جامعـــــة الأندلـــس
عمادة الدراسات العليا
كلية العلـــوم الإداريـة
قســـــم المحـــــاسبة

التغير العام للأسعار وأثره على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

دراسة تطبيقية في شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة للفترة 2011-2015م

(بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد الباحث
عمر أبوبكر عبد الله باحميد

إشراف الدكتور
فائز محمد شيخ بامزاحم
أستاذ مشارك ـ كلية العلوم الإدارية
جامعة حضرموت

العام 2018م

ALANDALUS UNIVERSITY
HIGH STUDY DEANSHIP
ADMINSTRATIVE SICNCE COLLEGE
ACCOUNTING DEPARTMENT

The general change in prices and its impact on the accounting disclosure in the financial statements

Field STUDY IN Al-Wadi Company for Contracting and Gas Services CO. LTD.

The Period 2011 – 2015.

PREPARED BY STUDENT: OMAR ABOBAKR BA-HAMID

SUPERVISED BY: DR. FAYEZ MOHAMMED BA- MUZAHEM

ASSOCIATE PROFESSOR – HADRAMOUT UNIVERSITY

2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَمَا أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

"صدق الله العظيم"

[الإسراء:85]

الإهداء

إلى روح أبي رحمة الله عليه، والى أمي الحبيبة أطال الله في عمرها

و إلى أخي مازن، وأولادي أبي بكر ومحمد وعلي .....

والى أسرتي الكريمة .....

أهدي ذلك العمل المتواضع

تحفيزا لهم لمواصلة التعليم وسبر أغوار البحث العلمي

الشكر والتقدير

الحمد لله عز وجل الذي مدّني بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.

أقدم جزيل الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى

أستاذي الدكتور فائز محمد شيخ بامزاحم

لتفضّله بالإشراف على هذا البحث من جهة ، ومساعدتي بالمراجع والنصائح اللازمة لإتمام هذا العمل من جهة أخرى.

كما أقدم الشكر والتقدير للإخوة الاعزاء في جامعة الأندلس ، الأخ أ.د احمد محمد بالرقعان رئيس الجامعة، والدكتور يحيى قطران عميد الدراسات العليا وعميد العلوم الإدارية. والى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور أحمد عبد الله العمودي ، والدكتورة نبيلة سعيد العمودي .

- والى كل الأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان وتصحيحه وقدموا لي مختلف الملاحظات .

وأتوجه بالشكر الجزيل للعاملين بشركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية لما قدموه لي من بيانات ومعلومات أفادتني في دراستي .

وأقدم شكري الجزيل إلى كل من مد يد العون لي في سبيل إتمام هذا البحث وإخراجه في صورته النهائية .

الملخص

هدفت الدراسة إلى محاولة اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية ، وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار ، وذلك باستخدام الرقم القياسي لأسعار الجملة، ومن ثم المقارنة بين البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية والبيانات المعدلة لمعرفة الآثار المترتبة على النتائج المالية عند أخذ آثار التغير في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار .

وقد أجريت الدراسة على شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة ، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج التاريخي ومنهج دراسة الحالة لاختبار فرضيات الدراسة وفق بيانات الدراسة الميدانية.

وخلصت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية التي تم معالجتها من آثار التضخم باستخدام التكلفة التاريخية المعدّلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وذلك إلى الحد الذي تعتبر فيه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية مضللة،وهو ما يظهر أهمية تعديل القوائم المالية التاريخية للتخلص من آثار التضخم على القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات المساهمة في اليمن.

أوصت الدارسة بأنه علي القائمين بإعداد التقارير المالية اخذ اثر التضخم بعين الاعتبار، وضرورة تعديل بيانات التقارير المالية التاريخية للمنشات وفقاً للتغيرات في المستوي العام للأسعار لإعطاء معلومات صادقة وعادلة.

Abstract

The objective of this study was to attempt to those an appropriate method to show the impact of price changes on the financial statements published by some Yemeni firms . accounting information was adjusted for general price level changes using the whole sale price index produced by the ministry of finance and National Economy. A Comparison was made between historical cost accounting information and general price- level adjusted data to show the impact of adjustment on the financial results.

The sample of the study consisted of AL- WADI for Contracting and Gas Services CO. LTD. The Researcher Depended On The Descriptive And Historical Methods , And The Case Study Method To Test Study Hypothesis According To The Data Of The Field Of The Study.

This study concluded that there are substantial differences between the accountant figures of the financial statements treated from the inflation effects by using the modified historical cost adjusted unit fixed cash accountant and numbers of the traditional financial statement prepared on the historical cost basis to the extent that ,the financial statement based on financial statement considered as misleading . Thus , this show the effect of the inflation on the credibility and suitability of the financial information published on the financial statements , and the importance of adjusting the historical financial statements to get rid of these effects.

The study recommended that the existing financial reporting after adjusting for inflation into account, the need to amend the historical financial reports for facilities data according to changes in the general price level to produce a true and fair information.

جدول فهرس المحتوى

قرار لجنة المناقشة	**ث**
إهداء	**ج**
شكر وتقدير	**ح**
ملخص الدراسة باللغة العربية	**خ**
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	**د**
جدول فهرس المحتوى	**ذ - ر**
فهرس الجداول	**ز – ش**
فهرس الأشكال	**ش**
الفصل الأول : خطة البحث	**7-1**
المقدمة	**2**
مشكلة البحث	**3**
أهداف البحث	**4**
أهمية البحث	**4**
فروض البحث	**4**
مميزات البحث .	**4**
منهج البحث ومصادر جمع المعلومات	**5**
منهج البحث	**5**
مصادر جمع المعلومات	**6**
الفصل الثاني : الإطار النظري	**102 -8**
تمهيد : عن مشكلة التغير في الأسعار	**7**
المبحث الأول : مفهوم التضخم ، أنواعه ، أسبابه ، آثاره ووسائل الحد منه	**42 - 9**
تمهيد: حول ظاهرة التضخم	**16- 9**
المطلب الأول : مفهوم التضخم وأنواعه . وطرق قياسه .	**18 -17**
المطلب الثاني : أسباب التضخم والنظريات المفسرة له .	**24 - 18**
المطلب الثالث : آلا ثار الاقتصادية والاجتماعية ووسائل الحد منه .	**39 - 25**

المبحث الثاني : القوائم المالية وأسس إعدادها	**63 – 40**
تمهيد :	**41**
المطلب الأول : المحاسبة نظاما للمعلومات .	**48-42**
المطلب الثاني : القوائم المالية أهدافها ومكوناتها .	**59 –53**
المطلب الثالث : المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح .	**74-60**
المبحث الثالث: الآثار المحاسبية للتضخم وطرق علاجها	**109 - 75**
تمهيد : علاقة التضخم بالمحاسبة :	**76**
المطلب الأول : الآثار المحاسبية للتضخم .	**83 -77**
المطلب الثاني : موثوقية القوائم المالية في ظل التضخم	**85 - 84**
المطلب الثالث : الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية	**108 -86**
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	**113 - 109**
الدراسة الميدانية	**187 - 114**
الفصل الثالث **منهجية البحث - الطريقة والإجراءات**	**198 - 114**
تمهيد .	**114**
المبحث الأول : منهجية البحث - الطريقة والإجراءات	**120- 114**
المبحث الثاني : تحليل بيانات البحث واختبار الفرضيات .	**172 – 121**
الفصل الرابع **مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختيار الفرضيات**	**187 -173**
الفصل الخامس : النتائج والتوصيات	**231 – 188**
المبحث الأول : الاستنتاجات	**189**
المبحث الثاني : التوصيات .	**191**
المبحث الثالث : آفاق للبحث في الموضوع .	**194**
المراجع .	**210 – 195**
الملاحق .	**207 -211**

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	توضيح طرق الإفصاح العامة	67
2	تابع - توضيح طرق الإفصاح العامة	68
3	أهم متطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية و لجنة معايير المحاسبة المالية	69
4	آثار التضخم في عناصر الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة	83
5	عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة	116
6	درجات مقياس ليكرت الخماسي	118
7	معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)	119
8	الأرقام القياسية لأسعار المستهلك للفترة (2010 – 2015)	122
9	ألأصول والالتزامات النقدية المتداولة للشركة للفترات (2011-2015)	124
10	احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2011-2012)	126
11	احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2013-2014)	127
12	احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2015)	128
13	الأصول الثابتة بموجب القوائم المالية التاريخية للشركة للفترات (2011-2015)	131
14	تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2011-2012)	132
15	تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2013-2014)	133
16	تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2015)	134
17	المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة)	135
18	تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) 2011	136
19	تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) 2012	136
20	تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) 2013	137
21	تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) 2014	137
22	تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) 2015	137
23	قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2011/12/31	138
24	**قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2012/12/31**	139

25	قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2013/12/31	140
26	قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2014/12/31	141
27	قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2015/12/31	142
28	قائمة المركز المالي المعدلة في 2011/12/31	143
29	قائمة المركز المالي المعدلة في 2012/12/31	144
30	قائمة المركز المالي المعدلة في 2013/12/31	145
31	قائمة المركز المالي المعدلة في 2014/12/31	146
32	قائمة المركز المالي المعدلة في 2015/12/31	147
33	الفرق بين قسط الإهلاك المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة	148
34	الفرق بين تكلفة المواد المستهلكة المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة	148
35	الفرق بين الأرباح والخسائر المحققة وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة	149
36	الفرق بين مجمع استهلاك الأصول الثابتة وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة	150
37	الفرق بين رأس المال المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة	150
38	توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي	152
39	توزيع أفراد عينة البحث حسب التخصص العلمي	153
40	توزيع أفراد عينة البحث حسب المسمى الوظيفي	154
41	توزيع أفراد عينة البحث حسب سنوات الخبرة	155
42	توزيع أفراد عينة البحث حسب العمر	156
43	توزيع التكرار لفقرات الفرضية الأولى	157
44	توزيع التكرار لفقرات الفرضية الثانية	161
45	توزيع التكرار لفقرات الفرضية الثالثة	165
46	توزيع التكرار لفقرات الفرضية الرابعة	169
47	نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى	174
48	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	176
49	نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية	177

50	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية ألثانية.	179
51	نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة	181
52	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية ألثالثة.	183
53	نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الرابعة	184
54	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الرابعة	186

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	تمثيل الدورة الخبيثة للتضخم	15
3	توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي	152
4	توزيع أفراد عينة البحث حسب التخصص العلمي	153
5	توزيع أفراد عينة البحث حسب المسمى الوظيفي	154
6	توزيع أفراد عينة البحث حسب سنوات خبرة	155
7	توزيع أفراد عينة البحث حسب العمر	156

جامعة الاندلس
للعلوم والتقنية
عمادة الدراسات العليا

تقرير تعديل الطالب للرسالة

بيانات الطالب :

اسم الطالب الرباعي: عمر ابوبكر عبدالله الحميد الرقم الجامعي: (١٥٠٠٢)

الكلية: العلوم الادارية التخصص: المالية

عنوان الرسالة:

التغير العام الاسعار وأثره على الافصاح المحاسبي في القوائم المالية
دراسة تطبيقية في شركات المواصي للمقاولات والتجارة المحدودة

موعد ومكان المناقشة:

اليوم: الاثنين التاريخ: ٥ / ٨ / 2018 ، الساعة: (٩) المكان: القاعة الكبرى في جامعة الأندلس

التعديلات التي طلبتها لجنة المناقشة وقام الطالب بإجرائها:

1. اعادة ضبط منهجية البحث
2. اعادة ترتيب وضع أي شئ يعدل
3.
4.
5.

وعليه لا مانع من طباعة الرسالة بعد التعديلات المذكورة

توقيع أعضاء هيئة التدريس الذين أوصت لجنة المناقشة بمراجعة التعديلات

أ.د/ أحمد عبدالله العمودي

أ.د/ نبيلة سعيد العمودي

المشرف على الطالب
أ.د/ عاطف محمد مبارك

الفصل الأول
الإطار المنهجي للبحث

- المقدمة .
- مشكلة البحث.
- أهداف البحث.
- أهمية البحث.
- فروض البحث.
- ميزة البحث عن الدراسات السابقة .
- منهج البحث ومصادر جمع المعلومات.

المقدمة :

إن الارتفاع في المستوى العام للأسعار يؤدي إلى انخفاض القوه الشرائية للوحدة النقدية ، ويطلق على هذه الظاهرة بالتضخم [1]، وقد أصبحت هذه الظاهرة سمة عالمية ،(وان كان هناك اعتقاد (خاطئ) في الماضي على أن إمكانية التضخم في الاقتصاد الاشتراكي هي جدا ضئيلة)[2]، إذ أن لها آثار اقتصادية واجتماعية سلبية . وقد وصلت نسبة التضخم إلى رقم مزدوج أي يفوق الـ 9% في العديد من الدول الصناعية المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات ، وكذلك المملكة المتحدة ومعظم الدول الصناعية في المدة ذاتها [3]، ولم تسلم الدول النامية ومن بينها اليمن من هذه ظاهرة التضخم ، فقد ارتفعت الأسعار في اليمن بمعدلات مرتفعة .

ولظاهرة التضخم آثار سلبية على مصداقية المعلومات المحاسبية ، فالقوائم المالية حين تعد وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، التي من أهم مبادئها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها . ويرتبط بهذا المبدأ المحاسبي فرض مهم يسمى (فرض ثبات وحدة النقد) بمعنى أن المحاسب يفترض عند إعداده للقوائم المالية أن وحدة النقد (التي هي وحدة القياس في المحاسبة)[4] ، لها القوة الشرائية نفسها في السنوات المختلفة وهو الفرض الذي لا يتحقق في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار . وباعتبار أن المصداقية تعني (التعبير عن الحقيقة) فان المعلومات المحاسبية متمثلة في نتيجة العمليات والمركز المالي للمشروع تفقد مصداقيتها (من الناحية النظرية) في فترات التضخم لعدم إظهار الربح الحقيقي الذي يتمثل في الربح القابل للتوزيع مع عدم الإضرار بالقوة الشرائية والقدرة التشغيلية والإنتاجية لرأسمال المشروع ، كما إن قائمة المركز المالي للمشروع تتضمن عناصر مقاسه بوحدات نقدية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لها.

وقد تناول الفكر المحاسبي النظري والتجريبي هذه الظاهرة بالتحليل والبحث لاقتراح الحلول المناسبة لها بداية من سلسلة المقالات التي قام بها الأستاذ هنري سويني (Henary w. Sweeny) منذ عام 1920م بالولايات المتحدة الأمريكي حتى إصدار المعايير المحاسبية المهنية التي وضعت أساسا جديدا للإفصاح المحاسبي في ظل التغير العام في الأسعار، ومن أهمها المعيار الأمريكي رقم 33، وقد نادى بعض الكتاب مثل (Edwards & Bell 1961, Revsine

(1) يوسف محمود جربوع (الربع الثاني 1999) ، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها** ، المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 110. الأردن ، ص 39.

(2) ج قيلتشينسكي (1973)، **علم الاقتصاد الاشتراكي** ، ترجمة محمد صقر، د دار التقدم العربي بيروت ، ص 160.

(3) حسن الحاج محمد صدق (1999) ، **العودة إلى أسعار الصرف الثابتة** ، بحوث اقتصادية عربية ، مجلة فصلية تصدرها الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد 16 ، القاهرة ، ص 35-37 .

(4) عبد الرحمن إبراهيم الحميد (2009)، **نظرية المحاسبة ، جامعة الملك سعود** ، الرياض ،88.

1973) بتعديل النموذج التقليدي للمحاسبة والمبني على أساس التكلفة التاريخية ، واستبداله بنموذج جديد مبني على التكلفة الجارية أو تكلفة الإحلال أو نموذج مبني على التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار (القوة الشرائية) .

مشكلة البحث:

تتخذ المحاسبة من النقود وحدة للقياس و أساساً للتسجيل في السجلات المحاسبية بوصفها وسيلة للتبادل و مقياساً للقيم و يفترض أيضاً أنها ثابتة لا تتغير . إلاّ إن الوحدة النقدية ليست مقياساً ثابتاً و إنما هي مقياساً متغيراً و قيمتها تتمثل في قوتها الشرائية التي تتغير من زمن إلى آخر لأسباب عدة ، و يمكن القول بصفة عامة أن الأسعار ترتفع في حالة التضخم و تنخفض في حالة الانكماش التي هي حالة نادرة في أيامنا هذه ، مع ملاحظة أن ارتفاع الأسعار أو انخفاضها لن يكون واحداً على جميع السلع و الخدمات لأسباب عديدة تعانيها الاقتصاديات المتقدمة و النامية على حدٍ سواء .

ويجب الإشارة إلى أنه في ظروف التضخم و ارتفاع الأسعار التي تسود الاقتصاد العالمي مع التقدم التقني السريع و المذهل هذه الأيام في مختلف المجالات والسلع والخدمات تفقد القيم النقدية المسجلة بالدفاتر بالتكلفة التاريخية كثيرا من مصداقيتها حيث لم يعد النظام المحاسبي التقليدي قادرا على أن يعطي و يقدم الخدمات المرجوة لمستخدمي القوائم المالية .

وتتمثل مشكلة البحث في التأثير السلبي لظاهرة التضخم في مصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، متمثلة في فائدة هذه المعلومات لمتخذي القرارات (وفقا لما حدده الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة)، بالإضافة إلى عدم إظهار الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية للحقائق الاقتصادية المرتبطة بهذه الأرقام ، وعليه تتبلور مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. ما أثر التضخم على صحة ودلالة القوائم المالية المعدة والمنشورة ؟
2. ما مدى تحقيق متطلبات مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ؟
3. هل التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة ؟
4. هل العمل بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يساعد في تقديم بيانات أكثر دقة لمستخدمي القوائم المالية ؟

أهداف البحث: بهدف البحث بدرجة أساسية الى محاولة اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية وذلك من خلال الآتي :

- التعرف على أثر التضخم حول مصداقية وعدالة القوائم المالية .
- تشجيع تطبيق محاسبة التضخم وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقا للتغيرات في المستوى العام للأسعار ، وذلك باستخدام الرقم القياسي لأسعار الجملة.

- تعريف مستخدمي القوائم المالية من غير المحاسبين والماليين أن المحاسبة تتماشى مع متطلباتهم من البيانات التي على أساسها يتم اتخاذ قراراتهم (وبالذات في ظل التضخم).

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أنه يسهم في حل أكثر المشكلات المحاسبية المعاصرة الناجمة عن ظاهرة التضخم، التي تؤثر تأثيرا مباشرا في القياس المحاسبي والتي تتفاقم بشكل كبير وواسع في الجمهورية اليمنية ، بسبب الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وانخفاض القوه الشرائية للريال اليمني ، ومن هنا فان البحث سوف يحاول الوقوف على أبعاد هذه الظاهرة، وعلى آثارها الاقتصادية في المشروعات ، وفي القياس المحاسبي في تلك المشروعات، وهو يسعى بالتالي إلى المساهمة في حل مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن هذه الظاهرة.

فرضيات البحث: من خلال أهداف ومشكلة البحث تم صياغة الفرضيات الآتية :

- الفرضية الأولى : للتضخم أثر سلبي في بنود القوائم المالية المنشورة .
- الفرضية الثانية : إن قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة .
- الفرضية الثالثة : التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة .
- الفرضية الرابعة : الأخذ بمبدأ (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار) عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عدالة .

يتميز البحث عن الدراسات السابقة بما يلي:-

1. إن هذا البحث يعد أول بحث يتطرق لتأثير الارتفاع العام للأسعار على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة .
2. يبحث في كيفية تعامل الشركات التجارية مع مفاهيم القياس والإفصاح عن آثار التضخم في كشوفاتها المالية .

منهج البحث ومصادر جمع المعلومات.

منهج البحث:

يعتمد الباحث في دراسته النظرية على المنهج الاستقرائي، حيث يقوم الباحث بدراسة ما أتيح له من مصادر بحثية من كتب ودوريات وأبحاث وبيانات ثانوية منشوره حول موضوع البحث ، ومدى عدالة القوائم المالية المنشورة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار بوصفها أحد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر . ويهدف البحث الميداني إلى اختبار فروض البحث و مدى صحة هذه الفروض من عدمها. ويعتمد الباحث في دراسته التطبيقية على أسلوب المنهج الاستنباطي .

وسوف يتم الاعتماد في إجراء التحليل الإحصائي واختبارات الفروض على البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء اختبارات الحكم على مدى إمكانية قبول الفروض السابق ذكرها أو رفضها .

مصادر جمع المعلومات:

اعتمد الباحث في جمع المعلومات الخاصة بالبحث على :

1. مصادر أولية : المقابلات الشخصية ، الاستبانة ، والقوائم المالية.
2. مصادر ثانوية : الكتب، المجلات ، الدراسات السابقة .

الفصل الثاني

الإطار النظري

- تمهيد .
- المبحث الأول : مفهوم التضخم ، أنواعه ، أسبابه ، آثاره ووسائل الحد منه.
- المبحث الثاني : القوائم المالية وأسس إعدادها .
- المبحث الثالث: الآثار المحاسبية للتضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وطرق علاجها.
- المبحث الرابع : الدراسات السابقة.

تمهيد : (عن مشكلة التغير في الأسعار)

مفهوم التغير في الأسعار لا يعني زيادة الأسعار فحسب، بل يقصد بها التغير في الأسعار بشكل عام سواء في حالة انخفاض أم الارتفاع للأسعار، فعملية انخفاض الأسعار تعكس ظاهرة الانكماش الاقتصادي، والتي تعبر عن الانخفاض المتواصل في أسعار السلع والخدمات في كافة جوانب اقتصاد الدولة، وهو عكس التضخم المالي ,وأسوء منه من ناحية النتائج والآثار، إلا أنه نادر الحدوث. وغالبا ما يحدث الانكماش عندما يعاني اقتصاد الدولة من كساد أو ركود، مما يؤدي إلى تراجع مؤقت لأوجه النشاط الاقتصادي. أما السبب الرئيسي لحدوث الانكماش فهو قلة الطلب على السلع والخدمات وذلك إما بسبب تراجع القدرة الشرائية للمستهلكين، أو تدني السيولة النقدية المتاحة بسبب عجز المصارف المركزية للدول عن ضخ المزيد من النقود للتداول، وقد يحدث الانكماش المالي بسبب المنافسة الحادة بين المصنعين ومنتجي السلع والخدمات سعياً منهم لزيادة مبيعات منتجاتهم بتخفيض أسعارها[1].

أما عملية زيادة الأسعار فغالبا ما تعكس ظاهرة التضخم الاقتصادي في البلد المعين. والواقع الاقتصادي سواء في الدول المتقدمة أم الدول النامية على حد سواء اتسم بالارتفاع المستمر للأسعار، ولخطر هذه المشكلة نالت أهمية بالغة وخاصة في دراسات المشاكل الاقتصادية المعاصرة ، دون ظاهرة الانكماش. وان كان مصطلح كل الظاهرتين يشير إلى ما يحدث في الجانب النقدي من الاقتصاد .فالنقود هي التي يصيبها الانكماش أو التضخم بالنسبة للجانب الحقيقي من الاقتصاد أي السلع والخدمات.

لقد ارتبطت أسباب ظاهرة التضخم بعوامل عديدة مما يؤدى إلى تغير قيمة العملة وحصول ارتفاعات في أسعار السلع و الخدمات المختلفة التي يصاحبها آثار في المستوى الاقتصادي والاجتماعي. لذلك فالضرر الناجم عن التضخم يصيب الأفراد مثلما يصيب الشركات، وخصوصا فيما يتعلق بانخفاض القوة الشرائية لرأس المال والفوائد بالنسبة للمدخرين والمستثمرين، كذلك يضلل التضخم بالكامل إدارات الشركات من خلال إيقاعها في أوهام تحقيق الأرباح وفي الحقيقة لا تمثل إلا أرباحا أسمية،الأمر الذي يؤدي إلى تطبيق القوانين الضريبية على مكاسب وهمية.

ونتيجة لآثار التضخم على مستوى الاقتصاد الوطني دفع المهتمين بالاقتصاد إلى دراسة هذه الظاهرة و تحديد مفهومها لمعرفة متى يمكن القول بأن هناك فجوة تضخمية تستدعي معالجتها و السعي إلى البحث عن السبل الكفيلة التي تمكن من قياس معدلاتها وكذلك محاولة إيجاد حلول تحد من تطورها و تقلل من آثارها ، حيث ردت أسباب ظهور التضخم إلى عدة عوامل اختلفت هذه العوامل باختلاف تفسيرات الاقتصاديين لها، وإن تعددت الأسباب فإنه في الأخير هناك فجوة تضخمية يجب الحد منها ، مما استدعى إلى وضع الأدوات الكفيلة بكبح جماحه و القضاء عليه.

(1) حسين العمر ،(1986)، **تأثير عرض النقد وسعر الصرف على التضخم في الاقتصاد الكويتي** – مجلة جامعة الملك سعود– 1416هـ.،ص 73.

المبحث الأول

مفهوم التضخم ، أنواعه ، أسبابه ، آثاره ووسائل الحد منه

- **تمهيد:**
- **المطلب الأول: مفهوم التضخم وأنواعه وطرق قياسه .**
- **المطلب الثاني: أسباب التضخم والنظريات المفسرة له .**
- **المطلب الثالث: ألآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم ووسائل الحد منه .**

المبحث الأول

مفهوم التضخم ، أنواعه ، أسبابه ، آثاره ووسائل الحد منه

تمهيد:

إذا رجعنا إلى التاريخ الاقتصادي نجد أن أصل كلمة (Inflation) لاتينية و المقصود بها (Influre) و التي تعني المبالغة [1]. ورغم أن مصطلح التضخم الاقتصادي كان متداولا في كثير من الأحيان إلا أن الواقع الاقتصادي أثبت أن تعريف التضخم يحكمه ضوابط و أسس تتعدد عندها المفاهيم الخاصة بالتضخم طبقا لتعدد واختلاف هذه الضوابط والأسس و تعدد وجهات نظر الاقتصاديين حيال هذه الضوابط و الأسس في تعريف المقصود بالتضخم و إظهاره. فهناك من يربط مفهوم التضخم بالأسباب المنشئة له، وهناك من يعرفه بناءا على خصائصه ومظاهره .

المطلب الأول : مفهوم التضخم وأنواعه وطرق قياسه :

1-1 مفهوم ظاهرة التضخم :

لم يتوصل علماء الاقتصاد إلى يومنا هذا إلى وضع تعريف لظاهرة التضخم يلقى قبولا عاما نتيجة للاختلاف الفكري و المذهبي بين المدارس، و نظرا لاعتماد كل مفسر على أساس معين في تفسيره، إلا أن المعنى المتداول بكثرة بين جل العلماء هو أن التضخم عبارة عن: الارتفاع المستمر في الأسعار الناشئ عن زيادة الطلب الكلي الفعلي عن زيادة العرض الكلي [2] .

ويعرف الاقتصادي الأمريكي كاردنر أكلي Gardner Ackley التضخم بأنه "الارتفاع المستمر المحسوس في المستوى العام للأسعار" و استنادا إلى هذا لا يعد تضخما الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بشكل قليل أو متقطع ، و يضيف أكلي قائلا أن هذه الظاهرة تعبر عن حالة عدم التوازن بين العرض الكلي و الطلب الكلي في الاقتصاد، ويجب تحليلها وفقا لمعايير حركية وليس لمعايير ساكنه.[3]

إضافة إلى تعريف التضخم بارتفاع الأسعار يمكن كذلك أن يطلق مصطلح التضخم على حالات وظواهر أخرى من أهمها :

1. الإفراط في إصدار النقود، و هو يشمل كل زيادة كبيرة في النقود المتداولة في الأسواق مما يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، يسمى هذا بتضخم العملة.
2. ارتفاع المداخيل النقدية للأفراد بشكل غير مألوف، أو ارتفاع عنصر من عناصر الدخل النقدي مثل الأجور أو الأرباح، يدعى هذا النوع بتضخم الدخل.

---

(1) مجموعة من الاقتصاديين (1980) ، **الموسوعة الاقتصادية** ، تعريب عادل عبد المهدي، حسين الهموندي، دار ابن خلدون للطباعة ، بيروت ،.ص144.

(2) غازي حسين عناية (1979) ، **التمويل بالضخم** ، دار الرشيد للنشر والتوزيع ، الرياض ، ط1 ، ص29.

(3) ضياء مجيد الموسوي، (د ت)، **الاقتصاد النقدي : قواعد- أنظم- نظريات- سياسات- مؤسسات نقدية** ، مطبعة النخلة، دار الفكر، ص 215.

3. ارتفاع تكاليف عناصر الإنتاج، وهو تضخم التكاليف.

و يمكن إرجاع ضوابط وأسس تعريف التضخم إلى نوعين من المعايير وهي :

أولا: التعريفات المبنية على الأسباب المنشئة للتضخم.

ثانيا: التعريفات المبنية على خصائص ومظاهر التضخم.

أولا : تعريف التضخم بناء على الأسباب المنشئة له

يتم تعريف التضخم وفقا لأسبابه من خلال ثلاثة اتجاهات وهي :

(أ) التعريفات المبنية على النظرية الكمية النقدية.

(ب) التعريفات المبنية على عاملي الدخل و الإنفاق.

(ج) التعريفات المبنية على عاملي العرض و الطلب .

(أ) تعريف التضخم على أساس النظرية الكمية النقدية :

انتهجت المدرسة النقدية في تفسيرها للتضخم مذهبا نقديا، حيث عد الاقتصاديون الكلاسيكيون التضخم ظاهرة نقدية تعود أسبابها إلى عوامل نقدية بحته، فالتضخم النقدي وفق هذه النظرية يعني (كل زيادة في كمية النقود المتداولة تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار) ، هذا التعريف الخاص بالتضخم يقضي بأن الزيادة في إصدار النقود هو سبب حدوث الظواهر التضخمية، ومنه ارتفاع المستوى العام للأسعار السائدة.[1]

تعد هذه النظرية من أولى النظريات التي حاولت تفسير تقلبات المستوى العام للأسعار، ولقد كان الأمريكي إيرفنج فيشر أول من انتهج النظرية الكمية ودافع عنها في بداية القرن العشرين حيث نشر كتابا بعنوان (القدرة الشرائية للعملة)، ولقد صاغ أفكار هذه النظرية في معادلته المعروفة بمعادلة التبادل، التي تعمل على عوامل متعددة تشارك في تحديد المستوى العام للأسعار.[2]

كان أصحاب هذه النظرية يؤيدون آراؤهم بحجج ومبررات اقتصادية،كارتفاع الأسعار واستفحال آثارها الشديدة خاصة عقب انتهاء الحرب العالمية الأولى، ومع ما أصاب العملات من انخفاض في قيمتها نتيجة ارتفاع الأسعار ؛ فقد اضطرت الحكومات إلى اتخاذ إجراءات للحد من استفحال انتشار هذه الظواهر التضخمية، والحد من ارتفاع الأسعار المستمر، لتوفير التوازن في اقتصادها.

والتساؤل المطروح هنا هو متى يعد الفائض النقدي تضخما ؟ لأن التاريخ يذكر لنا حالات

---

(1) غازي حسين عناية ،**التمويل بالضخم** ، مرجع سابق ، ص 23.

(2) جان مارشال (1964)، **الاقتصاد السياسي : النقد والتسليف،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية** ، باريس ،ترجمة هشام متولي ، وآخرون ، دار اليقظة العربية للتأليف والترجمة والنشر ، ص 236.

عديدة لم تقترن فيها تضخمات الأسعار فيها بالزيادات في كميات وسائل الدفع ، وكذلك لا تعد كل زيادة في وسائل الدفع تضخما ، بل وعلى العكس من ذلك فقد تعد تلك الزيادة ضرورية عند زيادة الإنتاجية[1]، ففي فترة الأزمة العالمية الكبرى (1929- 1933م) لم يظهر التضخم مع أنها عرضت كميات كبيرة من النقود للتداول من قبل الحكومات لتمويل مشاريعها وإعادة بناء اقتصادها، وهنا يبرز التساؤل حول صلاحية هذا المعيار في تعريف التضخم وتحليله .

(ب) تعريف التضخم بناء على نظرية الدخل والإنفاق :

يأخذ بعض الاقتصاديين بنظرية الدخل و الإنفاق معيارا لتحديد معنى التضخم ، والتي يمكن أن تعد سببا من أسباب نشوئها؛ فتقضي هذه النظرية في تحديدها لمعنى التضخم " بأنه الزيادة في معدل الإنفاق والدخل" فازدياد الإنفاق النقدي و من ثم الدخل النقدي يسبب ارتفاع الأسعار وتضخمها على فرض بقاء كمية السلع الموجودة في حالة ثبات، ولافتراض صلاحية هذه النظرية معيارا لتعريف التضخم ينبغي أن تكون الزيادة في الإنفاق شاملة وعامة وبنسبة تفوق الزيادة في الإنتاج.

وانتقادا لهذه النظرية فإنه لا يمكن وصف الرواج، وازدياد الدخل النقدي في حالة الانتقال من الكساد إلى الرخاء بأنه حالة تضخمية ! وكذلك يفترض هذا الأساس ارتفاع الأسعار العامة كلها في المجتمع نتيجة ارتفاع الدخل النقدي، ولكن قد يحدث أن ترتفع أسعار بعض السلع دون أخرى. فكيف نفسر هذا الارتفاع ؟

(ج) **تعريف التضخم بناء على نظرية العرض والطلب :**

ينتج التضخم وفق هذه النظرية جراء حدوث خلل في التوازن بين العرض والطلب، فهناك من الاقتصاديين من بنى تعريفه للتضخم على القوى التي تحكم هذه العلاقة ، فعرفه بأنه (زيادة الطلب على العرض زيادة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار)، وليكن هذا التحليل صحيحا يشترط أن يتم ارتفاع الأسعار بشكل فجائي وغير متوقع، وكذلك يوجد من الاقتصاديين من اشترط أن يكون مستوى الأسعار العام هو المقصود بالأسعار المرتفعة بحيث يشمل أسواق السلع وأسواق عوامل الإنتاج، ومن المفكرين الاقتصاديين الذين نادوا بهذه النظرية واعتبروها أساسا صالحا لتحليل أسباب التضخم هم : المفكر بيرو، العالم ليرنر، والعالم كينز.

ولكن لهذه النظرية انتقادات تتضح فيما يلي:

- متى يكون هناك فائض إيجابي في الطلب ؟ ومتى يكون الفائض سلبيا ؟ وهل يشمل ذلك جميع الفوائض في الأسواق حتى نحكم بوجود فائض في الطلب؟
- لم يحدد التعريف بدقة المقصود بارتفاع الأسعار، وهل هو المستوى العام للأسعار في أسواق عوامل الإنتاج و أسواق السلع أو كلاهما معا ؟

(1) غازي حسين عناية ،**التمويل بالضخم** ، مرجع سابق ، ص25.

– في السوق الواحد قد ترتفع أسعار بعض السلع فيه دون أن ترتفع أسعار بقية السلع، فهل نحكم بوجود فائض تضخمي في الطلب أو في الأسعار؟

ثانيا : تعريف التضخم بناءا على خصائصه :

يبنى تعريف التضخم وفق هذا الأساس على الخصائص والآثار الناتجة عنه وأهمها ارتفاع الأسعار، ومن الاقتصاديين الذين اعتمدوا هذا الأساس هم: مارشال، روبنس ، فلامان وغيرهم، فيعرف روبنس التضخم : بأنه ارتفاع غير منتظم للأسعار، بينما يعرفه فلامان: بأنه حركة الارتفاع العام للأسعار، ويعرفه كلوزو [1] : بأنه الحركات العامة لارتفاع الأسعار الناشئة عن العنصر النقدي كعامل محرك دافع.

لقد أصبح هذا التعريف العام للتضخم سائدا ومتداولا بكثرة، وذلك لسرعة ملاحظته وسهولتها من قبل العامة ؛ وقد أرجع أصحاب هذا المعيار ظهور التضخم في الأسعار شرط دوام هذا الارتفاع واستمراره، ولهذا لا يمكن تسمية الارتفاع المؤقت للأسعار بأنه ارتفاع تضخمي.

لكن يعاب على هذه النظرية في تحليلها للتضخم ما يأتي :

– بالنسبة لارتفاع الأسعار متى يمكن وصفه مستمرا أو مؤقتا مما يدعو إلى البحث عن المدة اللازمة لسريان هذا الارتفاع ؟

– كذلك بالنسبة لمعدل الارتفاع، متى يمكن اعتبار المعدل الذي تصل إليه الأسعار في ارتفاعها بأنه معدل تضخمي؟ [2]

– إضافة إلى ذلك لا يمكن التسليم بأن كل ارتفاع في الأسعار يعد تضخما، لأنه قد يحدث ارتفاع في الأسعار دون أن يكون هناك تضخم، مثلا: إذا رافق زيادة الأسعار ارتفاع في جودة السلع و الخدمات في الأسواق، وبالتالي زيادة الأسعار في هذه الحالة رافقها زيادة المنفعة للمستهلك.

– تهمل مثل هذه التعريفات السبب الذي أدى إلى الارتفاع العام في مستوى الأسعار.

– يقتصر هذا التعريف على آثار التضخم، لأن الزيادة في المستوى العام للأسعار نتيجة من نتائج التضخم[3].

ويرى الباحث بالرغم من تضارب التعاريف المقدمة حول ظاهرة التضخم، إلا أنها أجمعت في معظمها على أنها ظاهرة تعبر عن ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة النقود بسبب زيادة الطلب الذي يقابله انخفاض في العرض الكلي. كما حاولت النظريات الاقتصادية تقديم تفسير حول هذه

(1) كركاشه حسين (2012)، **اثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر، ص 5.

(2) غازي حسين عناية (2006)،**التضخم المالي** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ص15 – 23

(3) وضاح نجيب رجب، (2011)، **التضخم والكساد: الأسباب والحلول وفق مبادئ الاقتصاد الإسلامي** ، ط1، دار النفائس ، الأردن ، ص 21-22.

الظاهرة حيث فسرها النقديون من خلال أسبابها، فتمحورت نظريتهم حول الجانب النقدي في حين فسرته النظريات الاقتصادية الأخرى من خلال جملة من السياسات النقدية والمالية وبواسطة عدة أساليب تهدف كلها إلى التقليل من حجم الطلب الكلي وجعله مساويا للعرض.

أنواع التضخم :

لقد أدى تعدد التفسيرات التي أعطيت للتضخم إلى تعدد أنواعه، فهناك من الاقتصاديين من يقسمون أنواعه حسب قوته، وهناك من يقسمونه حسب تحكم الدولة فيه، ومنهم من قسمه من حيث المنشأ ، وفيما يلي سنورد أهم المعايير التي صنفت من خلاله أنواع التضخم:

- حسب تحكم الدولة في جهاز الأسعار.
- حسب مدى حدة الضغط التضخمي .
- حسب نوع القطاعات الاقتصادية.
- حسب مصادر وأسباب نشوء التضخم.

1- : أنواع التضخم حسب تحكم الدولة في جهاز الأسعار:

تتحدد بعض أنواع التضخم من خلال مدى تدخل الدولة للتحكم في تغيرات الأسعار من خلال مراقبتها لتحركات الأسعار والتأثير عليها، حيث يندرج تحت هذا التصنيف نوعان من الاتجاهات التضخمية:

1-1 التضخم الطليق أو المكشوف:

يتصف هذا النوع من التضخم بانطلاق الأسعار نحو الارتفاع وذلك دون تدخل الدولة للحد من هذه الارتفاعات أو التأثير فيها، فقد تتدخل عوامل أخرى في رفع مستويات الأسعار ومنها الأوضاع السائدة في بعض القطاعات الاقتصادية، وكذلك العوامل النفسية للأفراد من بائعين ومشترين...وكذلك إما لزيادة الطلب على السلع والخدمات، أو زيادة تكاليف الإنتاج....الخ.

2-1 التضخم المكبوت أو المقيد :

هذا التضخم هو عكس سابقه، حيث تتدخل السلطات الحكومية في ضبط التضخم بالتحكم في سير حركات الأثمان، وهذا من خلال إجراءات تشريعية وضوابط إدارية تحدد المستويات العليا للأسعار الواجب عدم تجاوزها، والهدف من تدخل الدولة هو منع استمرار الأسعار في الارتفاع ومن ثم الحد من حركات الاتجاهات التضخمية المتفشية، و ليس هدفها القضاء على الظواهر التضخمية، ومن الإجراءات التي يمكن أن تتخذها الدولة في ذلك هي تجميد الأسعار والرقابة على الصرف ....الخ [1].

ففي بعض الأحيان تكون الظروف الاقتصادية والسياسية هي المجبرة للدولة على وضع إجراءات تحافظ بها على الأسعار، فمثلا في أوقات الحروب تلجأ الحكومة إلى إغلاق أوجه

(1) غازي حسين عناية ، **التضخم المالي** ، مرجع سابق ،ص 57.

الإنفاق وتعمد إلى التقنين بتطبيق نظام الحصص للأفراد كما حصل في بريطانيا خلال 1938 و 1950م

2 أنواع التضخم حسب مدى حدته : يمكن تقسيم التضخم من حيث حدته و درجة قوته إلى : تضخم جامح و تضخم زاحف.

1-2 التضخم الجامح:

هو أخطر أنواع التضخم ' وفيه ترتفع الأسعار بمعدل كبير جدا بحيث تنخفض قيمة النقود إلى درجة تصبح معها زهيدة جدا ، وفي المراحل الأخيرة من هذا النوع من التضخم تنخفض قيمة النقود بسرعة كبيرة من يوم إلى أخر حتى تصبح عديمة القيمة، مما قد يؤدي إلى انهيار النظام النقدي وبالتالي تنهار معه قيمة الوحدة النقدية بعد فقدان الثقة فيها، وهي حالات اقترنت بالحروب والهزائم والثورات وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي[1]. وأفضل وسيلة لعلاج هذه الظاهرة هي التخلص من هذه النقود المتداولة بإلغائها واستبدالها بعملة جديدة [2] ، أشهر هذه الأنواع ما حدث في ألمانيا بعد الحرب العالمية الأولى 1924 ، إذ ارتفع مستوى الأسعار ألف بليون مرة (أي تريليون مرة) حيث بلغ معدل التضخم حوالي 29.500 % شهريا وترتب على ذلك تراجع المارك الألماني بشكل كبير بحيث بلغ معدل الصرف 2 تريليون مارك لكل دولار[3].

2-2 التضخم الزاحف أو التدريجي :

يقصد به ذلك التضخم الذي يكون فيه ارتفاع بطيء للأسعار بمعدل أقل من ارتفاع التضخم الجامح، يكون في حدود 2% سنويا، حيث تكون آثاره أقل خطورة على الاقتصاد الوطني فيسهل على السلطات الحكومية علاجه والحد من آثاره،[4] ويكون هذا النوع من التضخم ذا تأثير ضعيف على المستهلكين في البداية ، ومع مرور الزمن تتراكم معدلات التضخم خلال سنوات يبدأ المستهلكون يشعرون بثقله، وفي هذه الحالة يحاول أصحاب الدخل المحدود مقاومة التضخم الزاحف بأساليب مختلفة من أهمها الأسلوب النقابي، بحيث يطالبون برفع الأجور لتعويض الارتفاع في تكاليف المعيشة.[5] و بذلك ترتفع تكاليف الإنتاج ثم ترتفع الأسعار مرة ثانية نتيجة لارتفاع تكاليف الإنتاج، هذا يسمى بالدورة الخبيثة للتضخم.

---

(1) إسماعيل محمد هاشم ،(1976)، **مذكرات في النقود والبنوك** ، دار النهضة العربية للطباعة ، بيروت ، ص 201.

(2) سعيد هتهات (2006) ، **دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 36-.

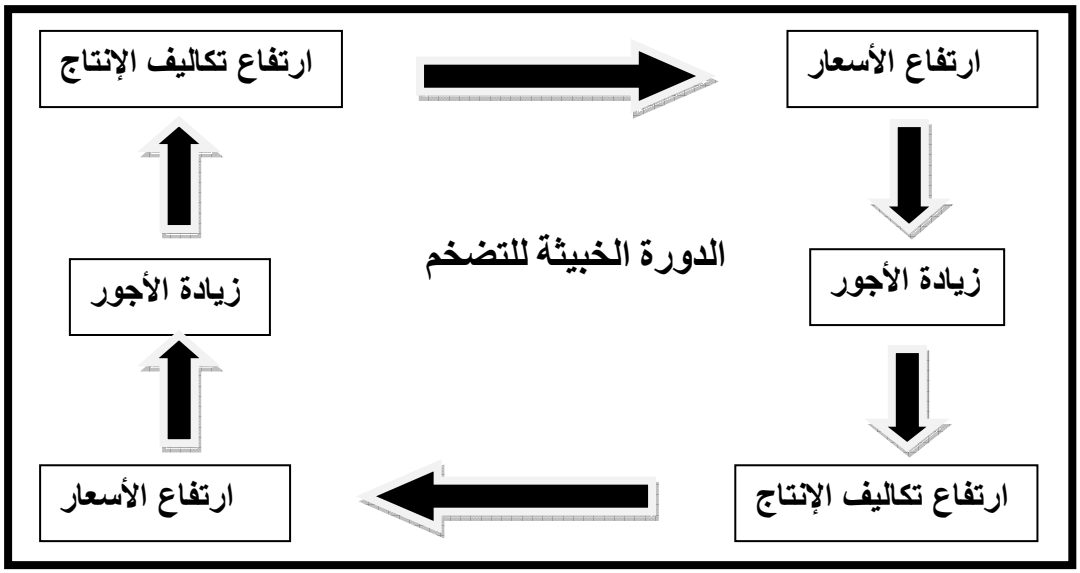
(3) إسماعيل محمد هاشم ، مرجع سابق ، ص201.

(4) غازي حسين عناية، **التضخم المالي** ، مرجع سابق ،ص 62..

(5) محمد سعيد النابلسي، **مقال حول التضخم** ،

http://www.arab-ency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=930&m

الشكل رقم (1) تمثيل الدورة الخبيثة للتضخم



المصدر [1].

3 أنواع التضخم حسب نوع القطاعات الاقتصادية:

تتنوع الاتجاهات التضخمية بتنوع القطاعات الاقتصادية الموجودة، فالتضخم الذي يتفشى في سوق السلع يختلف عنه في سوق عوامل الإنتاج[2].

3-1 التضخم في أسواق السلع : يصنف الاقتصادي كينز التضخم في أسواق السلع إلى صنفين وهما :

- التضخم السلعي : وهو التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الاستهلاك حيث يعبر عن زيادة نفقة إنتاج سلع الاستثمار عن الادخار.
- التضخم الرأسمالي: هو ذلك التضخم الذي يحصل في قطاع صناعات الاستثمار، حيث يعبر عن زيادة قيمة سلع الاستثمار على نفقة إنتاجها، وكنتيجة لتفشي هذه الاتجاهات التضخمية فإن أرباحا كبيرة تتحقق في كلا قطاعي الاستهلاك و الاستثمار.

3-2 التضخم في سوق عوامل الإنتاج: بهذا التصنيف يفرق كينز أيضا بين نوعين من التضخم :

- التضخم الربحي: يحدث هذا النوع من التضخم عندما تحدد أسعار المنتجات من طرف المؤسسات خارج قوانين العرض و الطلب في الأسواق، حيث إن ارتفاع هامش الربح يمكن أن يحدث خارج كل ارتفاع في الطلب أو ارتفاع في الأجور.
- التضخم الداخلي: يحصل نتيجة ارتفاع نفقات الإنتاج ومنها أجور العمال، وقد ورد هذا التقسيم

---

(1) عقيل جاسم عبد الله (1999)، **النقود و المصارف**، الطبعة الثانية ، ص 193.

(2) غازي حسين عناية ، **التضخم المالي**، مرجع سابق، ص ص 60-61.

في تحليل كينز للتغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار، فهو يقسم الأسواق إلى أسواق سلع الاستهلاك و أسواق سلع الاستثمار، إذ عندما تتعادل نفقة سلع الاستثمار مع الادخار فإن حالة من التوازن قد تحصل، و في هذه الحالة قد ينشأ التضخم في أسواق السلع، وعندما تتعادل نفقة إنتاج سلع الاستثمار مع قيمة هذه السلع فإن التضخم في أسواق عوامل الإنتاج قد يحدث.

4 أنواع التضخم حسب مصادره و أسباب نشوءه : كذلك يتنوع التضخم بحسب مصادره وأسباب نشوءه إلى الآتي:

1-4 التضخم الاستثنائي:

وهو غير اعتيادي ينشأ نتيجة لظروف طبيعية مثل الفيضانات، الزلازل، أو انتشار الأوبئة والأمراض، أو الحروب ...وغيرها ، فهذه الظروف وغيرها قد تكون حافزا لظهور الاتجاهات التضخمية واستفحالها.

2-4 تضخم الطلب: وينتج عن زيادة الطلب الكلي للسلع والخدمات عن العرض الكلي لها، بحيث ينتج عن هذا الخلل ارتفاع عام في الأسعار، ويحدث هذا عند عدم قدرة الجهاز الإنتاجي على تلبية احتياجات الطلب الكلي [1].

3-4 تضخم التكاليف:

ينشأ هذا النوع من التضخم عندما يكون السبب في الارتفاع الحلزوني في الأسعار هو زيادة التكاليف ، وبصفة خاصة ارتفاع الأجور، والمقصود بزيادة التكاليف في هذه الحالة ، هو زيادة أثمان خدمات عوامل الإنتاج بنسبة اكبر من إنتاجيتهم الحدية مما يؤدي إلى زيادة الأسعار ، إذ سيعمل أرباب الأعمال إلى نقل عبء الزيادة في التكاليف إلى المستهلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، مما يحصل تضخم التكاليف[2].

4-4 التضخم المستورد :

يقصد به التضخم الذي ينساب إلى الاقتصاد المحلي من الخارج ، وقد عد مشكلة ناتجة عن تقويم العملة بأقل من سعرها الحقيقي في سوق الصرف ، ويظهر في البلدان النامية التي تستورد معظم السلع والخدمات من الخارج نتيجة ارتفاع الأسعار في الدول المستوردة . ويمكن حساب نسبته كما يلي[3] :

نسبة التضخم المستورد = (قيمة الواردات / قيمة الناتج الوطني الإجمالي)×التضخم العالمي .

---

(1) غازي حسين عناية ، **التضخم المالي**، مرجع سابق ، ص 63.

(2) إسماعيل محمد هاشم ، 1976، **مذكرات في النقود والبنوك** ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ص200.

(3) راضية رنان (2002)،**أنظمة سعر الصرف في البلدان النامية ودورها في مكافحة التضخم في ظل التحولات المالية الدولية** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، ص43.

المطلب الثاني : أسباب التضخم والنظريات المفسرة له :

1- أسباب نشوء التضخم :

يعد التضخم ظاهرة اقتصادية يمكن أن تتسبب في حدوثها عدة عوامل، فلقد ظهرت عدة آراء مختلفة تفسر الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى نشوء الضغوط التضخمية، نجملها فيما يلي:

1-1 ارتفاع الطلب الكلي: [1]

تفسر أغلب النظريات الحديثة التضخم بوجود إفراط في الطلب على السلع والخدمات، أي زيادة الطلب الكلي على العرض الكلي، حيث إن المنتج يتحدد سعره عند تعادل الطلب عليه مع المعروض منه ، فإذا حدث إفراط في الطلب لسبب ما مع بقاء العرض على حاله أو زاد بنسبة أقل، يرتفع سعر هذا المنتج ، و من هذه القاعدة البسيطة التي تفسر ديناميكية تكوين السعر في سوق سلعة معينة، يمكن تعميمها على مجموعة أسواق السلع و الخدمات، إذ إن الإفراط في الطلب على جميع السلع و الخدمات أو الجزء الأكبر منها يؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار. ويحدث هذا الاختلال نتيجة زيادة الكتلة النقدية المتداولة، من خلال إصدار وطبع النقود من طرف البنك المركزي لتمويل عجز الميزانية العامة للدولة، أو يحدث كذلك نتيجة قيام الحكومة بزيادة الإنفاق لتقوية الطلب و النمو الاقتصادي الإجمالي بصورة مؤقتة، ورغم ذلك فإنه لو تجاوزت هذه الزيادة في الطلب القدرة الإنتاجية للاقتصاد لانعكس ذلك في ضغط على الموارد يتسبب في حدوث التضخم .[2] و يمكن أن يحدث تضخم الطلب أيضا نتيجة توسع البنوك التجارية في العمليات الائتمانية.

1-2 انخفاض العرض الكلي:

كما أن لارتفاع الطلب الكلي أثرا في اختلال التوازن بين العرض والطلب، فإنه كذلك يمكن أن يحدث هذا الاختلال نتيجة انخفاض العرض الكلي، و العوامل التي تتسبب في ذلك يمكن إجمالها فيما يأتي[3] :

(أ) تحقق الاستخدام الكامل : قد يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل التام لجميع العناصر الإنتاجية بحيث يعجز الجهاز الإنتاجي عن كفاية متطلبات الطلب الكلي المرتفع.

(ب) عدم كفاية الجهاز الإنتاجي: قد يتصف الجهاز الإنتاجي بعدم المرونة، وعدم القدرة على تزويد السوق بالمنتجات الضرورية ذات الطلب المرتفع، يمكن أن يعود سبب ذلك إلى نقص الفن الإنتاجي أو أن الأساليب المتبعة في الإنتاج قديمة لا تفي بمتطلبات السوق الحديث.

(ت) نقص في عناصر الإنتاج : كالعمال و الموظفين المختصين و المواد الأولية ...الخ .

---

(1) سعيد هتهات (2006)، **دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، ص 32.

(2) سيدا أوتر(مارس 2010) ، **ما هو التضخم ؟** ، مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد العربي ،العدد ،ص 45.

(4) غازي حسين عناية، **التضخم المالي** مرجع سابق، ص 116.

3-1 ارتفاع التكاليف الإنتاجية:

قد يحدث ارتفاع أسعار السلع والخدمات نتيجة لارتفاع التكاليف الإنتاجية، والمقصود بزيادة تكاليف الإنتاج هو زيادة أسعار خدمات عوامل الإنتاج بنسبة تفوق الإنتاج الحدي لها، لأن كل زيادة في تكاليف عوامل الإنتاج مع ثبات إنتاجيتها يؤدي إلى زيادة التكلفة الوحدوية للإنتاج، و بالتالي ارتفاع سعر البيع، وفي حالة ما إذا كان من غير الممكن رفع سعر البيع فإن أرباح أصحاب المؤسسات سوف تنخفض[1].

4-1 استيراد معظم السلع والخدمات من الخارج :

يظهر هذا السبب في الاقتصاديات الصغيرة و المفتوحة على الاقتصاديات الأخرى التي تستورد معظم احتياجاتها من السلع والخدمات من الخارج، و يظهر هذا نتيجة الارتفاع المستمر والمتسارع في أسعار السلع و الخدمات النهائية المستوردة من الخارج كالملابس و الأحذية ...الخ، مما ينعكس على ارتفاع أسعار بيعها في الأسواق المحلية و يسبب كذلك في تضخم التكاليف [2].

5-1 أسباب أخرى:

(أ) إن الكوارث الطبيعية والحروب والحوادث الاستثنائية بصفة عامة، يمكن أن تكون سببا لظهور الضغوط التضخمية، حيث تؤثر هذه الكوارث على اقتصاد البلد إذ يؤدي إلى ضعف الإنتاج وقلة العرض وبالتالي حدوث تزايد في نسبة التضخم، ومما لا شك فيه أن مثل هذه الصدمات قد تزيد من المشكلات القائمة بالنسبة للاقتصاد العام، مثل عجز الميزانية ، و أعباء الدين الخارجي، اضطراب سير العملة ...الخ [3].

فعند نشوب الحروب مثلا يتزايد الإنفاق إلى حد كبير جدا ويتعطل الإنتاج أحيانا مما يؤدي إلى حدوث التضخم ، حيث انعكس تأثير الحرب والحصار باليمن على قيمة العملة المحلية مما يضر بالقدرة الشرائية للمستهلكين ، حيث أصبح الدولار الواحد يشترى مقابل 400 ريال، بعدما كان السعر في حدود 215 ريال بداية العام 2015م ، وهو ما يشكل هبوطا لقيمة الريال اليمني بنسبة 86% [4].

(ب) تجعل الفائدة الربوية البنوك لا تحتفظ بكامل الودائع بل بالجزء الصغير منها، وبالتالي تصدر نقود الودائع بأضعاف مضاعفة مما يؤدي إلى زيادة العرض النقدي، وبالتالي يؤدي إلى التضخم النقدي، وزيادة الاعتماد على القروض كحل للحد من الفجوة بين الدخل والطلب

---

(1) سيعد هتهات ، مرجع سابق، ص 35.

(2) سعيد هتهات، المرجع السابق الذكر، ص38.

(4) وضاح نجيب رجب، مرجع سابق ، ص 43.

(4) أسواق الصرافة المحلية ،أبريل 2017.

الكلي يرفع معدلات التضخم، كما أن المقرض يفرض على المقترض شروطا قاسية وبالتالي فإن المقترض يرفع من أسعار منتجاته ليقوم بتعويض ما فرضه عليه المقرض، فقد كان الاقتصادي كينز يود إلغاء عائد إقراض رأس المال، ويرى أن معدل الاستثمار يزداد إذا كان سعر الفائدة منخفضا، وأن من صالح المجتمع أن ينخفض سعر الفائدة بحيث يتماشى مع معدل الكفاية الحدية لرأس المال ويستثمر حتى يتحقق التوظف الكامل.

2 التحليل الفكري للتضخم:

تختلف النظريات في تفسيرها لمصادر القوى التضخمية الدافعة إلى الارتفاع المتواصل للأسعار ، فنجد كل نظرية ترتكز على مصدر و تعتبره أساسيا في خلق هذه القوى التضخمية و للتعرف أكثر على المصادر المختلفة للتضخم سوف نتعرض بإيجاز إلى النظريات المتنافسة في تفسيرها لظاهرة التضخم فيما يلي:

1-2 النظرية الكمية كمفسر لتضخم :

لقد قامت النظرية الكمية النقدية بدورا رئيسيا في تفسير التقلبات في قيمة النقود ومن ثم في تحديد هذه القيمة و ذلك بوصفها إحدى العوامل النقدية التي اعتمد عليها الفكر الكلاسيكي في تفسير هذه التغيرات و الآثار الناتجة عنها و تفسير الظواهر التضخمية وتحليلها .

فالنظرية النقدية تقضي أن الزيادة في كمية النقد المتداول و الملقى في السوق هي سبب ظهور البوادر التضخمية ، و بغض النظر عن مدى صحة هذا الادعاء فانه مما لاشك فيه أن التفسيرات التي أحاطت بظاهرة التضخم على هذا المفهوم الكمي النقدي قد سادت و تنوعت في كثير من المؤلفات و المراجع الاقتصادية للكثير من الاقتصاديين ، خاصة مع أزمة الكساد الاقتصادي التي مست الاقتصاديات الرأسمالية من 1923 إلى 1929 وكذا ما حدث في ألمانيا سنة 1923 . ومن الدعائم التي ارتكزت عليها هذه النظرية في تحليل الظواهر التضخمية و منها الارتفاع في الأسعار نجد أن[1] :

أ- التغيرات الطارئة على الأسعار ترجع إلى التغيرات الحاصلة لكمية النقود و بالنسبة نفسها.

ب- تناسب كمية النقود تناسبا طرديا مع الأسعار أي إذا زادت الكمية النقدية المتداولة فان الأسعار السائدة سترتفع و العكس .

ج- تناسب الكمية عكسيا مع قيمة النقود التي تمثلها أي أنه إذا زادت الكمية النقدية المتداولة انخفضت القوة الشرائية للنقود التي تمثلها .

د- تتناسب الكمية النقدية تناسبا طرديا مع الطلب على السلع و عكسيا مع السلع .

هـ - تفترض هذه النظرية التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج .

---

(1) حسين غازي عناية، **التمويل بالتضخم**، مرجع سابق ،ص 25-28.

و- تفترض هذه النظرية أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر في الأسعار وهي : كمية النقد ، سرعة التداول النقدي ، و كمية المبادلات .

على أن كمية النقد و تغيراتها هي العامل الفعال و الرئيس في تغيرات الأسعار، أما سرعة التداول النقدي و كمية المبادلات هي عناصر ثابتة أي ليس لها تأثير على حركات الأسعار .

ولقد استعان المفكرون الكلاسيكيون في شرحهم لنظرية الكمية النقدية و تبيان دورها في التأثير على حركات الأسعار و تحليل ظواهر التضخم على معادلة المبادلة التي تنسب صياغتها إلى الأستاذ (أ. فيشر) اذ قد رأى هذا المفكر الاقتصادي أن نظرية النقود ، يمكن أن تكتسب مزيدا من الوضوح إذا استخدمت معادلة التبادل، حيث تتخذ المعادلة الشكل التالي :

$$MV = PT \Rightarrow P = \frac{MV}{T}$$ حيث إن :

M : متوسط كمية النقود خلال مدة معينة .

V : سرعة دوران النقود

P : المستوى العام للأسعار .

T : حجم المعاملات .

وهذا يعني أن المستوى العام للأسعار يساوي كمية النقد المتداولة مضروبا في سرعة تداولها مقسوما على كمية التبادل من السلع و المنتجات ، و لقد تطورت هذه النظرية على يد ألفريد مارشال و أعضاء مدرسة كامبرج و أخذت معادلة التبادل صيغة جديدة و ذلك بإحلال فكرة الطلب على النقود K بدل سرعة دورانها ، وأيضا استخدام الناتج القومي الحقيقي Y بدلا من T، وعليه تصبح صيغة معادلة التبادل طبقا لمعادلة كامبرج كما يلي [1] :

$$M = KPY$$

حيث (k) يمثل الطلب على النقود معبرا عنه بنسبة الأرصدة النقدية .

$$\frac{1}{V} = k \Rightarrow M = \frac{PT}{V} \Rightarrow M = KPT$$

ولقد وجهت عدة انتقادات إلى نظرية الكمية بوصفها مفسرا للتضخم و خاصة في صورتها التقليدية بعدما أثبتت الحوادث و الطوارئ الاقتصادية عدم دقتها في تفسير الأزمات والمشاكل الاقتصادية، وهذا لعدم سلامة الفروض نفسها ومحدداتها و التي قامت عليها النظرية الكمية ومن هذه الانتقادات [2] :

---

(1) إسماعيل محمد هاشم ، مرجع سابق ، ص126

(2) حسين غازي عناية، **التضخم المالي**، مرجع سابق ، ص 31-32.

أ- إن القول بأن التغير في كمية النقود يؤدي إلى تغير مستوى الأسعار السائدة و بالنسبة نفسها ليس صحيحا دائما حيث إنه قد لا يصاحب الزيادة في كمية النقود ارتفاعا في الأسعار و هذا في حالة عدم زيادة الطلب على السلع نتيجة عوامل أخرى كالعوامل النفسية للأفراد فقد يتجه هؤلاء إلى الاكتناز بدلا من زيادة إنفاقهم و هو ما نادى به الاقتصادي كينز ، كما أن الأسعار قد تتغير و لكن ليس بالنسبة نفسها.

ب- جوهر الخطأ في هذه النظرية هو افتراضها بأن للنقود وظيفة واحدة هي وسيط للمبادلة و إهمال الوظائف الأخرى .

ج- بالنسبة لأثر الكمية النقدية على قيمة النقود التي تمثلها ، فإنه ليس صحيحا أن قيمة النقود تتناسب عكسيا وبنفس النسبة مع الكمية النقدية المتداولة ، ذلك أن زيادة كمية النقود في الاقتصاد في حالة الرواج لا يؤدي إلى تخفيض قيمة العملة و إنما يدعمها .

د- تفترض هذه النظرية أن العنصر الفعال للتأثير على الأسعار هو كمية النقود أما العناصر الأخرى فهي ثابتة و أن كل عنصر منها يشكل وحدة قائمة بذاتها مستقلة عن باقي العناصر، لكن في الواقع أن هذه العوامل ليست ثابتة و ذلك لتدخل العوامل النفسية في تحديدها فقد يصاحب الزيادة في كمية النقود سرعة دورانها نظرا لزيادة الإنفاق على السلع للاستفادة منها بدلا من الاحتفاظ بنقود بدأت تفقد قيمتها بسبب ارتفاع الأسعار، كما أن ثبات حجم المبادلات يكون بافتراض التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج و هو ما ثبت عدم صحته ، فحجم المبادلات في تغير مستمر تبعا لتغير حجم الإنتاج و التشغيل القائمين .

هـ- تفترض هذه النظرية أن الأسعار هي الأثر التابع لكمية النقد و قد أثبتت الوقائع الاقتصادية أن الأسعار قد تصبح عاملا مؤثرا و كمية النقد هي التابع و لكن هذا لا يعني التسليم بهذا الأخير و إنما النتيجة السليمة تتمثل في عدم وجود علاقة ثابتة حقيقية بين تغيرات الأسعار وتغيرات كمية النقود المتداولة .

و- هذه النظرية تتجاهل عنصر سعر الفائدة في حين أن أهمية التغيرات في كمية النقود تكمن في تأثيرها على سعر الفائدة .

إن نظرية الكمية رغم ما وجه إليها من انتقادات يمكن أن تفسر الارتفاع التضخمي في الأسعار تحت ظروف معينة يتحقق فيها قدر كبير من افتراضاتها خاصة في البلاد المتخلفة حيث جمود جهازها الإنتاجي يقر بها من افتراض الناتج القومي كما لا يمكن إنكار ما لهذه النظرية من فضل في التنبيه إلى خطورة الدور الذي يلعبه الإفراط النقدي في خلق الموجات التضخمية و هو دور لم تنكره نظريات التضخم اللاحقة .

2-2 النظرية الكينزية كمفسر للتضخم :

إن التضخم الحقيقي عند (جون كينز) " هو ذلك الذي يؤدي إلى ارتفاع نفقات الإنتاج والأسعار دون أن تصاحبه زيادة في حجم الإنتاج " [1] ، ويمكن ان يطلق على نظريته التي احتواها كتابه الشهير "النظرية العامة في التوظيف و الفائدة والنقود "، نظرية فائض الطلب فقد رفض كينز الأفكار الأساسية للتحليل الكلاسيكي في مجال النقود و سعر الفائدة و الادخار والاستثمار وقانون ساي ، وقام باستخدام أدوات التحليل الجزئي في الطلب و العرض على المستوى الكلي أين يتحدد المستوى التوازني لمستوى التوظيف و الدخل القومي الحقيقي بالطلب الكلي الفعال أي عند تقاطع منحنى الطلب الكلي مع منحنى العرض الكلي حيث الطلب الكلي الفعال يعني المستوى التوازني للإنفاق القومي[2].

إن نظرية الدخل القومي الكينزية هي نظرية خاصة بالفترة القصيرة و عليه فهي تقوم على عدد من الافتراضات ، نذكر منها ثبات العوامل المحددة لموقع دالة العرض الكلي و من ثم التغير في الطلب الكلي الناتج عن تغير عنصر أو آخر من عناصر الإنفاق القومي و ليكن الاستثمار مثلا يحدد التغير في مستوى التوظيف لعوامل الإنتاج القابلة لتشغيل ، و بالتالي الناتج أو الدخل القومي، و هنا عند مستوى معين من التوظيف و الناتج القومي و المستوى العام للأسعار ينشأ فائض طلب كلي و يميز كينز بين مرحلتان رئيسيتين لتغير الأسعار.

2-2-1 . مرحلة التشغيل الناقص:

يفترض كينزي أن الاقتصاد الرأسمالي الصناعي يعاني تعطلا في قسم من موارد الإنتاجية القابلة للتشغيل ، وهنا عندما يزيد الإنفاق الكلي و ليكن قيام الحكومة بزيادة إنفاقها العام يؤدي إلى زيادة الدخول النقدية و منه الإنفاق على الاستهلاك و هو ما يعرف بالمضاعف فعند مواجهة مرونة كبيرة لعرض عوامل الإنتاج القابلة للتشغيل تعكس الزيادات المتتالية في الدخول و الإنفاق نفسها في زيادة الإنتاج محدثة ارتفاع ضئيل في الأسعار و مع استمرار زيادة الإنفاق و اقتراب الاقتصاد القومي من مرحلة التوظيف الكامل فان الطلب لا يبقى يعبر عن نفسه في زيادة الإنتاج فقط بل تبدأ الاتجاهات التضخمية في الظهور ، و يطلق على هذا النوع من التضخم ـ يظهر قبل وصول الاقتصاد للتوظيف الكامل ـ التضخم الجزئي ، و هو لا يثير المخاوف بل يعد حافزا لزيادة حجم الإنتاج في بعض الفروع .

2-2-2 . مرحلة التشغيل الكامل :

في هذه الحالة تصل الطاقة الإنتاجية إلى أقصى حد في تشغيلها بالتالي فان زيادة الطلب الكلي لا ينجح في إحداث زيادة في الإنتاج و منه العرض الكلي للسلع و الخدمات ،أي أن مرونة

---

(1) محمد حلمي مراد ، وآخرون ،(د ت) ، **الموسوعة الاشتراكية** ، مطبعة دار الكتب ، بيروت ، لبنان ، ص 115.

(2) غازي حسين عناية، **التمويل بالتضخم**، مرجع سابق ،ص 58-64

العرض الكلي تساوي الصفر فزيادة الطلب الكلي تؤدي إلى خلق فائض في الطلب يعكس نفسه انعكاسا كاملا على الأسعار ، و هذا الارتفاع للأسعار سوف يستمر في الارتفاع طالما وجد فائض طلب يدفعها إلى مشكلة بذلك قوى تضخمية ، وهذه الأخيرة يطلق عليها كينز التضخم البحت .

لكن يرد على نظرية فائض الطلب الكينزية بوصفها مفسر للتضخم أنها تقوم على افتراضات مستمدة من واقع اقتصاديات الدول الرأسمالية الصناعية المتغيرة بقطاع صناعي ضخم أسواق و عالية الكفاءة وجهاز أثمان فعال ، ومن ثم فهذا التحليل يعكس حال البلاد المتقدمة عنه حال البلاد المتخلفة التي تعاني من قصور حجم طاقتها الإنتاجية وميول ناتجها القومي إلى الثبات مما يجعل نظرية الكمية أكثر تعبيرا عن واقعها.

3-2 النظرية المعاصرة لكمية النقود :

المدرسة النقدية ترى في تفسيرها للتضخم بأنه ظاهرة نقدية [1]، بوصفها نتيجة للنمو غير المتوازن بين كمية النقود وحجم الإنتاج، أي أن الزيادة في كمية النقود بنسبة أكبر من الزيادة في حجم الإنتاج يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، ولقد رفض كذلك دور الأجور والنفقة في تغير الأسعار، ولا يؤيد وجود صلة بين معدل التضخم ومستوى البطالة على المدى الطويل ؛ فهذه النظرية تتمثل في نظرية الطلب على النقود، حيث أنها تبحث في العلاقة بين التغير في نصيب الوحدة المنتجة من النقود والتغير في مستوى الأسعار، وذلك من خلال ما يطرأ للطلب على النقود من تغيرات. فقد أشار فيردمان إلى الحالات التالية لتأثيرات زيادة كمية النقود :

(أ) من الممكن التصور أن أثر هذه الزيادة تمتص بالكامل في انخفاض مصاحب لسرعة دوران النقود دون أن يمارس تأثيرا على الدخل الوطني الحقيقي و الأسعار.

(ب) يمكن أن تنعكس الزيادة في كمية النقود كليا في رفع مستوى العام للأسعار دون إحداث تأثير في سرعة دوران النقود و الناتج الوطني و هو موقف أنصار النظرية الكمية التقليدية.

(ت) و يمكن التصور بأن الزيادة في كمية النقود تمتصه زيادة في الطلب على السيولة والأثر المتبقي ينعكس في تغير كل من الأسعار والناتج الوطني، هذا كما وقع في الولايات المتحدة الأمريكية خلال فترة الحرب الأهلية 1865 حتى 1879م ، حيث زاد الرصيد النقدي خلال هذه الفترة بـ 10% في حين ارتفع الدخل الوطني الحقيقي إلى الضعف وانخفض الرقم القياسي لأسعار الجملة إلى النصف بالقياس إلى مستواه في بداية الفترة.

(ث) كذلك يمكن لتغير كمية النقود أن تتغير سرعة دورانها في الاتجاه نفسه ، وينعكس هذا في تغير الناتج الوطني والأسعار بنسب متفاوتة [2].

---

(1) غازي حسين عناية ، **التمويل بالتضخم** ، مرجع سابق ،ص 24.

(2) Fried man" 1956 **" The Quantity Theory of Money "** Chicago University Press" P,19,

ويرى فريدمان بأن الطلب على النقود يتوقف على أذواق المستهلكين والأفضليات التي يرونها بالإضافة إلى دخل أو ثروة الفرد بوصفها عنصرا أساسيا في الطلب على النقود.

إذن فالنظرية الكمية الحديثة تعد التضخم ما هو إلا نتيجة زيادة كمية النقود المتداولة بالنسبة لكمية الإنتاج ؛ مما يؤدي إلى ارتفاع نصيب الوحدة المنتجة من كمية النقود المتداولة، مما يدفع بالمستوى العام للأسعار نحو الارتفاع، غير أنها لم تفترض ثبات الإنتاج وسرعة تداول النقود عكس النظرية الكمية الكلاسيكية [1].

(1) احمد محمد صالح الجلال (2006)، **دور السياسة النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية (حالة الجمهورية اليمنية 1990-2003)** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر، ص 65.

المطلب الثالث

آلا ثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم وطرق قياسه ووسائل الحد منه :

1 آلا ثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم :

1-1 ألآثار الاقتصادية للتضخم :

تؤدي ظاهرة التضخم إلى العديد من النتائج التي تؤثر سلبا على الاقتصاد، ويمكن التعرض لأهم هذه الآثار فيما يأتي :

1-1-1 أثر التضخم على توزيع الدخل الوطني الحقيقي :

يتألف الدخل الوطني النقدي من مجموع عوائد عوامل الإنتاج التي يحصل عليها المشاركون في العملية الإنتاجية، وهم : العمل و له الأجر، رأس المال و يأخذ الفائدة، الأرض تأخذ الريع، التنظيم و له الربح، أما الدخل الوطني الحقيقي فهو مجموع كميات السلع والخدمات التي يستطيع الأفراد الحصول عليها فعلا بدخولهم النقدية [1].

و يمكن التمييز بين الحالات التالية للدخل الحقيقي أثناء وجود التضخم :

أ. بقاء الدخل النقدي ثابتا مع استمرار ارتفاع الأسعار، في هذه الحالة يتناقص الدخل الحقيقي باستمرار.

ب. ارتفاع الدخل النقدي بمعدل أقل من ارتفاع الأسعار، في هذه الحالة يتعرض الدخل الحقيقي للتناقص لكن بمعدل أقل مقارنة مع الحالة الأولى.

ج. ارتفاع الدخل النقدي بمعدل مساو لمعدل ارتفاع الأسعار ،هنا يبقى الدخل الحقيقي ثابتا.

د. ارتفاع الدخل النقدي بمعدل أكبر من معدل ارتفاع الأسعار، هنا يزداد الدخل الحقيقي. ويعمل التضخم كذلك على عشوائية توزيع الدخول فرديا و قوميا، بشكل يبتعد فيه عن العدالة في التوزيع، إذ يؤدي إلى تضاؤل دخول العمال و الموظفين،لأن الدخول ثابتة لا تزداد بزيادة الأسعار ويمكن ترتفع بمعدلات متدنية، غير قادرة على تخفيف حدة الارتفاع في الأسعار [2].

1-1-2 : أثر التضخم في القوة الشرائية للنقود :

تؤدي الارتفاعات المستمرة في الأسعار إلى فقدان النقود لجزء من قوتها الشرائية مما ينعكس في إضعاف ثقة الأفراد بوحدة العملة الوطنية، مما يؤدي بالأفراد إلى إنفاق دخولهم على الاستهلاك الحاضر و شراء السلع المعمرة و العقارات و العملات الصعبة و يضعف الادخار و بالتالي تفقد النقود وظيفتها كمخزن للقيمة [3].

---

(1) محمد زكي شافعي ، (دت)، **مقدمة في النقود والبنوك** ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 92-102.

(2) مجموعة من الاقتصاديين ، **الموسوعة الاقتصادية** ، مرجع سابق،.ص144.

(3) حسين بن هني (2002) ،**اقتصاديات النقود والبنوك : الأسس والمبادئ** ،دار الكندي للنشر والتوزيع ، الأردن ،ص 171.

3-1-1 : أثر التضخم على ميزان المدفوعات

يؤدي ارتفاع معدلات التضخم إلى التأثير سلبا على ميزان المدفوعات، حيث يؤدي التضخم إلى ارتفاع السلع المنتجة محليا الأمر الذي يقلل من القدرة التنافسية للمنتجات المحلية في الأسواق الدولية، فيؤدي هذا إلى انخفاض حجم الصادرات، بالإضافة إلى ذلك يزيد الطلب على السلع المستوردة لانخفاض أسعارها مقارنة بأسعار السلع المماثلة لها المنتجة محليا، وينجم عن الزيادة في حجم الواردات مع انخفاض حجم الصادرات إلى تحقيق عجز في الميزان التجاري.

4-1-1 : تأثير التضخم على توزيع الثروة

خلال فترات التضخم يعاد توزيع الثروات في المجتمع بشكل قد يكون عشوائيا، فالأفراد الذين انخفضت مداخيلهم الحقيقية نتيجة الارتفاع المستمر للأسعار قد يقومون بالتصرف في ثرواتهم الحقيقية بالبيع، وذلك للمحافظة على مستوى معين من الاستهلاك كانوا قد اعتادوا عليه من قبل، مثال ذلك أصحاب العقارات السكنية، و مما يشجعهم أكثر على البيع هو ارتفاع القيمة النقدية لهذه الأصول وبذلك تنتقل ملكية هذه الأصول الحقيقية من فئات تناقصت دخولها الحقيقية إلى فئات تزايدت مداخيلها الحقيقية [1]. و أما بالنسبة لأصحاب الثروات المالية فإنهم سيخسرون جزءا من القيمة الحقيقية لأصولهم نتيجة ارتفاع الأسعار و انخفاض القوة الشرائية لهذه الأصول أو الدخول، فمثلا يستفيد المقترضون من التضخم و يتضرر المقرضون ذلك لأن المقترض يسدد القيمة الاسمية نفسها للقرض في المستقبل ، و هذه القيمة لن توفر للمقرض العدد نفسه من السلع و الخدمات كما كانت في الماضي [2].

5-1-1 : أثر التضخم على هيكل الإنتاج:

يؤدي التضخم إلى توجيه رؤوس الأموال إلى فروع النشاط الاقتصادي التي لا تفيد التنمية في مراحلها الأولى، لأن ارتفاع مستويات الأسعار و الأجور و الأرباح في القطاعات الإنتاجية المخصصة لإنتاج السلع الاستهلاكية أو التي تتمتع بطبيعة المضاربة، سوف تتجه إليها رؤوس الأموال على حساب الأنشطة الإنتاجية و الاستثمارية التي هي أساسية لتحقيق النمو الاقتصادي، مما يترتب عن هذا شلل الصناعات الأساسية إذ أنها تتحمل عبء ارتفاع الأجور و في الوقت نفسه لا تجد رؤوس الأموال الكافية لتوسيع طاقتها الإنتاجية [3].

يؤدي هذا أيضا إلى حدوث ارتباك في تنفيذ المشاريع التنموية نتيجة لتغير الأسعار و عدم القدرة على التحديد الدقيق لتكاليف تلك المشاريع، وقد يؤدي هذا إلى ظهور بعض الظواهر السلبية في الاقتصاد كارتفاع معدلات البطالة و سوء استخدام الموارد المالية من خلال توجيهها

---

(1) سعيد هتهات ، مرجع سابق، ص 45.

(2) أكرم حداد، مشهور هذلول(2008) ، **النقود و المصارف : مدخل تحليلي و نظري**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، ص 207.

(3) سعيد هتهات ، مرجع سابق، ص 45.

نحو المشاريع الأقل إنتاجية [1].

1-1- 6 : أثر التضخم على أسعار الفائدة:

تتخذ بعض الإجراءات من أجل تشجيع المقرضين المتضررين من التضخم على تقديم أموالهم إلى المؤسسات المالية، من بينها آلية تحديد سعر الفائدة بالنظر الى معدل التضخم المتوقع، وذلك من خلال إضافة ما يسمى علاوة التضخم إلى سعر الفائدة بهدف تعويض الخسارة، و يتم حسابها حسب معادلة فيشر كما يلي:[2] $\mathbf{R = I - F}$

R : معدل الفائدة الحقيقي. I : معدل الفائدة الكلي (الاسمي). F : معدل التضخم المتوقع

2-1 ألآثار الاجتماعية للتضخم :

يتمثل الأثر الاجتماعي للتضخم من خلال عملية توزيع الدخول حيث يؤدي إلى إعادة توزيع الدخول واجتذاب القوة الشرائية من جانب أصحاب الدخول القليلة والثابتة لصالح أصحاب الدخول المرتفعة والمستثمرين، وتتمثل أهم الآثار الاجتماعية فيما يأتي:[3]

1-2-1 : إعادة توزيع الدخل الحقيقي:

يتألف الدخل القومي النقدي من مجموع عوائد عناصر الإنتاج التي يحصل عليها المشاركون في العملية الإنتاجية ، وذلك خلال فترة معينة من الزمن ، أما الدخل القومي الحقيقي فيتألف من مجموع السلع والخدمات التي يمكن فعلا الحصول عليها بهذه الدخول النقدية ، ويمكن إيضاح آثار التضخم على أصحاب الدخول بالشكل التالي:

(أ) أصحاب الدخول الثابتة : يترتب على انخفاض القوة الشرائية للنقود تدهور المركز الاقتصادي لهذه الطائفة من أصحاب الدخول الثابتة (الدخول من المعاشات، وفوائد مدخرات و إلخ) ، وعليه تقل مقدرة دخولهم على شراء السلع والخدمات على العموم وبالعكس عند ارتفاع القوة الشرائية للنقود([4]).

(ب) أصحاب المرتبات : إن ارتفاع الأسعار يؤد ي إلى تناقص الدخول الحقيقية لهذه الفئة ، ولكن عادة ما تحصل زيادات في المرتبات قد تؤدي إلى تخفيف آثار ارتفاع الأسعار، وبالمقابل فإن الدخول الحقيقية لأصحاب المرتبات ترتفع في حال انخفاض مستوى الأسعار، وعادة ما يصاحب الانخفاض السريع والحاد في الأسعار في النظام الرأسمالي تدهور في النشاط الاقتصادي والإنتاجي مما يعرض بعضا من أصحاب هذه الدخول إلى فقدانهم لعملهم.

---

(1) أكرم حداد، مشهور هذلول، مرجع سابق، ص 208.

(2) سعيد هتهات ، مرجع سابق، ص 46.

(3) مجدي محمود شهاب، مرجع سبق ذكره، ص82

(4) محمد زكي شافعي،مرجع سابق، ص 92.

(ج) أصحاب الأجور : ارتفاع الأسعار المستمر يصاحبه عادة ارتفاع في الدخول النقدية لهذه الفئة أما مدى توافق هذه الارتفاعات فيتوقف على عوامل كثيرة كمقدرة النقابات على رفع معدلات الأجور بنسبة قريبة أو أكبرمن معدل ارتفاع الأسعار (وان كان قد يحدث أحيانا بنتيجة هذه الزيادة في المستقبل تقلص في طلب الأيدي العاملة وانتشار البطالة مما يعد ضررا بالعمال)[1]، ولكن سريعان ما يتلو هذه الزيادة في الأجور، ارتفاع الأسعار مباشرة.

(د) أصحاب المشروعات : أثناء التضخم تتزايد دخول هذه الفئة عادة بمعدل يفوق معدل الارتفاع في الأسعار ، فارتفاع الأسعار يؤدي إلى زيادة الإيرادات النقدية الإجمالية ، وبما أن النفقات النقدية لا ترتفع مباشرة بعد ارتفاع الأسعار وإنما بعد فترة زمنية، ولذا فالأرباح التي يحصل عليها أصحاب المشروعات سوف تزداد بنسبة أكبر وبشكل أسرع من زيادة النفقات.

وعليه التضخم يتسبب في إعادة توزيع الدخل الحقيقي نظرا لاختلاف معدلات الزيادة في الدخول النقدية للفئات المختلفة داخل المجتمع ، إضافة إلى ذلك فإن ارتفاع الأسعار لا يحصل في جميع السلع والخدمات بوقت واحد وبنسبة واحدة [2].

1-2-2: إعادة توزيع الثروة:

إن التضخم يعمل على إعادة توزيع الثروة بصورة عشوائية لا تمت بصلة إلى الكفاءة في النشاط الإنتاجي و العدالة الاجتماعية، ذلك أن أصحاب الأموال الذين زادت دخولهم الحقيقية يصبحون أكثر قدرة من غيرهم على زيادة ثروتهم، أما الأفراد الذين تناقصت دخولهم الحقيقية مثل أصحاب الأراضي والعقارات فإنهم يسعون للمحافظة على مستوى معيشي معين ونمط استهلاكي ألفوه فيقومون ببيع جزء من ثرواتهم نتيجة ارتفاع قيمتها النقدية ، وبهذا تتحول ملكية الأصول الحقيقية من الفئات التي تناقص دخلها الحقيقي إلى الفئات التي تزايد دخلها الحقيقي.

1-2-3: اضطراب العلاقات الاجتماعية:

يترتب من خلال ما ورد أعلاه اضطراب العلاقات الاجتماعية وتعميق الصراع بين القوى الاجتماعية المختلفة ، فتكثر الإضرابات العمالية ويتعطل الإنتاج وتزيد نسبة الطاقة غير المستغلة في الاقتصاد القومي، وقد يتبع ذلك حدوث تفكك اجتماعي وبالتالي انهيار النظام الاقتصادي.

1-2-4 : عزوف أصحاب الكفاءات والمؤهلات العالية عن شغل الوظائف العامة في الدولة : أو الوظائف التي تتطلب شعورا خاصا بالمسؤولية مثل التعليم أو الخدمة في المستشفيات والمراكز الصحية ، وذلك نتيجة لتدهور الدخول الحقيقية وهذا بلا شك من أخطر النتائج الاجتماعية الاقتصادية التي تحدث على مدى الأجل الطويل من جراء التضخم [1].

(1) صادق مهدي السعيد (1967)،اقتصاد العمل الاجتماعي،جامعة بغداد ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ص75.

(2) محمد زكي شافعي،مرجع سابق، ص2.

2- طرق و أساليب قياس التضخم :

باعتراف جميع الخبراء، فإنه ليس هناك مقياس دقيق لقياس التضخم و لا توجد كذلك طريقة موحدة لقياسه ، إذ يمكن قياس التضخم من خلال ثلاث طرق مختلفة و هي:

1. طريقة الأرقام القياسية.
2. طريقة الفجوات التضخمية.
3. طريقة فائض المعروض النقدي.

أولا : الأرقام القياسية للأسعار :

الرقم القياسي : هو مؤشر أو قيمة تعبر عن المستوى العام للتغير في قيم ظاهرة معينة خلال فترات أو أماكن معينة. وكما يستخدم لمقارنة التغير في ظاهرة واحدة يمكن أن يستخدم لمقارنة التغيرات في المستوى العام لمجموعة من المتغيرات أو الظواهر المختلفة فيما بينها ولكن مرتبطة بشكل أو بآخر لتكون مجموعة متجانسة[2].

الرقم القياسي للأسعار هو أداة ملائمة لقياس تقلبات الرقم القياسي للأسعار هو أداة ملائمة لقياس تقلبات قيمة النقود ، أي نستطيع بواسطتها معرفة تقلبات قيمة النقود فارتفاع هذا الرقم

وانخفاضه من سنة إلى أخرى يدل على انخفاض (أو ارتفاع) قيمة النقود، ويتم تركيب رقما قياسيا للأسعار بتكوين رقم متوسط لأثمان مجموعة من ا لسلع و الخد مات في وقت معلوم، ومتوسط الأسعار النسبية لهذه المجموعة يعبر عن مستوى أسعار تلك المجموعة من السلع والخدمات في ذلك الوقت وينسب إلى الرقم الذي حصلنا عليه رقم آخر حصلنا عليه بالطريقة نفسها في وقت آخر، وبالطريقة هذه يمكن معرفة التغير الذي لحق بالمستوى العام للأسعار خلال فترة الدراسة [3]، وتتعدد الأرقام القياسية للأسعار حسب أنواع السلع التي تدخل أسعارها في عملية الحساب كما يلي :

(أ) **الرقم القياسي لأسعار الجملة** : يعتمد عند قياسه على أسعار الجملة لأهم المجموعات السلعية.

(ب) **الرقم القياسي لأسعار التجزئة :** يعتمد عند قياسه على اختيار مجموعة السلع والخدمات المستهلكة لعينة تمثل شرائح المجتمع.

(ج) **الرقم القياسي الضمني** : يحتوى هذا المؤشر على أسعار السلع والخدمات الموجودة في الاقتصاد القومي أي يتضمن كل من أسعار الجملة وأسعار التجزئة.

---

(1) حسين بن هنى ، مرجع سابق، ، ص 163.

(2) فاروق عبد العظيم أحمد وآخرون (1982)، **مقدمة في طرق البحث الإحصائي**، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ص365.

(3) خالد الدليمي (1998) ، **النقود و المصارف والنظرية النقدية**، دار الأنيس للطباعة و النشر والتوزيع، مصراته، ليبيا ، ص 34.

2-1-2 أنواع الأرقام القياسية :

الرقم القياسي هو رقم نسبي أو ملخص لعدة أرقام نسبية لقياس تغير ظاهرة بالنسبة إلى أساس معين [1] ، وممكن سرد أنواع الأرقام القياسية على النحو التالي:

1-2-1-2 الرقم القياسي البسيط للأسعار: عبارة عن مجموع أسعار السلع سنة المقارنة (Pn) مقسوما على مجموع أسعار السلع في سنة الأساس (P0) ويشار إليه بالصيغة التالية:

$$Inp = \frac{\Sigma\ Pn}{\Sigma\ P0} \times 100$$

2-2-1-2 الرقم القياسي المرجح:

من عيوب الرقم القياسي البسيط أن السلعة المرتفعة الثمن يكون أثرها كبيرا على الرقم القياسي البسيط إذ لا يأخذ هذا الرقم بالأهمية الحقيقية للسلعة (كمية السلعة)، و لتلافي هذا النقص يتم ترجيح الأسعار بكميات كل سلعة ، ويكون هذا الترجيح إما بكميات سنة الأساس فنحصل على الرقم القياسي (لاسبير) وإما الترجيح بكميات سنة المقارنة فنحصل على الرقم القياسي (باش) وذلك وفق ما يلي:

$$\text{الرقم القياسي باش} = \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في المقارنة)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في المقارنة)}} \times 100$$

$$Inp = \frac{\Sigma\ Pn \times Qn}{\Sigma\ P0 \times Qn} \times 100$$

$$\text{الرقم القياسي لاسبير} = \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية في الأساس)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية في الأساس)}} \times 100$$

$$Inp = \frac{\Sigma\ Pn \times Q0}{\Sigma\ P0 \times Q0} \times 100$$

ولكي نستطيع تركيب هذه الأرقام يجب أن يكون لدينا الكميات المختلفة من المؤشرات . وللتغلب على التحيز في الأرقام الذي تحدثه هاتان الطريقتان نحو الأعلى كما في لاسبير أو التحيز

(1) أحمد عبادة سرحان وآخرون (د ت)،**الإحصاء**،مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر ،الإسكندرية ، ص230.

نحو الأسفل كما في باش يتم ترجيح الأسعار بمجموع أو متوسط كميتي سنتي الأساس والمقارنة ويدعى الرقم القياسي المرجح بمجموع كميتين إسم (مارشال و أريجورت) الذي يسمى الثابت المرجح.

الرقم القياسي مارشال و أريجورت =

$$100 \times \frac{\text{مج (السعر في سنة المقارنة} \times \text{الكمية المعيارية)}}{\text{مج (السعر في سنة الأساس} \times \text{الكمية المعيارية)}}$$

$$Inp = \frac{\Sigma\ Pn \times (\ Q0 + Qn\ )}{\Sigma\ P0 \times (Q0 + Qn)} \times 100$$

الرقم القياسي الأمثل وهو عبارة عن الوسط الهندسي للرقمين القياسين باش ولاسبير ويطلق على هذا الرقم القياسي إسم فيشر.

طريقة فيشر : تقوم على أساس الجمع بين طريقتي لاسبير وباش إذ يتم إيجاد الرقم القياسي عن طريق الوسط الهندسي لرقمي لاسبير وباش، حيث يتم الحصول على رقم تتوفر فيه جميع الصفات المطلوبة في الرقم القياسي الصحيح لذلك يسمى هذا الرقم بالرقم القياسي الأمثل [1]، و يعطي كما يلي:

الرقم القياسي لفيشر = م = $\sqrt{\text{الرقم القياسي لاسبير} \times \text{الرقم القياسي باش}}$

الرقم القياسي لفيشر = م = $\sqrt{\frac{\sum Pn \times Q0}{\sum P0 \times Q0} \times \frac{\sum Pn \times Qn}{\sum P0 \times Qn}} \times 100$ = Inp

بالإضافة إلى هذه الأرقام القياسية هناك أصناف أخرى مثل الأرقام القياسية للبورصة وأشهر هذه المؤشرات المالية هي داو جونز Dow Jones (نيويورك) ، وفايننشال تايمز Financial Times (لندن)، ونيكاي Nikaei (طوكيو)،..... والأرقام القياسية للأجور والقدرة الشرائية للعملة .....الخ[2].

(1) دلال القاضي وآخرون (2005) ،**الإحصاء للإداريين والاقتصاديين** ،دار الجامد للنشر والتوزيع ، الأردن، ص 239.

(2) مختار محمد بلول (1988) ، **دليل المستثمر في الأوراق المالية – الأسهم والسندات**، جامعة الملك سعود ، الرياض ، ص42.

وتجدر الإشارة أن الأرقام القياسية للأسعار ليست في الواقع مقاييس كاملة لقيمة النقود و إنما هي مقاييس نسبية تساعد على عمل مقارنات خاصة بالقوة الشرائية للنقود بين فترتين زمنيتين ، و عليه فان الطرق الأخرى لقياس التضخم هي طريقة الفجوات التضخمية وطريقة فائض المعروض النقدي .

ثانيا: طريقة الفجوات التضخمية :

تعتمد هذه الطريقة على قياس الفجوات التضخمية، وهي طريقة متأثرة بالتحليل الكينزي التي تقيس الفروق بين حجم السلع و الخدمات المنتجة في الاقتصاد و بين القوة الشرائية المتوفرة في أيدي المستهلكين، وهي عبارة عن الفرق بين الطلب الكلي النقدي (الإنفاق الوطني المقدر بالأسعار الجارية) و الحجم الحقيقي للناتج الوطني ، أي تقيس الاختلال بين النمو في مخزون النقود والنمو في الناتج الداخلي، ومنه :

الفجوة التضخمية = الطلب الكلي النقدي – الدخل الوطني الحقيقي

الطلب الكلي (الإنفاق الكلي) = الإنفاق الاستهلاكي + الإنفاق الاستثماري + الإنفاق الحكومي - الواردات + الصادرات.

ثالثا : طريقة فائض المعروض النقدي :

ترتكز هذه الطريقة على الاتجاهات المعاصرة في النظرية الكمية للنقود، بإدخال عنصر التغير في حجم الإنتاج، و هذه الطريقة يتبعها صندوق النقد الدولي، تعتمد على معيار فائض المعروض النقدي في الاقتصاد الوطني، و هو الفرق بين التغير في عرض النقود (السيولة) والتغير في الطلب على النقود، أي حجم ما يرغب الأفراد الاحتفاظ به في شكل نقود و ذلك خلال فترة زمنية معينة، حيث يمكن حساب الفجوة التضخمية كما يلي:

F : الفجوة التضخمية ، ΔM :،التغير في عرض النقود ، Y : الناتج الوطني الإجمالي

ΔY : التغير في الناتج الوطني الإجمالي ، $\frac{M}{Y}$:الطلب على النقود (مقلوب سرعة التداول الداخلية للنقود)[1].

تنعدم هذه الفجوة ليحدث الاستقرار النقدي، وهذا عندما يكون تناسب بين الزيادة في الأرصدة النقدية الجديدة والزيادة في الناتج الداخلي الخام بالأسعار الحقيقية[2].

(1) تيجاني بالرقي ، مرجع سابق، ص 216- 217.

(2) سعيد هتهات، مرجع سابق، ص23 .

3- وسائل الحد من التضخم :

يمكن علاج التضخم بالاعتماد على أدوات السياسة النقدية من جهة و السياسة المالية من جهة أخرى. ويمكن إيجاز هذه الإجراءات على النحو الآتي:

أولا : السياسة النقدية وأدواتها ودورها في الحد من التضخم :

1) تعريف السياسة النقدية :

تعرف السياسة النقدية: بأنها مجموعة الإجراءات التي تتخذها السلطات النقدية في المجتمع بهدف رقابة الائتمان والتأثير فيه سواء فيما يتعلق بالقدر المتاح منه آو بتكلفته بالنسبة إلى من يطلبه [1]. وهناك تعريف شامل للسياسة النقدية وهو" أن السياسة النقدية تشمل جميع القرارات والإجراءات النقدية بصرف النظر عما إذا كانت أهدافها نقدية أو غير نقدية ، وكذلك جميع الإجراءات غير النقدية التي تهدف إلى التأثير في النظام النقدي "[2].

2) أدوات السياسة النقدية للحد من التضخم :

غالبا ما تستهدف الأدوات والوسائل النقدية الإستراتيجية المثلى التي تقوم بها السلطات النقدية ، التحكم في حجم الائتمان الذي تقدمه المصارف لمختلف القطاعات الاقتصادية والتأثير في كميته بالزيادة أو النقص عن طريق استخدام المصرف المركزي الواحدة أو أكثر من الأدوات التالية [3].

1-2 سياسة سعر إعادة الخصم:

تعد من أقدم وسائل السياسة النقدية المنتهجة من قبل البنك المركزي- بنك إنجلترا 1839- و يستخدمها من أجل تحقيق النقص في السيولة و مراقبة أوضاع النقد أو الائتمان بصورة انتقائية.

يقصد بسياسة إعادة الخصم في حالة التضخم تغيير سعر إعادة الخصم و ذلك بالزيادة . و هو سعر الفائدة الذي يتقاضاه البنك المركزي من البنوك التجارية مقابل خصم ما لديها من الأوراق التجارية أو الحصول على قروض.

ولتوضيح أثر سياسة سعر إعادة الخصم : نفترض أن البنك المركزي قد تجمعت لديه المعلومات التي تفيد بأن حجم الائتمان قد زاد ، و أخذت بوادر التضخم في الظهور ففي هذه الحالة يقوم البنك المركزي بإتباع سياسة انكماشية تهدف إلى التقليل من كمية النقود عن طريق رفع سعر إعادة الخصم ، و هذا بدوره سيدفع البنوك التجارية للعمل على رفع سعر الفائدة الذي تتقاضاه من العملاء و بالتالي يحجم الأفراد على خصم ما لديه من كمبيالات مفضلين الاحتفاظ بها

---

(1) عز الدين مالك الطيب ، (د ت)، **المدخل إلى علم الاقتصاد** ، ط1، دار النهضة ، الخرطوم .

(2) دبات أمينة (2015)،**السياسة النقدية واستهداف التضخم في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية ، الجزائر ، ص 87. عن مرجع(Einzing , "monetary policy Means and End ", penguin Book Harnonsdworth Midlesex,1964 P 50)

(3) الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (سبتمبر2005)، تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة على المصارف الإسلامية ، القسم الثاني، مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، المجلد 13، العدد الثالث ، عمان ، الأردن ، ص 30.

حتى تاريخ استحقاقها و كذلك الحد و التقليل من طلب الأفراد على القروض من البنوك ، وهذا يؤدي إلى خفض كمية النقود المتداولة مما يؤدي إلى التخفيض من حدة التضخم[1]. وقد تتراجع فاعلية هذه الأداة للوصول إلى أهدافها نتيجة لما يلي:[2]

أ . قلة استخدام الأوراق التجارية بوصفها أداة للتمويل بسبب استخدام طرق أخرى للتمويل كالحسابات المفتوحة والسلف المصرفية، مما يقلل لجوء البنوك التجارية إلى البنك المركزي لخصم الأوراق التجارية التي لديه.

ب . إمتلاك البنوك التجارية احتياطات نقدية معتبرة تعتمد عليها في تقديم القروض، و بالتالي عدم اللجوء إلى خصم الأوراق التجارية، مما يحد من دور هذه الأداة.

ج . تخضع فاعلية هذه الأداة للظروف الاقتصادية، ففي حالة تفاؤل رجال الأعمال بالنسبة للطلب وارتفاع الأسعار والأرباح فإن زيادة سعر إعادة الخصم لا يؤثر على حجم الائتمان لإمكانية تعويضه عن طريق رفع أسعار السلع المنتجة لكون الأرباح المتوقعة تفوق بكثير تكلفة الاقتراض من البنوك.

وسياسة إعادة الخصم من الأدوات غير المحبذة في الدول الإسلامية باعتبار أن : التعامل بالفائدة يعني التعامل بالربا المحرم شرعا [3] ، ولذلك فان هذا الموضوع يتطلب بحث مع علماء الشريعة للتوصل إلى طرق وأدوات مشروعة ، كان يتم الإيداع على شكل مشاركة المؤسسات المالية في الربح والخسارة ، وبذلك نضمن وجود مؤشر واضح لعملية الاستثمار [4] .

2-2 سياسة السوق المفتوحة:

وهي دخول البنك المركزي للسوق المالية بصفته بائعا أو مشتريا للأوراق المالية و أذون الخزينة والأوراق التجارية في السوق النقدية لحسابه الخاص، ويمكن أن يكون أطراف التعامل بنوكاً أو مؤسسات أو أفراد، وهذا بهدف التحكم في حجم السيولة المتداولة في المجتمع. ففي حالة التضخم يقوم البنك المركزي ببيع هذه الأوراق للحصول على قيمتها، مما يؤدي إلى نقص كمية النقد المتداولة ، فتنخفض سيولة البنوك التجارية، لأن شراء الأفراد لهذه الأوراق يعني سحب المبالغ المقابل لها من البنوك التجارية مما يحد من قدرتها على منح الائتمان ؛ و تستخدم هذه السياسة مصحوبة بسياسة سعر إعادة الخصم و في الاتجاه نفسه ، حتى لا تقوم البنوك في حالة شرائها للأوراق المالية ونقص أرصدتها النقدية بالتقدم إلى البنك المركزي للحصول على موارد نقدية تعوضها [5].

---

(1) سعيد هتهات ، مرجع سابق ، ص 70.

(2) جمال بن دعاس ، مرجع سابق ، ص 187 - 188.

(3) عبد الرزاق السنهوري (1954)، **مصادر الحق في الفقه الإسلامي ، دراسة مقارنة بالفقه الغربي**، ج1، دار الفكر للطباعة والنشر ، بيروت ، ص 243.

(4) ساطع ألسبتي(1998)، **المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية** ،الشركة النموذجية للطباعة ، بغداد ، ص 163.

(5) جمال بن دعاس ، مرجع سابق ، ص 178

و لقد تعرضت هذه الوسيلة أيضا لانتقادات عديدة منها ما يأتي [1]:

- تتوقف قدرة البنك المركزي في توجيهه للسياسة النقدية من خلال عمليات السوق المفتوحة على الكمية التي لديه من الأوراق المالية، بحيث يتطلب الأمر قدرته في بيعها بأسعار منخفضة لضمان الإقبال على شرائها، وبالتالي فإن ذلك متوقف على مدى استعداده لتحمل الخسارة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.
- لا يستطيع البنك المركزي إجبار البنوك التجارية على تقليص حجم قروضها، وبالتالي فإن سياسة البنك المركزي يمكن إبطالها من طرف البنوك التجارية عندما تعود إليه بوصفها ملجأ أخير للإقراض.

3-2 سياسة تغيير نسبة الاحتياطي القانوني:

في حالات التضخم إذا لاحظ البنك المركزي أن حجم الائتمان الذي قامت به البنوك لتجارية قد تجاوز المستوى المرغوب فيه، فسوف يلجأ إلى رفع نسبة الاحتياطي القانوني ويترتب على ذلك تقليل سيولة هذه البنوك عن طريق تجميد جزء من احتياطاتها النقدية، مما يترتب عليه التقليل من قدرتها على التوسع في عمليات الإقراض و خلق ودائع جديدة، إذ قد تضطر البنوك التجارية إلى التوقف عن منح الائتمان لفترة من الزمن حتى يمكنها رفع رصيدها لدى البنك المركزي، وبهذا يقل الطلب الكلي مما يؤدي إلى انخفاض الأسعار و التقليل من حدة الموجة التضخمية [2].

4-2 أدوات الرقابة الفنية الحديثة:

نظرا للعراقيل والانتقادات الموجهة للسياسة النقدية في استعمالها للأدوات التقليدية (السالفة الذكر) في مراقبة وضبط التوسع النقدي، و فشل تلك السياسات في الحد من حجم الائتمان، لجأ البنك المركزي إلى أدوات أخرى تمكنه من التدخل بصورة أكثر فاعلية ، وهذه الأدوات أهمها:

1-4-2 أسلوب الإقناع الأدبي أو المعنوي:

يتمثل أسلوب الإقناع الأدبي بتوجيه اقتراحات و نداءات و تحذيرات إلى البنوك التجارية لأجل التقييد بالسياسة التي يرسمها البنك المركزي، و المتعلقة بكيفية تصرف البنوك التجارية باحتياطياتها و ودائعها النقدية ، و تخفيض أسعار الفائدة في أوقات الكساد و رفعها في أوقات التضخم ؛ يتميز هذا الأسلوب بأنه ذو طابع تفاهمي و تشاوري لا يتسم بالإجبارية في التطبيق ؛و قد تزداد فاعلية هذه السياسة إذا اقترنت ببعض السياسات النقدية الأخرى أو بشيء من الإلزامية.[3] .

2-4-2 أسلوب التعليمات و الأوامر المباشرة الملزمة:

تميز هذا الأسلوب بالجبرية في التطبيق من قبل البنوك التجارية وعدم التزامها بهذه التعليمات تعرضها لعقوبات معينة، لذلك تعد هذه السياسة أكثر فاعلية و نجاعة، وفي هذا الإطار يعطي

---

(1) سعيد هتهات ، مرجع سابق ،72.

(2) سعيد هتهات ، مرجع سابق ،ص 72.

(3) غازي حسين عناية ، **التضخم المالي**، مرجع سابق ، ص 153.

القانون البنك المركزي الحق في إجبار البنوك و المؤسسات المالية على تحديد مقدار القروض أو استخدام جزء من احتياطياتها و أصولها في شراء السندات الحكومية أو إقراضها للمشاريع الاستثمارية الطويلة الأجل[1].

3-4-2 وسائل الإعلام:

يمكن للبنك المركزي أن يستعمل وسائل الإعلام المختلفة لشرح الحقائق الاقتصادية أمام الجمهور وبيان السياسة الائتمانية المستقبلية و الوقائع و الإجراءات التي سيتخذها، و ذلك دعما لجهود إصلاح الأوضاع النقدية و تحقيقا لأهداف السياسة الاقتصادية ، وبكلمة واحدة ، ليس المهم قول الحق بقدر التأثير على الجمهور[2]، خاصة مع شمول هذه الوسيلة لمختلف.

وتلخيصا لما سبق فإن الأدوات النقدية التي يسعى البنك المركزي من خلالها إلى التأثير على المعروض النقدي، فإنه لا يمكن الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الأدوات إلا بإحداث تكامل وتنسيق بينها، من شأن هذا التكامل أن يأخذ كل الأدوات بعين الاعتبار ولا يأخذ بأداة ويهمل أخرى.

ويجب الإشارة إلى نجاح استخدام هذه الأدوات ، منفردة أو مجتمعة ، لمعالجة الأوضاع الاقتصادية ، من كساد أو تضخم ،يعتمد على صحة افتراضات البنك المركزي وميكانيكية تطبيقها، ومرونة العرض والطلب على الائتمان[3] .

ثانيا : السياسة المالية وأدواتها ودورها في الحد من التضخم :

يقصد بالسياسة المالية " الطريق الذي تنتهجه الحكومة في تخطيط نفقاتها و تدبير وسائل تمويلها كما يظهر في الموازنة ، وقد عرفها البعض على أنها : سياسة استخدام الحكومة للضرائب و الإنفاق الحكومي و الدين العام في محاربة التضخم و الانكماش. بحيث تحقق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة .

أدوات السياسة المالية للحد من التضخم :

تعد السياسة المالية بأدواتها المختلفة وسيلة من الوسائل الرئيسية الهامة لتحقيق التوازن و الاستقرار في هذا المجال ، و بالتالي تملك عوامل استقرار آلية تقلل من تزايد النفقات الكلية و تساعد على مكافحة التضخم ،وبإيجاز فان أهم الوسائل المالية هي :

1) الرقابة الضريبية:

من المسلم به، إن فرض ضريبة ما ، يؤثر في الظواهر الاقتصادية [1]، وبذلك تعد الرقابة الضريبية الأداة الأكثر فاعلية في ضبط حركات التضخم و الانكماش، ففي حالات التضخم تلجأ

---

(1) سعيد هتهات ، مرجع سابق، ص 73

(2) جان مارشال (1965) ، **الاقتصاد السياسي : آلية تشكل الأسعار** ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، باريس ، ترجمة هشام متولي ، وآخرون ، دار اليقظة العربية للتأليف والترجمة والنشر ، بيروت، ص 336.

(3) الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (سبتمبر2005)، تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة على المصارف الإسلامية ، القسم الثاني، مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، المجلد 13، العدد الثالث ، عمان ، الأردن ، ص 34.

الحكومة إلى تقييد الزيادة في حجم الطلب من خلال الزيادة في معدلات الضريبة الحالية أو فرض ضرائب جديدة، مما يعمل على انخفاض القوة الشرائية لدى الأفراد نتيجة انخفاض دخولهم النقدية الحقيقية وكذا انخفاض الأرباح التي تحققها المشروعات الاستثمارية، فيؤدي هذا إلى انخفاض الطلب الكلي على السلع والخدمات و إعادة التوازن إلى الاقتصاد، بالإضافة إلى رفع معدلات الضرائب فإن هذا يزيد في الوقت نفسه من الحصيلة الضريبية أي أن سياسة الرقابة الضريبية تستحدث موارد جديدة لتمويل التنمية، هذا ما يجعل استخدام الضرائب يكون أكثر فعالية في الدول النامية لأن تطبيقها لا يتطلب أسواقا مالية و نقدية متطورة.

2) سياسة الإنفاق العام:

يمثل الإنفاق العام بشقيه الاستهلاكي و الاستثماري أهم مكونات ميزانية الدولة[2]، حيث يؤدي تضخم حجم العمالة في المؤسسات الحكومية إلى زيادة الإنفاق على الأجور والمرتبات في الميزانية العامة ، كما أن مبالغ الدعم التي تدفعها الدولة إلى بعض الفئات ، تؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق العام ، حيث يتم استخدام سياسة الإنفاق العام بهدف الحد من التضخم من خلال تخفيض الإنفاق العام فيؤدي ذلك إلى انخفاض الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري ثم انخفاض الدخول التي تولدها تلك النفقات، وبالتالي انخفاض مستوى الطلب الكلي على السلع والخدمات مما يحقق استقرارا نسبيا في مستويات الأسعار.

ويرى بعضهم أن الزيادة في الإنفاق الحكومي قد تؤدي إلى سلبية معالجة التضخم لأنها قد تؤدي إلى سرعة إتلاف المال والذي يؤدي إلى فقدان القيمة الحقيقة للنقد بالقياس مع العملات للدول الأخرى [3].

3) سياسة الرقابة على الأجور:

تمثل الأجور العنصر الأكثر أهمية في تكاليف الإنتاج ، حيث تؤدي الارتفاعات غير المنتظمة والمتسارعة في معدلات الأجور إلى حدوث ارتفاعات متوالية للأسعار و بصورة خاصة عند زيادة معدلات الأجور بنسبة تفوق الزيادة في معدلات إنتاجيتها مما يزيد من حدة الضغوط التضخمية في الاقتصاد، ونظرا لذلك فإن الضرورة تقتضي حتمية التدخل الحكومي لوضع حد للارتفاعات الخاصة في الأجور، من خلال وضع ضوابط تكفل تحقيق علاقة تناسبية بين الزيادة في معدلات الأجور والإنتاجية وبما يكفل تحقيق الاستقرار في الأسعار[4].

---

(1) محمد سعيد وهبة ، وعبد العزيز محمد جمجوم (1984)، **دراسة مقارنة في زكاة المال** ، تهامة للنشر ، جدة ، ص 55.

(2) عمر ابوبكر باحميد (1998)، **التخصيص أهداف وسبل** ، المالية ، نشرة فصلية ، وزارة المالية ، اليمن ، العدد 90 ، ص 22 .

(3) ساطع ألسبتي مرجع سابق، بغداد ، ص 162.

(4) أحمد محمد صالح الجلال، المرجع السابق الذكر، ص 66.

4) سياسة الرقابة على الأسعار:

يعد الاعتماد على قوى العرض و الطلب لتحقيق التوازن في سوق السلع و الخدمات و تحقيق الاستقرار الاقتصادي محدود الفعالية، لذلك تتجه الحكومة إلى استخدام أدوات جديدة تهدف من خلالها إلى تحقيق الاستقرار في مستويات الأسعار، تعد الرقابة على الأسعار من أهم تلك الأدوات ، بحيث تطبق هذه الأداة من خلال وضع ضوابط قانونية تعمل على وقف الارتفاع في الأسعار، و بما يعمل على توفير السلع الأساسية بأثمان تناسب القدرة الشرائية لمختلف شرائح المجتمع، و يتم تثبيت الأسعار من خلال وضع حد أعلى لأسعار السلع يجب عدم تجاوزه [1].

ورغم ما للسياسة المالية من آليات تساعد في الحد من التضخم إلا أنه وجهت إليها بعض الانتقادات وأهمها :

- أنها تفتقر إلى المرونة اللازمة للتعامل مع الأوضاع الاقتصادية فضلا عن استغراق فترة من الزمن للبدء في استخدام أدواتها الرقابية لأن ذلك يتطلب ضرورة تدخل السلطات التشريعية وإصدار القوانين الخاصة و البدء في تطبيقها [2].
- أنها أداة محدودة فترات التطبيق، وتتفاوت نجاعتها من وضعية اقتصادية إلى أخرى[3] .

إذن من خلال ما سبق فإنه يمكن أن نستنتج بأنه للوصول إلى أسلوب ذي كفاءة معتد بها يتم من خلاله علاج التضخم، فإنه يجب التنسيق و الملاءمة بين السياستين المالية و النقدية نظرا للأهمية الكبيرة التي تتمتع بها كل منهما و نظرا للأهداف المشتركة لهما في علاج الأزمات الاقتصادية[4].

<u>ايجابيات التضخم :</u> يجب التفرقة بين التضخم بوصفها ظاهرة اقتصادية تتمثل في ارتفاعات غير مرغوبة في مستويات الأسعار وكونه وسيلة تمويلية تستخدم فيها ارتفاعات الأسعار في مضمار التنمية وحفز النمو الاقتصادي المنشود. ومن خلال التفريق يبرز لنا الجانب الايجابي للتضخم شريطة أن يكون بمعدلات منخفضة وثابتة ، وممكن إبراز الجانب الايجابي للتضخم فيما يأتي :

- تخفيف حدة الركود الاقتصادي عند حدوثه ، حيث تكون سوق العمل متكيفة مع التغيير بشكل أكبر مما يسمح لها بتخطي الكساد بأضرار اقل وبشكل فاعل أكثر.
- التضخم بحدوده الدنيا يسهم في زيادة حركة الأموال الساكنة وتنشيط الاستثمار والتجارة (على عكس التأثير السلبي للمعدلات المرتفعة للتضخم) .

---

(1) أحمد محمد صالح الجلال، المرجع السابق الذكر، ص 70 .

(2) غازي حسين عناية ، **التضخم المالي** ، مرجع سابق، ص17 .

(3) سعيد هتهات، مرجع سابق، ص 75

(4) إسماعيل عبد الرحمان ودحوبي موسى عريقات (1999)، **مفاهيم أساسية في علم الاقتصاد الكلي** ،ط1 ،عمان ،الأردن ، ص 154 .

– كما انه ممكن أن يتم التمويل بالعجز(التمويل بالتضخم) كما حصل في بعض الدول المتقدمة في الماضي، ولكن بضوابط وشروط معينة ، وأهمها أن يتم توجيه هذه الأموال إلى القطاعات الإنتاجية دون أوجه الإنفاق الأخرى .

وهنا يتبادر إلى الذهن التساؤل عن الدرجة المثلى لارتفاعات الأسعار التضخمية والتي يجب أن يصل إليها الاقتصاد القومي لتحقيق برامج التنمية ألمخططه ؟ ومن ثم تسمح بتحقيق معدلات النمو الاقتصادي المطلوب !

لقد أظهرت الدراسات المختلفة ان تلك الدرجة المثلى يمكن أن تتحقق إذا كانت ارتفاعات الأسعار اقل من سعر الفائدة السائد بحيث تنتفي فرص تحقيق الأرباح من ألمضاربة ، ولقد حددت بعض الدراسات تلك الدرجة لزيادة سنوية في مستويات الأسعار قدرها 3% أو 4% [1].

وبالنسبة للأقطار الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كان المتوسط الموزون للزيادة في الأسعار بموجب أسعار السلع الاستهلاكية 2.4% سنويا خلال النصف الثاني من سنوات الخمسينات (1950) وكان 2.6% سنويا خلال النصف الأول من سنوات الستينات (1960) وكان 4.2% سنويا في النصف الثاني من الستينات ، وكان 5.3% سنويا خلال السنوات الثلاث من 1970-1972. ويبدو في الوقت الحاضر أن جميع الأقطار الصناعية تقريبا تمشي مسرعة بنسبة من التضخم تبلغ 7% سنويا أو أكثر[2].

ويرى الباحث أن النسب المثلى للتضخم اللازمة لتحقيق النمو الاقتصادي الموضحة أعلاه ، تتقاطع مع نسب المفروضة للزكاة ، وهذه إشارة واضحة لوجود رابط وثيق بين الزكاة وأثرها في تحقيق النمو الاقتصادي ، وهذا يتطلب كثير من الأبحاث في المستقبل .

---

(1) غازي حسين عناية ، **التمويل بالتضخم** ، مرجع سابق ، ص165.

(2) اوتمار ايمنجر وآخرون (1974)" **التضخم والنظام النقدي الدولي**" ترجمةمحمد عزيز، دار الطليعة - بيروت ،19.

المبحث الثاني

القوائم المالية وأسس إعدادها

- **تمهيد:**
- **المطلب الأول : المحاسبة نظاما للمعلومات .**
- **المطلب الثاني : القوائم المالية أهدافها ومكوناتها .**
- **المطلب الثالث : القياس والإفصاح المحاسبي .**

المبحث الثاني

ماهية القوائم المالية وأسس إعدادها

تمهيد :

تعد التقارير المالية بمختلف أنواعها المخرج الرئيس للنظام المحاسبي التي من خلالها تتم عملية توصيل المعلومات إلى المستخدمين بالطريقة المناسبة ، بهدف نقل نتيجة الأحداث الاقتصادية السابقة إلى المستخدمين أو الأطراف ذوي المصالح لعرض الوضعية المالية للمؤسسة بصورة صادقة ووافية ، ومساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة [1].

إن إعداد تلك التقارير المالية يتم وفق نظام محاسبي متكامل لمعالجة المعلومات ، حيث يهتم بتحديد الأحداث الاقتصادية وقياسها التي يكون لها تأثير على الشركة وتقديم تلك الأحداث إلى متخذي القرارات في شكل تقارير وبيانات مالية ، بعد أن يتم تفسيرها وتحليل نتائجها[2].

إن سلامة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي لا يمكن أن تتحقق إلا بمراعاة مبادئ وفروض محاسبية تعد شروطا تحكم عمليات التسجيل، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، مما ينتج عن ذلك معلومات مالية ومحاسبية تتسم بالاكتمال والموضوعية والمصداقية وتلبي رغبات مستعمليها، مما يجعلنا نقول بأن القوائم المالية تستند إلى محتوى إعلامي ذي فائدة ومنفعة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى كيف يمكن للمحاسبة أن تؤدي دورها بوصفها نظاما للمعلومات داخل المنشأة ، وما هي الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية ؟ و هذا ضمن المطلب الأول ، و في المطلب الثاني نتناول أهداف القوائم المالية ومكوناتها . والخصائص الواجب توافرها ومستخدمي البيانات ، وأما المطلب الثالث فقد خصص للحديث عن أسس إعداد القوائم المالية وطرق القياس والإفصاح .

(1) رضوا حلوة حنان ، **مدخل النظرية المحاسبية ،الإطار الفكري- التطبيقات العملية**، دار وائل للنش، عمان،الأردن، ط02، ص13.

(2) وليد ناجي الحيالي(2007)، **نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك** ، ص 91..

المطلب الأول : المحاسبة نظاما للمعلومات .

1- تعريف المحاسبة

تعد المحاسبة المالية وسيلة قياس وإيصال معلومات عن نشاط وأداء منشأة معينة [1] . وتعرف بأنها : نظام عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات [2] ، و لعل ذلك يبدو واضحا من تعاريف المحاسبة المختلفة التي نذكر منها :

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة ، المحاسبة "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لأغراض تسهيل اتخاذ القرار والأحكام من قبل مستخدمي هذه المعلومات " [3].

فإذا ما أمعنا في التعاريف المقترحة للمحاسبة نجد أنها تنطوي على وظيفة توصيل معلومات لمتخذي القرار[4] ، فالاهتمام هنا بالمحاسبة بوصفها نظاما للمعلومات وأداة للاتصال بين الوحدة المحاسبية وأصحاب المصلحة في تتبع وضعية هذه الوحدة و يلاحظ ايضا أن المحاسبة في جوهرها نشاط خدمي هدفه دعم عملية اتخاذ القرارات .

كما عرفت بأنها: تلك الوسيلة والأسلوب المنظمان لكتابة وتسجيل التاريخ الاقتصادي للوحدة الاقتصادية الإدارية ، وعادة ما يكتب هذا التاريخ بوحدات قياس كمية هي النقود [5].

كما نشير إلى أن دور المحاسبة يتمثل في توليد معلومات حول السلوك الاقتصادي الناتج عن نشاطات المنشأة ضمن بيئتها، ويتم التعبير عن هذه النتيجة بشكل أفضل من خلال ما أسماه مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمدى أو نطاق المعلومات، والمتكون من الكشوف المالية والملاحظات عن الكشوفات المالية ووسائل الإبلاغ المالي الأخرى، ويتم تدقيقها لإبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ، عما إذا كانت تم عرض هذه البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق [6]

ومن خلال العرض السابق نستطيع أن نتبين أهمية المحاسبة في عالم اليوم، وأنها تؤدي ثلاث وظائف أساسية هي: تحديد المعاملات، والقياس، وعرض المعلومات وتوصيلها إلى مستخدميها، وأنها مثلما تعد سجلا تاريخيا اقتصاديا للمنشأة ' فإنها تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالحاضر واستشراف المستقبل ، وان المحاسبة في أدائها لوظائف المذكورة لابد من أن تتوافر على نظام

(1) لجنة معايير المحاسبة (2000)، **معايير المحاسبة المالية** ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض ، ص 256.

(2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (فبراير (1990)، **المحاسبة في خدمة الإدارة** ، **التكامل بين الوظائف المحاسبية والإدارية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 49 ، الأردن، ص 36.

(3) عادل محمد الحسون وخالد ياسين القيسي (1991)، **النظم المحاسبية** ، جـ 1 ، دار الشؤون الثقافية ، بغداد ،ص 39.

(4) خالد رشيد العديم (مارس 2016م)، **المحاسبة ورفاهية الأمم**، مجلة المحاسبة والمراجعة في الخليج ، فصلية ، عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، الرياض ، العدد 23، ص 14.

(5) نعيم دهمش (1980)،**النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقاتها في المحاسبة الحكومية** ' المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان' ص

(6) رزق أبو زيد الشحنة (2015)، **تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، دار وائل للنشر، الأردن ، ص 29.

محاسبي، وأن التطورات التي حدثت للمحاسبة تفرض نفسها بالضرورة على تطور النظم المحاسبية [1].

الجدول رقم (1) وظائف المحاسبة

وظائف المحاسبة		
نشاط التحديد	القياس والتسجيل	التوصيل
- تحديد الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الشركة حتى يتم الاعتراف بها محاسبيا، وتسمى تلك الأحداث بالعمليات المالية.	- قياس تلك الأحداث الاقتصادية بوحدة النقد الوطني. - تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية المعترف بها . - تصنيفها، تلخيصها.	-إعداد القوائم والتقارير المالية. - تحليلها وتفسيرها للمستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

المصدر (2) ،

2- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

تعد المحاسبة نظاما للمعلومات هدفه توفير معلومات اقتصادية للعديد من متخذي القرارات تبعا لاحتياجاتهم وأحقيتهم في الحصول على هذه المعلومات [3].

وقد عرف كوهلر في كتابه (قاموس المحاسبين) النظام المحاسبي بأنه **:** المبادئ، الطرق، والإجراءات المتعلقة بالتعرف على المعاملات ، وتسجيلها ، والتقرير عنها [4].

ومن خلال ذلك نجد أن نظام المحاسبة المالية هو أحد النظم الفرعية المكونة لنظم المعلومات الإدارية داخل الشركة ، وتكمن أهميته في انه يقوم بتسجيل بيانات المعاملات المالية وترحيلها وتخزينها والتقرير عنها ، ويعمل هذا النظام على تحقيق ذلك وفقا للعديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم المعالجة المحاسبية للكثير من المعاملات المالية وتحديد محتويات وشكل القوائم المالية المنشورة ، وهذا يعني أن إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي في نهاية المطاف الى توحيد التقارير المحاسبية المتمثلة في قائمة المركز المالي وحسابات النتيجة والتي يتم تقديمها لكافة مستخدميها[5].

مما سبق يمكن تمييز ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي يمكن تلخيصها فيما يأتي:

---

(1) عادل محمد الحسون وخالد ياسين القيسي، مرجع سابق ، ص 41.

(2) رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق، ص13.

(3) محمد عباس حجازي (د ت)،**المحاسبة الإدارية – الأساسيات المعلومات التخطيط اتخاذ القرارات الرقابة** ، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص 100.

(4) ERIC.KOHLER, 1982, (**DICTIONARY FOR ACCOOUNTS)** Prentice Hall Of India, p.14.

(5) عبد الملك إسماعيل حجر (1997)، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الفكر المعاصر ، صنعاء، ص 33.

أ . **مدخلات النظام :** وتتمثل في البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلات المالية التي تحدث في الشركة، ويتم إدخالها إلى النظام بواسطة وسيط هي المستندات.

ب . **وسائل المعالجة :** تتم معالجة البيانات المالية بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة، وهذه الإجراءات هي :التسجيل، التبويب والتصنيف، التلخيص، تحليل النتائج والتقرير عنها، ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية أو وفق برامج خاصة يتم تشغيلها من خلال أجهزة الحاسوب.

ج . **مخرجات** النظام : تتمثل في تلخيص جميع البيانات التي تم تسجيلها في الدفاتر وتظهر في دفتر الأستاذ أو في برامج الحاسوب في مجموعة التقارير وبذلك تعد التقارير هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي [1]، ولذلك لابد من أن يتم تصميمها بحيث يتم الحصول منها على المعلومات الصحيحة للجهة الصحيحة في الوقت المناسب ، ويمكن تلخيص طبيعة المحاسبة بالشكل التالي:

3- <u>الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :</u>

خصائص جودة المعلومات المحاسبية : " وتعني الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة "[2] ، وقد تعددت الدراسات الخاصة بهذا الجانب وسوف نعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات ومنظمات علمية ومهنية رسمية لما تتمتع به من مصداقية على النحو التالي:

(أولا) الخصائص الأساسية: وتشمل على خاصتين وهما:

(أ) **الملائمة**: بمعنى أن تكون المعلومات متعلقة بموضوع القرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية [3]، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي[4]:

- **القيمة** التنبؤية : ويقصد بها أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية ، وذلك لمساعدة متخذي القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث .
- **قيمة التغذية العكسية :** أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة .

---

(1) مقداد أحمد الجليلى وشكري حنا صليب (1984)،**النظم المحاسبية - الإطار العلمي**، جامعة الموصل ، بغداد ، ص154.

(2) مجلس معايير المحاسبة الدولية (2015) ،**المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة** ، أعيد إخراجها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ،ص 2.

(3) عبد الحكيم سالم الغانم (نوفمبر 1997)،**الإطار العام لإعداد القوائم المالية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، فصلية ،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد103، ص 43.

(4) محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سابق، ص333 .

- **التوقيت المناسب :** بمعنى أن تأتي في الوقت المناسب فأجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها ، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.

(ب) الموثوقية : ويقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن " FASB " بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وانها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله [1] .

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي[2]:

- **القابلية للتحقق) الموضوعية :** وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- **الصدق في التعبير :**تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).
- **الحياد** :تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج ، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي [3]:

(أ) **الثبات:** ويقصد به الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية متماثلة بين فترة مالية وأخرى بالثبات[4].

---

(1) عبد الوهاب نصر علي (2004)، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، ص 43 .

(2) ريتشارد شرويدر، وآخرون (2006)، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ الرياض السعودية ، ص138 .

(3) رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص ص80 -81..

(4) إبراهيم سالم غراب و محمود البيومي (د ت)،**المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية** ،المكتب العربي الحديث، الازاريطه، مصر، ص4.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

(ب) **القابلية للمقارنة :** بمعنى ان تكون المعلومات المحاسبية أكثر منفعة عندما تعد بطريقة يمكن معها مقارنتها مع المعلومات المتشابهة لمنشآت أخرى مماثلة ، وأيضا مقارنتها مع المعلومات لنفس المنشأة عن فترات أخرى ، وتوحيد معاني المصطلحات المستخدمة في المحاسبة وتعد من أساسيات معيار المقارنة [1].

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

- **قيد حاكم أو متحكم :** وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.
- **الأهمية النسبية :** تلعب هذه الخاصية دورا هاما بوصفها معيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية[2].

4- الفروض والمبادئ المحاسبية :

إن سلامة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي لا يمكن أن تتحقق إلا بمراعاة مبادئ وفروض محاسبية تعد شروطا تحكم عمليات التسجيل و القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، مما ينتج عن ذلك معلومات مالية ومحاسبية تتسم بالاكتمال ، الموضوعية، المصداقية وتلبي رغبات مستعمليها ويمكن عرضها على النحو التالي :

أولا: الفروض المحاسبية

" الافتراض مؤسس على سلسلة من الوقائع من اجل الاستدلال على وجود شئ أو علاقة بين ظواهر معينة ،أو سببها دون برهان فعلي . ويسمى الحكم أو الاستنتاج أو الاستدلال المبني على هذا الافتراض شرطيا "[3].

وتعتبر الفروض المحاسبية بمثابة مسلمات أو بديهيات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاقها مع أهداف القوائم المالية ، وتعبر الفروض عن البيئة (اقتصادية ، قانونية ، سياسية ، اجتماعية

---

(1) فهيم صالح لوندي (تموز 1998)،**مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، فصلية ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الاردن ، العدد 107،ص 30.

(2) محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 335.

(3) لجنة من العلماء والأكاديميين (1974)، **الموسوعة الفلسفية** ،ترجمة سمير كرم ،دار الطليعة للطباعة والنشر ، بيروت ،ص302.

... الخ) التي تزاول المنشأة فيها نشاطها [1]، وتتمثل الفروض المحاسبية في كل من فرض الوحدة المحاسبية ، فرض الاستمرارية ، فرض الدورية ، فرض وحدة القياس. وهي كما يأتي :

4-1-1 فرض الوحدة أو الشخصية المعنوية :

وفقا وهذا المفهوم يفترض أن المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها ، وتعد بمثابة كيان مستقل مميز ومنفصل عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تمتلكها ، كما إن الالتزامات التي تترتب على المنشأة هي التزامات على أصول المنشأة نفسها وليست على الأصول المملوكة بصفة شخصية لأصحابها ، وبالمثل فان إيرادات المنشاة ومصروفاتها إنما هي تغيرات في أصول المنشأة وخصومها وليست تغيرات في أصول أو خصوم المالك أو الشركاء أو المساهمين،[2] وبعبارة أخرى أن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للملاك أي أن الوحدة ألاقتصادية كيان معنوي وشخصيته معنوية مستقلة عن الآخرين.

ومدلول المبدأ أن ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة عملياته تتمثل في شخصية وهمية معنوية [3].إذن يؤدي تطبيق هذا الفرض إلى تحديد مجال المحاسبة في العمليات المالية ، التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، واستبعاد جميع العمليات المتعلقة بملاكه والآخرين.

4-1-2 فرض الاستمرارية :

يفترض فرض استمرارية المشروع بافتراض وجود شخصية معنوية مستقلة لحياته بشكل لا يرتبط بحياة ملاكه الطبيعيين ، دائما، أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة، ما لم يثبت عكس ذلك [4] ، فالمشروع مستمر في حياته إلى ما لا نهاية ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك ، ومن أمثلة القرائن التي تناقض فرض الاستمرارية ، تصفية المشروع أو إعادة تنظيمه أو إفلاسه ، ويعد فرض الاستمرارية حجر الزاوية الذي تعد بموجبه القوائم المالية الختامية للمشروع [5]، ويعد هذا الافتراض أساسيا لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم في المحاسبة، خاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة، لأن المبادئ التي تحكم التقويم في حالة المشروع المستمر لا بد أن تختلف عن المبادئ التي تحكم حالات التصفية.

4-1-3 فرض وحدة القياس المحاسبي :

وحدة القياس المحاسبي هي وحدة النقد السائدة في البلد ومكوناتها (الريال في الجمهورية اليمنية ، الدولار في الولايات المتحدة الأمريكية ، والجنيه الإسترليني في المملكة المتحدة) . إذا

---

(1) محمد فضل الارياني و عبد الملك إسماعيل حجر (2000) ، **الأصول النظرية والعلمية للمحاسبة المالية** ، دار الفكر دمشق ، سوريا ، ص 68.

(2) عبد العزيز الراشد، (1985)، **دليل المراجعة** ، مكتب عبد العزيز الراشد، الرياض ، ص 11.

(3) عمر السيد حسنين (1986) ، **فصول من تطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، ص23..

(4) أمين السيد لطفي (2005)، **نظرية المحاسبة** ، منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، ص232.

(5) خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 18.

يتطلب القياس المحاسبي استخدام وحدة عامة لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر[1] . كما يفترض المحاسبون وفقا لهذا المفهوم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد متجاهلين ارتفاع المستوى العام للأسعار.

إلا أن الاقتصاديين يرون ضرورة أخذ تقلبات الأسعار بعين الاعتبار، حتى تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الحقيقة ، ومن أجل حل المشكلة قامت الهيئات والجمعيات المحاسبية بتقديم بعض الحلول، فمثلا أوصي مجلس مبادئ المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة نشر القوائم المالية المعدة وفقا للأرقام القياسية لزيادة الأسعار، وإرفاقها بالقوائم المحاسبية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية ، وبشكل عام بدأ الفكر المحاسبي يتوجه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية، وظهر ما يسمى بالمحاسبة في ظل ظروف التضخم [2]، يمثل فرض وحدة القياس النقدي أساسا جوهريا لاشتاق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعد من أهم المبادئ المقبولة عموما لدى المحاسبين والمدققين.

4-1-4 فرض الدورية:

تقدم المحاسبة المالية معلومات عن الأنشطة الاقتصادية لمؤسسة معينة، وذلك عن فترات زمنية قصيرة نسبيا عادة ما تكون سنة واحدة، وقد لجأ المحاسبون إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية متساوية، حتى يتسنى للمؤسسة الاقتصادية تقدير الربح والخسارة الناتجة عن عملياتها، وتحديد التكاليف والمصروفات الجارية لنشاطاتها، وهناك علاقة عكسية بين طول الفترة الزمنية ومدى ملائمة المعلومات والبيانات المالية لاتخاذ القرارات، فكلما طالت الفترة الزمنية كلما فقدت المعلومات والبيانات المحاسبية أهميتها وملاءمتها لاتخاذ القرارات، كما أن هناك علاقة طردية بين طول الفترة الزمنية ومدى قابلية المعلومات للتحقق والصحة، حيث أنه في حالة قصر الفترة المحاسبية سيكون من الصعب على المحاسب تحديد القيمة لعناصر القوائم المالية بشكل موضوعي ودقيق [3].

ثانيا المبادئ المحاسبية :

تعد المبادئ المحاسبية القواعد العامة التي تحكم التطبيق العملي للمحاسبة، وتتسق المبادئ المحاسبية مع أهداف القوائم المالية والفروض المحاسبية ، وفيما يلي عرض لأهم المبادئ أكثرها تأثيرا على الممارسات المحاسبية.

---

(1) عبد العزيز الراشد ، مرجع سابق ، ص 12..

(2) خليل الدليمي، وآخرون، مرجع سابق، ص 18 .

(3) نعيم دهمش وآخرون (1999) ، **مبادئ المحاسبة** ، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن ، ص 43.

1-2-4 مبدأ التكلفة التاريخية :

التكلفة التاريخية للأصول هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوعة ، أو القيمة العادلة للعوض المقدم لاقتناء الأصل في تاريخ اقتنائه [1]، حيث تسجل في المستندات والدفاتر المحاسبية وتبقى ثابتة دون تغيير لغاية بيع الأصل أو إهلاكه ، فهذا المبدأ يرتكز على ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بمعزل عن الظروف الاقتصادية ، وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على ضرورة وأهمية استخدام التكلفة التاريخية أساسا لقياس عناصر القوائم المالية وذلك للأسباب التالية [2] :

أ .التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغير.

ب . كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها. ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة، ولها أساس حقيقي وموضوعي، فهي غير خاضعة للحكم الشخصي، وبالرغم من كل ذلك فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات خاصة في حالة التضخم، حيث أن القيمة التاريخية تصبح غير واقعية، وبالتالي فإن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي، إضافة إلى صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية، الأمر الذي أدى إلى المطالبة باستبدال هذا المبدأ بمبدأ القيمة الجارية للوصول إلى نتائج أكثر واقعية.

2-2-4 مبدأ الاعتراف بالإيراد:

يعد الاعتراف بالإيراد من أكبر المشاكل تعقيدا التي تواجه مهنة المحاسبة، ويرجع ذلك إلى التباين والتنوع الشديد في طرق الإنتاج والبيع والسداد، لذلك يجب التمييز بين الاعتراف بالإيراد وتحقق الإيراد، فالاعتراف بالإيراد يعني تسجيل أو تضمين عنصر معين في السجلات المحاسبية والقوائم المالية الخاصة بالشركة الاقتصادية، أما تحقق الإيراد فهو تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية، وعموما يتوقف الاعتراف بالإيراد على أساسين هما [3] :

أ .**أساس الاستحقاق :** ويعد الإيراد أنه تحقق عندما تنتقل ملكية الأصل من الشركة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا.

ب . **الأساس النقدي :** يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند استلام النقدية، بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم أو تقديم الخدمة، ويستخدم هذا الأساس خاصة في حالة البيع بالتقسيط. ويجمع الباحثون على أنه يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع أو تأدية الخدمة.

---

(1) Abdul Naser Nour & Jaffarulla ,2002. Financial Accenting in English ,Al-masirah For publishing, Jordan,p.23.

(2) نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، مرجع سابق، ص 40 .

(3) نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، مرجع سابق ، ص41 .

4- 2- 3 : مقابلة الإيرادات بالنفقات:

إن الغرض من مقابلة الإيرادات بالنفقات هو القياس الدوري لنتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة، وهذا الأسلوب في تحديد دخل الدورة هو المقبول عموما في ظل الإطار الحالي للمحاسبة المالية. أغلب أدبيات المحاسبة لم تخصص مبدأ مستقل للاعتراف بالمصروفات، وإنما يعرض ملحقا بمبدأ المقابلة ، في حين يجب الاعتراف بالمصروفات حتى في حالة غياب أي إيرادات خلال فترة زمنية [1]، فكل المصاريف التي تتعلق وترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها من هذا الإيراد للمدة التي تحقق فيها لتحديد صافي الدخل، ويرتبط هذا المبدأ مع فرض الدورية وهو تطبيق للسببية، وذلك بربط الإيراد بنفقاته والأحداث التي لا تخضع للسببية تعالج في قائمة الدخل[2].

4-2-4 مبدأ الثبات:

يعني تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية نفسها خلال الفترات المحاسبية المتتالية، مما يشكل أساسا سليما للمقارنة بين نتائج المشروع خلال السنوات المتعاقبة، وأيضا بين نتائج المشروع ونتائج المشروعات الأخرى خلال عدد من الفترات المحاسبية، وتطبيقا لمبدأ الثبات يتم استخدام الأسس والقواعد ذاتها في تقييم الأصول وتكوين المخصصات وحساب المستحقات وإعداد الحسابات والقوائم المالية[3].

5-2-4 مبدأ الحيطة والحذر:

وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات إلا عند تحقيقها بشكل فعلي،وتطبيقا لذلك يتم إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم الأصول المتداولة، وتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها، كما يتم إثبات الإيرادات الفعلية التي استحقت أو حصلت، أما الإيرادات المحتملة فلا يعترف بها.

6-2-4 مبدأ الموضوعية :

ويرتكز على ضرورة إثبات أي عملية مالية استنادا إلى دليل موضوعي يؤيد وقوع العملية، وهذا يبعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية عن عوامل الذاتية والتحيز، ويؤدي إلى الوصول إلى النتائج نفسها في حال تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ذاتها ، مهما كان الشخص الذي يقوم بعملية التسجيل والمراجعة والتدقيق.

7-2-4 مبدأ الأهمية النسبية:

يوفر هذا الفرض المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط على البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم وعدم اشتمال هذه القوائم على

(1) رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص194 .

(2) طلال محمد الحجاوي ، وآخرون، مرجع سابق، ص56 .

(3) أمين السيد احمد لطفي ، **نظرية المحاسبة** ، مرجع سابق، ص286.

تفاصيل وبنود لا داعي للإفصاح عنها، مما قد يسبب تضليلا للمستخدم بل قد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية ، ويوصف هذا البند بأنه مهم نسبيا في ضوء بعض الاعتبارات الكمية والنوعية كقيمته النسبية ضمن مجموعة معينة ينتمي إليها، أو طبيعته كأن يكون بندا غير عادي أو فرضته القوانين والتعليمات [1].

4-2-8 مبدأ الإفصاح :

يقصد بالإفصاح الوضوح وعدم الاتهام في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والتقارير والقوائم المالية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور مؤسسات الأموال، وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، بإعتبار أن عرض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.

5- القيود على المعلومات الملاءمة والموثوقية :

تضم نظرية المحاسبة عددا من القيود التي تمثل محددات لتطبيق المبادئ المحاسبية ، وفي ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة تأخذ المحاسبة في الاعتبار الجوهر الاقتصادي للعمليات إلى جانب الشكل القانوني، وتتمثل المحددات المحاسبية فيما يلي:

5-1 الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

تعد الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيدا متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية ، بمعنى أن تكون هناك علاقة موضوعية بين كلفة الحصول على المعلومات المحاسبية والمنفعة المجنية منها[2]، فيجب ألا تنتج وتوزع المعلومات المحاسبية ما لم تكن منفعتها تزيد عن تكلفتها، إلا أن المعلومات المحاسبية كسلعة لا تخضع لضوابط الأسواق العادية، حيث إن المؤسسة تتحمل تكاليف إنتاجها و الخاصة بمعالجة و نشر المعلومات و مصاريف المراجعة، في حين أن معظم منافعها تعود للمستخدمين الخارجيين، إلا أن المؤسسة بتوظيفها لتلك المعلومات تسعى للظهور بصورة راقية من أجل كسب ثقة المساهمين و أصحاب المصلحة الآخرين.

5-2 الصورة الصحيحة والعادلة (التمثيل الصادق):

توصف البيانات المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع ، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم ، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل ما استنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات .

(1) حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص55

(2) البنك الدولي (1995)،**الدليل في أعمال المحاسبة والتدقيق والتقارير المالية** ،ط 1، مطبوعات البنك الدولي ، قسم المحاسبة ، ص83.

3-5 الحيطة و الحذر (التحفظ):

يعرف التحفظ بأنه على المحاسبين إظهار القيمة الأقل بين عدة قيم محتملة للأصول والإيرادات ، والقيمة الأعلى بين عدة قيم محتملة للالتزامات والمصروفات، كما يعني وجوب الاعتراف بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات لأكثر وقت ممكن، وينتج عن ذلك أن الأصول تقيم بأقل من أسعار تبادلها السوقية غالبا وتقليل الدخل إلى أقل ما يمكن و يتم الاعتماد على هذا القيد للاختيار بين الطرق البديلة للمعالجة والقياس في ظروف عدم التأكد، ومن أمثلة تطبيق هذه السياسة قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم المخزون السلعي.

4-5 تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني:

ينبغي أن تتم المحاسبة عن المعاملات المالية والأحداث والظروف الأخرى وعرضها وفقا لجوهرها وليس - فقط – لمجرد شكلها القانوني ، ويعزز هذا من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية [1]، مثلا: اعتبار الأصول المستأجرة في إطار عقود الإيجار التمويلي كما لو تم شراؤها عن طريق قرض، رغم أن العقد من الناحية القانونية لا يعد عقد شراء بل عقد إيجار.

5-5 الممارسة الصناعية:

تعني الاستجابة للأعراف والقواعد المحاسبية السائدة في بعض المجالات المتخصصة التي تستدعي الخروج عن بعض المبادئ المحاسبية العامة فالممارسة الصناعية هي عبارة عن عادات يتصف بها إما نشاط معين أو قطاع معين ، وتعود أهمية هذه القيود كون المؤسسة تسعى إلى أن تكون متميزة في الإفصاح في قطاعها أو على الأقل في المستوى نفسه لتمكين المستخدمين من المقارنة بين مختلف المؤسسات المتنافسة في نفس النشاط[2].

---

(1) مجلس معايير المحاسبة الدولية ، 2015،**المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة** ، أعيد إخراجها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ،ص 2.

(2) حمزة شعيب، مرجع سابق، ص ص 75.

المطلب الثاني : القوائم المالية أهدافها ومكوناتها :

لا جدال في أن الهدف النهائي لأي نظام محاسبي يتمثل في المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وبالشكل المناسب وبالمضمون المناسب ، وبالتكلفة المناسبة، وللشخص المناسب[1]، وتعد القوائم المالية الشكل الأكثر شيوعا لتوفير هذه المعلومات للاستخدام على نطاق عام وتعد هذه القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية [2].

وحسب الإطار الفكري للمحاسبة فإن هدف القوائم المالية يتمثل في تقديم معلومات عن المركز المالي والأداء المالي وتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ، بما يفيد مستخدمي المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وباختلاف أصنافهم (مستثمرين، مقرضين دائنين الجهات الحكومية... الخ).

ماهية القوائم المالية:

1-1-مفهوم القوائم المالية :

إن كلمة بيان أو كشف أو قائمة هي عبارة عن إعلان عن شيء يعتقد أنه صحيح وحقيقي، والقوائم المالية بهذا المعنى هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي [3]، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود، لذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية فهم يصفون بلغة مالية وضعية أو موقف المشروع ويعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة، والفترة قد تحدد كما هو شائع بسنة مالية كاملة، وقد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة وهكذا.

تمثل القوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبة ، فإذا تم استخدامها الاستخدام السليم تحققت الفائدة المرجوة من عمل المحاسب أما إذا لم تستخدم فكان الجهد والمال الذي استنفذ في إعداد هذه القوائم قد ضاع هباء [4].

مكونات القوائم المالية:

تشكل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية ، حيث تمثل الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للإطراف الخارجية ،وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ، إلا أن النظم المحاسبية مصممه بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول .الخصوم . الإيرادات . المصروفات .... الخ) ويتم الامتداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية التي تشمل[5] :

---

(1) فهيم صالح لوندي ، مرجع سابق، ص 28..

(2) خالد الراوي (2000)،**التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، ص32.

(3) طلال محمد الججاوي وآخرون(2009)، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن ، ص311 .

(4) محمد عباس حجازي ، مرجع سابق، ص 121.

(5) طارق عبد العال حماد،2006 ، **التقارير المالية** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،ص 35.

(أ) الميزانية أو قائمة المركز المالي .

(ب) قائمة الدخل.

(ت) قائمة الأرباح المحتجزة.

(ث) قائمة التدفقات النقدية .

(ج) الإيضاحات عن القوائم المالية ، و هي معلومات بالغة الأهمية يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية وتعطي في معظم الأحيان البنود التالية:

- السياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.
- الالتزامات الطارئة أو المحتملة التي يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام من عدمه.
- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وهي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل نشرها وإصدارها.

3- أنواع القوائم المالية وعناصرها:

هناك أربع قوائم محاسبية ختامية تشكل القوائم المالية في مجملها ،اثنتان منها تمثلان مطلبا قانونيا والاثنتان الأخريات تمثلان مطلبا محاسبيا [1]،

وفيما يلي القائمتان القانونيتان اللتان يجب تقديمهما :

- الميزانية العمومية - قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.

أما بالنسبة للقائمتين المحاسبيتين المطلوبتين من الناحية المهنية ، فهما :

- قائمة الأرباح المحتجزة. (أو قائمة التغير في حقوق الملكية).
- قائمة التدفقات النقدية.

ويجب أن تحصل القائمتان الأخيرتان على قدر من الاهتمام في الحسابات يتساوى مع الاهتمام بقائمة الدخل والميزانية [2] .

3-1-1 الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي):

الميزانية العمومية هي الوسيلة الرئيسية في عرض المعلومات بشأن الوضع المالي لمنشاة [3]، في نقطة زمنية معينة ، ويمكن اعتبار الميزانية صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمنشاة مثلما تصور الصورة الفوتوغرافية لقطة معينة فان الميزانية تكشف ما لدى المنشأة وما عليها في تاريخ معين وحتى يمكن فهم الصورة كاملة فانه يجب على مستخدم القوائم المالية تفهم هيكل الميزانية

---

(1) جون ستيتل ، (د ت)، **كيف تكتب التقارير السنوية لعرضها على المساهمين** ، ترجمة ونشر دار الفاروق للنشر ، القاهرة ، ص 52.

(2) جون ستيتل ، مرجع سابق ، ص53.

(3) منظمة العمل الدولية (1973)، **كيف تقرأ الميزانية العمومية** ، ترجمة محمد علي حلاوى ، المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري ، بغداد ،ص 7.

والعناصر التي تتكون منها والعلاقات التي تربط بين تلك العناصر[1].

ونتيجة لان قواعد المحاسبة المالية تتطلب تسجيل جميع العمليات بسعر التكلفة عند حدوثها ، فان الميزانية العمومية كونها (تراكمية) تظهر أصولا وخصوما مكتسبة او متكبدة في أوقات مختلفة ، ولان القيمة الاقتصادية الحالية للأصول يمكن أن تتغير لاسيما في بنود الأصول الثابتة. وبالتالي فإن القيم المذكورة في الميزانية العمومية قد لا تعكس القيم الاقتصادية الحقيقية ، علاوة على ذلك فإن التغيرات في قيمة العملة التي تسجل بها العمليات يمكن مع الوقت أن تشوه الميزانية العمومية [2] .

قائمة الدخل:

هي تقرير محاسبي بالإيرادات التي تحققت خلال فترة معينة والمصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات ، وتهدف هذه القائمة إلى تبيان صافي الربح أو الخسارة نتيجة للعمليات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المحاسبية [3]،وتعد قائمة الدخل حسابا ختاميا ضروريا وملحقا للميزانية، ويساعد على معرفة التغيرات الطارئة على حقوق المالكين من خلال ممارسة العمليات التشغيلية [4]، وتعد ضرورية من اجل تقييم الأداء ودراسة الكفاءة الإنتاجية [5] .

ومن أجل التوصل إلى نتيجة أعمال المشروع يتم إعداد قائمة الدخل بالخطوات التالية [6]:

- معرفة صافي المبيعات .
- معرفة تكلفة المبيعات .
- الفرق بين صافي المبيعات و تكلفتها يكون هو مجمل الربح.
- تطرح المصاريف التشغيلية والإدارية من مجمل الربح ليكون الباقي هو صافي الربح من نشاط المشروع.
- إذا كانت هنالك إيرادات أخرى تضاف إلى صافي الربح الناتج من الخطوة الرابعة أعلاه.

قائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية هي قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلة أو خارجة ، وقد تأكدت أهمية قائمة التدفقات النقدية بصدور التوصية رقم 59 في نوفمبر 1987، من مجلس معايير المحاسبة المالية بأمريكا ،وقد ورد في تلك التوصية بأن تكون هذه القائمة إحدى القوائم المالية المنشورة لكافة الشركات . وقد أضافت تلك التوصية أن

---

(1) طارق عبد العال حماد،2006 ، **التقارير المالية** ،،مرجع سابق، ص 117.

(2) منير شاكر محمد ، وآخرون ،2005، **التحليل المالي –مدخل صناعة القرارات** ، ط2، دار وائل للنشر ، الأردن ، ص 15..

(3) محمد عباس حجازي ، مرجع سابق ، ص 126.

(4) منير شاكر محمد ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص 16.

(5) زهير ثابت ،(د ت)،**كيف تقيم أداء الشركات والعاملين** ،دار قباء للطباعة والنشر ، القاهرة ، ص 60.

(6) عليان الشريف ، وآخرون ،2000 ، **مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول**، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ،عمان الأردن ، ص260

الغرض من هذه القائمة هو توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية لكل شركة خلال السنة [1]، فالبيانات الواردة في قائمة التدفقات النقدية تفيد جهات عديدة مثل المستثمرين والملاك و الدائنين وبعض الجهات الحكومية وغيرها حيث أن قائمة التدفقات النقدية تقدم معلومات حول عدة نقاط من أهمها:

- معرفة مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية ، والتأكد من مخاطر (مؤشرات) التعثر المالي[2] .
- تقييم قدرة الشركة على مواجهة وسداد التزاماتها وكذلك مدى قدرتها على توزيع أرباح ومدى حاجتها لمصادر تمويل خارجية .
- تقدير أسباب الاختلاف بين رقم صافي الربح والتدفقات النقدية الفعلية [3] ، إذ أن بعضهم يهتم بمعرفة صافي الربح لأنه يعكس نجاح أو فشل عمل المشروع من فترة لأخرى ، في حين يهتم البعض الآخر بمعرفة حركة النقدية في المنشأة حتى لو كانت تحقق ربحا أو خسارة.

قائمة التغير في حقوق الملكية :

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية ، توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

وتعد قائمة التغير في حقوق الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة لكل من حقوق الملاك بداية الفترة ، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال ، نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة ، وأيضا أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات على الملاك، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة [4].

فالمعيار المحاسبي الدولي رقم (01) IAS يشترط على الشركة أن تقوم بعرض التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية وهي القائمة الثالثة في القوائم المالية (وتضم : رأس المال المدفوع ورأس المال المكتسب رأس المال المحتسب) [5].

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

يجب أن تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا موجزا للسياسات المحاسبية الهامة التي تتبعها الوحدة المحاسبية ، ويعد هذا الوصف جزء مكملا للقوائم المالية [6]. وهنا تظهر أهمية الإيضاحات

---

(1) خالد الراوي ، مرجع سابق، ص39.

(2) زهير ثابت (2001)، **كيف تقيم أداء الشركات والعاملين** ، دار قباء للطباعة والنشر ، القاهرة ، ص 68.

(3) خالد الراوي ،مرجع سابق ، ص41.

(4) عبد الوهاب نصر علي(2009) ، **القياس والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 37..

(5) سالمي محمد الدينوري (2006) ، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير غيرمنشورة ، جامعة الحاج لخضرباتنة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، ص 44.

(6) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق و ص424.

المتممة للقوائم المالية ، وحسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما يلي [1]:

- أساس إعداد القوائم المالية.
- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.
- المعلومات المطلوبة ع ن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضه ا في مكان أخر في القوائم المالية.
- معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعد ضرورية لأغراض العرض العادل.

كما يتطلب المعيار الدولي الأول عرض تلك المعلومات بطريقة منهجية ومنظمة وبطريقة تتسم بأنها مرجعية للبنود ذات الصلة في صلب القوائم المالية.

2-3- العناصر الأساسية للقوائم المالية :

من الجوانب المهمة لوضع أي هيكل نظري هي إرساء تعريفات بعناصر هذا الهيكل وفي الوقت الحاضر تستخدم المحاسبة العديد من المصطلحات ذات المعاني الخاصة والمحددة وهي المصطلحات التي تمثل لغة الأعمال او المحاسبة ، ومن أمثلة هذه المصطلحات الأصل فهل هو الشئ الذي نملكه ؟ فإذا كان كذلك فهل يمكن القول بان أي أصل مستأجر لا يمكن إظهاره في الميزانية ؟ أم هو الشي الذي لدينا الحق استخدامه ، أو الشي الذي له قيمة والذي تستخدمه المنشاة في توليد الإيراد ؟ وإذا كان الأمر كذلك ، فلماذا لا تعد إدارة المنشاة ضمن الأصول ؟ من كل ذلك ، يبدو ضروريا تعريفات محدده لعناصر المحاسبة ، وقد قامت نشرة مجلس معايير المحاسبة بتعريف العناصر التي تتعلق بصورة مباشرة بقياس الأداء والحالة المالية للمنشاة كما يلي[2]:

- الأصول هو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ، ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع .
- الالتزامات : هي تضحيات محتملة في المستقبل لمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لشركة معينة لتحويل الأصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة .
- حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الالتزامات .
- استثمارات الملاك : هي زيادة في صافي أصول المنشأة معينة الناتجة عن تحويلات إليها لشئ ما ذا قيمة من وحدات أخرى وذلك للحصول على أو زيادة حقوق ملكية في تلك المنشأة ،

---

(1) لجنة معايير المحاسبة الدولية، **معايير المحاسبة** ، مرجع سابق ، ص56.

(2) أمين السيد احمد لطفي ، **نظرية المحاسبة** ، مرجع سابق، ص 197-201.

وعادة ما تكون استثمارات الملاك في شكل أصول مقدمة ، ولكنها تتضمن أيضا خدمات مقدمة أو تسوية أو تحويل الالتزامات على المنشاة.

- التوزيعات على الملاك : هي الانخفاض في صافي أصول منشاة معينة الناتج عن قيام المنشاة بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو التحمل للالتزامات تجاه ملاكها ، وتؤدي التوزيعات على الملاك إلى تخفيض حقوق الملكية للمنشاة .
- الدخل الشامل : وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشاء عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية .

ويلاحظ إن هذا التعريف يتفق تماما مع مفهوم تعظيم الثروة او تعظيم قيمة المنشأة (أي تكبيرها إلى أقصى حد) هدفا تشغيلي [1].

- الإيرادات : هي تدفقات داخلة أو أي زيادات أخرى في أصول منشاة معينة أو تسوية لا لالتزامات (أو مزيجا منها) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة لتسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة .
- المصروفات : هي تدفقات خارجة أو أي استخدام لأصول او تحمل للالتزامات (أو مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة تسليم او إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأي أنشطة أخرى مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة .
- المكاسب : هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية او طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات ، والأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على المنشاة خلال مدة زمنية معينة ، باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات من استثمارات الملاك .
- الخسائر : هي انخفاض في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة ولكل صفقات ، والأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك .

أهداف القوائم المالية :

تنبثق من الهدف العام للمحاسبة أهداف محددة للقوائم المالية يمكن إيجازها فيما يأتي[2]:

- القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الإدارية بالنزر إلى الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المنشأة بوصفها وكيلا عن أصحاب المصلحة في المنشأة وبخاصة المساهمون.

---

(1) سيد الهوا ري ،1981، **الاستثمار والتمويل** ، مكتبة عين شمس ،القاهرة ، ص 19.

(2) عبد الوهاب نصر علي (2) ، **القياس والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 32.

- القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الإدارة نفسها ، باعتبار أن القوائم المالية مسؤولية إدارة المنشأة.
- القوائم المالية لشركات الأموال يقوم بمراجعتها مراجع حسابات مستقل وإبداء رأيه الفني عليها وبالتالي تستخدم بوصفها وسائل للاتصال ألتأثيري في سلوك متخذي القرارات كالمستثمرين.
- القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها و كذلك توقيت ودرجة التأكيد من هذه القدرة.
- القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المنشأة، خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المنشأة.

كانت هنالك عدة محاولات لدراسة أهداف القوائم ا لمالية وتحديدها أهمها[1] (تقرير تروبلود عام 1971)، الذي أصبح الأساس الذي بنيت عليه العديد من الدراسات اللاحقة أهمها تقرير الشركات الصادر عن لجنة توصية معايير المحاسب (ASSC) عام 1975، وكذلك البيانين رقم (1) ورقم (4) الصادرين عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1978 و1980 حول أهداف التقارير المالية في الوحدات الهادفة إلى تحقيق الأرباح وفي الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الأرباح .

(1) American Institute of Certified Public Accountants Study Group on the Objectives of Financial Statement, New York: AICPA, 1973. P.16.

المطلب الثالث : القياس والإفصاح :

تمهيد:

عادة ما توصف المحاسبة بأنها نظام للقياس والإفصاح ، حيث أن المحاسب يقوم بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية مثل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ، ويقوم بالإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل المعلومات المقدمة لقراء القوائم المالية وتخضع المعلومات الناتجة عن عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والقابلية للاعتماد عليها . ولذا يمكن تحديد نظام المحاسبة بالمدجلات التي يعتمد عليها والتي تتمثل في الأحداث الاقتصادية المؤثرة على المنشأة ، والأنشطة المحاسبية المختصة بقياس اثر تلك الأحداث على العناصر المكونة للقوائم المالية وتحديد الشكل الذي تظهر به القوائم المالية (الإفصاح)، ونمثل القوائم المالية المخرجات هذا النظام والذي من المفترض أن يقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في عمليات اتخاذ القرارات ،

ويمكن القول عموما بأن تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية في النظام المحاسبي (القياس) تسبق إعداد القوائم المالية وعرضها (الإفصاح)، وتوفر المعايير المحاسبية في إحدى البلدان القواعد والاسسس الخاصة بتخصيص القيم النقدية للمعاملات والأحداث الاقتصادية وتسجيلها ، وحيث أن المعايير المحاسبية تختلف من بلد إلى آخر فان عملية تسجيل (قياس) نفس نوع تلك المعاملات والأحداث الاقتصادية ستختلف تبعا لذلك ، ومن ثم فإن التقارير المالية (الافصاحات) ستتأثر مباشرة بالقياس المحاسبي ، وغنى عن الذكر فإن عملية القياس والإفصاح المحاسبي مرتبطان ومتداخلان مع بعضهما بعضا .

أولا : القياس المحاسبي في القوائم المالية:

يعد القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة سعت الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية إلى إعداد وبلورة جملة من المعايير المحاسبية لمعالجة هذا الموضوع.

1-1 ماهية القياس المحاسبي:

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلاّ انها تتفق في الذي عرفها بما يلي :يتمثل القياس Campell المضمون ، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها،

وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة [1].

ويرى آخر أن القياس" هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي [2].

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه:عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة دف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[3].

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 ما يلي (يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة) .

أمَا أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس فهو "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس"[4].

وعموما يعرف القياس بأنه" عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم ا المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية [5]، ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

2-1 معايير القياس المحاسبي:

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين النظر بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يأتي:

---

(1) مطر محمد وموسى السويطي (2008)، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الأردن، ط2 ، ص 130.

(2) سيد عطا الله السيد(2009)" **النظريات المحاسبية**"، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، ص 181.

(3) ريتشارد شروبد، وآخرون(2006) ، **نظرية المحاسبة** ، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، الرياض، ص185 :

(4) مرعي عبد الحي و محمد سمير الصبان (1988) ،"**أصول القياس والاتصال المحاسبي**"، دار النهضة العربية، لبنان،)، ص75 :

(5) مسعود صديقي،(يناير 2010) " **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي،

(أ) الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدر الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة مجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي [1].

(ب) **القابلية للتحقق منها:**

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ القرار نفسه استنادا إلى المعلومات نفسها رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات [2].

(ج) الالتزام بالموضوعية:

الموضوعية يقصد بها أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية و غير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على آخرين، كما يجب أن تكون بعيدة عن الحكم الشخصي وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقة ، ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية وموضوعية كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة، ويتم التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة وفق ما يلي[3] :

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين ووصولهم إلى النتائج نفسها يدل على حيادية المحاسب وعدم تدخله في النتائج.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية .

ومع ذلك ليس من السهل التأكد من حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج، إلا أن الإشكال الأهم في عملية التحقق هو أن النتائج الناجمة عن القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

---

(1) مرعي عبد الحي و محمد عباس بدوي(2003)،" **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية) .ص30 :

(2) مرعي عبد الحي و محمد عباس بدوي،المرجع نفسه، ص 31.

(3) نفس المرجع ، ص31.

(د) القابلية للقياس الكمي:

عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد شرطا أساسيا و أوليا لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعد الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قواه الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود[1] .

ثانيا :الإفصاح في القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تؤدي دورا مهما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني.

ماهية الإفصاح المحاسبي:

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، و ذلك نتيجة لاختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات ، فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدقق الحسابات، و المستثمرين والمساهمين المستخدمين لها و قد لا تتفق وجهة نظر هؤلاء مع الجهات الرقابية والمهنية كالبنوك المركزية وهيئات الأوراق المالية والمجامع المحاسبية المهنية.

مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه :

1-مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح بأنه (توفير المعلومات الملاءمة والكافية سواء المحاسبية أو التاريخية التي حدثت والمتوقع حدوثها وتصرح عنها الإدارة ضمن التقارير التي تصدرها بهدف استخدامها من المستفيدين لتلبية حاجاتهم وخاصة اتخاذ القرارات الاستثمارية) [(2)].

كما عرف على أنه (عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن

(1) مرعي عبد الحي ومحمد عباس بدوي، مرجع سابق الذكر، ص30 .

(2) إسكندر روحي مصيص (1994)،**التقارير المالية والقرار الاستثماري**، مجلة المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العرب ، العدد 82، عمان ، الأردن ، ص14.

تعرض المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل)[1].

ويعرف أيضا الإفصاح على أنه : شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية [2].

إذن فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية ، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي **:** إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، و ذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) ، وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، و بمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم [3].

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل القوائم المالية ومحتواها والمصطلحات المستخدمة فيها، و التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها.

وبناء على التعاريف السابقة يمكن أن يعرف الإفصاح بأنه (عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية ، في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة)[4].

من التعريفات السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي، يركز على الطريقة والمنهجية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل ، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالشركة، سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد

---

(1) محمد المبروك أبو زيد،2005، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع ، القاهرة ، ص577 .

(2) الشيرازي (1991) ، مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت ، ص322 .

(3) محمد مطر، موسي السويطي(2008) ، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس**، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02 ، ص 344.

(4) محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص578 .

المستثمر على اتخاذ قراراته. ومن هنا يعد الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، و يجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بكاملها.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة و المحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي : [1]

أ .الإفصاح الكامل (الشامل) :

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية بوصفه مصدرا أساسيا يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم المالية.

ب .الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

ج .**الإفصاح الكافي:**

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

د .الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف الشركة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

---

(1) لطفي زيود وآخرون (2010)، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد رقم 29 العدد رقم 01، سوريا .

هـ .الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

و .الإفصاح الوقائي (التقليدي):

هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح للأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية.

لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

في الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لا بدَّ من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة، وقبل أن نتطرق إلى متطلبات الإفصاح المحاسبي سوف نتناول الجدول التالي الذي سنبين فيه بعض متطلبات الإفصاح:

الجدول رقم (2) يوضح طرق الإفصاح العامة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
1) القوائم المالية	و تشمل على قوائم أساسية و هي: - قائمة الدخل أو حسابات ختامية. - قائمة المركز المالي. و كذلك قوائم إضافية و هي: - قائمة التغيير في المركز المالي - قائمة الأرباح الموزعة. - قائمة التدفق النقدي.	تعد القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح و يراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة و أيضا ما يتعلق بالتبويب ، التوحيد و الأرقام المقارنة عن سنتين ماليتين.
2) مذكرات	**تكون أسفل القوائم المالية و تشتمل على :** **- طرق تقويم المخزون.** **- طريقة الاهتلاك المطبقة.** **- التزامات محتلمة.** **- أحداث وقعت بعد إعداد الميزانية.** **- أثر التحويلات للعملات الأجنبية.** **- التغير في السياسات المحاسبية.**	**و هذه المذكرات تعد جزءا مكملا للقوائم المالية، و تشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها.**
3) تقرير مراجع الحسابات الخارجي	**أهم ما ستضمنه:** **- مدى تطبيق المبادئ المحاسبية.** **- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.** **- أحداث مهمة وقعت بعد إعداد القوائم المالية.** **- نتيجة الفحص المستندي و الفني للعمليات المالية**	**يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية.** **- على ضوء التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير.**
4) الإيضاحات	**توضح ما يلي:** **- أي ضمانات على أحد الأصول.** **- سعر السوق و سعر الشراء للأوراق المالية والتكلفة للأوراق المالية.** **- سعر السوق و سعر التكلفة للبضاعة الباقية.**	**تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها و الأوراق المالية بقصد المتاجرة أو بغرض الاحتفاظ بها أو الجاهزة للبيع.**

تابع - الجدول رقم (2) يوضح طرق الإفصاح العامة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
5) جداول إحصائية	**أهم هذه الجداول:** **- تحليل الأصول، الاهتلاك.** **- تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير.** **- بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.**	**توضح للقارئ نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة**
6) تقرير الإدارة	**- معلومات عن أهداف المشروع.** **- النشاط الحالي و المستقبلي له.** **- أحداث غير مالية تؤثر على المشروع في المستقبل.** **- الطاقة الإنتاجية.** **- مشاكل خاصة بالإنتاج أو التوزيع.**	**يتضمن كل معلومات غير مالية قد تؤثر على المشروع مستقبلا و تفيد في التنبؤ.**
7) هيئة الأوراق المالية	**الإفصاح عن الأمور الجوهرية و الأحداث الهامة.** **-ا لإفصاح عن إدراج اسم المؤسسات المساهمة العامة.** **- الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية.** **- تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية.** **- المعايير المحاسبية.** **- معايير التدقيق و الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة.**	**يتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة و على مستخدمي التقارير المالية حاليا و في المستقبل و تفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.**

المصدر 1:

يتضح من الجدول السابق أن طرق الإفصاح و متطلباته العامة من معلومات مالية أو غير مالية تعد نموذجا للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، كما أن استخدام أي طريقة مناسبة من الطرق السابقة يتوقف على درجة الإفصاح المرغوب فيها و أهميتها.

(1) شادو عبدا للطيف (2013) ، دراسة حول " **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة ، الجزائر .ص 25 .

جدول رقم (3) يوضح أهم متطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية و لجنة معايير المحاسبة المالية:

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح
لجنة المبادئ المحاسبية	يتعين الإفصاح عن: أ - مكافأة نهاية الخدمة للعاملين. ب- ضريبة الدخل و المدفوع منها. ج- اهتلاك الأصول ، طرق الاهتلاك و الاهتلاكات المتجمعة. د- عائد السهم. - معلومات عن الاندماج و الطريقة التي تم بها. - معلومات عن الاستثمارات و طريقة معالجتها محاسبيا. - وصف لأهم السياسات المحاسبية.
لجنة معايير المحاسبة المالية	و أهم ما جاء منها : - الإفصاح عن مصروفات البحوث و التطوير. - أثر التغييرات المحاسبية على صافي الدخل. - متوسط دخل السهم. - أثر الديون المعدومة كبيرة القيمة.

المصدر 1:

3- متطلبات الإفصاح المحاسبي ومعوقاته:

1-3 متطلبات الإفصاح المحاسبي :

بالرغم من اختلاف المحاسبين على المعنى المحدد للإفصاح إلا أنهم متفقون على ضرورته و أهميته. أما بالنسبة للإفصاح الكافي فان التعريف يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها ولكن يختلف الحد الأدنى من شخص إلى آخر تبعا للثقافة والخبرة التي يتمتع بها ' ويمكن إبراز أهم متطلبات الإفصاح في الآتي : [2]

السياسات المحاسبية:

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ

(1) شادو عبدا للطيف ، مرجع سابق.، ص 28.

(2) رولا كاسر لايقة (2007)، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة تشرين ، سوريا، ص 56.

المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أ وضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعد استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة بعضها عن البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف ، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة مهمة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

1) الأطراف والصفقات المهمة :

يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطرف أخرى، وكذلك العلاقات المهمة بين المنشاة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

2) الأحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية و إصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة، وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث الأحداث ذات الأثر المادي الكبير على القوائم المالية للشركة في تلك الفترة [1] ، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

3) الشكوك حول استمرار المنشاة:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لانهاية ، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

4) الالتزامات المحتملة :

تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، التي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية بينما يتم

---

(1) إبراهيم منذر حمودة (آبار 1993)، **الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية وأثرها على الميزانية العمومية وتقرير مدقق الحسابات** ، مجلة المدقق ، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، العدد 20، عمان ، الأردن ، ص4.

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية .

3 -2 مقومات و أساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه

طالما أن البيانات المالية تستخدم لإجراء دراسات واتخاذ قرارات مالية ، لذلك يجب ان تكون البيانات المالية واضحة ومفهومة من اجل سلامة قرارات المستخدمين ، وهذا يتطلب أن يكون الإفصاح المحاسبي عادلا يراعي توازن المصالح لجميع المستفيدين [1] ، وبذلك يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، و التي سوف نتطرق إليها بنوع من الإيجاز.

1) المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :[2]

أ: المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ب: تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة ، حيث تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و تعد الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

---

(1) الأصول الدولية للمحاسبة (مايو 1993)، **الأصل المحاسبي الخامس** ، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، الأردن، العدد 20، ص 18.

(2) وليد الحيالي، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، متاح على (www.ao-academy.org).

ج: تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم

د: تحديد أساليب وطرق الإفصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية [1]، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

3-3 أساليب الإفصاح المحاسبي:

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية، وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، و هي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعد أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن اعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهوامش، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها [2].

أ .**إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها:** إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفقا القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب .**الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية ، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

---

(1) السيد عطا الله السيد (2000)، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، ط 1، ص163

(2) محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص584

ج .الملاحق: وتشمل قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك ، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها. قائمة المخزون السلعي...الخ.

د .المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

ه .تقرير المراجع : يعد من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة الشركة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

4-3 العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح المحاسبي:

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية هي :[1]

(أ) **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:**

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين ، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

(ب) **الجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح :**

تختلف الجهات المنظمة والمسئولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح،باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة،كما سبق وأن أشرنا في الفصل الأول،إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح،غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

(ت) **منظمات والمؤسسات الدولية:**

بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح،وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

---

1 محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق ، ص 586-592.

5-3 الأسباب المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية:

ترجع أهمية الإفصاح بالقوائم المالية للمستخدمين إلى ثلاثة عوامل أساسية هي[1]:

أ .أنها تفصح عن متغيرات ذات اهتمام مباشر للعديد من الأطراف.

ب .تعد القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات اعتمادية مما يمكن الاعتماد عليها.

ج .تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جدا، حيث أن تكلفة إعداد تقارير خاصة للمستخدمين مختلفين ممكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

يمكن القول أن دور الإفصاح بالقوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرار، بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، ويؤكد Iqbal وآخرون ذلك من خلال إشهارهم إلى سببين رئيسيين للإفصاح هما [2]:

أ .تخفيض عدم التأكد على ممثلي رأس المال (المستثمرين و الدائنين)، بحيث استخدامهم المعلومات يمكنهم من ترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة.

ب .توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسات.

إذن تنبع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم و التقارير المالية) هي المصدر المهم ، إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول الشركة،وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالشركة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

1 محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 580 .

2 أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، مرجع سابق، ص288

المبحث الثالث

الآثار المحاسبية للتضخم وطرق علاجها

- **تمهيد:**
- **المطلب الأول : الآثار المحاسبية للتضخم .**
- **المطلب الثاني : موثوقية القوائم المالية في ظل التضخم.**
- **المطلب الثالث: الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية.**

المبحث الثالث
الآثار المحاسبية للتضخم وطرق علاجها

تمهيد : (علاقة التضخم بالمحاسبة) :

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة الحديثة ، حيث يقضي هذا المبدأ بإتباع التكلفة التاريخية أساسا للتقييم عند إعداد القوائم المالية ، ويرتبط بالافتراض المحاسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس ، وبالنظر إلى ضرورة استخدام وحدة نقدية معينة (الريال مثلا) لقياس قيمة الموجودات أو الأصول ومقدار المطلوبات أي الالتزامات ولبيان الدخل الدوري ، حيث إن استخدام الوحدة النقدية في القياس هو أحد الفروض الأساسية للمحاسبة المالية ، وبالرغم من أن هذه الوحدة النقدية لأي بلد هي وسيلة مهمة لتبادل السلع والخدمات ، إلا أن هذه الوسيلة لا تصلح أن تكون مخزن للقيمة وذلك لتغير القوة الشرائية لها، فالقوة الشرائية للنقود أي مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها في مقابل وحدة نقدية معينة تقل في أوقات التضخم ، وتزداد في حالة الكساد، ومما تجدر الإشارة إليه أن مصطلح انخفاض القوة الشرائية للنقود ومصطلح ارتفاع أسعار السلع والخدمات يعبران عن شيء واحد، فارتفاع الأسعار يعني بالضرورة انخفاض قيمة العملة وذلك أن مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بمبلغ معين، تقل باستمرار وهذا يشير بالطبع إلى وجود ما يسمى بالتضخم[1]، ونظر للانخفاض المستمر في قيمة النقود فقد وجهت انتقادات عديدة إلى استخدام التكلفة التاريخية التي تفترض ثبات قيمة النقود من فترة إلى أخرى، ذلك أنه عند ما تزيد درجة التضخم أو الانكماش في اقتصاد أي بلد فإن القوائم المالية التقليدية تفقد أهميتها ولا تعد معبرة عن الواقع المالي للمنشأة أو المشروع، كما أن المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بفترات مختلفة لا تكون موضوعية ولا تعطي مدلولا صحيحا إذا كانت هذه القوائم مقاسة عن طريق وحدات نقدية ذات قيمة شرائية متغيرة. ومن أجل ذلك ظهرت الكثير من الآراء والافتراضات التي تقضي بأن يؤخذ في الاعتبار تغير الأسعار أو التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية عند إعداد القوائم المالية وذلك باستخدام الأرقام القياسية وهناك من نادى باستخدام التكلفة الجارية.

لقد تم في هذا المبحث تناول الآثار المحاسبية للتضخم على الفروض والمبادئ المحاسبية ، وكذا الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على القوائم المالية وانعكاس ذلك على موثوقية القوائم المالية ومن ثم الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

---

(1) جمعة خليفة الحاسى، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة، بيروت لبنان، الطبعة الثالثة ،1996،ص 669.

المطلب الأول : الآثار المحاسبية للتضخم :

ينتج عن التضخم آثار عديدة على مستوى بعض العناصر التقليدية المكونة للإطار النظري للمحاسبة من مفاهيم وفروض ومبادئ نتيجة جمودها وعدم مواكبتها للتغيرات الاقتصادية، وكذلك فإن القوائم المالية تتأثر قيمها المحاسبية بهذه الظاهرة حيث تبتعد عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لها، نتيجة إتباع الشركة لسياسات وإجراءات محاسبية تقليدية.

أثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية : من المعروف أن التضخم يؤثر على القيمة الشرائية لوحدة النقد ، وهو بذلك يؤثر على أهم المبادئ والفروض المحاسبية ، ويمكن إيجاز ذلك في ما يأتي:[1]

1- فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في الأسعار:

إن السمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها وحدة القياس هي صفة الثبات المطلقة ، غير أن وحدة القياس النقدي في المحاسبة لا تتسم بالثبات من حيث قوتها الشرائية، وهو الانتقاد الجوهري لفرض ثبات وحدة القياس النقدي مما يثير الكثير من الجدل حول مدى صلاحية استخدام الوحدات النقدية مقياسا للقيمة ولإعداد القوائم المالية خاصة في ظل التغير في مستويات الأسعار.

2- ثبات طرق القياس والتغيرات في الأسعار:

يدل الثبات على استخدام الإجراءات والسياسات المحاسبية نفسها، و المفاهيم وطرق القياس لبنود القوائم المالية للمنشأة نفسها، و استخدام إجراءات وطرق مختلفة للقياس ينتج عنه صعوبة فهم القوائم المالية ومقارنتها وصعوبة التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط الشركة، وصعوبة الفصل بين تغير البيانات نتيجة تعديل الإجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية

3- موضوعية القياس في المحاسبة في ظل تغير الأسعار:

لاتوجد موضوعية مطلقة في المحاسبة لأنها مسألة نسبية والدرجة العالية من الموضوعية والتحقق الموضوعي أمر مرغوب فيه ولكن حتى التمسك بالموضوعية التامة لا يعد كافيا لجعل القوائم المالية موضوعية ، فمبدأ التكلفة التاريخية قد يكون موضوعيا في إثبات قيمة الأصول الثابتة لكن تتناقص موضوعيته في تقدير القيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهلاك الذي يدخل في حسابه العمر الزمني للأصل الثابت والذي يخضع للتقدير الشخصي وهو ما يؤيد عدم وجود موضوعية مطلقة.

---

(1) مدحت فوزي عليان (2006)، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجيستر غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ص 52-72..

4- الأهمية النسبية والتغيرات في الأسعار :

إن الأهمية النسبية للبنود الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية، فهناك من يرى أن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، والجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير في الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة مما يوضح أن مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في حالة استمرارها يصبح الإفصاح عنها ذا أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية أصبحت مضللة.

5- مبدأ الإفصاح المحاسبي :

يعد الإفصاح أهم هدف للمحاسبة لأن الإفصاح يهتم بوظيفة التوصيل، فهو يعني استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من المعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة تدعيماً لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي، ولذا لابد أن تكون المعلومات المالية غير مضللة ولها من الشروط والمعايير ما يجعلها صالحة لمستوى الإفصاح، ومفهوم المحاسبة عن آثار التضخم يدعم ويتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي، وأن تجاهل التضخم لوحدة النقد يتعارض مع هذا المبدأ، يعد هذا حسب (مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي) FASB هو الإفصاح الإعلامي الذي يحول القوائم المالية التقليدية إلى قوائم ذات إفصاح تثقيفي[1] .

6- مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار:

يعتمد مفهوم الحيطة والحذر على بندين هما:

- ضرورة أخذ الخسائر والأعباء المتوقعة في الحسبان.
- عدم الاعتراف بالأرباح المنتظرة إلا في حالة تحققها.

ويرى بعضهم أن تطبيق مفهوم الحيطة والحذر لا يلبي الخصائص النوعية للمعلومات خاصة الملاءمة والموثوقية وقابلية المعلومات للمقارنة والثبات، إضافة إلى ذلك فان هذا المفهوم ينتج عن تطبيقه معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة وهو ما يتناقض جوهريا مع التوجه العام للإطار المفاهيمي في النموذج المعاصر لنظرية المحاسبة، وعليه تقل أهمية مفهوم الحيطة والحذر في سياق هذا الإطار، هذا ويمكن تطوير هذا المفهوم بدلا من تكوين الاحتياطات والمخصصات في ظل التغير في مستويات الأسعار، فيتم تعديل مفردات القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية وفقا للأرقام القياسية العامة حتى تساير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القوائم المالية.

---

(1) رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص462 .

7- مفهوم المحافظة على رأس المال و تغير الأسعار :

لا يمكن القول بأن هناك أرباحاً قد تحققت في دورة محاسبية إلا بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال ، وعلى ذلك فإن الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن توزيعه بحيث تكون القوة الشرائية لرأس المال في أية مدة كما هي في بداية المدة، وإن المحافظة على رأس المال من أهم أهداف محاسبة التضخم من خلالها يتم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على القوائم المالية :

أن تجاهل ظاهرة التضخم من قبل معدي القوائم المالية ، يؤدي الى آثار سلبية في القوائم المالية التي تعد ، ويمكن إبراز تلك الآثار السلبية في الآتي:

أولا : أثر التضخم على عناصر قائمة الميزانية :

إن انخفاض قيمة وحدة القياس (النقود) اثر بشكل فعال في صحة نتائج الأعمال وفيصحة مراكز الأموال فالأخيرة أصبحت تضم عناصر مقومة بوحدة قياس ذات قيم مختلفة عن قيم إحلالها وغير متجانسة من حيث تاريخ حدوثها [1] ، وعلى هذا فإن الاعتداد بالقيم الدفترية في ظل التضخم والانكماش يجعل بنود الميزانية سوى النقدية منها وغير النقدية تظهر بصورة مضلله ، إلا أن العناصر غير نقدية تكون قيمها بعيده عن الواقع بشكل اكبر لأنها تبقى في الشركة لمدة طويلة ، وسنتطرق فيما يلي إلى أهم تلك الآثار على مختلف بنود الميزانية.

الأصول الثابتة:

- إن القيم المعطاة بالميزانية العمومية للأصول الثابتة ليست بأي حال قيم اقتصادية ' أو (محققة) إنما هي تكلفة الأصول التي بقيت لتحميلها على إيرادات الفترات الباقية من الحياة المتوقعة لهذه الأصول ، وإذا ما ظهر أن أحد الأصول قد فقد قيمته نظرا للتقادم ، مثلا : فانه من الممارسة العملية تحميل قيمته على القوائم المالية وتحميل الخسائر على الأرباح الجارية . ومن ناحية أخرى زيادة قيمة الأصول (نتيجة تغير قيمة النقود مثلا) عن قيمته الدفترية بعد طرح قيمة الإهلاك يتم تجاهلها وهذا تطبيقا لمضمون مبدأ التحفظ . ويقوم المحاسبون عادة بتسجيل كل الخسائر سواء المتوقعة أم الفعلية ولكن يتم التحاسب على الأرباح المحققة فقط . ولذلك عادة ما تظهر الأصول الثابتة في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية ، والسعر المدفوع في الأصل يعد حقيقة محاسبية .

وبهذا المضمون تكون الميزانية العمومية موضوعية ، فهي تتكون من ارقام حقيقية سواء كانت هذه الأرقام الحقيقية مفيدة أم لا [2].

(1) طارق الحسيني ، **التحليل المالي والمحاسبي**، جامعة آل البيت ، الأردن ،1993 ، ص26.

(2) محمد القيومي محمد ، 1984، **قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة** ، مؤسسة شباب الجامع للطباعة ، القاهرة ، ص 290.

- ينتج عن إظهار الأصول الثابتة بقيمها التاريخية في فترات التضخم إلى نشؤ احتياطيات سرية وذلك نتيجة هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد[1].
- عدم كفاية أقساط الإهلاك لاستبدال الأصول الثابتة بأصول جديدة لها القوة الإنتاجية نفسها للأصول القديمة لأن أقساط الإهلاك السنوية حسبت على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للأصول الثابتة، فالإهلاك من الناحية المالية يعد تخصيصا من أجل استرجاع المبلغ المنفق في شراء الأصل وذلك طيلة مدة حياته ، الأمر الذي يستلزم إتباع رأي المفكر - Rives Lange والذي أكد على ضرورة إضافة إهلاك تكميلي للإهتلاكات المحسوبة وقد يطلق عليها تسمية إهلاكات استثنائية بغية المساعدة في تجديد الأصول الثابتة ، ومن ثم المحافظة على المعنى الاقتصادي لقائمة الميزانية ، وهذه الاهلاكات التكميلية تدخل ضمن المصروفات الاستثنائية ، كما أن هذه الاهلاكات قد لا تخصم من الربح الخاضع للضريبة بهدف تشجيع الشركات على إتباع هذا الأسلوب بالتعجيل في حساب الاهلاكات خلال فترة التضخم[2] .
- يؤدي انخفاض أقساط الإهلاك عن قيمتها الحقيقية إلى زيادة الربح التشغيلي مما يؤدي إلى ظهور أرباح مبالغ فيها بمقدار الفرق بين قسط الإهلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الإهلاك بناء على التكلفة المعدلة .
- يدفع تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار إلى المغالاة في العائد على رأس المال المستثمر بدرجة أكبر من المغالاة في صافي الربح، حيث يتم تضخيم بسط النسبة المتمثل في صافي الربح وتقليل مقام النسبة عن طريق تقييم الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية (السوقية) [3].

المخزون السلعي :

يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل الشركة، و التجدد و الحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمته الحالية في ظل الارتفاع البطيء للأسعار، وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه ومن غير الممكن الاعتماد على التكلفة التاريخية لتقييم المخزون، ولذلك عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مادية مهمة، كما يظهر المخزون في الميزانية في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة ، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب

(1) عمر ابوبكر باحميد،1994 ، **الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة بمصنع تعبئة النمور وادي حضرموت** ، تقرير غير منشور، وحدة التوثيق جامعة حضرموت تحت رقم : أق / د / 21 / 6 / 1994م،ص 18.

(2) كويسي محمد، **آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستر غير منشورة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 ، 2011 ، ص ص 53 -55.

(3) مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص128 .

معدل دوران المخزون وبحسب الطريقة المستخدمة في التقييم ،فالمؤسسات التي تقوم بتسعير المنصرف من المخزون على أساس سياسة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) سوف تتأثر بدرجة أقل حدة من المؤسسات التي تستخدم سياسات بديلة مثل الوارد أولا صادر أولا (FIFO) ، لذا يتعين عادة تكوين مخصص لانخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من تكلفته التاريخية[1].

البنود النقدية المدينة والدائنة:

- 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 حيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية بسبب انخفاض قوتها الشرائية لها.
- ويترتب 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، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار.

رأس المال:

قد تستخدم بعض الوحدات الاقتصادية الربح استخداماً داخلياً لإجراء توسعات وبعض الوحدات قد تعد أرباحها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ربحاً قابلا للتوزيع وبالتالي تقوم بتوزيعه بعد دفع الضرائب عليه وهي بذلك تقوم بتوزيع جزء من رأس المال بطريقة قد تؤدي إلى تآكل رأس المال لأنه في ظل وجود أرباح مضخمة فأي توزيعات له ستتسبب في تآكل رأس المال نتيجة لارتفاع قيمة تلك التوزيعات.

ثانيا : أثر التضخم على عناصر حسابات النتيجة :

يؤدي تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود إلى تأثيرات على جدول حساب النتائج وهذا كما يأتي:

(أ) أرباح الشركة التي تظهر بالقوائم المالية هي أرباح صورية وليست حقيقية :

إن إهمال عامل التضخم من قبل الأنظمة المحاسبية المطبقة حاليا في اغلب المنشآت الاقتصادية يؤدي إلى تقييم غير صحيح للنشاط ، وذلك من خلال مقابلة الإيرادات الجارية بتكلفة جزء منها – إهلاك الأصول والمخزون – محسوب على أساس الأسعار التاريخية المنخفضة

(1) كويسي محمد، مرجع سابق، ص53 .

وبالتالي ظهور زيادة غير حقيقية في الأرباح [1]، وحتى يتم قياس أرباح المشروع على أساس سليم ينبغي تعديلها للتعبير عنها بما يقابلها من سلع وخدمات استخدمت في سبيل الحصول على الإيرادات ويستخدم لهذا الغرض أحد الأرقام القياسية العامة أو الأرقام القياسية الخاصة لتعديل كل مفردة من مفردات مصروفات وإيرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح.

(ب) **سداد ضرائب على أرباح صورية :**

إن إخضاع الأرباح المحققة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية للضرائب يعني جزئيا تحمل رأس المال هذه الضريبة وتقتطع منه علاوة وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه يعني تعريض رأس المال للنقص وتعريض الشركة للخطر.

(ت) **تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية :**

إن استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية، مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية، مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في المنتج [2].

(1) عمر ابوبكر باحميد ، ، **الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة بمصنع تعبئة النمور وادي حضرموت** ، مرجع سابق، ص 14.

(2) مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص ص 120-125.

الجدول رقم (4) آثار التضخم على عناصر الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة

عناصر الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة	آثار التضخم
أهداف القوائم المالية.	يؤثر التضخم سلبيا في قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالتغير في أسعار الأسهم وعلى إمكانية تقييم أداء الإدارة.
فرض ثبات وحدة النقد	يؤدي التضخم إلى عدم صحة هذا الفرض مما يؤدي إلى عدم صحة العمليات الحسابية التي تجرى على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية لعدم تساوي القوة الشرائية لوحدة النقد بين السنوات المختلفة
مبدأ التكلفة التاريخية.	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى عدم إظهار التكلفة التاريخية للعناصر و القوائم المالية للحقائق الاقتصادية التي ترتبط بهذه العناصر
مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.	يؤدي التضخم إلى مقابلة الإيرادات المقاسة بالأسعار الجارية مع المصروفات المقاسة بالأسعار التاريخية ، مما يؤدي إلى عدم إظهار الربح الحقيقي للمنشأة.
ملاءمة المعلومات المحاسبية.	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبا على ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وإضعاف القدرة التنبؤية لهذه المعلومات
موثوقية المعلومة (درجة الاعتماد عليها).	يؤثر التضخم في ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية لعدم ارتباطها بالحقائق الاقتصادية الخاصة بعناصر القوائم المالية.
إمكانية المقارنة.	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى اختلاف القوة الشرائية لعناصر القوائم المالية في السنوات المختلفة ، مما يصعب من عملية إجراء المقارنات بين هذه القوائم ما لم تعدل المعلومات المحاسبية بالمستوى العام للأسعار.

- **المصدر (1).**

1 كمال الدين الدهراوي (2002)، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة** ، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية ، ص 160.

المطلب الثاني: موثوقية القوائم المالية في ظل التضخم :

سنتطرق فيما يلي إلى واقع المعلومات المالية والمحاسبية في ظل تجاهل انخفاض القوة الشرائية للوحدة النقدية :

أولا : عدم قابلية المعلومات المالية للمقارنة وعدم التجانس :

تتأثر الوحدة النقدية ارتفاعا وانخفاضا نتيجة للتغير في المستوى العام للأسعار فتزداد أو تنقص القوة الشرائية لها تبعا لتغير الأسعار، فإن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاما غير معبر عنها بالنوع نفسه من وحدة القياس ، ولقد أوضحت هيئة المحاسبين القانونيين بأمريكا المشكلة (بان الدولار) بوصفه أسلوب من أساليب القياس المحاسبي مرن وغير مستقر، فإذا نظرنا للدولار على أساس مقدرته على شراء السلع والخدمات ، فإنه يعبر عن أشياء مختلفة في التواريخ المختلفة ، وعليه يكون من المناسب أن نميز بين دولار 1971 ودولار 1980، مثلا حيث انخفض الدولار بصورة مستديمة خلال تلك الفترة [1]، وبالتالي فان كلا منهما يمثل كمية مختلفة من القوة الشرائية العامة ، أي يمثل كمية مختلفة من السلع والخدمات. فالدولار عند نقطتين مختلفتين من الزمن لا يمكن جمعه أو طرحه أو مقارنته بأية طريقة أخرى نتوقع بواسطتها أن نحصل على نتائج ذات دلالة أو معنى.

إذن لا تعد وحدة النقد التي تستخدم في عملية القياس المحاسبي وحدة قياس ثابتة أو موحدة، مثلا فإن القيم التي تظهر فيها التكاليف المختلفة في قائمة نتائج الشركة في ظل القواعد المحاسبية المتعارف عليها لا يمكن تجميعها رياضيا بطريقة ذات دلالة للوصول إلى إجمالي التكاليف الحقيقية، ومن ناحية أخرى لا يمكن إجراء المقارنات بين القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في إثبات الإيرادات وتكاليف الحصول عليها.

مما سبق، فإن عدم مراعاة التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يترتب عنه أخطاء في القياس المحاسبي ، والتي تجعل المعلومات المحاسبية غير متجانسة فيما بينها و غير قابلة للمقارنة [(2)].

ثانيا : نقص ملاءمة المعلومات المالية :

إن عدم قابلية الأرقام المحاسبية ذات التواريخ المختلفة للمقارنة على جانب كبير من الخطورة فيما يتعلق بدراسة سلوك الاتجاهات المختلفة في الزمن للقيم المحاسبية مستقبلا، حيث تعبر خاصية الملاءمة عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عن الأحداث المستقبلية مثل التغير في سعر السهم وتوزيعات الأرباح، فإن التضخم يؤثر سلبا على إمكانية التنبؤ بأسعار الأسهم

(1) حسن الحاج محمد صدق،1999، **العودة إلى أسعار الصرف الثابتة** ، بحوث اقتصادية عربية ، مجلة فصلية تصدرها الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد 16 ، القاهرة ، ص 35.

(2) مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص 122.

ويؤدي إلى فقدان الربح المحاسبي لصفة الاستقرار ويضعف ارتباطه بالتغيرات في أسعار الأسهم[1] ، فيؤدي ذلك إلى وجود معلومات لا تناسب في اتخاذ القرارات، فإدارة الشركة تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما تعتمد عليها جهات أخرى متعددة في علاقاتها بالشركة مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة...الخ ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة و حقيقية كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك تكون عملية اتخاذ القرارات مضللة.

إن حاملي الأسهم والسندات بصفة عامة يحتاجون إلى اتخاذ قرارات استثمارية بشأن شراء الأسهم وبيعها ، وهذا يحتاج في الغالب إلى بيانات عن الأرباح المتوقعة والمركز المالي والمقدرة على السداد، وهناك أساليب تحليلية متعددة لتحقيق ذلك وكلها تعتمد على بيانات تتعلق بالمستقبل، ولا يمكن الاعتماد على البيانات التاريخية فقط في اتخاذ مثل هذه القرارات، لذلك وجب تعديل تلك البيانات التاريخية بما يخدم اتخاذ القرار ويخدم عملية التنبؤ[2].

ثالثا : نقص الموثوقية في المعلومات المالية:

إن خاصية الموثوقية تتمثل أساسا في الصدق في العرض وإظهار الحقائق الاقتصادية لعناصر القوائم المالية، وهو ما لا يتوفر في أوقات التضخم نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة التاريخية وغياب القوة الشرائية الحقيقية أو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية مما يصعب عملية إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية ، كما أن الربح المحاسبي في فترة التضخم يعطي صورة غير سليمة عن أداء الإدارة لعدم إمكانية الوقوف على مدى قدرة الإدارة على المحافظة في القدرة التشغيلية للمؤسسة وكذلك المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال ، ذلك لأنه تم مقابلة الإيرادات المقيمة في الغالب بالأسعار الجارية مع نفقات مقيمة بأسعار تاريخية [3].
كذلك فإن معلومات التكلفة التاريخية المقدمة هي معلومات قابلة للتحقق لأنها مؤيدة بمستندات ثبوتية و لكنها غير صادقة في التعبير عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، لذلك فانه غير موثوق فيها ولا يمكن الاعتماد عليها بسبب التناقض الموجود بين تحقيق شرط قابلية التحقق و تجاهل شرط الصدق في التعبير[4] .

وبصفة عامة فإن إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في وجود ظاهرة التضخم ينتج عنه قوائم مالية غير قابلة للتفسير ولا تعبر عن الحقيقة وتفتقر إلى القابلية للمقارنة والملاءمة .

---

(1) كويسي محمد، مرجع سابق، ص 56.

(2) تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص 347. .

(3) كويسي محمد، مرجع سابق، ص 56..

(4) رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص 199.

المطلب الثالث

الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية

أولا: المحاسبة عن التضخم، مفهومها، أهدافها، المحددات، الكيفية والتطبيق المحاسبي المعاصر

نتيجة لآثار التضخم السلبية في مستوى الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية وما ينتج عن ذلك عرض قوائم مالية مضلله تبتعد عن الواقع الاقتصادي الفعلي لها، تم اقتراح طرق قياس محاسبية بديلة تتمثل في محاسبة التضخم ، منها:

1- مفهوم المحاسبة عن التضخم:

إن التضخم في مفهومه الشائع ينطلق من أمرين يمثلان المظهر الملموس للتضخم، هما الارتفاع في المستوى العام للأسعار، والانخفاض في القوة الشرائية للنقود، وهو ما يظهر بوضوح في تعريف التضخم بأنه: (الارتفاع في المستوى العام للأسعار مصحوباً بانخفاض في القوة الشرائية للوحدة النقدية)[1].

والتضخم بهذا المفهوم يتصل بشكل دقيق بالمحاسبة، فمن المعروف أن المحاسبة تعنى بتقديم معلومات كمية عن المعاملات المالية أو الأحداث الاقتصادية والتعبير الكمي عن هذه المعلومات يتم باستخدام النقود أداة للقياس المحاسبي عند حدوث المعاملة وتسجيلها في الدفاتر بالمبلغ الذي حدثت به، ويطلق على القيمة التي سجلت بها المعاملة حينئذ (القيمة التاريخية أو الدفترية) وبما أن المحاسبة تقدم البيانات عن هذه المعاملات في القوائم المالية التي تعد في نهاية الفترة المالية، وأنه في ظل استمرار النشاط من فترة لأخرى، وارتفاع الأسعار في ظل التضخم تكون القيمة التي سجلت بها المعاملة أو البند وقت حدوثها ممثلة في القيمة التاريخية لها مختلفة عن القيمة الحاضرة لها في أي فترة تالية، كما أنه في ظل انخفاض القوة الشرائية لوحدات النقد عند الاحتفاظ بالنقدية بدون استعمال فترة من الزمن وكذا بالنسبة للحقوق والالتزامات النقدية التي تسدد أو تحصل بالقيمة الاسمية التي حدثت بها، فإنه تكون قيمة هذه البنود في تاريخ إعداد القوائم المالية أقل منها عند الحصول عليها أو حدوثها.

ويعنى كل ما سبق أن أي بند يظهر بالقوائم المالية تكون له قيمتان في ظل التضخم، إحداهما القيمة التاريخية التي حدث بها، والثانية القيمة الحاضرة عند إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤكد أن للتضخم آثاراً واضحة على البيانات المحاسبية.

---

(1) جيمس ستيوارت، ريجار داستروب،1982 **" الاقتصاد الكلى "** ترجمة د. عبد الفتاح عبد الرحمن، د. عبد العظيم محمد - دار المريخ ، ص 213. ،

وحيث أن البيانات تكون مسجلة في الدفاتر فعلاً بالقيمة التاريخية، إذا فإنه لتلافى آثار التضخم يتطلب الأمر تعديل قيمة البنود التي تظهر في القوائم المالية من القيمة التاريخية إلى القيمة الحاضرة في تاريخ إعداد هذه القوائم، وهذا ما يعرف (بالمحاسبة عن التضخم) التي يمكن أن نحدد مفهومها في أنها : مجموعة الأسس والأساليب التي يعتمد عليها والإجراءات التي تتبع لتعديل قيم العناصر أو البنود التي تظهر في القوائم المالية في ضوء ما يحدث من ارتفاع في الأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدات النقود، ثم بيان كيفية إظهار هذا التعديل إما في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم ملحقه، وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات كمكاسب أو خسائر رأسمالية أو عادية [1].

2- الهدف من المحاسبة عن التضخم:

ربما يثور تساؤل هنا هو **:** ما هي الفائدة التي تعود من تعديل قيمة البنود من القيمة التاريخية إلى قيمتها الحاضرة عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم؟

أن الإجابة عن هذا التساؤل تظهر بوضوح إذا تمت صياغته بشكل عكسي بمعنى أنه إذا لم يتم التعديل فما هي الأضرار التي يمكن أن تحدث، وبالتالي يلزم ضرورة إجراء التعديل أو المحاسبة عن التضخم لتلافى هذه الأضرار؟.

وللإجابة على ذلك نقول إن المحاسبة تتيح بيانات ومعلومات تؤدى إلى تحديد الحقوق والالتزامات فيما بين المشروع وملاكه، وفيما بينه وبين الأطراف الخارجية التي تتعامل معه فضلا عن توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات لتنظيم هذه العلاقة، وهذه البيانات تظهر في القوائم المالية وعلى الأخص في كل من قائمة الدخل التي تحدد الربح والخسارة وقائمة المركز المالي التي تحدد الحقوق والالتزامات، وإظهار هذه البنود بالقيمة التاريخية التي حدثت بها في ظل التضخم يؤدى إلى ما يأتي:

(أ) عدم إظهار نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة بصورة صحيحة ذلك أنه في ظل التضخم ترتفع أسعار الموجودات غير النقدية دون تدخل من إدارة المشروع وينتج عن ذلك ربحا حيازيا، وإظهاره ضمن الربح العادي للمشروع لا يعكس حقيقة النشاط أو كفاءة الإدارة بها، كما أن توزيع هذا الجزء من الربح يعنى توزيع جزء من رأس المال.

(ب) عدم المحافظة على رأس المال وذلك لأن رأس المال، في صورته النقدية تنخفض قيمته بانخفاض القوة الشرائية للنقود، ويتطلب الأمر للمحافظة عليه ضرورة تعويض ما نقص من قيمته من الإيرادات، وذلك يعنى أنه يجب عدم الاعتراف بأية أرباح قبل الوصول برأس المال إلى القدر الذي يمكن به استرداد ما استخدم من موجودات ساهمت في تحقيق هذه الأرباح.

---

(1) سعيد أجاويد مشكور العامري (2006)،**محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق** ، الطبعة الأولى ،دار زهران للنشر والتوزيع ، الأردن

(ت) أنه إذا كانت الفئات المختلفة تعتمد في اتخاذ قراراتها على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية، فإن هذه البيانات تكون غير دقيقة لإظهار العناصر أو البنود المالية في ظل التضخم بقيمة أقل من القيمة الحاضرة لها.

ومن أجل ذلك اهتم المحاسبون سواء على المستوى الفكري أم التطبيقي بالمحاسبة عن التضخم، غير أنه تجب الإشارة إلى أن الدور المحاسبي في مشكلة التضخم له حدود يحسن أن نوضحها في الفقرة التالية.

3- محددات المحاسبة عن التضخم:

من المهم الإشارة إلى بعض الأمور التي توضح دور المحاسبة في قضية التضخم بشكل عام، وتمثل محددات لما ينتظر من المحاسبة في تعاملها مع المشكلة بشكل خاص، ومن أهم هذه المحددات ما يلي:

أ - أن التضخم عرض لأمراض اقتصادية وليس دور المحاسبة علاج هذه الأمراض أو القضاء على التضخم ذاته.

ب - أن دور المحاسبة في التضخم دور حيادي ينحصر في بيان آثاره على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية، ولذا فإنه في التطبيق المحاسبي للتضخم تعد هذه القوائم مرة على أساس التكلفة التاريخية ومرة على أساس البيانات المعدلة في ضوء مستوى التضخم بالدولة، وعلى مستخدمي البيانات اختيار ما يلزمهم منها لاتخاذ قراراتهم دون وجود صلاحية مهنية للمحاسبين بإلزامهم بأي منها.

جـ- أن المحاسبة بشكل عام تستند في تحديد المعايير المحاسبية التي تمثل مرشدا للعمل المحاسبي، إلى المفاهيم القانونية والخلقية السائدة في المجتمع وترتبط بالحقوق والالتزامات والملكية التي تظهر البيانات عنها في القوائم المالية، وكذا إلى تعريف المجتمع للعدالة والحق والصدق [1].

4- المحاسبة عن التضخم في التطبيق المحاسبي المعاصر:

ما سبق أن ذكره هو بعض مفاهيم المحاسبة عن التضخم في الفكر المحاسبي الذي تعتمد عليه النظم المختلفة في التطبيقات بدول العالم ويمكن أن نرصد أهم ملامح هذا التطبيق في الآتي[2]:

4-1 الاهتمام المبكر والمتزايد بمشكلة المحاسبة عن التضخم لدى جميع دول العالم، فلقد بدأ هذا الاهتمام منذ عام 1919م في ألمانيا ثم في أمريكا 1922م، وفي إنجلترا 1949م.

---

(1) دونالد كسيو، 1988، **"المحاسبة المتوسطة "** ترجمة د. كمال الدين سعيد، دار المريخ ، الرياض، ،ص 24.

(2) ضياء داود، د. صادق البسام **" المحاسبة الدولية "** من منشورات جامعة الكويت 1982م، ص 76-99.

كما أن اتحاد المحاسبة الدولي أصدر من خلال لجنة الأصول أم المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 6 عام 1978م والذي تعدل بموجب المعيار رقم 15 عام 1983م والخاص بالمحاسبة على تغيرات الأسعار[1].

4-2 أن التطبيق يختلف من دولة إلى أخرى في المحاسبة عن التضخم سواء من حيث طريقة المحاسبة أم حدود التعديلات التي تتم أم كيفية الإفصاح عن التضخم في القوائم المالية، أم في معالجة فروق التعديل، مراعاة للعوامل الاجتماعية والاقتصادية والدينية.

4-3 أن التطبيق في الدول المختلفة ومنذ بدء الاهتمام بهذه القضية يتردد في كيفية المعالجة المحاسبية لآثار التضخم، فعلى سبيل المثال في إنجلترا صدر عام 1973م المذكرة رقم (8) تضمنت إتباع طريقة الأرقام القياسية وفي عام 1974م صدر المعيار المحاسبي رقم (7) بإعداد قوائم أساسية على أساس التكلفة التاريخية وإضافية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، ثم صدرت المذكرة رقم (18) والمذكرة رقم (24) عام 1979م ثم المعيار المحاسبي رقم (16) عام 1980م بإتباع طريقة القيمة الجارية.

4-4 أنه وبعد طول بحث وتجريب في التطبيق تبين أن طريقة القيمة الجارية هي الأكثر استخداماً.

4-5 أن البنود النقدية لا يتم تعديلها في القوائم المالية، ويتحمل المشروع بخسارتها إن كانت موجودات أو مكسبها إن كانت التزامات، إما بطريقة ظاهرة كما في طريقة الأرقام القياسية بإعداد مذكرة أو قائمة (مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود) أو بطريقة ضمنية كما في طريقة القيمة الجارية.

4-6 أن مشكلة المحاسبة عن التضخم لم تحسم بعد سواء على مستوى الفكر أم التطبيق المحاسبي المعاصر، وهذا ما قررته صراحة لجنة معايير المحاسبة الدولية والمشكلة من المنظمات المهنية المحاسبية على مستوى العالم حيث جاء: " لا يوجد حتى الآن إجماع دولي على طريقة واحدة لتعكس واقع الأسعار المتغيرة على البيانات المالية ولذا فإن اللجنة ترى ضرورة المزيد من التجربة قبل النظر في إلزام المؤسسات بتحضير البيانات المالية الأساسية مستخدمة نظاماً شاملاً وموحداً لتبيان الأسعار المتغيرة "[2].

5- تقييم المحاسبة عن التضخم:

هناك ايجابيات وسلبيات لمحاسبة التضخم ممكن إبرازها على النحو التالي: [3]

---

(1) لجنة الأصول الدولية للمحاسبة (2000)،**الأصول الدولية للمحاسبة**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص 32

(2) **قواعد المحاسبية الدولية**، (1987)، تعريب عصام مرعى - نشر مجموعة سابا وشركاهم - دار العلم للملايين ، بيروت ، لبنان ، ص 178،..

(3) محمد عبد الحليم عمر، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، ندوة حول :التضخم وآثاره على المجتمعات - الحل الإسلامي، المنامة - البحرين، 29 ابريل 1997، ص 2.

1-5 الايجابيات :

- تعديل البيانات التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة القياس النقدية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موثقا بها وصالحة لاتخاذ القرارات.
- قابلية المقارنة عبر الدورات المالية لمراعاة تغير الأسعار المستمرة.
- استبعاد وجود التضخم النقدي الصوري .
- سهولة التطبيق وتساعد في حل مشكلة استبدال الأصول .

2-5 السلبيات :

- زيادة الجهد والوقت والتكاليف نتيجة إعداد قوائم مالية باستخدام التكلفة التاريخية ثم إعداد قوائم مالية أخرى معدلة باستخدام الأرقام القياسية العامة .
- تعد الأرقام القياسية للأسعار غير قابلة للتطبيق في كل المؤسسات الاقتصادية ولا على كل الأصول .
- وجود خلط وعدم دقة.

ثانيا: المداخل المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية :

1-2 أهمية تعديل القوائم المالية:

هنالك جملة أهداف تسعى إلى تحقيقها الشركات من وراء تعديل آثار التضخم الاقتصادي ، يمكن إجمالها بما يلي[1]:

1) تخفيض الضرائب وخاصة تلك الضرائب التي تفرض على الدخول الخاضعة للضريبة.
2) تقييم حقيقي للمركز المالي للشركة أو القيمة الحالية للشركة.
3) اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والرقابة الإدارية .

وبهدف توضيح عواقب التضخم الاقتصادي على المحاسبة والإدارة يتعين أن يكون هنالك نظام بيانات متعدد الصفات ،وأن أي نظام قياس لا بد أن يتصف بثلاث صفات رئيسية هي :

(أ) الوضوح .
(ب) الدقة .
(ت) الأمانة

(1) سعيد أجاويد مشكور العامري، مرجع سابق ، ص

وأن كل عملية تصحيح للحسابات يتعين أن تكرس في مساعدة نظام القياس المعتمد من قبل الشركة في سبيل الحصول على تلك الصفات. وتمثل الأمانة الصفة الجوهرية بالنسبة للرقابة الإدارية . ففي الواقع أن أي نظام رقابة ليس له قيمة ما لم يكون هنالك قياس للأهداف والمنجزات بالأسلوب نفسه . والشيء ذاته بالنسبة للدقة ، فعلى الرغم من إنها حالة مرغوبة وليست ملحة فهي اقل أهمية ولا يجرى البحث عنها إذا كانت لا تشكل أهمية للنظام . أما بالنسبة للوضوح فغالباً ما تكون وهمية أو صورية ،إلا أن وضع الأهداف يتعين أن يبنى على أساس الوضوح التام بحيث إن المحاسبة يجب أن تعكس المنجزات بشكل واضح .

2-2 طرق المعالجات ، والسياسات (الطرق / المداخل) المحاسبية لمعالجة آثار التضخم :

كما سبق القول فإن المحاسبة على التضخم تدور حول تعديل بنود القوائم المالية من القيمة التاريخية إلى قيمتها الحاضرة عند إعداد هذه القوائم وتختلف إجراءات التعديل ونتائجه بحسب الطريقة التي تتبع ، حيث يعرف الفكر والتطبيق المحاسبي طريقتين من المعالجات هما :

أولا: المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم :

في محاولة للتغلب على آثار تضخم رقم الأرباح في القوائم المالية وما يترتب عنها من مشاكل متعددة، قد يلجأ بعض المحاسبين إلى اتخاذ بعض الإجراءات المحاسبية التي تسهم في الحد من تضخيم أرباح النشاط ومنها[1]:

1-1 معالجة إستهلاكات الأصول الثابتة:

تتحمل السنة المالية بقيمة إهلاك اقل من القيمة اللازمة للإهلاك بما يؤدي إلى انخفاض غير حقيقي في التكاليف وبالتالي ظهور أرباح صورية [2] ، وقد حاول المحاسبون معالجة هذه المشكلة بشكل جزئي بإحدى الطريقتين:

(أ) طريقة القسط المتناقص لاحتساب الاستهلاك (القسط المعجل):

حيث بإتباع هذه الطريقة يحاول المحاسبون التعجيل بإطفاء التكلفة التاريخية و تقليل الفترة الزمنية بين تاريخ اقتناء الأصل وتاريخ استهلاكه دون التخلي عن أساليب المحاسبة.

(ب) طريقة التكلفة الاستبدالية:

يتم بناء على هذه الطريقة إعادة تقدير الأصول الثابتة على أساس التكلفة الاستبدالية لها وباستخدام الأسعار القياسية لها ، وبناء على القيمة المعدلة يتم احتساب أقساط الاستهلاك ، حيث

(1) محمد المبروك أبو زيد،مرجع سابق، ص 396.

(2) عمر ابوبكر باحميد، مرجع سابق ، ص18.

يحمل حساب مجمع الاستهلاك بقسط الاستهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية و يحمل حساب احتياطي زيادة التكلفة الاستبدالية بالفرق.

2-1 حجز من الأرباح المحققة عن طريق التكلفة التاريخية في شكل احتياطات:

وذلك لغر ض مواجهة تكاليف استبدال الأصول القديمة بأصول جديدة وتخفيض رقم الأرباح القابلة للتوزيع، ونشير إلى أنه يمكن التمييز بين احتياطي التضخم والاحتياطي الرأسمالي الذي يتم تكوينه من المكاسب الرأسمالية ا لناتجة عن الاستغناء عن الأصول الرأسمالية(صافي القيمة البيعية – صافي القيمة الدفترية).

3-1- لجوء الإدارة إلى إتباع طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا في تقويم المخزون السلعي:

نظرا لأهمية هذه الطريقة في مقابلة إيرادات المبيعات ال حالية بالتكاليف الحالية للمخزون والتي تكون أقرب ما يمكن لسعر السوق وفق هذه الطريقة.

4-1إعادة تقدير قيمة بعض بنود المركز المالي:

يتم إعادة تقدير قيم بعض بنود المركز المالي التي تتأثر أكثر من غيرها بعوامل التضخم لتعكس قيمها الاقتصادية الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية و باستخدام أسلوب الأرقام القياسية للبعد عن طرق إعادة التقدير الحكمية الغير مقبولة علميا ، وعليه تظهر تلك البنود في قائمة المركز المالي بقيمها الجارية في تاريخ نهاية السنة المالية ومن ثم احتساب عبئ الاستهلاك لتلك البنود وفقا لهذه القيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية لها، ويتطلب التطبيق العملي لهذا المدخل إتباع الإجراءات التالية:

- اختيار الرقم القياسي المراد استخدامه وتحديد سنة الأساس والأرقام القياسية في بداية ونهاية السنة الجارية لتحويل قيم بنود المركز المالي.
- تحديد الأصول المراد إعادة تقدير قيمتها بالأرقام القياسية وفقا لاتجاهات الإدارة أو نصوص قانونية معينة مع الأخذ بعين الاعتبار أن العرف المحاسبي قد جرى على حصرها في كل من الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي، و احتساب الاستهلاك السنوي لهذه الأصول وفقا للقيم الجارية.
- إعادة تصوير قائمة المركز المالي بالقيم ا لجارية لكل من ا لأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي واستنتاج الفرق بين جانبيها ليطلق عليه (احتياطي تضخم).
- إجراء قيد التسوية اللازم لإظهار الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي بالقيم الجارية المعدلة.

5-1 تقييم المداخل المحاسبية الجزئية لمعالجة آثار التضخم :

تتميز هذه المداخل بعدة مزايا كما تعرضت لعدة انتقادات [1]:

1-2-المزايا :

- سهولة التطبيق حيث لا يتطلب إعادة تقدير القيمة الاستبدالية لجميع الأصول وفقا 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 ل الرأسمالية الملموسة و المخزون السلعي وفقا 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 و تبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة المتعددة الجنسية ككل بعد استبعاد الآثار التضخمية.

2-2- :الانتقادات :

- إ ن احتياطي التضخم لا يعطي مؤشرا كافيا عن أثر التضخم على أصول و أنشطة 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 نظرا لعدم وجود أرباح مناسبة وهذا أمر غير مقبول محاسبيا.
- أما بالنسبة لإعادة تقدير قيمة بعض بنود قائمة المركز المالي فيعد علاجا جزئيا لآثار التضخم على القوائم المالية ، نظرا لاقتصار التركيز على قائمة المركز المالي و إقتصار التعديل على الأصول الرأسمالية الملموسة والمخزون السلعي دون غيرها من البنود التي تظل معبرا عنها بالقيم الدفترية التاريخية لها.

ثانيا : المداخل المحاسبية الشاملة لمعالجة لآثار التضخم :

من أجل إعداد قوائم مالية أكثر موضوعية وتفاديا للقصور في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في فترات التضخم أو المعدلة بشكل جزئي، لجأ مفكروا المحاسبة إلى

(1) نبيه عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم(1989) ، **المحاسبة الدولي – الإطار الفكري والواقع العملي**، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة ، الإصدار الخامس عشر ، الرياض، ص 336.

البحث عن أسس أخرى للقياس من أجل استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية، ومن هذه الأسس[1] :

1- **المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:**

تعتمد القوائم المعدلة على القوائم المالية المعدة وفق محاسبة التكاليف التاريخية [2]، ويُعد هذا المدخل الذي يُعرف أحياناً باسم (التكلفة التاريخية المُعدَّلة) من أقدم النماذج التي قُدِّمت إلى الفكر المحاسبي ، فمنذ عام 1911 هناك دعوات تنادي بضرورة استخدام مؤشرات لتعديل الحسابات وفق تحركات الأسعار الحسابات بالأرقام القياسية العامة. ويعد Sweeny أول من قام بدراسة هذه المشكلة دراسة جادة ووضع أسس لطريقة القوة الشرائية الثابتة (أو وحدة النقد ثابتة القيمة – أو التكلفة التاريخية المُعدَّلة) والذي بدأ بنشر سلسلة من المقالات منذ عام 1920 وإصدار كتابه المشهور " Accounting Stabilized "استقرار المحاسبة " في عام 1936 . وتعتمد طريقة Sweenyعلى تعديل الأرقام التاريخية للقوائم المالية بواسطة مؤشر المستوى العام للأسعار الذي يمُثل مُعدل تغير أسعار كل من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة، وذلك لجعل الأرقام الجديدة أكثر قُدرة في التعبير عن التغير في المستوى العام للأسعار، كما بيَّن Sweeny إن أسعار الموجودات (الأصول) قد تقترب من مؤشر المستوى العام للأسعار أو قد تبتعد عنه وذلك بسبب أوضاع السوق المتعلقة بهذه الموجودات مثل الطلب والعرض؛ مما يتطلب ذلك استخدام مؤشر المستوى الخاص للأسعار لهذه الموجودات. وعليه فإن Sweeny قد درس ظاهرة التغير في الأسعار من خلال ثلاثة مستويات هي:

1. **التغير في المستوى العام للأسعار :** ويمثل التغير الذي يطرأ على أسعار كل أو مجموعة من السلع والخدمات المتبادلة أو المتعامل بها في السوق. ويرى Sweeny أن قياس التغير في المستوى العام للأسعار يكون باستخدام الأرقام القياسية العامة التي تعكس أسعار السلع والخدمات المتبادلة أو المتعامل بها في السوق بين تاريخين مختلفين ، مثل : الرقم القياسي لأسعار الجملة والرقم القياسي لنفقة المعيشة.
2. **التغير في المستوى الخاص للأسعار:** ويمثل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة معينة ومحددة من السلع والخدمات بصفة خاصة وفي سوق معين بالذات .وقد أوضح Sweeny أن التغير في المستوى الخاص للأسعار قد يكون متفقاً مع التغير في المستوى العام للأسعار أو قد يكون متفاوت بدرجات، وفي هذه الحالة فإن التغير في المستوى الخاص للأسعار لا يُعد تغير في المستوى العام للأسعار. ولقياس التغير في المستوى الخاص للأسعار يتم استخدام الأرقام القياسية الخاصة .

---

(1) محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص 197.

(2) Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

3. **التغير في المستوى النسبي للأسعار:** ويمثل الفرق بين التغير في المستوى العام للأسعار والتغير في المستوى الخاص للأسعار لبعض السلع والخدمات. وإن هذا التغير هو تغير حقيقي وليس تغير وهمي ناتج عن ظاهرة التضخم .

أسس تعديل القوائم المالية: يتم تعديل القوائم المالية على عدة أسس أهمها:

1- أصناف تعديل القوائم المالية:

يتم تعديل أحدث القوائم المالية التاريخية و تحويلها إلى قوائم مالية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة لأنها تكون أكثر ارتباطا بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذ القرار ، ويصنف التعديل إلى نوعين[1] :

أ) التعديل غير الدوري : يقوم على فكرة إعادة تقدير بيانات القوائم المالية التاريخية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة، عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية الحالية.

ب) التعديل الدوري : يعاد تعديل القوائم المالية بوحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية عامة في نهاية كل دورة مالية حالية...إلخ، وتتم عملية إعادة التعديل كما يلي:

(قيمة البند المعاد تعديله = قيمة البند المعدل سابقا x الرقم القياسي الحالي / الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة) . كما أن عملية التعديل يجب أن تكون شاملة و تغطى جميع بنود القوائم المالية.

2- خطوات تعديل القوائم المالية : تعديل القوائم المالية يتم وفق عدة خطوات وهي[2] :

(أ) توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية .

(ب) اختيار الرقم القياسي المناسب لاستخدامه في التعديل.

(ت) تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية .

(ث) تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الأرقام القياسية.

(ج) مُعالجة مكاسب أو خسائر المستوى للأسعار الناجمة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية .

3- إجراءات تعديل القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة:

إن إجراءات تعديل القوائم المالية المعدة علي أساس التكلفة التاريخية إلى وحدات نقدية بقوة شرائية ثابتة حالية تعد بسيطة رغم أنها قد تستغرق بعض الوقت، فهي تتطلب الآتي [3]:

أولاً : اختيار الرقم القياسي المناسب لتعديل القوائم المالية :

يهدف هذا النموذج إلى تعديل أرقام بنود القوائم المالية المُعدَّة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية

---

(1) حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص270 .

(2) حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 271.

(3) جمعة خليفة الحاسي، و آخرون ، ،مرجع سبق ذكره، ص 677.

وذات القيم الشرائية غير المتجانسة إلى أرقام ذات قيم شرائية موحدة ومتجانسة .

ويُقصد بالرقم القياسي للأسعار النسبة بين متوسط أسعار مجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين وبين متوسط الأسعار لنفس هذه المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ سابق يُعرف بسنة الأساس ، على سبيل المثال لو افترضنا أن سعر السلعة (×) في بداية عام 20015 هو 12,000 ريال وأن سعرها في نهاية عام 2017 أصبح 21.600 ريال . فإن الرقم القياسي لهذه

السلعة = 18,000 % ×12,000 100 % = 180 %

و هذا يعني أن سعر السلعة (×) أرتفع من 100 % إلى 180 % أي بمقدار مرة ونصف.

وعلى الرغم من سهولة احتساب الأرقام القياسية إلا أن هناك مشكلتين في اختيار الرقم القياسي المناسب لإجراء التعديل في بنود القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، هُما:

1) وجود العديد من الطرق لحساب الرقم القياسي للأسعار: (مثل طريقة لاسبير، وطريقة فيشر، وطريقة باش) وبلا شك فإن تعدد الطرق يؤدي إلى اختلاف في النتائج .
2) تعدد الأرقام القياسية وتنوعها : حيث يوجد نوعين من الأرقام القياسية هما : الأرقام القياسية العامة والأرقام القياسية الخاصة ، مما يولد ذلك مشكلة المفاضلة فيما بينها ، وحيث تم التغلب على هذه المشكلة بتوصية مجلس مبادئ المحاسبة (APB) رقم (3) لعام (1969) والتي تفيد: بأن تعديل القوائم المالية يتم باستخدام الأرقام القياسية العامة " وتتنوع الأرقام القياسية العامة المستخدمة في هذا التعديل لكن أكثرها شيوعاً ثلاثة هي :
   (أ) الرقم القياسي لأسعار المستهلك.
   (ب) الرقم القياسي لأسعار الجملة.
   (ت) الرقم القياسي للمخصص الضمني لإجمالي الناتج القومي.

حيث تبنى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في البيان رقم (33) استخدام مؤشر الرقم القياسي لأسعار المستهلك في تعديل أرقام بنود القوائم المالية المعدة طبقاً لأساس مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا: تصنيف البنود في القوائم المالية إلى بنود نقدية وغير نقدية:

تعديل القوائم المالية بما يتماشي والتغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يستوجب أن تُصنَّف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي تظهر في الميزانية في مجموعتين رئيسيتين هُما:

1- مجموعة العناصر النقدية:

وصفها Sweeny بأنها تلك العناصر ذات القيمة النقدية الثابتة والتي لا تتغير قيمتها بتغير القيمة الشرائية لوحدة النقد ومن أمثلتها: جميع الأصول المتداولة (باستثناء المخزون والاستثمارات قصيرة الأجل) والمطلوبات المتداولة ، والمطلوبات طويلة الأجل ، والسندات القابلة للتحويل إلى

أسهم ، والأسهم الممتازة ، والعملات الأجنبية التي لا تختلف عن العملات المحلية .وإن حيازة الشركة لهذه العناصر خلال فترات التضخم الاقتصادي ينتج عنه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية لوحدة النقد.

2- مجموعة العناصر غير النقدية :

وتضم هذه المجموعة بالإضافة إلى المخزون و الاستثمارات قصيرة الأجل ، الأصول الثابتة والأصول طويلة الأجل، والسندات المحولة إلى أسهم، وحقوق الملكية بجميع مكوناتها باستثناء الأسهم الممتازة، والعملات الأجنبية المقُتناة بغرض المضاربة على أسعارها. وتجدر الإشارة هنا إلى أن التعديل ينصب فقط على أرقام العناصر غير النقدية، في حين تبقى أرقام العناصر النقدية على حالها بدون تعديل لأنها تعكس قيمتها الجارية في تاريخ الميزانية (أنما يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد الناتجة من حيازة العناصر النقدية في أوقات التضخم).

ثالثا: كيفية تعديل القوائم المالية وإعادة التقويم على أساس وحدة النقد الثابتة:

بعد إعادة تبويب بنود الميزانية والدخل إلى بنود نقدية و بنود غير نقدية، يتم تعديل قيم تلك البنود بوحدات نقدية ذات قوة شرائية جارية هناك عدة قواعد يتم إتباعها من أجل تعديل القوائم المالية بما يتماشى مع المستوى العام لأسعار وهي[1]:

1) يتم تعديل القوائم المالية الخاصة بسنوات سابقة وذلك بإستخدام الرقم القياسي العام للأسعار الحالي.
2) بالنسبة لإيراد المبيعات ومصروفات المشتريات وغيرها من المصروفات الأخرى التي تحدث على مدار السنة يتم تعديلها بإستخدام متوسط الرقم القياسي للأسعار الخاص بتلك السنة.
3) تتوقف طريقة تعديل المخزون السلعي على الطريقة المتبعة في تقييمه، فإذا كانت الطريقة المتبعة في فإن رصيد المخزون في نهاية الفترة يمثل أخر المشتريات أي ، FIFO التقييم هي الوارد أولا صادر أولا الأسعار الحالية فعند التعديل يعتمد على الأرقام القياسية في وقت الحصول على المشتريات ، أما عند إتباع طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون أخر المدة باستعمال متوسط الرقم القياسي العام.
4) يتم تعديل مصروفات استهلاك الأصول الثابتة وذلك باستخدام أرقام الأسعار القياسية التي استخدمت لتعديل تلك الأصول (المباني تعدل حسب التكلفة التاريخية وكذلك ومجمع الإهتلاك).
5) تعديل البنود غير النقدية يتم وفق الصيغة التالية :

(1) جمعة خليفة الحاسي ، وآخرون، مرجع سابق ، ص 638.

القيمة التاريخية المعدلة للبند = القيمة التاريخية الأساسية × الرقم القياسي الحالي / الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند .

وللإشارة غالبا ما تكون هناك صعوبة في إيجاد أرقام قياسية في تاريخ شراء كل أصل وبالتالي يتم استخدام متوسط الأسعار القياسية للسنة ، خاصة إذا لم تكن التقلبات في الأسعار جوهرية.

إعادة إعداد القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة:

يتم إعادة إعداد القوائم المالية وبدرجة خاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كما يلي[1] :

1- قائمة المركز المالي:

إن إعادة إعداد قائمة المركز المالي باستخدام وحدة النقد الثابتة تشتمل على الخطوات التالية:

- تحديد العناصر النقدية وغير نقدية لكل من الأصول وحقوق الملكية.
- تقييم العناصر النقدية بقيمتها الاسمية.
- تعديل العناصر الغير نقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها.
- الأرباح المحتجزة تعدل حسب الأرقام القياسية للسنوات التي احتجزت في الأرباح ماعدا أرباح السنة الحالية فتعدل استنادا إلى الرقم القياسي في نهاية السنة الجارية ، ويتم اعتبارها متمما حسابي لجانبي قائمة المركز المالي.
- رفع أرصدة السنوات السابقة، إذا تم تعديل مستوى الأسعار للسنة السابقة ، فكل الأرصدة المستخدمة في المقارنة مع السنة الحالية يجب تعديلها ورفعها حسب أسعار السنة الحالية بمعنى أن يتم التعبير عنها بمستويات الأسعار للسنة الحالية.

2- قائمة الدخل:

عادة ما يتم تعديل قائمة الدخل بعد تعديل قائمة المركز المالي لعدة اعتبارات منها أن تكلفة البضاعة المباعة يستخدم في احتسابها رصيد المخزون المعدل وأن مصروفات الاستهلاك كذلك يتم احتسابها على أساس الأصول التامة المعدلة ، ويتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى القيم حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، ويتم التعديل بالخطوات التالية :

- تحديد وتعديل عناصر المواد باستخدام جداول الأرقام القياسية حسب تواريخ اقتناء كل عنصر.
- احتساب الاستهلاك على أساس قيم التكلفة التاريخية المعدلة.

(1) نفس المصدر، ص 647.

- تعديل العناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفترة المالية مثل المبيعات والمشتريات باستخدام متوسط الأسعار القياسية.
- احتساب تكلفة البضاعة المباعة.
- احتساب خسائر وأرباح القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

حساب ومعالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية:

تنشأ مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد عن حيازة العناصر النقدية خلال فترة التضخم الاقتصـادي، إذ تتحقق خسائر في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الموجودات النقدية ، بينما تتحقق مكاسب في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية في حالة التضخم والعكس يحدث في حالة الانكماش الاقتصادي . ويتم احتساب هذه المكاسب أو الخسائر وفق الخطوات الآتية :

1. احتساب قيمة صافي الموجودات النقدية في بداية الفترة، أي صافي المركز النقدي.
2. تعديل هذه القيمة بأثر تغيرات الرقم القياسي للأسعار في بداية الفترة.
3. تعديل كل المقبوضات النقدية خلال السنة بالرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة وإضافتها للخطوة (2).
4. تعديل المدفوعات النقدية خلال السنة بالرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة وطرحها من نتيجة الخطوة رقم (3) .
5. .طرح صافي الموجودات النقدية الفعلية في نهاية السنة من صافي الموجودات النقدية المحتسبة في نهاية السنة المعدلة وفقاً للخطوة رقم (4) ليمثل الناتج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.

وعليه فإنه يجب التمييز في قائمة الدخل ين الدخل التشغيلي من جهة وبين مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة من حيازة العناصر النقدية من جهة أخرى .

هذا فيما يخص المفردات النقدية أما بالنسبة لإيجاد أثر تغير الأسعار على المفردات غير النقدية فإنه يتم تعديل أرصدة هذه المفردات بالقوائم المعدلة التي تعكس المستوى العام الأسعار ، و كما سبق أن ذكرنا أنه لا يتم استخراج أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية لهذه المفردات حيث إن القيم الخاصة بها ليست محددة بعقد كما هو الحال بالنسبة للمفردات النقدية. و يتم تعديل كل المفردات غير النقدية عدا الأرباح المحتجزة حيث يتم استخراج الرصيد المعدل عن طريق طرح الالتزامات ورأس المال من مجموع أرصدة الأصول المعدلة. للإشارة فإنه لا يوجد إجماع في الرأي بخصوص معاملة أرباح وخسائر التغير في القوة الشرائية الخاصة بالمفردات النقدية ، وعليه ظهرت العديد من الآراء بعضها يؤيد فكرة دمج أرباح أو خصم خسائر التغير في القوة

الشرائية من د خل النشاط العادي الخاص بكل فترة ، بينما هناك من ينادي بعدم دمج أي أرباح أو خسائر التغير في القوة الشرائية مع دخل النشاط العادي.

وقد يكون من المناسب الإشارة هنا إلى أن تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) رقم 33 ينص على: ضرورة الإفصاح عن صافي المكاسب والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية (أصول أو التزامات) بشكل مستقل عن صافي الدخل [1].

تقييم نظام المعلومات المحاسبية في ظل طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار :

يمكن تلخيص **أهم مميزات محاسبة** المستوى العام للأسعار فيما ياتي :

1) مساعدة مستخدم القوائم المالية عن طريق إعطائه فكرة شاملة عن الوضع المالي بعد تغيرات المستوى العام للأسعار.
2) إضفاء درجة أكبر من الموضوعية و المصداقية على نتائج المقارنة بين المشروعات المختلفة و المراكز المالية للمشروع خلال فترات مختلفة .
3) تساعد على حل مشكلة الاستبدال ، لأن الاستهلاكات المحسوبة تأخذ في حسابها التقلبات في الأسعار .
4) في ظل محاسبة المستوى العام للأسعار فإن مقابلة الإيرادات بالمصروفات تصبح أكثر واقعية من جراء استخدام وحدة نقدية متجانسة للإيرادات و المصروفات معا .

أما سلبياتها فهي :

1) أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه و في لحظة معينة من الزمن ، كما أن بعض السلع قد تنخفض أسعارها لظروف خاصة بها ، حيث إن تطبيق الرقم القياسي المفرد يؤدى إلي خلط في البيانات و عدم دقتها .
2) إن تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار قد يمنع الإدارة من اتخاذ قرارات معينة ، و يجعلها تركز على حيازة الأصول غير النقدية للإستفادة من آثارها الايجابية في لقوائم المالية مما ينعكس على الإنتاج في المجتمع بصفة عامة .
3) إن التغير في المستوى العام للأسعار هو ظاهرة عامة كلية على مستوى الاقتصاد الوطني بأكمله و بالتالي فإن استخدامه على مستوى مشروع معين قد يؤدي إلي نتائج مضللة، لأن تأثر المشروع بتغيرات الأسعار خاضع لظروف معقدة لا تتطابق بالضرورة مع الاقتصاد الكلي.

([1]) محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 1400.

ثانيا : المحاسبة على أساس القيمة الجارية :

وتقوم هذه الطريقة على أساس قياس القيمة الجارية الخاصة بالأصول غير النقدية والمصاريف المتعلقة بها ،وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار كلا من التغيرات العامة والخاصة في مستويات الأسعار، وتعتمد هذه الطريقة على استخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن لو تم الاستغناء عن الأصول بالبيع مثلا بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في تقييم تلك الأصول، يطلق بعضهم على هذا المدخل مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية (المحافظة على رأس المال المادي)، حيث إن الدخل المحقق وفق هذا المدخل هو عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ المؤسسة طاقتها التشغيلية المتاحة نفسها في أول الفترة [1]، مما يتطلب ذلك أخذ التغييرات الحاصلة في الأسعار الخاصة بعناصر الأصول التي تمتلكها المؤسسة فعلا في تاريخ إعداد القوائم المالية ، وهناك العديد من الطرق المقترحة لاستبدال القيم التاريخية بالقيمة الجارية ، منها القيمة المالية للمنافع التي تعود على الوحدة الاقتصادية من ملكية الأصل، صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستبدالية للأصل، تقديرات الخبراء ، الأرقام القياسية الخاصة بالصناعة التي تنتمي لها المؤسسة أو مزيج من هذه الطرق معا [2].

1-أسس مدخل التكلفة الجارية:

- يتم تعديل القوائم المالية وفق الأسعار الخاصة بالمؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، أي أنه يأخذ في الحسبان التغيرات في أسعار كل نوع من عناصر الميزانية ، وإثبات التعديل بالاعتماد على القيم الجارية .
- يقتصر التعديل في المحاسبة الجارية على الأصول غير النقدية وتبقى الأصول النقدية دون تعديل، لذلك لا تظهر أرباح أو خسائر في القوة الشرائية العامة للعناصر النقدية.
- لا تعدل أرصدة أول المدة في الميزانية الافتتاحية، بل يتم مقارنتها مع الأرصدة في آخر المدة مع القيم الجارية وتجرى التعديلات عند الضرورة.
- تطبيق محاسبة التكلفة الجارية ليس فقط إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، بل يقود إلى الخروج عن أهم قواعد ومبادئ التكلفة التاريخية خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع ، بالاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة بأصول المنشأة وبالتالي تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بتلك التغيرات إلى غاية التخلص منها.

---

(1) كويسي محمد (2011)، **آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستر غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بسكرة ، ص 84.

(2) تيجاني بالرقي (2006) ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتورة غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، ص377

- تؤدي إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضا [1].
- تقسم مكاسب وخسائر الاستحواذ على الأصول في القوائم المالية إلى نوعين:

(أ) مكاسب أو خسائر الاستحواذ المحققة وهي التي تمثل الفرق بين القيمة الجارية والقيمة التاريخية للأصول المباعة أو المستنفذة خلال الفترة.

(ب) مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة: تعكس الزيادة أو النقص على القيم الجارية للأصول التي لم تحتفظ بها المؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية و لم يتم بيعها أو استنفاذها[2].

- بالنسبة لجدول حساب النتائج[3] : تظهر الإيرادات بقيمها المُثبتة بوصفها تمثل القيم الجارية للمبيعات.
- جميع عناصر المصروفات (بخلاف المتعلقة بأصول غير نقدية) تظهر بقيمتها المثبتة مثل الإيرادات.
- بالنسبة للمصروفات التي تتعلق بأصول غير نقدية مشتملة على البضاعة المباعة و الإهتلاكات فيجب تعديلها بما يتماشى مع القيم الجارية لتلك الأصول.
- يجب إظهار كل من المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة نتيجة لحيازة الأصول كل على حده.

2-طرق تحديد التكلفة الجارية:

أ .طريقة القيمة الحالية : تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل باستعمال التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الذي ينتج عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل، ويشترط لتطبيق هذه الطريقة معرفة المتغيرات الأربعة التالية :

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل.
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام في العملية الإنتاجية.
- اختيار معدل فائدة مناسب.

---

(1) كويسي محمد ، مرجع سابق، ص 85.

(2) وليد ناجي الحيالي،2007، **المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، ص274

(3) كويسي محمد ، مرجع سابق، ص 95.

استعمال هذه الطريقة يبقى محدودا لأنها تطبق فقط على بعض الأنواع من الأصول والخصوم مثل سندات القرض دون بعض الأصول والخصوم، ولا تطبق على النفقات والإيرادات.
وتحسب قيمتها وفق المعادلة التالية:[1]

i : معدل الفائدة ، n عدد السنوات .

ب .طريقة صافي القيمة البيعية:

إن صافي القيمة البيعية لأصل ما أو سعر الخروج الحالي هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع هذا الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع أي أن هذه الطريقة تقوم على أساس إعادة تقييم الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق فيمكن الاعتماد على أحد هذين البديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار من قبل هيئات خارجية مستقلة أو من داخل المؤسسة؛
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير باستعمال مكاتب خبرة في المحاسبة.

تعد هذه الطريقة ملائمة بالنسبة لبعض الأصول المتداولة مثل المخزون والذي يتم الحصول عليه عادة بهدف البيع، أما استعمالها في الأصول الثابتة فإنها نادرة الحدوث.

ج .طريقة التكلفة الاستبدالية:

تمثل تكلفة الاستبدال المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري، فالتكلفة الاستبدالية تمثل ما تتكلفه المؤسسة للحصول على أصل مماثل أو مشابه للأصل المعني، ويقصد بسعر الدخول الجاري أي تكلفة الاستبدال لمبلغ نقدي أو يماثله للحصول على الأصل نفسه أو أصل مكافئ أي سعر السوق الحالي، ولقد استخدمت ثلاثة تفسيرات لسعر الدخول الجاري .

- تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة، وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية.
- تكلفة استبدال أصول مكافئة بالأصول الموجودة، وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على أصل مكافئ أو معادل في سوق الأصول المستعملة ودون اعتبار التطورات التكنولوجية أيضا.
- تكلفة استبدال طاقة إنتاجية مكافئة للطاقة الموجودة وتكلفة استبدال الطاقة الإنتاجية الجديدة هي المبلغ النقدي أو ما يماثله اللازم للحصول على الطاقة الإنتاجية لأصل جديد أو مجموعة من

(1) حسن احمد توفيق (1978)، **التمويل والإدارة المالية في المشروعات التجارية** ، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ، القاهرة ، ص 137.

الأصول تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة.

تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعا واستخداما وتعد بديلا للتكلفة التاريخية والأكثر انسجاما مع الموضوعية وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل البيانات الواردة في الميزانية، وذلك بتقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الحالية (القيمة الاستبدالية) ، أما الأصول النقدية فلا تحتاج إلى تعديل، كما أن أرباح وخسائر الأصول والخصوم النقدية الناتجة عن تغير قيمة النقود لا تؤخذ في الحساب[1].

ولقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هذه الطرق الثلاثة للقيم الجارية، لتقييم أصول المؤسسة تحت مفهوم القيمة العادلة حيث تتم عملية تقييم كل أصل بالطريقة التي تظهر ملائمة له [2] .

3.تقييم طريقة التكلفة الجارية :

لهذه الطريقة عدد من المزايا والعيوب وممكن إيجاز هذه المزايا والعيوب على النحو الآتي [3]:

(أ) **المزايا :**

- تتميز هذه الطريقة بالكفاءة العالية في تقييم الأصول غير النقدية في ظل ظروف التضخم، حيث تمكن من الوصول إلى قيم أكثر دقة وأكثر تعبيرا عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول.
- تمكن هذه الطريقة من تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول بدرجة أكثر تفصيلا ودقة.
- أن البيانات المحاسبية المعبر عنها بالتكلفة الجارية تسمح بإجراء أحسن المقارنات بين المؤسسات.
- 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.

(ب) **العيوب:**

- يقتصر أسلوب التكلفة الاستبدالية على تعديل قيم الأصول غير النقدية ويهمل الأصول والخصوم النقدية ، مما سيؤدي إلى إهمال ناتج أو خسارة القدرة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالبنود النقدية في فترات التضخم.

---

(1) تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص378

(2) فريد زعرات (2009) ، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجيستر غير منشورة في المحاسبة والتدقيق، جامعة البليدة، ص 118.

(3) تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص383 .

- صعوبة تطبيق التكلفة الاستبدالية للأصول وتحديد المعيار الذي يتم على أساسه تحديد الأصل المماثل أو البديل، فمن الصعب في ظل التطور التكنولوجي الذي تتميز به الأصول إيجاد أصل تتوفر فيه جميع الخصائص والمميزات لتلك الأصول التي تمتلكها المؤسسة.
- لا يوجد هناك إجماع فيما يتعلق بمعالجة أرباح أو خسائر الحيازة، هل يجب أن تظهر في قائمة الدخل، أو يجب أن ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية، حيث إن طريقة المعالجة المختارة يكون لها تأثير مهم على الأرباح المسجلة للشركة.

ثالثا : طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

تعد هذه الطريقة مزيجا بين الطريقتين السابقتين (التكلفة التاريخية المعدلة و التكلفة الجارية) فالعديد من النظريات ترى أن الطريقتان مكملتان لبعضهما البعض و يجب أن يوحدا في طريقة واحدة ، فطريقة التكلفة الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية في قائمة المركز المالي ، بينما تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لمعالجة التغيرات السعرية لباقي البنود في القوائم المالية[1].

تؤدي طريقة التكلفة الجارية إلى تقييم الأصول غير النقدية بطريقة فعالة ودقيقة، لكن يعاب عليها إهمال البنود النقدية، أما التكلفة التاريخية المعدلة فإنها تأخذ بعين الاعتبار البنود النقدية عند إعادة التقييم وتظهر الأرباح وخسائر القدرة الشرائية على هذه البنود، لكن يعاب عليها عدم دقة وكفاءة إعادة تقييم الأصول غير النقدية، وعلى هذا الأساس ظهرت الطريقة المختلطة لتجمع بين ما للطريقتين من مزايا وتتجنب عيوبهما.

بموجب هذه الطريقة يتم تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، أما الأصول غير النقدية فتقيم على أساس التكلفة الاستبدالية وهذا يقتضي التمييز بين الأصول والخصوم النقدية والأصول غير النقدية، و تهدف هذه الطريقة إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر فهي توفر بيانات تعكس بدقة وكفاءة عالية المركز المالي للمؤسسة.

1- كيفية تطبيق طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

(أ) اعتماد أسعار الدخول الجارية (في التكلفة الاستبدالية) أساس لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل التشغيلي الجاري.

(ب) استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.

(ج) تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

(1) كويسي محمد،مرجع سابق، ص91 .

(د) تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الاعتراف بها وأخرى وهمية يتم استبعادها.

(هـ) إعادة تقييم الأصول غير النقدية : يتم إعادة تقييم الأصول غير النقدية في ظل الطريقة المختلطة على أساس التكلفة الاستبدالية، كما يتم حساب ناتج إعادة التقييم الذي يعد أرباح الحيازة وعلى إفتراض أن الطريقة المختلطة تهدف إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، فإن الأمر يقتضي تقسيم الحيازة إلى نوعين:

- أرباح حيازة حقيقية تحسب على أساس الفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية المعدلة للأصل، هذا الربح قابل للتوزيع طالما أنه يتم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال عن طريق الاحتفاظ بأرباح الحيازة غير الحقيقية كاحتياطيات.
- أرباح حيازة غير حقيقية، تتمثل في المقدار من أرباح الحيازة الذي يجب الاحتفاظ به للمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، وتمثل الفرق بين التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة التاريخية.

(و) إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية : تتمثل الأصول النقدية في المدينين والنقديات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في الديون، وبموجب هذه الطريقة المختلطة يتم إعادة تقييم الأصول والخصوم النقدية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة، حيث تتم عملية حساب التكلفة التاريخية المعدلة والتسجيل المحاسبي بنفس الطريقة التي تم استعمالها في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة[1].

2- تقييم طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

المزايا:

- أعادت هذه الطريقة الأهمية إلى إعادة تقييم الأصول النقدية التي كانت مهملة في طريقة التكلفة الجارية.
- لا تتضمن أخطاء في وحدة القياس، لأنها تستعمل وحدة القوة الشرائية العامة للنقود أساسا القياس[2] .
- يعد بعضهم أن هذه الطريقة أكثر الطرق غنى بالمعلومات وأكثرها سدادا وكفاءة ،إذ توفر بيانات تعكس بدقة وكفاءة عالية المركز المالي ونشاط الحقيقي للمؤسسة.

(1) تيجاني بالرقي، مرجع سابق، ص ص383 -385.

(2) مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص 107..

العيوب:

- قد تفوق تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لاستخدام هذا الأساس منافعه المتوقعة.
- صعوبة فهم تطبيق هذا الأساس أو استخدام معلوماته مما ستكون معوقة لمستخدميها .

أولا : إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية:

يتم إعادة إعداد أو تعديل القوائم المالية (قائمتي المركز المال ي والدخل)على أساس مدخل التكلفة الجارية كما يلي [1]:

1- تعديل قائمة المركز المالي:

يتضمن تطبيق أساس التكلفة الجارية ضرورة إظهار جميع عناصر المركز المالي بقيمها الجارية ويتطلب ذلك ضرورة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، حيث يتم إظهار جميع العناصر النقدية بنفس القيم المثبتة في الدفاتر على أساس أنها قيم جارية لها، أما العناصر غير النقدية فتعدل بإستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار ل تظهر في قائمة المركز المالي المعدلة بالقيم الجارية بدلا من التكلفة التاريخية المثبتة بها في الدفاتر، ولا يتم تعديل قيمة رأس المال نظرا لافتراض عدم التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

- وتتحدد الأرباح المحتجزة بالفرق بين جانبي قائمة المركز المالي ، كما يمكن تحديد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة بإضافة رصيدها في بداية السنة إلى صافي الدخل المحتسب على أساس التكلفة ا لجارية وخصم أي توزيعات أرباح خلال السنة ، ولايتم تعديل هذه التوزيعات عند تطبيق طريقة التكلفة الجارية.
- يمكن تحديد مكاسب الحيازة غير المحققة التي تعلو على أرباح الفترة بمقارنة مكاسب الحيازة غير المحققة أول المدة بمكاسب ا لحيازة غير المحققة في أخر المدة، لا فتراض أن التكلفة الجارية في بداية السنة تتساوى مع التكلفة التاريخية، وعليه فإن مكاسب الحيازة في بداية السنة تكون مساوية للصفر.

2- تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية تتضمن عادة ثلاثة أرقام للربح وهي : الربح الجاري للعمليات المستمرة ، والربح المحقق، وصافي الربح على أساس التكلفة الجارية، ويراعى عند إعداد قائمة الدخل على أساس التكلفة الجارية إتباع القواعد التالية:

- تظهر جميع الإيرادات بقيمها المثبتة نفسها باعتبارها تمثل القيم الجارية للمبيعات.
- جميع عناصر المصروفات (بخلاف المتعلقة بأصول غير نقدية) تظهر بقيمتها المثبتة.

(1) كويسي محمد،مرجع سابق، ص 104.

- بالنسبة للمصروفات التي تتعلق بأصول غير نقدية مشتملة على البضاعة المباعة و الإهتلاكات فيجب تعديلها بما يتماشى مع القيم الجارية لتلك الأصول.
- يجب إظهار كل من المكاسب أو الخسائر المحققة وغير المحققة نتيجة لحيازة الأصول كل على حده وتتمثل في الحيازة المحققة في تلك المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة والإهلاكات بينما تتعلق مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة بالأصول الموجودة في نهاية السنة.

ثانيا : تقييم المداخل أو الطرق المحاسبية المعالجة لأثار التضخم على القوائم :

يرى بعضهم أن طريقة التكلفة الجارية هي الأكثر انسجاما مع الموضوعية في المحاسبة . غير أن الباحث يرى أن الموضوعية في ظل هذا الأسلوب تعاني من شرخ كبير ، يتمثل في اعتمادها على حسن النية، إذ كيف يمكن للوحدة الاقتصادية التحقق من صدق البيانات و المعلومات في ظل عدم وجود ما يؤيدها و يؤكدها ، و في ذلك إخلال كبير بأهم وظائف المحاسبة من حيث كونها أداة من أدوات الرقابة ، كما أنها تتيح المجال الواسع لظهور التقديرات الشخصية وربما بعض التحيزات . كما أنها من حيث التطبيق تواجهها مشاكل متعددة فطريقة القيمة الحالية تحتاج إلي تنبؤات بالتدفقات النقدية و اختيار معدل فائدة مناسب، و قد لا يكون ذلك ميسورا لبعض الأصول . كما أن صافي القيمة البيعية تتطلب استخدام الخبرة المهنية في التقدير في حالة عدم إمكانية الوصول إلي السعر السوقي أو صعوبة الوصول إليه .

أما طريقة تكلفة الاستبدال فلا تتحقق إلا في شروط مثالية ممثلة في حرية البيع و الشراء في السوق ، و وجود سوق للأصول المستعملة مثلا في مختلف مراحل إنتاجها .

ولذا يرى الباحث أن الطريقة الأنسب لتعديل آثار التضخم على القوائم المالية هي طريقة أو نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة ، لعدة أسباب هي:

- سهولة تنفيذها ، يمكن استيعابها وإتباعها من قبل المحاسبين بسهولة ، بمعنى انها ممكن أن تتناسب مع مستوى الوعي المحاسبي العام السائد.
- أكثر موضوعية لاعتمادها على الأرقام القياسية بدرجة أساسية .
- تعمل على استبعاد آثار التضخم من القوائم المالية بطريقة موضوعية ، دون الحاجة إلى نظام محاسبي جديد لأنها تبدأ حيث تنتهى طريقة التكلفة التاريخية.

المبحث الرابع

الدراسات السابقة

- **دراسة (Gordan, 2001):**[1]

"Accounting for Changing Prices: the Value Relevance of Historical Cost, Price Level and Replacement Cost Accounting in Mexico"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين التكلفة التاريخية ، ومستوى الأسعار ومحاسبة التكلفة الاستبدالية باستخدام ، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 260 شركة من الشركات المكسيكية من عام 1989 – 1995 (وهي فترة الدراسة). وأهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي :

- إن تعديلات القوائم المالية بالتكلفة الاستبدالية أفضل من التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار .
- إن إعداد القوائم وفقا للتكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من إعداد تلك القوائم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية فقط .

- **دراسة " الحاروني (1983):**[2]

تناولت الدراسة **(محاسبة التضخم)** ، وهدفت الدراسة إلي استعراض الخطوات التي اتخذتها المعاهد العلمية لمواجهة المشكلات المترتبة علي زيادة نسبة التضخم وأثرها علي الحسابات الختامية المنشودة وذلك تمهيدا لمناقشة الحاجة إلي وجود مثل هذه النظم في جمهورية مصر العربية. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- إن هنالك عدد كبير من دول العالم قد واجهت أثر التضخم علي القوائم المالية المنشودة وتفاوتت الحلول المقترحة لمواجهتها من بلد لآخر.
- اهتم عدد كبير من دول العالم بالبحث عن وسيلة تمكن من بيان أثر التضخم علي القوائم المالية إلا أن أكثر الدول نشاطا في هذا المجال كانت المملكة المتحدة الولايات المتحدة.

---

(1) Gordan, E.A. (2001 Jun), "Accounting for Changing Prices: the Value Relevance of Historical Cost, Price Level and Replacement Cost Accounting in Mexico"{Electronic Version}, Journal of Accounting Research, Vol. 39, Issue.p 177-200, 24p.From http/web 1. enpet. Com/search. Asp .

(2)عمر كامل الحاروني،(1983)،**محاسبة التضخم ، مجلة التكاليف** ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد 2,3 (مايو / سبتمبر 1983) ، القاهرة .

- **دراسة الجابري (1995) :** [1]

تناولت الدراسة المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التضخم ، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى العلاقة بين المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، والعوائد الفعلية على الأسهم، وذلك لتقرير مدى ملاءمة هذه المعلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، ومعرفة أيهما أكثر ملائمة في ترشيد قرارات الاستثمار : المعلومات الواردة في لقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، أم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدلة بأثر التضخم.

وتم التوصل إلى عدم وجود علاقة معنوية بين المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، والعوائد الفعلية على الأسهم بالنسبة للشركات الصناعية المساهمة العامة المحدودة.

- **دراسة العيسى (1998):** [2]

تناولت الدراسة (التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة)، وهدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشكلة التضخم، وتأثير ذلك على عناصر الميزانية العامة للشركات، من أجل توجيه الأنظار إلى قصور القوائم المالية التي تعد دون أخذ تغير مستوى الأسعار بعين الاعتبار، وبالتالي توجيه الجهود لتحسين نوعية القوائم والمعلومات التي تنشرها الشركات المساهمة العامة الأردنية.

وتم التوصل إلى ضرورة التزام مديري الشركات بالأحكام والقوانين والأنظمة، وخاصة قانون الشركات، وإدخال أسس محاسبية تأخذ التغير في القوة الشرائية للدينارالأردني بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية للشركات.

- **دراسة المحضار (2001):** [3]

تناولت الدراسة (التغيرات في المستويات العامة في الأسعار وأثرها على دلالة النسب المالية)، وهدفت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- معرفة أثر تعديل القوائم المالية المنشورة، للشركات الصناعية المساهمة اليمنية، بالرقم القياسي لأسعار المستهلك، على قيم دلالة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدلة بالرقم القياسي لأسعار المستهلك

---

(1) خالد محمد رجب الجابري (1995) ، **المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التضخم** – جامعة آل البيت، الأردن - رسالة ماجستير غير منشورة

(2) ياسين احمد العيسى (1998)، **التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة** ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية ، المجلد2 ، العدد 25 ،ص 232.

(3) فتح محمد المحضار (2001)، **التغيرات في المستويات العامة في الأسعار وأثرها على دلالة النسب المالية**، جامعة آل البيت، الأردن. رسالة ماجستير غير منشورة.

- معرفة أثر اختلاف معدلات التضخم، خلال فترة الدراسة في قيم ودلالة النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدلة بالرقم القياسي لأسعار المستهلك.

ومن أهم ما توصل إليه الباحث، أن إتباع التكلفة التاريخية أساسا للإثبات مع تجاهل أي زيادة في الأسعار يؤدي إلى ظهور قوائم مالية غير ملائمة، ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.وإن تغيرات الأسعار في الأجل القصير(خلال سنة مالية)، قد تكون طفيفة بحيث أنها لا تسمح باتساع الفرق بين القيم المعدلة بالمستوى العام للأسعار، والقيم التاريخية، أما في الأجل الطويل فيظهر أثر التغير في الأسعار واضحا، وإن لمعدلات التضخم تأثيرا على الشركات الصناعية المساهمة ، وإن التغيرات الكبيرة في المستوى العام للأسعار يكون لها تأثير أكبر من التغيرات الصغيرة في الأسعار.

- **دراسة: (Hughes, Liu &Zhange 2003)**:[1]

"Inflation ,Foreign Exchange, and Parsimonious Equity Valuation",

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين نتائج بعض الدراسات في موضوع التضخم ، وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهدفت إلى معرفة مدى صحة تحديد قيمة الشركة تحت مبدأ التكلفة التاريخية ، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- انتقاد مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول لأنها تمثل آثار التضخم .
- أثناء فترات التضخم المرتفع يمثل تقييم الأصول الثابتة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة لدى الشركة .

- **دراسة (Mario Situm, 2009):** [2] "أثر إصدار النقود على محاسبة التضخم "

The effects of money printing on inflation accounting

تطرق الباحث إلى النظرية الاقتصادية لعرض النقد والتضخم ، وتركز سياسات التوسع النقدي في البنوك المركزية التي توجه بواسطة إصدار النقود من اجل زيادة عرض النقد ، توصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها : هناك مخرجات متعددة تنتج عن ارتفاع معدلات التضخم ، وكذلك ركزت الدراسة على الآثار الناتجة عن (التضخم الجامح) على إعداد التقارير المالية في الشركات .

---

(1) Hughes, John, liu, Jing &Zhang, Mingshan (2003,January) "Inflation ,Foreign Exchange, and Parsimonious Equity Valuation", University of California los Angeles.p1 33 Retrieved 20/12/2005 from https://pdfs.semanticscholar.org/879b/44149c89218bfef8c10743ff7 c1a9085949.pdf

(2)**Mario Situm,(2009,Sep.)** The effects of money printing on inflation accounting, University of Applied Sciences Kufstein,SSRN ElectronicJournal, https://www.researchgate.net/publication/228219191_The_Effects_of_Money_ Printing_on_Inflation _Accounting.

أوصت الدراسة إلى حيث يتصور أن يكون الأثر على محاسبة التضخم بشكل خاص حيث يجب أن يتم إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام أسلوب القوة الشرائية الثابتة واتي تم استخدامها في هذه الدراسة لأنها تتضمن الفروقات بين المحاسبة وفق التكلفة و التاريخية ومحاسبة التضخم .

- **دراسة الهادي موسى أحمد (2009) :** [1]

تناولت الدراسة (أثر التضخم في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في السودان). هدفت الدراسة إلى تقديم حلول للمشكلة التي تعانيها جميع الشركات المساهمة العامة في السودان في ظل وجود التضخم النقدي .

واهم النتائج التي توصل إليها الباحث، إن إظهار آثار التضخم على بيانات القوائم المالية يوفر معلومات صادقة لمستخدميها. ومن أهم التوصيات لتلك البحث ضرورة أخذ آثار التضخم على القوائم المالية عند إعداد ونشر هذه القوائم، لزيادة الثقة بهذه القوائم المالية عند مستخدميها.

- **دراسة (السعدي ، 2009):**[2]

تناولت الدراسة "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول" ، وهدفت الدراسة لمعرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظروف التضخم وتوضيح أثر هذه المشكلة على قرارات استبدال الأصول لدى الشركات الصناعية الأردنية ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير ملحوظ لظاهرة التضخم على الشركات الصناعية الأردنية وأن ظاهرة التضخم تؤدي إلى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول وانه رغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية إلا أن جزء كبير من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي ، وأوصت الدراسة جميع الشركات الصناعية الأردنية إلى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وبالأخص معيار رقم 29 لمعالجة آثار التضخم على القياس المحاسبي .

- **دراسة طارق (2011):**[3]

تناولت الدراسة اثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية ،وهدفت الدراسة إلى بيان أثر التضخم على عناصر القوائم المالية وعرض البيانات بصورة صادقة و عادلة لمستخدميها وتوفير معلومات ملائمة ومناسبة تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها :

---

(1) موسى أحمد الهادي (2009) " **أثر التضخم في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في السودان**" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم .

(2) إبراهيم خليل السعدي ،(2009)، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الحادي والعشرون ، بغداد .

(3) طارق محمد عبد الرحيم ،2011)، **اثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية** ، دراسة مقدمة لنيل الدكتوراه في فلسفة المحاسبة ، جامعة النيلين ، السودان .

- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار والخاص كمعلومات ملحقة ببيانات القوائم المالية .
- ان ظاهرة التغيرات في الأسعار أثرت جوهريا على قيمة وحدة القياس النقدي ويعتبر الفرض الذي ينادي بوحدة القياس النقدي هو السبب الرئيسي في التأثير.
- اثر التضخم سلبيا على أسهم شركة الصمغ العربي في سوق الأوراق المالية وعلى حساب معدلات العائد على الاستثمار.

ملخص الفصل:

من خلال ما تقدم عرضه نلاحظ بأن للتضخم آثارا بالغة الأهمية على مستوى الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية مما ينتج عن ذلك عرض قوائم مالية مضلله وتبتعد عن الواقع الاقتصادي الفعلي لها، ينتج كل هذا بسبب الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد المرتبط به ، حيث إنهما يؤديان إلى ما يلي:

ظهور ربح الدورة بشكل مضخم، توزيعات وهمية على المساهمين، دفع ضرائب على الأرباح زائدة عن قيمتها الفعلية، عدم المحافظة على رأس المال الحقيقي للمؤسسة ، خسائر في حيازة الأصول النقدية، عدم قابلية الأرقام المحاسبية للمقارنة نتيجة تغير قيمة وحدة القياس المحاسبي ، نقص الموثوقية في القوائم المالية وعدم ملائمة القوائم المالية لاتخاذ القرار.

إذن نتيجة لتلك الآثار السلبية تم اقتراح طرق قياس محاسبية بديلة ، والمتمثلة في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة للأسعار وطريقة القيمة الجارية .

الدراسة الميدانية

الفصل الثالث
منهجية البحث - الطريقة والإجراءات

- تمهيد.
- المبحث الأول : منهجية البحث - الطريقة والإجراءات.
- المبحث الثاني : تحليل بيانات البحث واختبار الفرضيات .

الفصل الثالث

منهجية البحث - الطريقة والإجراءات

- **تمهيد :**

يتناول هذا الفصل وصفا للمنهجية التي اعتمدها الباحث في إجراء هذه الدراسة والإجابة عن الأسئلة التي تضمنتها مشكلة الدراسة ، وكذلك مجتمع الدراسة والأداة المستخدمة وطريقة إعدادها وبنائها ومدى صدقها وثباتها ، كما تتناول وصفا للإجراءات والأدوات التي استخدمها الباحث في جمع البيانات لهذه الدراسة ، ويختتم هذا الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج ، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات .

- **المبحث الأول : منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)**

1-3 منهج البحث ومصادر جمع المعلومات:

أعتمد الباحث في دراسته النظرية على المنهج الاستقرائي حيث يقوم الباحث بدراسة ما أتيح له من مصادر بحثية من كتب ودوريات وأبحاث وبيانات ثانوية منشورة حول موضوع البحث ، ومدى عدالة القوائم المالية المنشورة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار باعتبارها أحد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر . ويهدف البحث الميداني إلى اختبار فروض البحث و مدى صحة هذه الفروض من عدمها. ويعتمد الباحث في دراسته التطبيقية على أسلوب المنهج الاستنباطي.

كما تم الاعتماد في إجراء التحليل الإحصائي واختبارات الفروض على البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء اختبارات الحكم على مدى إمكانية قبول الفروض السابق ذكرها أو رفضها.

أعتمد الباحث على مصدرين أساسيين لجمع البيانات كما يلي:

- أولا: البيانات الأولية : باعتبار أن الاستبيان إحدى الوسائل التي يعتمد عليها الباحث في تجميع البيانات والمعلومات من مصادرها[1]، فقد تم تصميم استبانه خاصة بوصفها أداة رئيسية للبحث.
- ثانيا: البيانات الثانوية : استخدم الباحث المكتبات والانترنت للمسح النظري والحصول على المعلومات النظرية المتعلقة بالبحث من اجل إغناء الموضوع من التراث الأدبي والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة ، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

(1) عقيل حسين عقيل (1999)، **فلسفة مناهج البحث العلمي** ، مكتبة مدبولي، طرابلس ، ليبيا ، ص 148.

2-3 مجتمع البحث ، حدودها ، معوقاتها :

مجتمع البحث:

يتمثل مجتمع البحث في الشركات التجارية في الجمهورية اليمنية ، وكذا جميع الأفراد ممن لديهم شهادة علمية في تخصص المحاسبة أو العلوم المالية والاقتصادية وكذا المحاسبين الذين لديهم خبرة كبيرة في المجال ، نظرا لأن أسئلة الاستبيان تتطلب فهما في المحاسبة و في أساسيات القياس المحاسبي، ويتكون مجتمع الدراسة أساسا في متخذي القرار ومن له علاقة بالشؤون المالية في الشركات والعاملين في البنوك وأساتذة الجامعة في مديريات وادي حضرموت بدرجة أساسية.

3-3 عينة البحث :

أما عينة البحث فقد اختار الباحث بالتحليل القوائم المالية لشركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة للفترة2011- 2015 (التي تعتبر آخر خمس سنوات متاحة للباحث)، من خلال تطبيق النموذج المقترح (المبني على تعديل التكلفة التاريخية بالمستوى العام للأسعار) وذلك لبيان أثر التغير العام للأسعار على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة محل البحث.

وقد تمثلت العينة المستهدفة التي تم توزيع الاستبيانات عليهم في المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات والعاملين في البنوك في وادي حضرموت بدرجة أساسية وكذا بعض من أساتذة الجامعة.

حيث تم توزيع 80 استبانه على مجتمع الدراسة ، وقد بلغت عدد الاستبانات المستردة (66) استبانه بنسبة (82,5 %)، وتم استبعاد ما جملته (6) استبيانات : منها (4) استبيانات لعدم كفاءتها لإجراءات التحليل الإحصائي، أما عدد (2) استبيانات وصلت متأخرة (بعد الوقت)، وبهذا يصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (60).

ويتوقع الباحث أن سبب عدم عودة الاستبانات الغير مستردة والتي تشكل نسبة (7.5%) وعددها (14) استبانه ، قد يكون تغافل بعض المستجوبين عن الاستبيانات المقدمة إليهم، مما أدى إلى عدم تحصيلها كليا.

الجدول رقم (5) عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	80	%100
عدد الاستمارات غير المستردة	14	%7.5
الاستمارات المستردة	66	%82.5
الاستمارات الملغاة	4	%5
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	2	%2.5
عدد الاستمارات المعتمدة	60	%75

حدود البحث :

- الحدود الزمنية: 2011م – 2015م بسبب تمكن الباحث من الحصول على المعلومات الضرورية لإجراء البحث عن تلك السنوات.
- الحدود المكانية: شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة .

ثالثا : معوقات البحث :

بالرغم من الخصائص الإيجابية لأداة الاستبيان في جمع آراء أفراد العينة، وبالرغم ما يوفره للمجيب من فرصة في الإجابة والتفكير، إلا أنه وضمن إطار هذه الدراسة لم تسلم هذه الأداة من بعض المشاكل والسلبيات والمتمثلة فيما يلي:

- عدم التجاوب الجيد مع الاستبيان من قبل بعض أفراد العينة، وعدم إرجاعهم للاستمارة في أقرب وقت.
- نقص الاهتمام من قبل بعض المستجوبين بموضوع أثر التغير العام للأسعار على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، خاصة بعض المحاسبين المهنيين، وهذا يمكن إرجاعه إلى نقص الثقافة المحاسبية الكافية لديهم.
- محدودية نطاق الحصول على البيانات من الشركة محل البحث.

3- 4 أداة الدراسة:

من اجل تحقيق أهداف البحث قام الباحث بتصميم إستبانة للبحث من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني، والاستبانة "عبارة عن وسيلة قائمة بذاتها تستخدم لجمع بيانات بطريقة سريعة وعن موضوعات محددة ومن مجموعة كبيرة من الأفراد"[(1)]، وقد تكونت الاستبانة التي تم تصميمها لغرض البحث من جزأين هما :

الجزء الأول :

يختص بالبيانات والمعلومات الشخصية (الديموغرافية) التي تتعلق بإفراد العينة،إذ تضمنت هذه المعلومات (المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، والعمر).

الجزء الثاني :

وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (36) فقرة. حيث تتعلق الفقرات من (1-9) بالفرضية الأولى، والفقرات من (10-18) بالفرضية الثانية ، والفقرات من (19-27) بالفرضية الثالثة ، أما الفقرات من (28-36) فهي تتعلق بالفرضية الرابعة .

(1) غريب محمد سيد احمد ،1985، **تصميم وتنفيذ البحث الاجتماعي** ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، ص 315.

اختيار مقياس الاستبيان

وقد تم اختيار مقياس Likert Scale الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان[1].

حسب الجدول رقم (6)

درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة (بدرجة منخفضة جدا) وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الحالة.

3 صدق الأداة وثباتها :

5-3 صدق أداة الدراسة :

ويقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبانة لما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما [2]:

1- صدق الاستبيان :

قام الباحث بصياغة الاستبانة بمساعدة المشرف وإرشاداته وتم تحكيمها من خلال عرضها على عدد من المختصين والمهتمين في مجالات المحاسبة والبحث العلمي والمشهود لهم بالخبرة في مجالهم، للأخذ بملاحظاتهم في بناء المقياس وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقد تم اخذ ملاحظاتهم حولها، إذ تم تعديل الاستبانة بناءً على هذه الملاحظات ، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية . انظر الملحق رقم (2) .

2- ثبات أداة الدراسة :

ويقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة النتيجة نفسها إذا ما تم إعادة توزيعها أكثر من مرة في الظروف والشروط نفسها ، وبعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات على العينة نفسها في فترات زمنية معينة .

ومن أجل التأكد من أن الاستبانة تقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها، قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس ، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha). وذلك لأن اختبار كرونباخ ألفا يعتمد على

---

(1) فايز جمعة النجار، وآخرون ،2009 ، **أساليب البحث العلمي**، جامعة الإسراء ، دار الجامد للنشر والتوزيع ' الأردن ، ص 121.

(2) ظاهر الكلالده و محفوظ جودة (1997) ، **أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية** ،مؤسسة زهران ، الأردن ،' ص 14.

اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى ، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإن معامل Alpha يعطي تقديراً للثبات.

وللتحقق من ثبات أداة الدراسة لهذا الاختبار، طبقت معادلة Cronbach Alpha على درجات أفراد عينة الثبات. وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة Alpha لكن من الناحية التطبيقية يعد (Alpha ≥ 0.60) مقبولة في البحوث المتعلقة بالعلوم الإدارية والإنسانية [1]، انظر الجدول (7).

جدول رقم (7) معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

الرقم	البعد	قيمة (α) ألفا	الثبات *
1	الأثر السلبي للتضخم على القوائم المالية	0.976	.988
2	قصور عرض القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم	0.957	.978
3	مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى عدم عدالة القوائم المالية	0.982	.990
4	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة في ظل التضخم يؤدي إلى عرض قوائم أكثر عدالة	0.992	.996
5	الفقرات جميعها كوحدة واحدة	0.994	.997

من إعداد الباحث ، بناء على مخرجات برنامج SPSS

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة بصورة عامة بمعامل ثبات عالٍ على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة. إذ يتضح من الجدول (7) أن أعلى معامل ثبات لأبعاد الاستبانة بلغ (.996) يليه بقيمة (.990). فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات كانت لبعد (.978). وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الاستبانة نتيجة تطبيقها.

3- 7 المعالجة الإحصائية المستخدمة:

بغية الوصول إلى مؤشرات معتمدة، تدعم أهداف الدراسة، وفرضياتها فقد تم عرض البيانات، وتبويبها، وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة الحاسوب، إذ جرى معالجة البيانات لغرض اختبار فرضيات الدراسة حيث تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)[2] لتحليل بيانات الاستبانة والحصول على مخرجات لجميع أسئلة الاستبانة لمعرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة المختلفة، إذ تم استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية.

(1) فايز جمعة النجار ، وآخرون ، مرجع سابق، ص 126.
(2) أحمد الرفاعي غنيم و نصر صبري (2000)، **التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام .SPSS** ، دار قباء للطباعة والنشر ، القاهرة .

الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات وتحليل بيانات الاستبانة لمعرفة آراء عينة الدراسة حول (أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية) استخدم الباحث الطرق الإحصائية التالية[1] :

1) العرض البياني والتوزيع التكراري لإجابات الاستبانة .
2) التكرارات والنسب المئوية .
3) المتوسط الحسابي .
4) الانحراف المعياري .
5) المنوال .
6) معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم .

(1) فايز جمعة النجار وآخرون ، مرجع سابق ، ص 135 -167.

المبحث الثاني

تحليل بيانات البحث واختبار الفرضيات

سيتم تحليل بيانات البحث و اختبار الفرضيات من خلال تطبيق أسلوب تعديل القوائم المالية التاريخية لشركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية (عينة البحث)، وكذا معالجة وتحليل بيانات الاستبانة ، وذلك كما يلي :

أولا: تطبيق أسلوب تعديل القوائم المالية التاريخية لشركة الوادي (عينة البحث):

أولا: نبذة موجزة عن الشركة :

الشركة (عينة البحث) هي شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية ، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة، متخصصة في بناء محطات تعبئة الغاز والمحروقات، لها عدد من الفروع في بعض من محافظات الجمهورية اليمنية .

هذه الشركة من الشركات التي حققت أرباحا خلال السنوات الأخيرة (2011- 2015م) والتي تميزت هذه السنوات بارتفاع معدلات التضخم، وقامت أيضا بتوزيع قسم من هذه الأرباح على المساهمين، إلا أنها لم تأخذ في الحسبان آثار التضخم على هذه القوائم المالية وبالتالي لم تقم بتعديلها.

ثانيا: تعديل القوائم المالية التاريخية:

سيقوم الباحث بتعديل القوائم المالية لشركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة ، لمعرفة مدى تأثير التضخم على تلك القوائم وذلك وفقا للأرقام القياسية للأسعار، بحسب نموذج (التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة).

وقد تم اختيار مدة خمس سنوات وذلك وفقا لمتطلبات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) رقم 89 الصادر عام1986 (أن تكون مدة تعديل القوائم المالية خمس سنوات لدراسة أثر الضخم على تلك القوائم المالية)[1]. وتم اختيار الفترة (2011-2015) باعتبارها آخر فترة تمكن الباحث من الحصول على بياناتها من شركة الوادي (محل الدراسة).

وفيما يلي خطوات تعديل القوائم المالية لشركة :

1) **سوف يتم اعتماد الأرقام القياسية** العامة لأسعار المستهلك خلال السنوات (2010-2015) لأغراض تعديل القوائم المالية كما يلي:

(1) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم،(2002)، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ،ص 399.

جدول رقم (8) الأرقام القياسية لأسعار المستهلك للفترة (2010 – 2015)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
يناير – بداية العام	108.72	126.12	145.64	135.14	124.10	241.99
ديسمبر – نهاية العام	124.83	153.76	162.69	176.74	200.52	383.81
المعدل السنوي	116.50	139.26	153.93	154.54	157.79	304.75

(المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجهاز المركزي للإحصاء في الجمهورية اليمنية)

لعدم وجود مؤشرات الأرقام القياسية للسنتين الأخيرة فقد قام الباحث لأغراض البحث بتقدير تلك الأرقام القياسية بالاعتماد على :

- الأرقام القياسية للسنوات الماضية (بحسب ما توفر له من بيانات).
- استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية (أسلوب المربعات وأسلوب المتوسطات).
- نشرة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن ،الصادرة عن وزارة التخطيط والتعاون الدولي ، قطاع الدراسات و التوقعات الاقتصادية ، العدد الثالث عشر، أبريل 2016م .
- المعقولية فيما يخص الأرقام القياسية التي تم التوصل إليها .

2) <u>احتساب ومعالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية :</u>

(أ) تحديد البنود النقدية في قوائم المركز المالي، وهي تلك الحقوق الواجبة التحصيل أو الالتزامات الواجبة السداد بصورة عدد (مقدار) ثابت من وحدات النقد الجاري التعامل بها (الريال اليمني)، فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستحقة ولكنها غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية عند تغير الأسعار ، جدول رقم (9).

(ب) تعديل قيمة الأصول النقدية واحتساب ربح (خسارة) القوة الشرائية عليها : يتم تعديلها وفقا ومعامل التعديل (الأرقام القياسية)، رغم أن البنود النقدية لا تحتاج إلى تعديل لأنها تعبر عن عدد ثابت من الوحدات النقدية، إلا انه يلزم احتساب الفرق بين هذا العدد وبين ما يمثله من قوة شرائية في تاريخ الميزانية ومعالجة هذا الفرق كمكاسب أو خسائر ناتجة عن التغيرات في قيمة وحدة النقد.

أما بالنسبة للمطلوبات النقدية فان اقتراض الشركة خلال فترات التضخم يحقق مكاسب في القوة الشرائية وذلك لان الشركة سوف تسدد هذه المطلوبات باستخدام وحدات نقد منخفضة القيمة والعكس صحيح في أوقات الانكماش، جدول رقم (9).

(ت) احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية : يتم احتساب المكاسب والخسائر من خلال احتساب قيمة صافي الموجودات النقدية في بداية الفترة، أي صافي المركز النقدي، ومن ثم تعديل هذه القيمة بأثر تغيرات الرقم القياسي للأسعار في بداية الفترة . وكذلك تعدل

كل المقبوضات النقدية خلال السنة بالرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة وإضافتها لمكاسب أو خسائر صافي الموجودات والالتزامات المتداولة . وتعدل بنفس الطريقة المدفوعات النقدية خلال السنة بالرقم القياسي للأسعار في نهاية الفترة وطرحها من بنود المقبوضات أعلاه. وللوصول إلى صافي مكاسب أو خسائر القوة الشرائية يتم طرح صافي الموجودات النقدية الفعلية في نهاية السنة من صافي الموجودات النقدية المحتسبة في نهاية السنة المعدلة وبذلك فان الناتج يمثل مكاسب أو خسائر القوة الشرائية ،

جدول رقم (10-12).

جدول رقم (9) ألأصول والالتزامات النقدية المتداولة للشركة للفترات (2011-2015)

البنود النقدية في القوائم المالية التاريخية للفترات

	2011	2012	2013	2014	2015
المدينون والأرصدة المدينة الأخرى	232,162,270	333,934,820	284,614,400	314,856,700	277,005,000
الأرصدة لدى البنوك والنقدية في الصندوق	51,664,400	77,529,680	129,490,000	34,584,890	7,579,900
إجمالي الموجودات النقدية	283,826,670	411,464,500	414,104,400	349,441,590	284,584,900
يطرح الخصوم النقدية					
جاري الملاك (ذمم المساهمين)	188,742,380	171,742,370	159,457,340	242,604,160	203,475,540
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	129,948,800	170,125,550	185,214,900	83,480,800	79,123,900
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	111,447,300	106,931,720	248,687,800	391,238,600	271,012,150
إجمالي المطلوبات النقدية	430,138,480	448,799,640	593,360,040	717,323,560	553,611,590
صافي الأصول النقدية في 1/1	-146,311,810	-37,335,140	-179,255,640	-517,881,970	-329,026,690

جداول احتساب مكاسب/ خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية:

(أ) صافي المركز النقدي في 2010/12/31م = الموجودات النقدية - المطلوبات النقدية

الموجودات النقدية = المدينون والأرصدة المدينة الأخرى + الأرصدة النقدية لدى البنوك وافي الصندوق

155,888,103 = 4,753,459 + 151,134,644 .....(أ)

المطلوبات النقدية = ذمم المساهمين + الأرباح الغير موزعة + الدائنون وأرصدة الدائنة الأخرى

256,836,563 = 68,094,183 + 96,527,500 + 92,214,880 .....(ب)

صافي الأصول النقدية في 2011/1/1م عبارة عن (أ - ب) ويساوي (100,948,460) (بالسالب).

(ب) الأرقام القياسية المستخدمة للتعديل :

لتعديل صافي الأصول النقدية بداية العام = الرقم القياسي نهاية العام الحالي / الرقم القياسي نهاية العام السابق

لتعديل صافي الأصول النقدية خلال العام = الرقم القياسي نهاية العام الحالي / متوسط الرقم القياسي خلال العام الحالي

مكاسب (خسائر) القوة الشرائية = صافي الرصيد النقدي التاريخي نهاية السنة (-) صافي الرصيد النقدي التاريخي المعدل نهاية السنة .

جدول رقم (10) احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2011-2012)

	2011			2012		
البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
صافي الأصول المتدولة النقدية قي 1/1	-100,948,460	153.76 / 124.82	-124,343,789	-146,311,810	162.69 / 153.76	- 155,066,159
يضاف : المتحصلات النقدية (الإيرادات)	722,242,500	153.76 / 139.26	797,443,679	984,461,900	162.69 / 153.93	1,040,486,627
	621,294,040		673,099,890	838,150,090		885,420,468
يخصم المدفوعات خلال العام :						
المصروفات التشغيلية	191,819,500	153.76 / 139.26	211,792,089	266,775,200	162.69 / 153.93	281,957,106
المشتريات	270,584,020	153.76 / 139.26	298,757,712	392,539,400	162.69 / 153.93	414,878,419
المصروفات الإدارية والعمومية	73,480,000	153.76 / 139.26	81,130,869	98,023,530	162.69 / 153.93	103,601,950
مشتريات الأصول الثابتة	0		0	0		
	535,883,520		591,680,670	757,338,130		800,437,474
صافي الأصول النقدية نهاية الفترة	85,410,520		81,419,221	80,811,960		84,982,994
يخصم : صافي المركز النقدي غير المعدل			85,410,520			80,811,960
مكاسب / خسائر القوة الشرائية			3,991,299			-4,171,034

جدول رقم (11) احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2013-2014)

البنود	2013			2014		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
صافي الأصول المتداولة النقدية في 1/1	-37,335,140	176.74 / 162.69	-40,559,424	-179,255,640	200.52 / 176.74	-203,374,114
يضاف : المتحصلات النقدية (الإيرادات)	1,083,705,700	176.74 / 154.54	1,239,382,331	1,425,231,100	200.52 / 157.79	1,811,187,909
	1,046,370,560		1,198,822,907	1,245,975,460		1,607,813,795
يخصم المدفوعات خلال العام :						0
المصروفات التشغيلية	252,748,500	176.74 / 154.54	289,056,360	502,536,800	200.52 / 157.79	638,625,256
المشتريات	385,031,800	176.74 / 154.54	440,342,438	603,684,700	200.52 / 157.79	767,164,307
المصروفات الإدارية والعمومية	93,683,250	176.74 / 154.54	107,141,048	97,349,500	200.52 / 157.79	123,712,033
مشتريات الأصول الثابتة خلال العام	333,999,000	176.74 / 154.54	381,978,667	350,891,500	200.52 / 157.79	445,913,959
	1,065,462,550		1,218,518,514	1,554,462,500		1,975,415,555
صافي الأصول النقدية نهاية الفترة	-19,091,990		-19,695,606	-308,487,040		-367,601,761
يخصم : صافي المركز النقدي غير المعدل			-19,091,990			-308,487,040
مكاسب / خسائر القوة الشرائية			603,616			59,114,721

جدول رقم (12) احتساب مكاسب / خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية (2015)

البنود	2015		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
صافي الأصول المتداولة النقدية قي 1/1	-517,881,970	383.81 / 200.52	-991,264,108
يضاف : المتحصلات النقدية (الإيرادات)	1,013,805,000	383.81 / 304.75	1,276,812,131
	495,923,030		285,548,024
يخصم المدفوعات خلال العام :			0
المصروفات التشغيلية	381,557,000	383.81 / 304.75	480,542,714
المشتريات	317,235,300	383.81 / 304.75	399,534,308
المصروفات الإدارية والعمومية	90,425,900	383.81 / 304.75	113,884,708
مشتريات الأصول الثابتة خلال العام	789,218,200		993,961,730
صافي الأصول النقدية نهاية الفترة	-293,295,170		-708,413,707
يخصم : صافي المركز النقدي غير المعدل			-293,295,170
مكاسب / خسائر القوة الشرائية			415,118,537

إيضاح لجداول احتساب مكاسب / خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية:

من خلال نتائج مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية والمعروضة في الجداول (10 – 12) أعلاه يلاحظ الآتي :

حققت الشركة مكاسب في القوة الشرائية بمقدار (3,991,299 ، 603,616 ، 59,114,721 ، 415,118,537) للأعوام (2011 ، 2013 ،2014 ، 2015) على التوالي ، لان صافي المطلوبات النقدية أعلى من صافي الموجودات النقدية ،. بالنسبة للعام 2014م فقد تحققت خسائر بمقدار (4,171,034) . وسيتم عرض هذه الخسائر والمكاسب في قائمة المركز المالي ، حتى لا يتم إدراجها ضمن أرباح العمليات الجارية للفترة ، بما يؤدي ارتفاع حجم الربح وبالتالي توزيع هذه المكاسب على المساهمين ضمن توزيع الأرباح المحققة خلال الفترة . إذ يرى الباحث أن مثل هذه المكاسب المحققة لا يمكن إضافتها على أرباح السنة وتوزيعها على المساهمين وانما يتم عرضها ضمن بنود قائمة المركز المالي وسينعكس تأثير هذه المكاسب أو الخسائر على الاحتياطيات الزاهرة بقائمة المركز المالي .

ثالثا : تعديل الأصول الثابتة : يتم تعديل قيمة الأصول الثابتة وأرصدة حسابات مخصصات الإهلاك لإغراض المركز المالي وتعديل بند الاستهلاك لأغراض تعديل قائمة الدخل ، ويتطلب الأمر تحليل مكونات كل حساب من حسابات الأصول الثابتة وتحديد تاريخ الاقتناء وتكلفة الاقتناء لكل مفردة من مفردات حساب الأصل، وتصنيف مفردات حساب الأصل في مجموعات متجانسة طبقاً لتاريخ الاقتناء وتصنيف قيم الأصول الثابتة بحسب تلك التواريخ واستخدام الرقم القياسي المناسب بحسب تاريخ الاقتناء بالنسبة لكافة الأصول ماعدا الأراضي (والتي ليس لها قسط استهلاك ولا مجمع استهلاك) يتم تعديل تكلفتها التاريخية وقسط الاستهلاك ومجمع الاستهلاك وفق متطلبات البند الخاص بتعديل الأصول الثابتة في المعيار IAS29 .

(أ) بالنسبة للشركة محل البحث وبحسب ما توافرت للباحث من بيانات فقد تم تقسيم الأصول الثابتة وفقا وتاريخ الحيازة وتحديد الأصول التي تمتلكها الشركة قبل عام 2011 والإضافات أو الاستغناء الذي تم على هذه الأصول ، مع الأخذ بعين الاعتبار انه لا يوجد أي بند للأراضي ضمن الأصول الثابتة ، جدول رقم (9) .

(ب) **تعديل قيمة الأصول الثابتة** : ويندرج ضمن تعديل الأصول الثابتة تعديل أقساط الاستهلاك السنوية لأغراض تعديلها في قائمة الدخل وكذلك تعديل مجمع الاستهلاك نهاية كل فترة مالية .

تم تعديل الأصول وفقا ومعامل التعديل (الأرقام القياسية) ، وحسب تاريخ اقتنائها ، فالأصول التي تمتلكها الشركة قبل عام 2011م ، تم اعتماد الرقم القياس لإغراض البحث (100%) وهي تمثل سنة الأساس. أما بقية الأصول المقتناه في الفترات المالية (2011- 2015) فقد تم اعتماد الأرقام القياسية لسنة الاقتناء كما يلي:

قيمة البند التاريخية المعدّلة = قيمة البند x الرقم القياسي نهاية الفترة / الرقم القياسي بتاريخ الحيازة

أما بالنسبة لأقساط الاستهلاك فقد تم تعديلها حسب متوسط الرقم القياسي للسنة الحالية ، في حين تم تعديل مجمع الإهلاك المتراكم حتى بداية الفترة وفق متطلبات البند الخاص بتعديل الأصول الثابتة جدولي رقم (15/14).

في ظروف الشركة قد لا تتوفر بيانات تفصيلية عن تاريخ اقتناء الأصول الثابتة أو لا تتوفر إمكانية تقديرها ، لذلك يستلزم الأمر في هذه الحالة ، التوصل إلى تقدير خبير مستقل لقيمة هذه الموجودات أساسا لتعديلها خلال الفترة الأولى عند الأخذ بنظام تعديل القوائم المالية لأغراض إظهار آثار التضخم.

جدول رقم (13) الأصول الثابتة بموجب القوائم المالية التاريخية للشركة

للفترات (2011-2015)

البنود	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة الإجمالية للأصول بداية الفترة	689,881,290	689,881,290	689,881,290	1,023,880,290	1,374,771,790
الإضافات خلال الفترة	0	0	333,999,000	350,891,500	0
الاستغناء خلال الفترة	0	0	0	0	0
القيمة الإجمالية للأصول نهاية الفترة	689,881,290	689,881,290	1,023,880,290	1,374,771,790	1,374,771,790
قسط استهلاك الأصول خلال الفترة	57,409,700	57,409,700	127,161,500	147,601,700	145,485,500
مجمع استهلاك الأصول نهاية الفترة	216,613,090	274,022,790	401,184,290	548,785,990	694,271,490
القيمة الصافية للأصول الثابتة نهاية الفترة	473,268,200	415,858,500	622,696,000	825,985,800	680,500,300

جدول رقم (14) تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2011-2012)

البنود	2011			2012		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
تكلفة الأصول بداية الفترة	689,881,290	153.76 / 100	1,060,761,472	689,881,290	162.69 / 100	1,122,367,871
الإضافات خلال الفترة	0		0	0		0
الإجمالي	689,881,290		1,060,761,472	689,881,290		1,122,367,871
الإهلاك خلال الفترة	57,409,700	1.538	88,273,155	57,409,700	1.627	93,399,841
مجمع الإهلاك بداية الفترة	159,203,390	153.76 / 100	244,791,132	216,613,090	162.69 / 100	352,407,836
مجمع الإهلاك نهاية الفترة	216,613,090		333,064,287	274,022,790		445,807,677
القيمة الصافية نهاية الفترة	473,268,200		727,697,184	415,858,500		676,560,194
يخصم : صافي القيمة التاريخية			- 473,268,200			- 415,858,500
الفرق بين القيمة الصافية التاريخية والقيمة المعدلة			254,428,984			260,701,694

- مجمع الإهلاك في 2010/12/31م = 159,203,390
- معامل قسط الإهلاك التاريخي المعدل للعام = التكلفة التاريخية المعدلة للأصل نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل نهاية العام

جدول رقم (15) تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2013-2014)

البنود	2013			2014		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
تكلفة الأصول بداية الفترة	689,881,290	176.74 / 100	1,219,296,192	689,881,290	200.52 / 100	1,383,349,963
الإضافات خلال الفترة 2013	333,999,000	176.74 / 154.54	381,978,667	333,999,000	200.52 / 176.74	378,937,872
الإضافات خلال الفترة 2014				350,891,500	200.52 / 157.79	445,913,959
الإجمالي	1,023,880,290		1,601,274,859	1,374,771,790		2,208,201,794
الإهلاك خلال الفترة	127,161,500	1.564	198,871,406	147,601,700	1.606	237,082,504
مجمع الإهلاك بداية الفترة	274,022,790	176.74 / 100	484,307,879	401,184,290	200.52 / 100	804,454,738
مجمع الإهلاك نهاية الفترة	401,184,290		683,179,285	548,785,990		1,041,537,243
القيمة الصافية نهاية الفترة	622,696,000		918,095,574	825,985,800		1,166,664,551
يخصم : صافي القيمة التاريخية			- 622,696,000			- 825,985,800
الفرق بين القيمة الصافية التاريخية والقيمة المعدلة			295,399,574			340,678,751

جدول رقم (16) تعديل قيمة الأصول الثابتة للشركة للفترات (2015)

البنود	2015		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
تكلفة الأصول بداية الفترة	689,881,290	383.81 / 100	2,647,833,379
الإضافات خلال الفترة 2013	333,999,000	383.81 / 176.74	725,314,904
الإضافات خلال الفترة 2014	350,891,500	383.81 / 200.52	671,632,090
الإجمالي	1,374,771,790		4,044,780,373
الإهلاك خلال الفترة	145,485,500	2.942	428,039,693
مجمع الإهلاك بداية الفترة	548,785,990	383.81 / 100	2,106,295,508
مجمع الإهلاك نهاية الفترة	694,271,490		2,534,335,201
القيمة الصافية نهاية الفترة	680,500,300		1,510,445,172
يخصم : صافي القيمة التاريخية			- 680,500,300
الفرق بين القيمة التاريخية والقيمة المعدلة			879,945,993

معامل قسط الإهلاك التاريخي المعدل لعام 2015م = التكلفة التاريخية المعدلة للأصل نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل نهاية العام

رابعا : تعديل المخزون وتكلفة المواد المستخدمة (المنصرفة) خلال العام :

ويندرج ضمن تعديل المخزون تعديل قيمة المشتريات وكذا المخزون بداية الفترة وبالتالي تعديل تكلفة المواد المستهلكة خلال العام ، وذلك لأغراض تعديلها في قائمة الدخل وتأثير ذلك على نتيجة النشاط خلال العام ، وكذلك تعديل مخزون نهاية الفترة في قائمة المركز المالي . وقد تم تعديل المشتريات وفقا ومعامل التعديل (الأرقام القياسية)، وحسب متوسط الأرقام القياسية خلال الفترة المالية ، إذ إن المشتريات تشترى خلال السنة على دفعات،

القيمة التاريخية المعدّلة = قيمة البند * الرقم القياسي نهاية الفترة / متوسط الرقم القياسي خلال الفترة.

أما بالنسبة لمخزون أول ألمده فقد استخدم الرقم القياسي للتعديل على النحو التالي:

القيمة التاريخية المعدّلة = قيمة البند * الرقم القياسي نهاية الفترة / الرقم القياسي نهاية الفترة الماضية .

جدول رقم (17) المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة)

بموجب القوائم المالية التاريخية للفترات (2011-2015)

البنود	2011	2012	2013	2014	2015
مخزون بداية الفترة	12,869,800	13,869,320	14,280,800	17,415,100	26,837,500
المشتريات خلال الفترة	270,584,020	392,539,400	385,031,800	603,684,700	317,235,300
المخزون نهاية الفترة	13,869,320	14,280,800	17,415,100	26,837,500	16,860,100
تكلفة المواد المستهلكة	269,584,500	392,127,920	381,897,500	594,262,300	327,212,700

جدول رقم (18) تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) للعام 2011

البنود	2011		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون بداية الفترة	12,869,800	153.76 / 124.83	15,852,443
المشتريات خلال الفترة	270,584,020	153.76 / 139.26	298,757,712
المخزون نهاية الفترة	13,869,320	153.76 / 139.26	15,313,418
تكلفة المواد المستهلكة	269,584,500		299,296,736

جدول رقم (19) تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) للعام 2012

البنود	2012		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون بداية الفترة	13,869,320	162.69 / 153.76	14,674,816
المشتريات خلال الفترة	392,539,400	162.69 / 153.93	414,878,419
المخزون نهاية الفترة	14,280,800	162.69 / 153.93	15,093,506
تكلفة المواد المستهلكة	392,127,920		414,459,729

جدول رقم (20) تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) للعام 2013

البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون بداية الفترة	14,280,800	176.74 / 162.69	15,514,098
المشتريات خلال الفترة	385,031,800	176.74 / 154.54	440,342,438
المخزون نهاية الفترة	17,415,100	176.74 / 154.54	19,916,816
تكلفة المواد المستهلكة	381,897,500		435,939,720

جدول رقم (21) تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) للعام 2014

البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون بداية الفترة	17,415,100	200.52 / 176.74	19,758,266
المشتريات خلال الفترة	603,684,700	176.74 / 157.59	767,164,307
المخزون نهاية الفترة	26,837,500	176.74 / 157.59	34,105,175
تكلفة المواد المستهلكة	594,262,300		752,817,398

جدول رقم (22) تعديل قيمة المخزون والمشتريات وتكلفة المواد المستهلكة (المباعة) للعام 2015

البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
مخزون بداية الفترة	26,837,500	383.81 / 200.52	51,368,945
المشتريات خلال الفترة	317,235,300	383.81 / 304.75	399,534,308
المخزون نهاية الفترة	26,860,130	383.81 / 304.75	33,828,340
تكلفة المواد المستهلكة	317,212,670		417,074,914

تعديل قوائم الدخل التاريخية :

جدول رقم (23) قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2011/12/31

	2011		
البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
الإيرادات	722,242,500	153.76 / 139.26	797,443,679
يخصم : التكاليف المباشرة :			
تكلفة المواد المستهلكة	269,584,500	جدول رقم (18)	299,296,736
مصروفات تشغيلية – أجور وخدمات	191,819,500	153.76 / 139.26	211,792,089
إجمالي التكاليف المباشرة	461,404,000		511,088,825
إجمالي الربح	260,838,500		286,354,854
تخصم المصروفات العمومية:			
مصروفات الاستهلاك	57,409,700	جدول رقم (14)	88,273,155
المصاريف الإدارية والعمومية	73,480,000	153.76 / 139.26	81,130,869
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	130,889,700		169,404,024
صافي الربح – قبل الضرائب	129,948,800		116,950,830

جدول رقم (24) قائمة الدخل المعدلة للفترة من 2012/12/31 -1/1

	2012		
البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
الإيرادات	984,461,900	162.69 / 153.93	1,040,486,627
يخصم : التكاليف المباشرة :			
تكلفة المواد المستهلكة	392,127,920	جدول رقم (19)	414,878,419
مصروفات تشغيلية – أجور وخدمات	266,775,200	162.69 / 153.93	281,957,106
إجمالي التكاليف المباشرة	**658,903,120**		**696,835,525**
إجمالي الربح	**325,558,780**		**343,651,102**
تخصم المصروفات العمومية:			
مصروفات الاستهلاك	57,409,700	جدول رقم (14)	93,399,841
المصاريف الإدارية والعمومية	98,023,530	162.69 / 153.93	103,601,950
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	**155,433,230**		**197,001,791**
صافي الربح – قبل الضرائب	**170,125,550**		**147,649,312**

جدول رقم (25) قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2013/12/31

البنود	2013		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
الإيرادات	1,040,705,700	$\frac{175.74}{154.54}$	1,183,471,074
يخصم : التكاليف المباشرة :			
تكلفة المواد المستهلكة	381,897,500	جدول رقم (20)	435,939,720
مصروفات تشغيلية – أجور وخدمات	252,748,500	$\frac{175.74}{154.54}$	287,420,871
إجمالي التكاليف المباشرة	**634,646,000**		**723,360,591**
إجمالي الربح	**406,059,700**		**460,110,483**
تخصم المصروفات العمومية:			
مصروفات الاستهلاك	127,161,500	جدول رقم (15)	198,871,406
المصاريف الإدارية والعمومية	93,683,250	$\frac{175.74}{154.54}$	106,534,841
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	**220,844,750**		**305,406,247**
صافي الربح – قبل الضرائب	**185,214,950**		**154,704,236**

جدول رقم (26) قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2014/12/31

البنود	2014		
	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
الإيرادات	1,425,231,100	200.52 / 157.79	1,811,187,909
يخصم : التكاليف المباشرة :			
تكلفة المواد المستهلكة	594,262,300	جدول رقم (21)	752,817,398
مصروفات تشغيلية – أجور وخدمات	502,536,800	200.52 / 157.79	638,625,256
إجمالي التكاليف المباشرة	**1,096,799,100**		**1,391,442,654**
إجمالي الربح	**328,432,000**		419,745,255
تخصم المصروفات العمومية:			
مصروفات الاستهلاك	147,601,700	جدول رقم (15)	237,082,504
المصاريف الإدارية والعمومية	97,349,500	200.52 / 157.79	123,712,033
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	**244,951,200**		**360,794,537**
صافي الربح – قبل الضرائب	**83,480,800**		**58,950,718**

جدول رقم (27) قائمة الدخل المعدلة للفترة من 1/1- 2015/12/31

	2015		
البنود	تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة
الإيرادات	1,013,805,000	383.81 / 304.75	1,276,812,131
يخصم : التكاليف المباشرة :			
تكلفة المواد المستهلكة	317,212,670	جدول رقم (22)	417,074,914
مصروفات تشغيلية – أجور وخدمات	381,557,000	383.81 / 304.75	480,542,714
إجمالي التكاليف المباشرة	698,769,670		897,617,628
إجمالي الربح	315,035,330		379,194,503
تخصم المصروفات العمومية:			
مصروفات الاستهلاك	145,485,500	جدول رقم (16)	428,039,693
المصاريف الإدارية والعمومية	90,425,900	383.81 / 304.75	113,884,708
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	235,911,400		541,924,401
صافي الربح – قبل الضرائب	79,123,930		- 162,729,898

تعديل قوائم المركز المالي :

جدول رقم (28) قائمة المركز المالي المعدلة في 2011/12/31

	2011		
الأصول	وفق مبدأ تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	وفق مبدأ التكلفة التاريخية معدلة
الأصول الثابتة – القيمة الإجمالية	689,881,290	جدول رقم (14)	1,060,761,472
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	216,613,090	جدول رقم (14)	333,064,287
صافي قيمة الأصول الثابتة	**473,268,200**	جدول رقم (14)	727,697,185
المخزون – آخر المدة	13,869,330	جدول رقم (18)	15,313,418
المدينون وأرصدة مدينة أخرى	232,162,270	نقدي	232,162,270
البنوك والنقدية في الصندوق	51,664,400	نقدي	51,664,400
إجمالي الأصول المتداولة	**297,696,000**		**299,140,088**
إجمالي الأصول - الموجودات	**770,964,200**		**1,026,837,273**
الخصوم :			
رأس المال	200,000,000	$\frac{139.26}{100}$	278,520,000
الاحتياطيات	140,825,720	متمم حسابي	335,168,062
جاري الملاك - المساهمين	188,742,380	نقدي	188,742,380
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	129,948,800	جدول رقم (23)	116,950,830
إجمالي حقوق الملكية	**659,516,900**		**919,381.272**
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	111,447,300	نقدي	111,447,300
مكاسب القوة الشرائية	0	جدول رقم (10)	(3,991,299)
إجمالي الخصوم - المطاليب	**770,964,200**		**1,026,837,273**

جدول رقم (29) _ قائمة المركز المالي المعدلة في 2012/12/31

الأصول	2012		
	وفق مبدأ تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	وفق مبدأ التكلفة التاريخية معدلة
الأصول الثابتة – القيمة الإجمالية	689,881,290	جدول رقم (14)	1,122,367,871
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	274,022,790	جدول رقم (14)	445,807,677
صافي قيمة الأصول الثابتة	**415,858,500**	جدول رقم (14)	676,560,194
المخزون – آخر المدة	14,280,800	جدول رقم (19)	15,093,506
المدينون وأرصدة مدينة أخرى	333,934,820	نقدي	333,934,820
البنوك والنقدية في الصندوق	77,529,680	نقدي	77,529,680
إجمالي الأصول المتداولة	**425745300**		**426,558,006**
إجمالي الأصول - الموجودات	**841,604,880**		**1,103,118,200**
الخصوم :			
رأس المال	200,000,000	$\frac{153.93}{100}$	307,860,000
الاحتياطيات	192,805,240	متمم حسابي	364,763,764
جاري الملاك - المساهمين	171,742,370	نقدي	171,742,370
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	170,125,550	جدول رقم (24)	147,649,312
إجمالي حقوق الملكية	**734,673,160**		**1,001,419,931**
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	**106,931,720**	نقدي	106,931,720
مكاسب القوة الشرائية	**0**	جدول رقم (10)	4,171,034
إجمالي الخصوم - المطاليب	**841,604,880**		**1,103,118,200**

جدول رقم (30) قائمة المركز المالي المعدلة في 2013/12/31

	2013		
الأصول	وفق مبدأ تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	وفق مبدأ التكلفة التاريخية معدلة
الأصول الثابتة – القيمة الإجمالية	1,023,880,290	جدول رقم (15)	1,601,274,859
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	401,184,290	جدول رقم (15)	683,179,285
صافي قيمة الأصول الثابتة	**622,696,000**	**جدول رقم (15)**	**918,095,574**
المخزون – آخر المدة	17,415,100	جدول رقم (20)	19,916,816
المدينون وأرصدة مدينة أخرى	284,614,400	نقدي	284,614,400
البنوك والنقدية في الصندوق	129,490,000	نقدي	129,490,000
إجمالي الأصول المتداولة	**431,519,500**		**434,021,216**
إجمالي الأصول - الموجودات	**1,054,215,500**		**1,352,116,790**
الخصوم :			
رأس المال	200,000,000	$\frac{154.54}{100}$	309,080,000
الاحتياطيات	260,855,460	متمم حسابي	479,583,798
جاري الملاك - المساهمين	159,457,340	نقدي	159,457,340
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	185,214,950	جدول رقم (25)	154,704,236
إجمالي حقوق الملكية	**805,527,700**		**1,102,825,374**
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	248,687,800	نقدي	248,687,800
مكاسب القوة الشرائية	0	جدول رقم (11)	603,616
إجمالي الخصوم - المطاليب	**1,054,215,500**		**1,352,116,790**

جدول رقم (31)_ قائمة المركز المالي المعدلة في 2014/12/31

الأصول	2014		
	وفق مبدأ تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	وفق مبدأ التكلفة التاريخية معدلة
الأصول الثابتة – القيمة الإجمالية	1,374,771,790	جدول رقم (15)	2,208,201,794
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	548,785,990	جدول رقم (15)	1,041,537,243
صافي قيمة الأصول الثابتة	**825,985,800**	جدول رقم (15)	**1,166,664,551**
المخزون – آخر المدة	26,837,500	جدول رقم (21)	34,105,175
المدينون وأرصدة مدينة أخرى	314,856,700	نقدي	314,856,700
البنوك والنقدية في الصندوق	34,584,890	نقدي	34,584,890
إجمالي الأصول المتداولة	**376,279,180**		**383,546,765**
إجمالي الأصول - الموجودات	**1,202,264,980**		**1,550,211,316**
الخصوم :			
رأس المال	200,000,000	$\frac{157.79}{100}$	315,580,000
الاحتياطيات	284,941,420	متمم حسابي	482,723,117
جاري الملاك - المساهمين	242,604,160	نقدي	242,604,160
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	83,480,800	جدول رقم (26)	58,950,718
إجمالي حقوق الملكية	**811,026,380**		**1,099,857,995**
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	391,238,600	نقدي	391,238,600
مكاسب القوة الشرائية	0	جدول رقم (11)	59,114,721
إجمالي الخصوم - المطاليب	**1,202,264,980**		**1,550,211,316**

جدول رقم (32) _ قائمة المركز المالي المعدلة في 2015/12/31

	2015		
الأصول	وفق مبدأ تكلفة تاريخية	معمل التعديل رقم قياسي عام	وفق مبدأ التكلفة التاريخية معدلة
الأصول الثابتة – القيمة الإجمالية	1,374,771,790	جدول رقم (16)	4,044,780,373
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	694,271,490	جدول رقم (16)	2,534,335,201
صافي قيمة الأصول الثابتة	**680,500,300**	**جدول رقم (16)**	**1,510,445,172**
المخزون – آخر المدة	26,860,130	جدول رقم (22)	33,828,340
المدينون وأرصدة مدينة أخرى	277,005,000	نقدي	277,005,000
البنوك والنقدية في الصندوق	37,579,900	نقدي	37,579,900
إجمالي الأصول المتداولة	341,445,030		348,413,240
إجمالي الأصول - الموجودات	**1,021,945,330**		**1,908,859,533**
الخصوم :			
رأس المال	200,000,000	$\frac{304.75}{100}$	609,500,000
الاحتياطيات	268,333,740	متمم حسابي	572,483,204
جاري الملاك - المساهمين	203,475,540		203,475,540
الأرباح المحتجزة (غير موزعة)	79,123,900	جدول رقم (27)	(162,729,898)
إجمالي حقوق الملكية	**750,933,180**		**1,222,728,846**
الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى	271,012,150	نقدي	271,012,150
مكاسب القوة الشرائية	0	جدول رقم (12)	415,118,537
إجمالي الخصوم - المطاليب	**1,021,945,330**		**1,908,859,533**

من خلال تعديل القوائم المالية للشركة تم التوصل الى الاستنتاجات التالية:

بعد عرض وتحليل البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من شركة الوادي للمقاولات والخدمات الغازية المحدودة للفترة من (2011-2015) يلاحظ أن النظام المحاسبي في الشركة المطبق حاليا يتجاهل عامل التضخم ، أي ارتفاع السلع والخدمات وتدهور القوة الشرائية الحقيقية للنقود، وبالاعتماد على البيانات والمؤشرات الإحصائية المعروضة يمكن ملاحظة الآتي:

أ- أظهرت الأرقام المعدلة وفقا لأسلوب القوة الشرائية العامة، زيادة الاندثار السنوي المعدل عن الاندثار السنوي التاريخي ، وتظهر هذه الزيادات في الاندثار على النحو التالي:

جدول رقم (33) يبين الفروق بين قسط الإهلاك المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة

السنة	قسط الإهلاك المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية	قسط الإهلاك المحتسب وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة	الفارق **
2011	57,409,700	88,273,155	-30,863,455
2012	57,409,700	93,399,841	-35990141
2013	127,161,500	198,871,406	-71709906
2014	147,601,700	237,082,504	-89480804
2015	145,485,500	428,039,693	-282554193

** الفارق عبارة عن جزء من قسط الإهلاك لم يحمل على مصاريف السنة.

وهذا يبين النقص في القوة الشرائية للاندثار السنوي التاريخي ، وكذلك تكلفة المواد المستهلكة يظهر بالزيادة مقارنة بالتكلفة التاريخية للمواد المستهلكة (المنصرفة) وتظهر هذه الزيادة في تكلفة المواد المنصرفة على النحو التالي :

جدول رقم (34) يبين الفروق بين تكلفة المواد المستهلكة وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة

السنة	تكلفة المواد وفق أساس التكلفة التاريخية	تكلفة المواد وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة	الفارق **
2011	269,584,500	299,296,736	-29,712,236
2012	392,127,920	414,878,419	-22,750,499
2013	381,897,500	435,939,720	-54,042,220
2014	594,262,300	752,817,398	-158,555,098
2015	317,212,670	417,074,914	-99,862,244

** الفارق يمثل الزيادة المفترض تحميلها على تكلفة المواد المستهلكة .

وهذا الفارق في التكلفة المعدلة للمواد ينعكس بالتأكيد على قيمة مخزون آخر المدة والذي يعد من البنود الأساسية في قائمة المركز المالي .

إن هذه الفوارق تؤدي إلى انعكاسات خطيرة على الأرباح ومقدار الضرائب ، وهذا يعني أن قوائم الدخل التاريخية للسنوات محل البحث تضمنت زيادة غير حقيقية في أرباح الشركة .

ب- بالمقارنة بين نتيجة العمليات الجارية للشركة بين البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة ، تبين أن هناك فوارق في النتائج وهذه الفوارق تعكس الفرق في مقدار الأرباح والخسائر الصورية لنتيجة أعمال الشركة هذه الأرباح الصورية ناتجة من عدم الأخذ بعين الاعتبار اثر الارتفاع العام في المستوى العام للأسعار في الحسبان ، وممكن إبراز هذه الفوارق بين نتائج السنوات على النحو التالي:

جدول رقم (35) يبين الفروق بين الأرباح والخسائر المحققة وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة

السنة	الأرباح (الخسائر) المحققة وفق أساس التكلفة التاريخية	الأرباح (الخسائر) المحققة وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة	الفارق (عبارة عن مقدار الأرباح الصورية)
2011	129,948,800	116,950,830	12,997,970
2012	170,125,550	147,649,312	22,476,238
2013	185,214,950	154,704,236	30510714
2014	83,480,800	58,950,718	24530082
2015	79,123,930	-162,729,898	241,853,828

ت- ارتفاع قيمة الموجودات الثابتة المعدلة عن قيمة الموجودات الثابتة التاريخية ، وزيادة مجمع إهلاك الأصول الثابتة المعدل بصفة مستمرة عن مجمع الإهلاك التاريخي ، وهذه الزيادة تمثل مقدار النقص في مخصص الاستهلاك التاريخي خلال فترة حيازة الشركة للموجودات الثابتة القابلة للإهلاك ، وبذلك تكون مخصصات الاستهلاك المكونة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار منخفضة ولا تكفي للقيام بعملية الإحلال والحفاظ على القدرة التشغيلية للشركة، وتظهر مقارنة مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة التاريخي بمخصص الاستهلاك المعدل على النحو ألآتي:

جدول رقم (36) يبين الفروق بين مجمع استهلاك الأصول الثابتة

وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة

السنة	مجمع الاستهلاك وفق أساس التكلفة التاريخية	مجمع الاستهلاك وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة	الفارق **
2011	216,613,090	333,064,287	-116,451,197
2012	274,022,790	445,807,677	-171784887
2013	401,184,290	683,179,285	-281994995
2014	548,785,990	1,041,537,243	-492751253
2015	694,271,490	2,534,335,201	-1840063711

** تمثل مقدار النقص في مخصص الاستهلاك التاريخي خلال فترة حيازة لتلك الأصول.

ث- ارتفاع إجمالي حقوق المساهمين وفقا لأسلوب القوة الشرائية العامة عن إجمالي حقوق المساهمين التاريخي ، ويعبر هذا الارتفاع عن النقص في إجمالي حقوق المساهمين نتيجة هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد ، والذي يشير بدوره إلى عدم قدرة الشركة في المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال عند اعتماد أساس التكلفة التاريخية في أوقات الارتفاع في المستوى العام في الأسعار .

جدول رقم (37) يبين الفروق بين رأس المال

وفق أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة التاريخية المعدلة

السنة	رأس المال وفق أساس التكلفة التاريخية	رأس المال وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة	الفارق **
2011	200,000,000	278,520,000	-78,520,000
2012	200,000,000	307,860,000	-107,860,000
2013	200,000,000	309,080,000	-109,080,000
2014	200,000,000	315,580,000	-115,580,000
2015	200,000,000	609,500,000	-409,500,000

** الفارق يمثل النقص في إجمالي حقوق المساهمين نتيجة هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد.

ومن خلال المقارنات والملاحظات في الفقرات أعلاه وفي ضوء الفروض التي قام على أساسها البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ يؤدي الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في عملية التقييم المحاسبي أثناء فترات التضخم إلى قياس غير سليم لمختلف البنود المكونة للقوائم المالية خاصة تلك التي يتم الاحتفاظ بها لوقت طويل في الشركة ،حيث ينتج عن ذلك ظهور ربح الفترة المالية بقيم خاطئة ، تداخل النتائج المحاسبية بين الفترات ، ظهور أرباح مضخمة عن حقيقتها ، زيادة الضرائب المدفوع على الأرباح . توزيعات وهمية للمساهمين ، تأكل رأس المال ، خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية .
- ✓ يؤدي التضخم في ظل الاعتماد على القياس التقليدي ، إلى عدم قابلية المعلومات المالية والمحاسبية للمقارنة بين مختلف الدورات .
- ✓ يدفع تجاهل التضخم إلى ابتعاد قيم عناصر الميزانية عن قيمها الجارية والتضليل في عرض القوائم المالية ، وتغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي مما ينتج عن ذلك نقص الموثوقية في المعلومات المالية والمحاسبية.
- ✓ يؤدي التضخم إلى احتياطيات سرية من غير قصد إدارة الشركة (أي دون أن يكون لها يد في تكوينه) وذلك بسبب هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد[1]، والذي أدى إلى ارتفاع القيمة الحاضرة للأصول الثابتة عن قيمتها الدفترية .

ويتضح من الفقرات أعلاه أن للتضخم أثر سلبي على عناصر القوائم المالية بشكل عام وهذا يؤكد الفرضية الأولى التي مفادها (أن للتضخم أثر سلبي في عرض القوائم المالية المنشورة).

- ✓ المعلومات المالية والمحاسبية التاريخية المتأثرة بظاهرة التضخم، غير ملائمة لمساعدة في عملية اتخاذ القرار. وهذا لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة.

ويلاحظ من الفقرات أعلاه أن القوائم المالية المعدة وفق المبدأ التكلفة التاريخية غير عادلة في الوقت أن القوائم المالية بعد أن تم تعديلها تظهر عناصر القوائم أكثر واقعية ويتضح من ذلك أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة. في حين أن الأخذ بمبدأ (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار) عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عادلة. وبذلك يلاحظ أن الفرضيتين الثالثة والرابعة قد تحققت .

1 إبراهيم علي العشماوي (1971)، **دراسات في المراجعة** ، مطبعة دار العالم العربي ، القاهرة ، ص196.

ثانيا : معالجة وتحليل الاستبانة: فيما يلي استعراض لنتائج تحليل البيانات التي تضمنتها الاستبانة :

تحليل البيانات الشخصية :

أولا الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة :

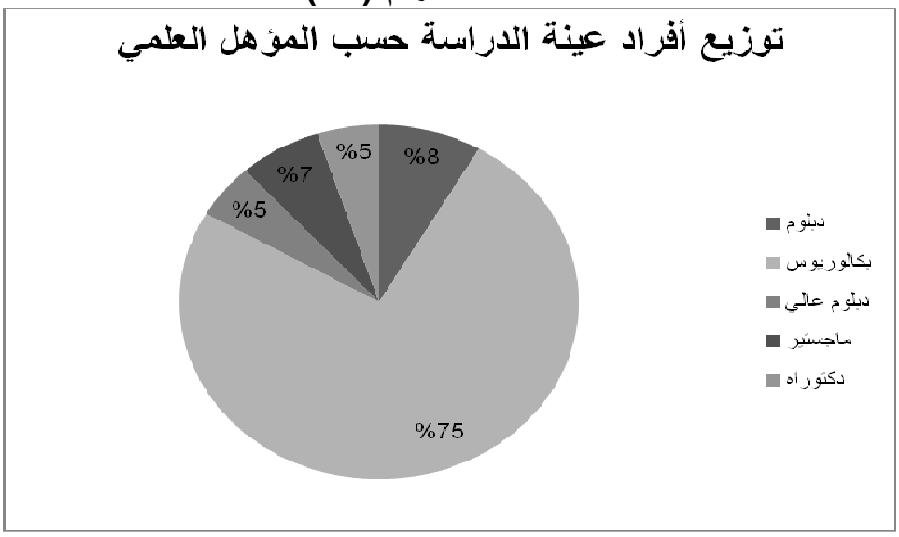
1) المؤهل العلمي :

جدول رقم (38) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي	0	0
دبلوم	5	%8.3
بكالوريوس	45	%75
دبلوم عالي	3	%5
ماجستير	4	%6.7
دكتوراه	3	%5
أخرى	0	0
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

شكل رقم (3)



المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن أفراد العينة حاملين لشهادات جامعية في المجال المحاسبي حيت أن الأفراد الذين يحملون شهادات دبلوم عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين يحملون شهادة البكالوريوس عددهم (45) ونسبتهم (75%)، والأفراد الذين يحملون شهادة الدبلوم عالي عددهم (3) ونسبتهم (5%)، والأفراد الذين يحملون شهادة الماجستير عددهم (4) ونسبتهم

(6.7%)، والأفراد الذين يحملون شهادة الدكتوراه عددهم (3) ونسبتهم (5%)، وهذا بالتأكيد سيؤثر في أجوبة الاستبانة بشكل ايجابي من خلال الفهم والاستيعاب لمحتويات الاستبيان .

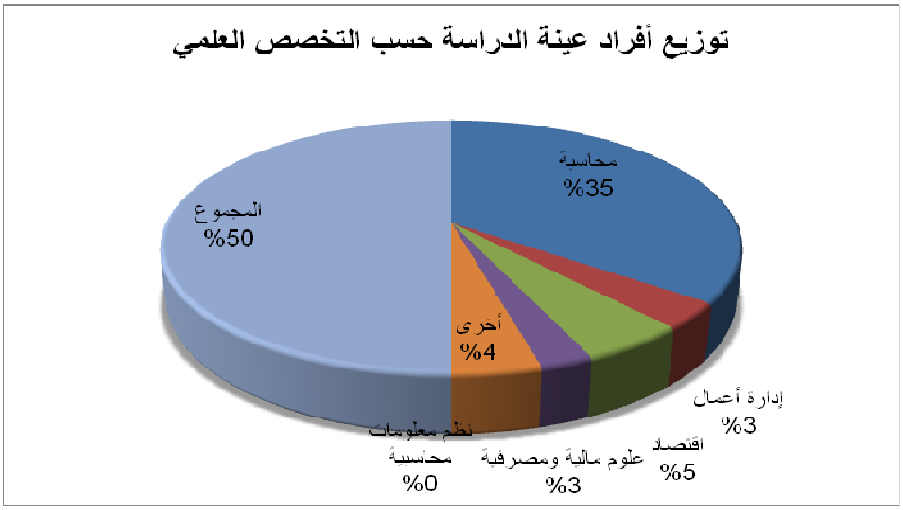
2) التخصص العلمي :

جدول رقم (39)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	42	%70.0
إدارة أعمال	4	%6.7
اقتصاد	6	%10.0
علوم مالية ومصرفية	3	%5.0
نظم معلومات محاسبية	0	0.0
أخرى	5	%8.3
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

شكل رقم (4)



المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن أفراد العينة الذين تخصصهم محاسبة (42) ونسبتهم (70%)، وان الأفراد الذين تخصصهم إدارة أعمال عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، وان الأفراد الذين تخصصهم اقتصاد عددهم (6) ونسبتهم (10%)، وأن الأفراد الذين تخصصهم علوم مالية ومصرفية عددهم (3) ونسبتهم (5%) ، وأن الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى فعددهم (5) ونسبتهم (8.3 %)، وهذا يدل أن غالبية أفراد العينة تخصصهم محاسبة واقتصاد مما يدل على ان لدى أفراد العينة القدرة على الإجابة في عبارات الاستبانة لأنها في مجال تخصصهم .

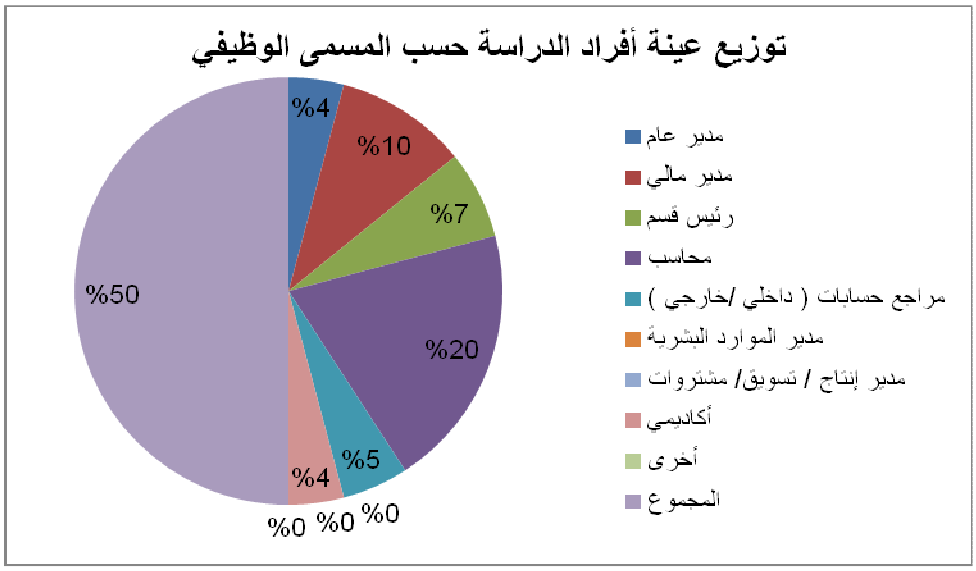
3) المسمى الوظيفي :

جدول رقم (40) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير عام	5	%8.3
مدير مالي	12	%20.0
رئيس قسم	8	%13.4
محاسب	24	%40.0
مراجع حسابات (داخلي /خارجي)	6	%10.0
مدير الموارد البشرية	0	0
مدير إنتاج / تسويق/ مشتروات	0	0
أكاديمي	5	%8.3
أخرى	0	0
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

شكل رقم (5)



المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن أفراد العينة الذين في وظيفة مدير عام عددهم (5) ونسبتهم (8.30%)، والأفراد الذين هم في وظيفة مدير مالي عددهم (12) ونسبتهم (20%)، والأفراد الذين هم في وظيفة رئيس قسم عددهم (8) ونسبتهم (13.4%)، والأفراد الذين في وظيفة محاسب (24) ونسبتهم (40%)، والأفراد الذين في وظيفة مراجع حسابات (داخلي/ خارجي) عددهم (6) ونسبتهم (10%) والأفراد الاكايميين عددهم (5) ونسبتهم (8.30%) وكل ذلك يثري الدراسة لمعرفة المستجيبين بالهدف منها ، ولعلاقتهم بالقوائم المالية .

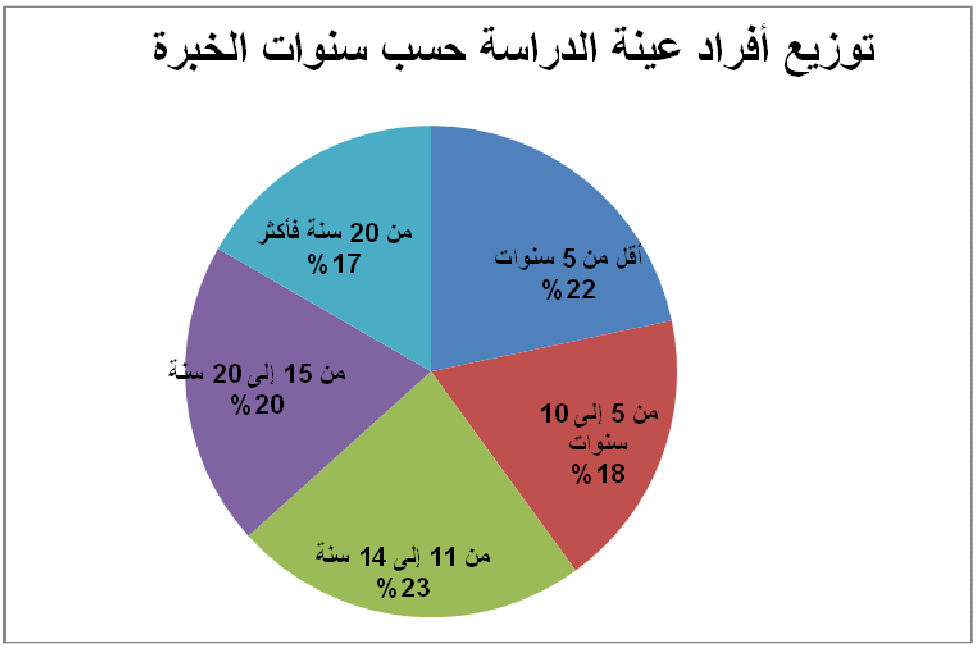
4) **سنوات الخبرة :**

جدول رقم (41) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات خبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	13	%21.7
من 5 إلى 10 سنوات	11	%18.3
من 11 إلى 14 سنة	14	%23.3
من 15 إلى 20 سنة	12	%20.0
من 20 سنة فأكثر	10	%16.7
المجموع	60	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

شكل رقم (6)



المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن أفراد العينة الذين سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات عددهم (13) ونسبتهم (21.7%) ، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 5 إلى 10 سنوات عددهم (11) ونسبتهم (18.3%) ، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 11 إلى 14 سنوات عددهم (14) ونسبتهم (23.3%) ، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 15 إلى 20 سنوات عددهم (12) ونسبتهم (20%) ، والأفراد الذين سنوات خبراتهم من 20 سنة فأكثر عددهم (10) ونسبتهم

(16.7%) ، وبالتالي فان غالبية أفراد العينة من الذين تقع خبراتهم أكثر من 5 سنوات ، وهذا دلالة على أنهم ذوو خبرة للإجابة على أسئلة الاستبيان .

5) <u>توزيع المستجيبين حسب الأعمار :</u>

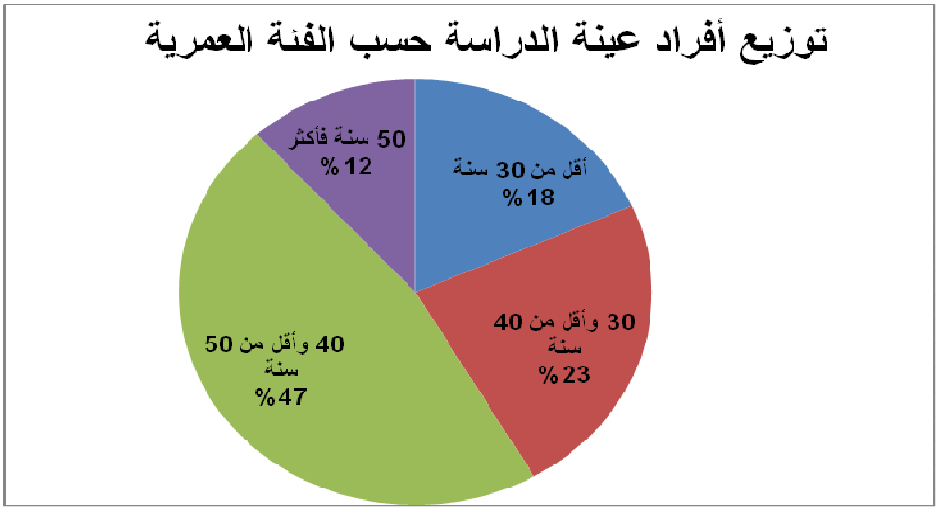
جدول رقم (42)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	11	%18.3
30 وأقل من 40 سنة	14	%23.3
40 وأقل من 50 سنة	28	%46.6
50 سنة فأكثر	7	%11.8
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

شكل رقم (7)



المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول والشكل أعلاه: يلاحظ بان الفئة العمرية الأكثر عددا هي (40 سنة – 50 سنة) بنسبة 46% و تليها الفئة العمرية (30 سنة – 40 سنة) بنسبة 23.3%، والفئة العمرية أقل من 30سنة تشكل نسبة 18.3%، وأما الفئة العمرية التي هي أكثر من 50 سنة فنسبتها 11.8%، مما يعني أن الفئة العمرية التي هي أقل من 50 سنة تشكل نسبة 88.3% من إجمالي حجم العينة، مما يعزز من إمكانية مساهمة المستجيبين في إثراء الدراسة لحداثة الأعمار .

ثانيا : التحليل الإحصائي للآراء واختبار الفرضيات :

فيما يلي تحليل أسئلة الاستبانة التي من خلالها يتم اختبار صحة الفرضيات والتي أفردها الباحث في ستة وثلاثين سؤالا كما يلي :

الفرضية الأولى: للتضخم أثر سلبي في عرض القوائم المنشورة .

جدول رقم (43)

توزيع التكرار لفقرات الفرضية الأولى

الرقم	ألفقره	التكرار \ النسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تعد القوائم المالية العادلة في ظل التضخم وسيلة اتصال ناجحة للإدارة مع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة .	التكرار	3	3	7	34	13
		النسبة	%5.3	%5	%11.7	%56.7	%21.7
2	هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم .	التكرار	2	3	4	38	13
		النسبة	%3.3	%5.0	%6.7	%63.3	%21.7
3	يؤثر التضخم سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى	التكرار	0	8	15	24	13
		النسبة	0	%13.3	%25.0	%40.0	%21.7
4	يعد الارتفاع في المستوى العام للأسعار مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية.	التكرار	3	2	3	38	14
		النسبة	%5.0	%3.3	%5.0	%63.3	%23.3
5	عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاحا ماليا ناقصا.	التكرار	3	3	11	32	11
		النسبة	%5.0	%5.0	%19.0	%53.3	%18.3
6	يؤدي مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس ، إلى التضليل في عرض القوائم المالية .	التكرار	1	3	5	21	30
		النسبة	%1.6	%5.0	%8.3	%35	%50.0
7	إن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص	التكرار	2	5	10	32	11
		النسبة	%3.4	%8.3	%16.7	%53.3	%18.3
8	يمكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعدها المؤسسة .	التكرار	2	6	12	28	12
		النسبة	%3.3	%10.0	%20.0	%46.7	%20.0
9	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر .	التكرار	2	2	8	35	13
		النسبة	%3.3	%3.3	%13.3	%58.3	%21.7

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (38) نلاحظ ما يلي :

- **فيما يخص الفقرة الأولى:** (تعد القوائم المالية العادلة في ظل التضخم وسيله اتصال ناجحة للإدارة مع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة) نجد أن عدد (13) من أفراد العينة أبدوا موافقتهم بشدة عددهم ونسبتهم (21.7 % %)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (34) ونسبتهم (56.7)، والأفراد المحايدين عددهم (7) ونسبتهم (11.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (3) ونسبتهم (5%)، وهو ما يدل على أن القوائم المالية العادلة في ظل التضخم تعد وسيله اتصال ناجحة للإدارة مع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة .
- **فيما يخص الفقرة الثانية:** (هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم)، نجد أن عدد (13) من أفراد العينة أبدوا موافقتهم بشدة عددهم ونسبتهم 21.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (38) ونسبتهم (63.3%)، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (75%)، ويتضح من خلال ذلك أن هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم .
- **فيما يخص العبارة الثالثة :**(يؤثر التضخم سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى)، نجد أن عدد (13) من أفراد العينة أبدوا موافقتهم بشدة عددهم ونسبتهم (21.7%)،والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (24) ونسبتهم (40%)، والأفراد المحايدين عددهم (15) ونسبتهم (25%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (8) ونسبتهم(13.3%)،ولا يوجد الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة ، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (61.7%)، ويتضح من خلال ذلك أن التضخم يؤثر سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى.
- **فيما يخص العبارة الرابعة:** (يعد الارتفاع في المستوى العام للأسعار مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية**)**، نجد أن عدد (14) من أفراد العينة أبدوا موافقتهم بشدة عددهم ونسبتهم (23.3 %)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (38) ونسبتهم (63.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (3) ونسبتهم (5%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم

الموافقة بشدة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (83.6%)، ويتضح من خلال ذلك أن الارتفاع في المستوى العام للأسعار يعد مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية.

- **فيما يخص العبارة الخامسة:** (عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاحا ماليا ناقصا)، يتضح من المعطيات أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (32) ونسبتهم (53.3)، والأفراد المحايدين عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (3) ونسبتهم (5%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (71.6%)، ويتضح من خلال ذلك فإن عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاحا ماليا ناقصا .
- **فيما يخص العبارة السادسة :** (يؤدي مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس ، إلى التضليل في عرض القوائم المالية)، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (30) ونسبتهم (50%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (21) ونسبتهم (35.0%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.6%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (85.0%) ، ويتضح من خلال ذلك أن مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس ، يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية.
- **فيما يخص العبارة السابعة : (**إن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص**)**، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (32) ونسبتهم (53.3%)، والأفراد المحايدين عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.4%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (71.6%)، ويتضح من خلال ذلك أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.
- **فيما يخص العبارة الثامنة :** (يمكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعدها المؤسسة)، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (12) ونسبتهم (20%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (28) ونسبتهم (46.7%)،

والأفراد المحايدين عددهم (12) ونسبتهم (20%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (6) ونسبتهم (10%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (66.7%)، ويتضح من خلال ذلك أنه من يمكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعدها المؤسسة.

- **فيما يخص العبارة التاسعة :** (الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر)، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (13) ونسبتهم (21.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (35) ونسبتهم (58.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (8) ونسبتهم (15.4%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (80%)، ويتضح من خلال ذلك أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر.

الفرضية الثانية : و تنص على (أن قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة).

جدول رقم (44)
توزيع التكرار لفقرات الفرضية الثانية

الرقم	ألفقره	التكرار \ النسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
10	مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم غير ملزم العمل به لإعداد القوائم المالية .	التكرار	6	24	5	17	8
		النسبة	%10	%40.0	%8.3	%28.3	%13.3
11	لا يأخذ مبدأ التكلفة التاريخية الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار.	التكرار	0	2	5	18	35
		النسبة	0	%3.3	%8.3	%30.0	%58.4
12	تكمن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي ، في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية	التكرار	1	2	6	38	13
		النسبة	%1.7	%3.3	%10.0	%63.3	%21.7
13	تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغير التي طرأت على بنود القوائم المالية .	التكرار	0	3	5	28	24
		النسبة	0	%5.0	%8.3	%46.7	%40
14	يوجد نقص في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم.	التكرار	4	3	4	35	14
		النسبة	%6.7	%5.0	%6.7	%58.3	%23.3
15	يساعد الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع .	التكرار	5	3	9	30	13
		النسبة	%8.3	%5.0	%15.0	%50.0	%21.7
16	يساعد الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع.	التكرار	3	4	4	36	13
		النسبة	%5.0	%6.7	%6.7	%60.0	%21.7
17	إعداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي .	التكرار	2	2	4	39	13
		النسبة	%3.3	%3.3	%6.7	%65.0	%21.7
18	عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم، لا يتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية	التكرار	4	3	7	34	12
		النسبة	%6.7	%5.0	%11.7	%56.6	%20.0

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (39) نلاحظ ما يلي :

- **فيما يخص الفقرة العاشرة:** (مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم غير ملزم العمل به لإعداد القوائم المالية) نجد أن عدد (8) من أفراد العينة ونسبتهم (13.3%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (17) ونسبتهم (28.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (24) ونسبتهم (40%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (6) ونسبتهم (10%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة عدم الموافقة (50.0%) ، ويتضح من خلال ذلك أنه يجب الالتزام بمبدأ الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية حتى في ظل التضخم .
- **فيما يخص الفقرة الحادية عشر:** (لا يأخذ مبدأ التكلفة التاريخية الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار)، نجد أن عدد (35) من أفراد العينة ونسبتهم (58.4%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (18) ونسبتهم (30%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، ولا يوجد احد من أفراد عينة الدراسة أجاب بعدم الموافقة بشدة، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (88.4%) ، ويتضح من خلال ذلك أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يأخذ الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار.
- **فيما يخص الفقرة الثانية عشر:** (تكمن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي، في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية)، نجد أن عدد (13) من أفراد العينة ونسبتهم (21.7%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (38) ونسبتهم (63.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (6) ونسبتهم (10.0%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (82%)، ويتضح من خلال ذلك أن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي، تكمن في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .
- **فيما يخص الفقرة الثالثة عشر:** (تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغير التي طرأت على بنود القوائم المالية)، نجد أن عدد (24) من أفراد العينة ونسبتهم (40%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (28) ونسبتهم (46.7%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد

الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، ولا يوجد احد من أفراد عينة الدراسة أجاب بعدم الموافقة بشدة، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (86.7%) ، ويتضح من خلال ذلك أن تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغير التي طرأت على بنود القوائم المالية .

- **وتنص العبارة الرابعة عشر:** على أنه (يوجد نقص في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم)، ويتضح من معطيات الجدول أعلاه ، أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (14) ونسبتهم (23.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (35) ونسبتهم (58.3%)، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (81.6%) ، ويتضح من خلال ذلك أن هناك نقصا في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم
- **وفيما يخص الفقرة الخامسة عشر:(**يساعد الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع)، نجد أن عدد (13) من أفراد العينة ونسبتهم (21.7%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (30) ونسبتهم (50%) ، والأفراد المحايدين عددهم (9) ونسبتهم (15%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (71.7%) ، ويتضح من خلال ذلك أن الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم يساعد في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع .
- **فيما يخص الفقرة السادسة عشر: (** يصعب تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عند وجود تغير في المستوى العام للأسعار)،)، نجد أيضا أن عدد (13) من أفراد العينة ونسبتهم (21.7%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (36) ونسبتهم (60%)، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (3) ونسبتهم (5%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (81.7%) ، ويتضح من خلال ذلك أنه من الصعب تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عند وجود تغير في المستوى العام للأسعار .

- **فيما يخص الفقرة السابعة عشر:** (إعداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي)،نجد أن عدد (13) من أفراد العينة ونسبتهم (21.7%)أبدوا موافقتهم بشدة، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (39) ونسبتهم (65%) ، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (86.7%)، ويتضح من خلال ذلك أن إعداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، فعلا يعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي .
- **فيما يخص الفقرة الثامنة عشر:**(عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم ، لا يتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية) يتضح من معطيات الجدول أعلاه، أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (12) ونسبتهم (20%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (34) ونسبتهم (56.6%) ، والأفراد المحايدين عددهم (7) ونسبتهم (11.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (76.6%)، ويتضح من خلال ذلك عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم، لا يتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية .

الفرضية الثالثة: نصت الفرضية الثالثة على أن (التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة).

جدول رقم (45)
توزيع التكرار لفقرات الفرضية الثالثة

الرقم	ألفقره	التكرار \ النسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
19	الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما.	التكرار	1	2	4	28	25
		النسبة	%1.7	%3.3	%6.6	%46.7	%41.7
20	الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة	التكرار	0	2	5	31	22
		النسبة	0	%3.3	%8.3	%51.7	%36.7
21	للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية.	التكرار	0	2	4	26	28
		النسبة	0	%3.3	%6.7	%43.3	%46.7
22	الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية.	التكرار	1	1	7	25	26
		النسبة	%1.7	%1.7	%11.7	%41.6	%43.3
23	في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة.	التكرار	3	1	10	35	11
		النسبة	%5.0	%1.7	%16.7	%58.3	%18.3
24	مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم.	التكرار	2	10	8	29	11
		النسبة	%3.3	%16.7	%13.4	%48.3	%18.3
25	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية.	التكرار	2	0	10	37	11
		النسبة	%3.3	0	%16.7	%61.7	%18.3
26	إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين.	التكرار	0	4	10	21	25
		النسبة	0	%6.6	%16.7	%35.0	%41.7
27	الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم، يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين.	التكرار	0	1	8	36	15
		النسبة	0	%1.7	%13.3	%60.0	%25.0

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (40) نلاحظ ما يلي :

- **فيما يخص الفقرة التاسعة عشر:** (الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما)، ويتضح من معطيات الجدول أعلاه ، أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (25) ونسبتهم (41.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (28) ونسبتهم (46.7%)، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.6%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (88.4%)، ويتضح من خلال ذلك أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما.
- **وفيما يخص الفقرة العشرون :** والتي تنص على أن (الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة) فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (22) ونسبتهم (36.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (31) ونسبتهم (51.7%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، ولا يوجد أحد من أفراد العينة أجاب بعدم الموافقة بشدة ، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (88.4%)، ويتضح من خلال ذلك أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة .
- **وفيما يخص الفقرة الحادية والعشرون :** والتي تنص على أن (للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (28) ونسبتهم (46.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (26) ونسبتهم (43.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، ولا يوجد أحد من أفراد العينة أجاب بعدم الموافقة بشدة، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (90%) ، ويتضح من خلال ذلك أن للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية.
- **وفيما يخص الفقرة الثانية والعشرون :** والتي نصت على أن (الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (26) ونسبتهم (43.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (25) ونسبتهم (41.6%) ، والأفراد المحايدين عددهم (7) ونسبتهم (11.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم

الموافقة عددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (84.9%)، ويتضح من خلال ذلك أن الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية.

- **وفيما يخص الفقرة الثالثة والعشرون :** والتي نصت على أنه (في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (35) ونسبتهم (58.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (76.6%) ، ويتضح من خلال ذلك أنه في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة.
- **وفيما يخص الفقرة الرابعة والعشرون :** والتي نصت على أن (مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم) ، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (29) ونسبتهم (48.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (8) ونسبتهم (13.4%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (66.6%) ، ويتضح من خلال ذلك مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم.
- **وفيما يخص الفقرة الخامسة والعشرون :** والتي نصت على أن (مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (37) ونسبتهم (61.7%)، والأفراد المحايدين عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، ولا يوجد أحد من أفراد العينة أجاب بعدم الموافقة ، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (80%) ، ويتضح من خلال ذلك أن مبدأ التكلفة

التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية.

- **وفيما يخص الفقرة السادسة والعشرون :** والتي نصت على أن (إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (25) ونسبتهم (41%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (21) ونسبتهم (35%) ، والأفراد المحايدين عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (4) ونسبتهم (6.6%)، ولا يوجد أحد من أفراد العينة أجاب بعدم الموافقة بشدة ، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (76.7%) ، ويتضح من خلال ذلك أن إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين.
- **وفيما يخص الفقرة السابعة والعشرون :** والتي نصت على أن (الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم لإعداد القوائم المالية يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين)، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (15) ونسبتهم (25%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (36) ونسبتهم (60%) ، والأفراد المحايدين عددهم (8) ونسبتهم (13.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، ولا يوجد أحد من أفراد العينة أجاب بعدم الموافقة بشدة، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (85%) ، وبالتالي يتضح من خلال ذلك أن الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم لإعداد القوائم المالية يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين.

الفرضية الرابعة : ونصت على أن (الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عادلة) .

جدول رقم (46)
توزيع التكرار لفقرات الفرضية الرابعة

الرقم	ألفقره	التكرار \ النسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
28	تعد التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم.	التكرار	0	2	9	26	23
		النسبة	0	%3.3	%15.0	%43.3	%38.4
29	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية	التكرار	2	7	10	30	11
		النسبة	%3.3	%11.7	%16.7	%50.0	%18.3
30	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي.	التكرار	2	3	6	37	12
		النسبة	%3.3	%5	%10	%61.7	%20
31	يمكن أن يساعد مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار مستخدمي القوائم المالية من التأكد على مدى مصداقية القوائم المالية.	التكرار	2	2	4	37	15
		النسبة	%3.3	%3.3	%6.7	%61.7	%25
32	يمكن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم.	التكرار	2	0	4	41	13
		النسبة	%3.3	%0	%6.7	%68.3	%21.7
33	هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية	التكرار	1	1	3	37	18
		النسبة	%1.7	%1.7	%5	%61.7	%30
34	يجب أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم ، والملائمة ، والموثوقية، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر كبير من الموضوعية.	التكرار	5	3	4	33	15
		النسبة	%8.3	%5	%6.7	%55	%25
35	أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع.	التكرار	1	2	4	40	13
		النسبة	%1.7	%3.3	%6.7	%66.7	%21.7
36	القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل.	التكرار	2	3	5	32	18
		النسبة	%3.3	%5	%8.3	%53.3	%30

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (41) نلاحظ ما يلي :

- **وفيما يخص الفقرة الثامنة والعشرون :** والتي نصت على أن (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعد أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم)، نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (23) ونسبتهم (38.4%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (26) ونسبتهم (43.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (9) ونسبتهم (15%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (0) ونسبتهم (0)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (81.7%)، ويتضح من خلال ذلك أن التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعد أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم.
- **وفيما يخص الفقرة التاسعة والعشرون :** والتي نصت على أن (مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يعد أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية)، فنجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (11) ونسبتهم (18.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (30) ونسبتهم (50%) ، والأفراد المحايدين عددهم (10) ونسبتهم (16.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (7) ونسبتهم (11.7%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (68.3%)، ويتضح من خلال ذلك أن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية .
- **أما الفقرة رقم ثلاثون :** فقد نصت على أن (مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي) ، ويتضح من معطيات الجدول أعلاه ، أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (12) ونسبتهم (20%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (37) ونسبتهم (61.7%) ، والأفراد المحايدين عددهم (6) ونسبتهم (10%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (81.7%) ، ويتضح من خلال ذلك أن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي.

- **أمـا الفقـرة الحاديـة والثلاثـون :** والتـي تـنص علـى أن (مبـدأ التكلفـة التاريخيـة المعدلـة بالمستوى العـام للأسـعار يمكـن أن بسـاعد مستخدمي القوائم الماليـة مـن التأكد علـى مـدى مصـداقية القـوائم الماليـة)، ويتضـح مـن معطيـات الجـدول أعـلاه ، أن الأفـراد الـذين أبـدوا مـوافقتهم بشـدة عـددهم (15) ونسـبتهم (25%)، والأفـراد الـذين كانـت إجابـاتهم بالموافقـة عـددهم (37) ونسـبتهم (61.7%) ، والأفـراد المحايـدين عـددهم (4) ونسـبتهم (6.7%)، والأفـراد الـذين كانـت إجابـاتهم بعـدم الموافقـة عـددهم (2) ونسـبتهم (3.3%)، أمـا الأفـراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فـان إجمـالي نسـبة الموافقة (86.7%)، ويتضح من خلال ذلك أنه من الممكن بساعد مبدأ التكلفة التاريخية المعدلـة بالمستوى العـام للأسـعار مستخدمي القوائم الماليـة من التأكد علـى مدى مصـداقية القوائم المالية.
- **أما الفقرة الثانية والثلاثون :** والتي تنص على أن (مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يمكن أن يستخدم كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم) نجد أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (13) ونسبتهم (21.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (41) ونسبتهم (68.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، ولا يوجد الأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة ، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (90%) ، ويتضح من خلال ذلك أنه من الممكن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار بديلا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم.
- **أما الفقرة الثالثة والثلاثون :** والتي نصت على أن (هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية)، يتضح من معطيات الجدول والشكل أعلاه ، أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (18) ونسبتهم (30%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (37) ونسبتهم (61.7%) ، والأفراد المحايدين عددهم (3) ونسبتهم (5%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (1) ونسبتهم (1.7%)،أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (91.7%)، ويتضح من خلال ذلك أن هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية.
- **أما الفقرة الرابعة والثلاثون :** والتي نصت على أن (يجب أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر

كبير من الموضوعية)، فيتضح أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (15) ونسبتهم (25%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (33) ونسبتهم (55%)، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (80%)، ويتضح من خلال ذلك أن القوائم المالية يجب أن تتمتع بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم ، والملائمة ، والموثوقية ، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر كبير من الموضوعية.

- **أما الفقرة الخامسة والثلاثون :** والتي نصت على أن (أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع)، فيتضح أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (13) ونسبتهم (21.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (40) ونسبتهم (66.7%) ، والأفراد المحايدين عددهم (4) ونسبتهم (6.7%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة فعددهم (1) ونسبتهم (1.7%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (87.4%) ، ويتضح من خلال أن أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع .
- **أما الفقرة السادسة والثلاثون :** والتي نصت على أن (القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل)، فيتضح أن الأفراد الذين أبدوا موافقتهم بشدة عددهم (18) ونسبتهم (30%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بالموافقة عددهم (32) ونسبتهم (53.3%) ، والأفراد المحايدين عددهم (5) ونسبتهم (8.3%)، والأفراد الذين كانت إجاباتهم بعدم الموافقة عددهم (3) ونسبتهم (5%)، أما الأفراد الذين أجابوا بعدم الموافقة بشدة عددهم (2) ونسبتهم (3.3%)، وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (83.3%)، ويتضح من خلال ذلك أن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل.

الفصل الرابع

مناقشة نتائج التحليل الإحصائى واختبار الفرضيات

- التحليل الإحصائي
- اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى : نصت الفرضية الأولى على أن : للتضخم أثر سلبي في عرض القوائم المنشورة . والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل للتضخم تأثير سلبي جلي في القوائم المالية التي يتم نشرها من قبل المنشأة ، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، والجدول التالي رقم (42) يبين نتائج تحليل الفرضية والتي تشتمل على (9) فقرات .

جدول رقم (47)

نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال
تعد القوائم المالية العادلة في ظل التضخم وسيله اتصال ناجحة للإدارة مع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة .	3.850	0.988	4
هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم .	3.950	0.891	4
يؤثر التضخم سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى	3.700	0.962	4
يعد الارتفاع في المستوى العام للأسعار مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية	3.967	0.938	4
عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاح مالي ناقص.	3.750	0.985	4
يؤدي مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس ، إلى التضليل في عرض القوائم المالية .	4.267	0.936	5
إن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص	3.750	0.968	4
يمكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعدها المؤسسة	3.700	1.013	4
الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر .	3.917	0.889	4
جميع العبارات	3.872	0.952	4

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

ومن الجدول أعلاه يلاحظ الباحث الآتي:

1) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.850 ، (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.988 . وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقون على أن **القوائم المالية العادلة في ظل التضخم تعد وسيله اتصال ناجحة للإدارة مع** الأطراف المهتمة بأنشطة المنشاة.

2) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.950 ، و الانحراف المعياري 0.891 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بأن **هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم.**

3) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.700،و الانحراف المعياري 0.962 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على **أن التضخم يؤثر سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى.**

4) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.967، و الانحراف المعياري 0.938 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على **أن الارتفاع في المستوى العام للأسعار يعد مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية.**

5) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.750 ، و الانحراف المعياري 0.985 . وهذا يعني : أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن **عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاحا ماليا ناقصا.**

6) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة) ، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.267 ، و الانحراف المعياري 0.936 . وهذا يعني : أن **غالبية أفراد العينة موافقون على أن مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس، يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية.**

7) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.750 ، (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.968 . يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقون على **أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.**

8) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.700 ، و الانحراف المعياري 1.013. وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه **من الممكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعد**

من قبل المنشأة .

9) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.917، و الانحراف المعياري 0.889 . وهذا يعني أن الأغلبية من المستجيبين موافقون على **أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر .**

وعليه نجد أن استبان الفرضية الأولى يتكون من (9) عبارات وعينة الدراسة تتكون من (60) فرادا وإجمالي الإجابات (540) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول الفرضية الأولى كما يلي:

جدول رقم (48)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	التكرار	النسبة
أوافق بشدة	130	%24.1
أوافق	282	%52.2
محايد	75	%13.9
غير موافق	35	%6.5
غير موافق بشدة	18	%3.3
المجموع	540	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (43) نجد أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عددهم (130) فردا ونسبتهم (24.1%)، وعدد الأفراد الموافقين (282) ونسبتهم (52.2%) ، وعدد الأفراد المحايدين (75) ونسبتهم (13.9%) ، وعدد الأفراد الغير موافقين عددهم (35) ونسبتهم (6.5%)، أما الأفراد الغير موافقين بشدة فعددهم (18) ونسبتهم (3.3%) ، وبالتالي فإن إجمالي نسبة الموافقة (76.3%) ،

كما أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى تساوي (4) وهذا يعني أن الرأي السائد لغالبية أفراد العينة (أوافق)، وأن إجمالي المتوسط الحسابي لكل عبارات الفرضية الأولى يساوي 3.872، (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.952 . وعليه نستنتج مما سبق أن عبارات الفرضية الأولى قد تحققت مما يؤكد صحتها ، وبالتالي فان : **للتضخم أثر سلبي في عرض القوائم المنشورة .**

اختبار الفرضية الثانية : نصت الفرضية الثانية على (أن قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة) والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل اعتماد أساس التكلفة التاريخية عند إعداد القوائم في ظل التضخم ، يتفق مع مبدأ الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها ، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية ، والجدول التالي رقم (44) يبين نتائج تحليل الفرضية والتي تشتمل على (9) فقرات .

جدول رقم (49)

نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال
مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم غير ملزم العمل به لإعداد القوائم المالية .	2.950	1.281	2
لا يأخذ مبدأ التكلفة التاريخية الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار	4.433	0.789	5
تكمن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي ، في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .	4.000	0.781	4
تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغير التي طرأت على بنود القوائم المالية .	4.217	0.804	4
يوجد نقص في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم	3.867	1.049	4
يساعد الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع .	3.717	1.121	4
يصعب تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عند وجود تغير في المستوى العام للأسعار .	3.867	0.999	4
إعداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي .	3.983	0.854	4
عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم ، لا يتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية.	3.783	1.043	4
جميع العبارات	3.869	0.969	4

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

ومن الجدول أعلاه يلاحظ الباحث الآتي:

1) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى تساوي (2) وتعني (غير موافق) ، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.950 (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 1.281 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على التخلي عن بمبدأ الإفصاح المحاسبي لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم بل يرون ضرورة الالتزام به .
2) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.433 و الانحراف المعياري 0.789 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بأن مبدأ التكلفة التاريخية لا يأخذ الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار.
3) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.000 والانحراف المعياري 0.781 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي ، تكمن في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
4) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.217 والانحراف المعياري 0.804 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغير التي طرأت على بنود القوائم المالية.
5) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.867 والانحراف المعياري 1.049. وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يوجد نقص في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم .
6) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.717 والانحراف المعياري 1.121 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم يساعد في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع .
7) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.867 والانحراف المعياري 0.999. وهذا يعني أن غالبية

أفراد العينة موافقون على أنه يصعب تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عند وجود تغير في المستوى العام للأسعار.

8) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.983 والانحراف المعياري 0.854 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن عملية عداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، تعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي.

9) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.783 والانحراف المعياري 1.043وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه لايتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية في ظل التضخم

وعليه نجد أن استبيان الفرضية الثانية يتكون من (9) عبارات وعينة الدراسة تتكون من (60) فردا وإجمالي الإجابات (540) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثانية كما يلي:

جدول رقم (50)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	التكرار	النسبة
أوافق بشدة	145	%26.9
أوافق	275	%50.9
محايد	49	%9.1
غير موافق	46	%8.5
غير موافق بشدة	25	%4.6
المجموع	540	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (45) نجد أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عددهم (145) فردا ونسبتهم (26.9%)، وعدد الأفراد الموافقين (275) ونسبتهم (50.9%)، وعدد الأفراد المحايدين (49) ونسبتهم (9.1%) ، وعدد الأفراد الغير موافقين عددهم (46) ونسبتهم (8.5%) ، أما الأفراد الغير موافقين بشدة فعددهم (25) ونسبتهم (4.6%). وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (77.8%).

كما أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية تساوي (4) وهذا يعني أن الرأي السائد لغالبية أفراد العينة (أوافق)، وأن إجمالي المتوسط الحسابي لعبارات الفرضية يساوي 3.869 ، (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.969 . وعليه نستنتج مما سبق أن عبارات الفرضية الثانية قد تحققت مما يؤكد صحتها ، وبالتالي :

(فان قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة).

اختبار الفرضية الثالثة : نصت الفرضية الثالثة على أن (التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة) والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل فعلا للتضخم تأثير سلبي على القوائم المالية التي يتم نشرها من قبل المنشأة، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، والجدول التالي رقم (45) يبين نتائج تحليل الفرضية والتي تشتمل على (9) فقرات .

جدول رقم (51)

نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال
الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما .	4.233	0.851	4
الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة .	4.217	0.739	4
للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية .	4.300	0.869	5
الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية .	4.233	0.851	5
في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة .	3.833	0.924	4
مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم .	3.617	1.075	4
مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية.	3.917	0.809	4
إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين .	4.117	0.922	5
الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم لإعداد القوائم المالية يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين	4.083	0.671	4
جميع العبارات	4.061	0.857	4

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

ومن الجدول أعلاه يلاحظ الباحث الآتي:

1) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.233، (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.851 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما .

2) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.217 والانحراف المعياري 0.739 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة .

3) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.300 والانحراف المعياري 0.869 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية.

4) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة هي تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.233 والانحراف المعياري 0.851 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية.

5) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.833 و الانحراف المعياري 0.924 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة .

6) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.617 والانحراف المعياري 1.075 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم .

7) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.917 ،والانحراف المعياري .809. وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية.

8) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة تساوي (4) وتعني (أوافق)،

وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.117 ، والانحراف المعياري 0.922 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على إن إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين.

9) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.083 ، والانحراف المعياري 0.671 . وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم لإعداد القوائم المالية يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين .

وعليه نجد أن استبان الفرضية الثالثة يتكون من (9) عبارات وعينة الدراسة تتكون من (60) فرادا وإجمالي الإجابات (540) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة كما يلي:

جدول رقم (52)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	التكرار	النسبة
أوافق بشدة	174	%32.2
أوافق	268	%49.6
محايد	66	%12.2
غير موافق	21	%3.9
غير موافق بشدة	11	%2.0
المجموع	540	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (47) نجد أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عددهم (174) فراد ونسبتهم (32.2%)،وعدد الأفراد الموافقين (268) ونسبتهم (49.6%)، وعدد الأفراد المحايدين (66) ونسبتهم (12.2%)، وعدد الأفراد الغير موافقين عددهم (23) ونسبتهم (4.3%) ، أما الأفراد الغير موافقين بشدة فعددهم (9) ونسبتهم (1.7%). وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (81.8%)،

كما أن الرأي السائد (المنوال) لغالبية أفراد العينة (أوافق)، وأن إجمالي المتوسط الحسابي لكل عبارات الفرضية يساوي4.061 ، (الدرجة الكلية من 5) والانحراف المعياري 0.857 وعليه نستنتج مما سبق أن عبارات الفرضية الثالثة قد تحققت مما يؤكد صحتها ، وبالتالي:

فإن **(التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة).**

اختبار الفرضية الرابعة : نصت الفرضية الرابعة على أن (الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عادلة) . والغرض من هذه الفرضية هو معرفة هل فعلا إن الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عادلة ، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من عبارات الفرضية الرابعة ، والجدول التالي رقم (84) يبين نتائج تحليل الفرضية التي تشتمل على (9) فقرات .

جدول رقم (53)

نتائج التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الرابعة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال
تعد التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم .	4.167	0.806	5
مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية .	3.683	1.017	4
مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي	3.900	.896	4
يمكن أن يساعد مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار مستخدمي القوائم المالية من التأكد على مدى مصداقية القوائم المالية .	4.017	0.873	4
يمكن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم .	4.050	0.769	4
هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية .	4.167	0.740	4
يجب أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم ، والملائمة ، والموثوقية ، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر كبير من الموضوعية .	3.833	1.122	4
أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع	4.033	0.758	4
القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل .	4.017	0.948	4
جميع العبارات	**3.985**	**0.881**	**4**

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

ومن الجدول أعلاه يلاحظ الآتي:

1) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى تساوي (5) وتعني (أوافق بشدة)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.167 (الدرجة الكلية من 5) و الانحراف المعياري 0.806 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم .

2) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.683 والانحراف المعياري 1.017 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بأن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية .

3) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.900 والانحراف المعياري 0.896 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي.

4) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.017 والانحراف المعياري 0.873 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه من الممكن أن بساعد مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار مستخدمي القوائم المالية من التأكد على مدى مصداقية القوائم المالية.

5) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.050 والانحراف المعياري 0.769 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه من الممكن أن يتم استخدام مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم.

6) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.167 والانحراف المعياري 0.740 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية.

7) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.833 والانحراف المعياري 1.122 وهذا يعني أن غالبية

أفراد العينة موافقون على وجوب تمتع القوائم المالية بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر كبير من الموضوعية .

8) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.033 والانحراف المعياري 0.758 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع.

9) أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة تساوي (4) وتعني (أوافق)، وأن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.017 والانحراف المعياري 0.948 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن لقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل .

وعليه نجد أن استبيان الفرضية الأولى يتكون من (9) عبارات وعينة الدراسة تتكون من (60) فرادا وإجمالي الإجابات (540) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول الفرضية الرابعة كما يلي:

جدول رقم (54)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الرابعة

الإجابة	التكرار	النسبة
أوافق بشدة	138	%25.6
أوافق	313	%58.0
محايد	49	%9.1
غير موافق	23	%4.3
غير موافق بشدة	17	%3.1
المجموع	540	%100

المصدر: إعداد الباحث ، بيانات الدراسة الميدانية ،2017م

من الجدول رقم (85) يلاحظ الباحث أن عدد الأفراد الموافقين بشدة عددهم (138) فردا ونسبتهم (25.6%) ، وعدد الأفراد الموافقين (313) ونسبتهم (58.0%)، وعدد الأفراد المحايدين (49) ونسبتهم (9.1%) ، وعدد الأفراد الغير موافقين عددهم (23) ونسبتهم (4.3%)، أما الأفراد الغير موافقين بشدة فعددهم (17) ونسبتهم (3.1%) . وبالتالي فان إجمالي نسبة الموافقة (83.6%)، كما أن فئة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية

الرابعة تساوي (4) وتعني أن الرأي السائد لغالبية أفراد العينة (أوافق)، وأن إجمالي المتوسط الحسابي لكل عبارات الفرضية يساوي 3.985 (الدرجة الكلية من 5) والانحراف المعياري 0.881 وعليه نستنتج مما سبق أن **عبارات الفرضية الرابعة قد تحققت مما يؤكد صحتها** وبالتالي: (فان الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عادلة).

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

- المبحث الأول : الاستنتاجات .
- المبحث الثاني : التوصيات .
- المبحث الثالث : آفاق للبحث في الموضوع .

الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول :

الاستنتاجات :

توصل الباحث من دراسته إلى الاستنتاجات التالية:

أولا: استنتاجات الدراسة النظرية :

1) أظهرت الدراسة النظرية أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في عملية التقييم المحاسبي أثناء فترات التضخم ، يؤدي إلى قياس غير سليم لمختلف البنود المكونة للقوائم المالية خاصة تلك التي يتم الاحتفاظ بها لوقت طويل في الشركة .

2) يؤدي التضخم في ظل الاعتماد على القياس التقليدي، إلى عدم قابلية المعلومات المالية والمحاسبية للمقارنة بين مختلف الدورات.

3) يدفع تجاهل التضخم إلى ابتعاد عناصر الميزانية عن قيمها الجارية والتضليل في عرض القوائم المالية، وتغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي، مما ينتج عن ذلك نقص الموثوقية في المعلومات المالية والمحاسبية.

4) تنبع أهمية معالجة الآثار التضخمية في البيانات المحاسبية المُعدَّة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة، وذلك في الاتجاه الذي يُحسِّن من دورها كأدوات لقياس ربحية المنشأة ومركزها المالي، ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشورة بزيادة قابليتها للمقارنة.

5) لاحظ الباحث أن النسب المثلى للتضخم اللازمة لتحقيق النمو الاقتصادي، تتقاطع مع النسب المفروضة للزكاة ، ويستنتج من ذلك أن هناك إشارة واضحة لوجود رابط وثيق بين الزكاة وأثرها في تحقيق النمو الاقتصادي.

ثانيا: استنتاجات الدراسة الميدانية :

1. وجود صعوبة في إعداد قوائم مالية مطابقة للواقع في ظل التضخم . إلا أن اخذ التضخم في الحسبان وإظهار أثره على القوائم المالية أصبح أمرا ضروريا وممكن تطبيقه عمليا.

2. يؤثر التضخم سلبا على بعض عناصر القوائم المالية ، وإيجابا على بعض العناصر الأخرى إذ تتحقق خسائر في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الموجودات، بينما تتحقق مكاسب في القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية ، والعكس يحدث في حالة الانكماش الاقتصادي .

3. التطبيق السليم لمبدأ الإفصاح يمكن أن يوضح التضخم الذي حدث لمستخدمي القوائم المالية .

4. يعد مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ ذات الأثر السلبي على القوائم المالية عند تطبيقها في ظل التغير في مستويات الأسعار ، حيث أثبتت الدراسة الميدانية أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية لا تمثل الواقع .

5. مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية واقل عدالة عند استخدامه في إعداد القوائم المالية .

6. يمكن أن يكون مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة هو البديل الأنسب في ظل التضخم وبالذات في الظروف الحالية لسهولة تطبيقه أكثر من بدائل القياس الأخرى في الواقع في ظل الظروف القائمة.
7. تعد القوائم المالية مخرجات لنظام المعلومات المحاسبية في الشركة ، وتتوقف فاعلية هذه القوائم على ما تحتويه من معلومات مالية ومحاسبية ذات قيمة اقتصادية معتد بها تفيد في اتخاذ القرار.
8. المعلومات المالية والمحاسبية يتوجب أن تتصف بالخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الموثوقية والملائمة لكي تلبي الرغبات المتعددة والمختلفة لأصحاب المصالح مع الشركة.

9. ما يزال مبدأ التكلفة التاريخية يلقى القبول العام في التطبيق ، فللتغلب على آثار التضخم على القوائم المالية يمكن عرض قوائم مالية إضافية وفق الطرق الأخرى البديلة في التقييم دون الاستغناء عن القوائم المالية التاريخية نظرا لما تحتويه من قيم ذات موضوعية معتد بها.

10. تحضير القوائم المالية وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعل القوائم المالية تحتوى على احتياطيات سرية (احتياطيات مستترة غير ظاهرة بالقوائم)، وذلك من خلال إظهار بعض بنود الميزانية وبالذات الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية .

المبحث الثاني :

التوصيات :

استنادا إلى الدراسة النظرية والميدانية في البحث وبناءا على نتائج البحث واستنتاجاته المتوصل إليها يوصي الباحث بما يأتي :

1) عند تطبيق النظام المحاسبي للتضخم على المؤسسات أن تتقيد بمحدد (العائد والتكلفة) أي أن تكون عوائد تطبيق هذا النظام أكبر من الآثار السلبية للتضخم على القوائم المالية.

2) لابد من التطبيق السليم والصحيح لمبدأ الإفصاح المحاسبي ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة عند إعداد القوائم المالية وإخراجها بصورة مقبولة من مستخدميها .

3) ضرورة العمل على الجمع بين صفتي الموثوقية والملائمة عند إعداد المعلومات المالية والمحاسبية لتحقيق احتياجات مستخدميها بشكل أكبر.

4) تكييف المعالجة المحاسبية مع ظاهرة التضخم بوصفها ظاهرة تمس اقتصاديات الدول جميعا.

5) إدراج مثل هذه المواضيع في البرامج الدراسية لطلبة المحاسبة خاصة فيما يخص تقنيات محاسبة التضخم.

6) ينبغي تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدية لكي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار.

7) يجب أن تتخلى المؤسسات عن الأساليب التقليدية للقياس المحاسبي خاصة المؤسسات التي لها أهمية في الاقتصاد وأن تسعى إلى فرض نظام لمحاسبة التضخم.

8) في ظل وجود اقتصاد إسلامي يجب استخدام المعالجات التي لا تتسم بالربوية وان قلت .

9) ضرورة وجود دورات تدريبية للمحاسبين توضح كيفية التعامل مع التضخم ،وإخراج قوائم مالية عادلة ومطابقة للواقع .

10) العمل على إخراج نشرات تثقيفية لمستخدمي القوائم المالية توضح مفاهيم التضخم وآثاره المحاسبية على القوائم المالية .

والجدول التالي يوضح العلاقة بين المشكلات والفرضيات والاستنتاجات والتوصيات :

م	المشكلة	الفرضية	الاستنتاج	التوصية
1	ما أثر التضخم على صحة ودلالة القوائم المالية المعدة والمنشورة ؟	للتضخم أثر سلبي في عرض القوائم المالية	يؤدي التضخم في ظل الاعتماد على القياس التقليدي إلى عدم إظهار القيم الحقيقية لعناصر الميزانية وبالذات الأصول، ويؤدي أيضا إلى عدم قابلية المعلومات المالية والمحاسبية للمقارنة بين مختلف الدورات .	ينبغي تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدية لكي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار ، كما يجب على المؤسسات عند تطبيق نظام محاسبي للتضخم أن تتقيد بمحدد (العائد والتكلفة) بحيث تكون عوائد النظام أكبر من آثار التضخم السلبية .
2	ما مدى تحقيق متطلبات مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ؟	إن قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة	يدفع تجاهل التضخم إلى ابتعاد قيم عناصر الميزانية عن قيمها الجارية والحقيقية وينتج عن ذلك التضليل في عرض القوائم المالية وتغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي مما ينتج عنه نقص الموثوقية في المعلومات المحاسبية والمالية .	ضرورة العمل على الجمع بين صفتي الموثوقية والملائمة عند إعداد القوائم والمعلومات المالية والمحاسبية لتحقيق احتجاجات المستخدمين ومتخذي القرارات بشكل أكبر وأكثر مصداقية . كما نوصي بإدراج هذه المواضيع في البرامج الدراسية لطلبة المحاسبة خاصة فيما يخص تقنيات محاسبة التضخم .

م	المشكلة	الفرضية	الاستنتاج	التوصية
3	ما تأثير التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية ؟	التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة .	أظهرت الدراسة أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في عملية التقييم المحاسبي أثناء فترات التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لمختلف البنود المكونة للقوائم المالية خاصة تلك التي يتم الاحتفاظ بها لوقت طويل في الشركة .	يجب أن تتخلى المؤسسات عن الأساليب التقليدية للقياس المحاسبي خاصة المؤسسة التي لها أهمية في الاقتصاد وأن تسعى إلى فرض نظام لمحاسبة التضخم ، كما يجب تدريب المحاسبين على كيفية التعامل مع التضخم وإخراج قوائم مالية عادلة ومطابقة للواقع من خلال عقد الدورات التدريبية للمحاسبين .
4	هل العمل بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يساعد في تقديم بيانات أكثر دقة لمستخدمي القوائم المالية ؟	الأخذ بمبدأ (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار) عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد في تقديم قوائم مالية أكثر عدالة .	إن مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة هو الأنسب في ظل التضخم وبالذات في الظروف الحالية لسهولة تطبيقه أكثر من بدائل القياس الأخرى في الواقع وفي ظل الظروف الحالية	لابد من التطبيق السليم لمبدأ الإفصاح المحاسبي ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة عند إعداد القوائم المالية لإخراجها بصورة مقبولة من مستخدميها ، كما يجب تكييف المعالجة المحاسبية مع ظاهرة التضخم بوصفها ظاهرة تمس اقتصاديات جميع الدول .

المبحث الثالث :

الدراسات المستقبلية وآفاق البحث :

في ضوء دراسة الباحث و الاستنتاجات التي توصل إليها ، فان الباحث يقترح :

- إجراء العديد من البحوث العلمية لمعرفة مدى علاقة الزكاة بظاهرة التضخم الاقتصادي وفتح آفاق جديدة أمام دارسي ظاهرة التضخم الاقتصادي وربطها بالنظريات الاقتصادية الإسلامية والوصول إلى معالجات أكثر ايجابيه للتضخم .

- إجراء بحوث علمية ، للوصول إلى معرفة المعاملات المالية في الاقتصاد غير المشروعة في الإسلام . وتحديد أسباب تحريم هذه المعاملات وعللها ..... الخ .

- إجراء كثير من البحوث العلمية لمعرفة: هل الشريعة تهتم بعدد كمية النقود دون النظر إلى قيمتها الشرائية ، أو أنها تأخذ القيمة الشرائية للنقد بعين الاعتبار عند المعاملات المالية (وبالذات عند عملية الاقتراض).

- إجراء المزيد م البحوث العلمية للكشف عن دور الزكاة في حل مشكلة التضخم .

المراجع والملاحق

المراجع العربية :

1- إبراهيم علي العشماوي (1971)، **دراسات في المراجعة** ، مطبعة دار العالم العربي ، القاهرة.

2- إبراهيم سالم غراب و محمود البيومي (د ت)،**المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية** ،المكتب العربي الحديث، الازاريطه، مصر.

3- أحمد عبادة سرحان وآخرون (د ت) ، **الإحصـــاء** ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر،الإسكندرية.

4- أحمد الرفاعي غنيم و نصر صبري (2000)، **التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS.** ، دار قباء للطباعة والنشر ، القاهرة .

5- إسماعيل محمد هاشم (1976)، **مذكرات في النقود والبنوك** ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت .

6- إسماعيل عبد الرحمن ودحوبي موسى عريقات (1999)، **مفاهيم أساسية في علم الاقتصاد الكلي** ، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن .

7- أكرم حداد، مشهور هذلول (2008)، **النقود و المصارف : مدخل تحليلي و نظري**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن.

8- أمين السيد أحمد لطفي (2004)، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،مصر.

9- أمين السيد احمد لطفي (2005) ، **نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر.

10- أمين السيد أحمد لطفي (2007) ، **نظرية المحاسبة - القياس والإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

11- اوتمار ايمنجر وآخرون (1974)" **التضخم والنظام النقدي الدولي**" ترجمة محمد عزيز، دار الطليعة - بيروت .

12- البنك الدولي (1995)،**الدليل في أعمال المحاسبة والتدقيق والتقارير المالية** ،ط 1، مطبوعات البنك الدولي ، قسم المحاسبة .

13- ج فيلتشينسكي (1973)، **علم الاقتصاد الاشتراكي** ، ترجمة محمد صقر، دار التقدم العربي بيروت .

14- جان مارشال (1964) ، **الاقتصاد السياسي : النقد والتسليف** ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، باريس ، ترجمة هشام متولي ' وآخرون ، دار اليقظة العربية للتأليف والترجمة والنشر ، بيروت.

15- جان مارشال (1965) ، **الاقتصاد السياسي : آلية تشكل الاسعار**، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، باريس، ترجمة هشام متولي ' وآخرون ، دار اليقظة العربية للتأليف والترجمة والنشر، بيروت.

16- جمعة خليفة الحاسى وآخرون (1996)، **المحاسبة المتوسطة** ، دار النهضة ، بيروت لبنان.

17- جون ستيتل (د ت)، **كيف تكتب التقارير السنوية لعرضها على المساهمين** ، ترجمة ونشر دار الفاروق للنشر ، القاهرة.

18- جيمس ستيوارت (1982م)، ريجار داستروب **" الاقتصاد الكلى "** ترجمة عبد الفتاح عبد الرحمن و عبد العظيم محمد ، دار المريخ ، الرياض .

19- حسن احمد توفيق (1978)، **التمويل والإدارة المالية في المشروعات التجارية** ، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ، القاهرة .

20- حسام الدين مصطفي الخداش وآخرون (1998)، **أصول المحاسبة المالية** ، ط 02 ، جـ1، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن.

21- حسين بن هني (2002) ، **اقتصاديات النقود والبنوك : الأسس والمبادئ** ، دار الكندي للنشر والتوزيع ، الأردن .

22- حماد طارق عبد العال (2000)، **التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض و التحليل** ، جامعة عين الشمس ، مصر.

23- خالد الراوي (2000)،**التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن.

24- خالد الدليمي (1998)، **النقود و المصارف والنظرية النقدية** ، دار الأنيس للطباعة و النشر والتوزيع، مصراتة الجماهيرية الليبية العظمى .

25- خالد راغب الخطيب (1998) ، **أصول المحاسبة** ، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن .

26- خليل الدليمي، وآخرون (2005) ، **مبادئ المحاسبة المالية** ، جـ 1، دار الثقافة، عمان، الأردن.

27- دونالد كسيو (1988) ، **"المحاسبة المتوسطة"** ترجمة كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية.

28- دلال القاضي، وآخرون (2005)،**الإحصاء للإداريين والاقتصاديين** ، دار الجامد للنشر والتوزيع ، الأردن .

29- رضوان حلوة حنان (2009) ، **مدخل النظرية المحاسبية ،الإطار الفكري- التطبيقات العملية** ، ط2 ، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن .

30- رضوان حلوة حنان (2008) ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، ط 3 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .

31- رضوان حلوه حنان (1998) ، **تطور الفكر المحاسبي** ، ط 1، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الأردن.

32- ريتشارد شرويدر، وآخرون (2006) ، **نظرية المحاسبة** ، تعريب خالد علي كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية .

33- رزق أبو زيد الشحنة (2015)، **تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، دار وائل للنشر، الأردن .

34- زهير ثابت (د ت) ، **كيف تقيم أداء الشركات والعاملين** ، دار قباء للطباعة والنشر ، القاهرة .

35- ساطع ألسبتي (1998) ، المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية ،الشركة النموذجية للطباعة ، بغداد.

36- سعيد جايد مشكور العامري (2006) ، **محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق** ، ط1 ، دار زهران للنشر والتوزيع ، الأردن .

37- سيد الهوا ري (1981)، **الاستثمار والتمويل** ، مكتبة عين شمس ،القاهرة.

38- سيد عطا الله السيد (2009) ، **النظريات المحاسبية** ،ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن.

39- شعيب شنوف (2008)، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، جـ1، مكتبة الشركة الجزائرية ، بوداؤد ، الجزائر .

40- صادق مهدي السعيد (1967)،اقتصاد العمل الاجتماعي،جامعة بغداد ، مطبعة المعارف ، بغداد ، العراق .

41- صبحي تادرس قريصة وأحمد رمضان نعمة الله (1990) ، **اقتصاديات النقود والبنوك** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

42- ضياء مجيد الموسوي (د ت)، **الاقتصاد النقدي : قواعد، نظم، نظريات، سياسات، مؤسسات نقدية** ، مطبعة النخلة ، دار الفكر .

43- طارق الحسيني (1993)، **التحليل المالي والمحاسبي**، جامعة آل البيت ، الأردن.

44- طارق عبد العال حماد (2006)، **التقارير المالية ، كلية التجارة** ، جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

45- طلال أبو غزالة (د ت)، **معجم ابو غزالة للمحاسبة والأعمال** ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن.

46- طلال الحجاوي و ريان نعوم (2005) ، **المحاسبة المالية** ، جـ1- مناهج الجامعات العالمية ، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن .

47- طلال محمد الحجاوي وآخرون (2009) ، **أساسيات المعرفة المحاسبية** ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن.

48- ظاهر الكلالده ومحفوظ جودة (1997)، **أساليب البحث العلمي في ميدان العلوم الإدارية**، مؤسسة زهران، الأردن .

49- عادل محمد الحسون وخالد ياسين القيسي (1991)، **النظم المحاسبية** ، جـ1 ، دار الشؤون الثقافية ، بغداد.

50- عباس مهدي الشيرازي (1991) ، **"نظرية المحاسبة"** ، ط 1، دار ذات السلاسل ، الكويت.

51- عبد الرحمن إبراهيم الحميد (2009) ، **نظرية المحاسبة** ، جامعة الملك سعود ، الرياض، السعودية .

52- عبد الرزاق السنهوري، (1954)، **"مصادر الحق في الفقه الإسلامي ، دراسة مقارنة بالفقه الغربي"**، جـ1، دار الفكر للطباعة والنشر، بيروت.

53- عبد العزيز الراشد (1985) ، **دليل المراجعة** ، مكتب عبد العزيز الراشد ، الرياض .

54- عبد الملك إسماعيل حجر(1997)، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الفكر المعاصر ، صنعاء، الجمهورية اليمنية .

55- عبد المنعم السيد علي و نظار سعد الدين العيسي (2004)، **النقود والمصارف والأسواق المالية** ، دار الحامد ، الأردن.

56- عبد الناصر إبراهيم نور و آخرون (1998)، **أصول المحاسبة المالية** ، جـ2 ، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ، عمان الأردن.

57- عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان (1988) ، **أصول القياس والاتصال المحاسبي** ، دار النهضة العربية، لبنان .

58- عبد الوهاب نصر علي (2004)، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية .

59- عبد الحي مرعي و محمد عباس بدوي (2003) ، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية .

60- عز الدين مالك الطيب (د ت)، **المدخل إلى علم الاقتصاد** ، ط1، دار النهضة ، الخرطوم.

61- عليان الشريف وآخرون (2000)، **مبادئ المحاسبة المالية**، جـ 1، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ،عمان الأردن .

62- عقيل حسين عقيل (1999)، **فلسفة مناهج البحث العلمي** ، مكتبة مدبولي ، طرابلس ، ليبيا .

63- عمر السيد حسنين (1986)، **فصول من تطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان .

64- غازي حسين عناية (1979) ، **التمويل بالتضخم** ، ط1 ، دار الرشيد للنشر والتوزيع ، الرياض.

65- غازي حسين عناية (2006) ، **التضخم المالي** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية .

66- غريب محمد سيد احمد (1985)، **تصميم وتنفيذ البحث الاجتماعي** ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية .

67- فاروق عبد العظيم أحمد وآخرون (1982)، **مقدمة في طرق البحث الإحصائي**، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية.

68- فايز جمعة النجار وآخرون (2009)، **أساليب البحث العلمي**، جامعة الإسراء ، دار الجامد للنشر والتوزيع ' الأردن .

69- كمال الدين الدهراوي (2002)، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة** ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية .

70- كمال الدين الدهراوي (2003) ، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر .

71- كمال الدين مصطفي وآخرون (2008) ، **محاسبة الشركات، تحليل النظم والمشاكل المحاسبية**، دار الكتاب الحديث ، مصر .

72- لجنة من العلماء والأكاديميين (1974)، الموسوعة الفلسفية ،ترجمة سمير كرم ، دار الطليعة للطباعة والنشر ، بيروت .

73- لجنة قواعد المحاسبية الدولية (1987)، **قواعد المحاسبية الدولية** ، تعريب عصام مرعي ، نشر مكتب سابا وشركاهم - دار العلم للملايين ، بيروت .

74- لجنة الأصول الدولية للمحاسبة (1989)، **الإطار العام لإعداد البيانات الختامية** ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن .

75- لجنة معايير المحاسبة الدولية (2000)، **معايير المحاسبة** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

76- لجنة معايير المحاسبة (2000)، **معايير المحاسبة المالية** ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض .

77- مجلس معايير المحاسبة الدولية (2015) ،**المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة** ، أعيد إخراجها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.

78- مجموعة من الاقتصاديين (1980) ، **الموسوعة الاقتصادية** ، تعريب عادل عبد المهدي و حسين الهموندي ، دار ابن خلدون للطباعة والنشر، بيروت .

79- محمد سعيد وهبة وعبد العزيز محمد جمجوم (1984)، **دراسة مقارنة في زكاة المال** ، تهامة للنشر ، جدة ، المملكة العربية السعودية .

80- محمد الفيومي محمد (1984)، **قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة** ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة ، القاهرة .

81- محمد فضل الارياني و عبد الملك إسماعيل حجر (2000) ، **الأصول النظرية والعلمية للمحاسبة المالية** ، دار الفكر دمشق ، سوريا .

82- محمد حلمي مراد وآخرون (د ت) ، **الموسوعة الاشتراكية** ، مطبعة دار الكتب ، بيروت، لبنان.

83- محمد المبروك أبو زيد (2005) ، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية** ، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع ، القاهرة .

84- محمد زكي شافعي (د ت)، **مقدمة في النقود والبنوك** ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت، لبنان.

85- محمد عباس حجازي (د ت)، **" المحاسبة الإدارية – الأساسيات المعلومات التخطيط اتخاذ القرارات الرقابة "** ، مكتبة عين شمس، القاهرة

86- محمد مطر و موسي السويطي (2008) ، **" التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس - العرض – الإفصاح"** ، ط02 ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن .

87- مختار محمد بلول (1988)، **" دليل المستثمر في الأوراق المالية – الأسهم والسندات"** ، جامعة الملك سعود ، الرياض.

88- مقداد أحمد الجليلي وشكري حنا صليب (1984) ،**النظم المحاسبية - الإطار العلمي** ، جامعة الموصل ، بغداد.

89- منير شاكر محمد ، وآخرون (2005)، **" التحليل المالي – مدخل صناعة القرارات "** ، ط2، دار وائل للنشر ، الأردن.

90- منظمة العمل الدولية (1973)، **كيف تقرأ الميزانية العمومية** ، ترجمة محمد علي حلاوى، المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري ، بغداد.

91- نعيم دهمش وآخرون (1999) ، **مبادئ المحاسبة** ، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن .

92- نعيم دهمش (1980)،**النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقاتها في المحاسبة الحكومية** ' المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان.

93- نواف محمد عباس الرمّاحي (2009)، **المحاسبة القومية**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن.

94- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم (2002) ، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، مصر .

95- وضاح نجيب رجب (2011)، **التضخم والكساد: الأسباب والحلول وفق مبادئ الاقتصاد الإسلامي** ، ط1 ، دار النفائس ، الأردن .

96- وليد ناجي الحيالي (2007)، **المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

97- وليد ناجي الحيالي (2007)، **نظرية المحاسبة** ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك .

المراجع الأجنبية :

1. Abdul Naser Nour &Jaffarulla ,2002. Financial Accenting in English ,Al-masirah For publishing, Jordan.

2. American Institute of Certified Public Accountants Study Group on the Objectives of Financial Statement, New York: AICPA, 1973.

3. ERIC.KOHLER, 1982, (DICTIONARY FOR ACCOOUNTS) Prentice Hall Of India.

4. Fried man" 1956 " The Quantity Theory of Money " Chicago University Press" .

5. Hughes, John, liu, Jing &Zhang, Mingshan (2003,January) "Inflation ,Foreign Exchange, and Parsimonious Equity Valuation", University of California los Angeles.p1 33 Retrieved 20/12/2005 https://pdfs.semanticscholar.org/879b/44149c89218bfef8c10743ff7 c1a9085949.pdf

6. Mario Situm,(2009,Sep.) The effects of money printing on inflation accounting, University of Applied Sciences Kufstein,SSRN ElectronicJournal, https://www.researchgate.net/publication/228219191_The_Effects_of_ Money_ Printing_on_Inflation _Accounting.

7. Gordan, E.A. (2001 Jun), "Accounting for Changing Prices: the Value Relevance of Historical Cost, Price Level and Replacement Cost Accounting in Mexico"{Electronic Version}, Journal of Accounting Research, Vol. 39, Issue.p 177-200. http/web 1. enpet. Com/search. Asp .

8. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) .

المجلات والدوريات

1- إبراهيم منذر حمودة (آبار 1993)، **الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية وأثرها على الميزانية العمومية وتقرير مدقق الحسابات** ، مجلة المدقق ، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، العدد 20، عمان ، الأردن .

2- إسكندر روحي مصيص (1994)،**التقارير المالية والقرار الاستثماري**، مجلة المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 82، عمان ، الأردن.

3- الأصول الدولية للمحاسبة (مايو 1993) ، **الأصل المحاسبي الخامس** ، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، الأردن، العدد 20.

4- حسين العمر ،(1986)، تأثير عرض النقد وسعر الصرف على التضخم في الاقتصاد الكويتي – مجلة جامعة الملك سعود– 1416هـ

5- حسن الحاج محمد صدق (1999) ، **العودة إلى أسعار الصرف الثابتة** ، بحوث اقتصادية عربية، مجلة فصلية تصدرها الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد 16 ، القاهرة .

6- خالد رشيد العديم (مارس 2016)، المحاسبة ورفاهية الأمم، مجلة المحاسبة والمراجعة ، فصلية، العدد 23 ، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، الرياض ، السعودية.

7- محمد مطر (فبراير1990)، **المحاسبة في خدمة الإدارة - التكامل بين الوظائف المحاسبية والإدارية** ، المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 49 ، عمان ، الأردن.

8- سيدا أونر ، مارس (2010)، **ما هو التضخم ؟** ، مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد العربي .

9- ضياء داود، صادق البسام (1982) ، " المحاسبة الدولية " من منشورات جامعة الكويت .

10-عمر ابوبكر باحميد (1998) ،**التخصيص أهداف وسبل** ، مجلة المالية ، نشرة فصلية ، العدد 90 ، وزارة المالية ، صنعاء، الجمهورية اليمنية .

11-عمر كامل الحاروني (1983)،**محاسبة التضخم ، مجلة التكاليف** ، الجمعية العربية للتكاليف، العدد 2,3 (مايو / سبتمبر 1983) ، القاهرة.

12- عبد الحكيم سالم الغانم (نوفمبر 1997)،الإطار العام لإعداد القوائم المالية ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، فصلية ،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد103،الأردن.

13-فهيم صالح لوندي (الربع الثاني 1998)، **مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كاساس لترشيد القرارات** ،المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 107، الأردن.

14-لطفي زيود ، وآخرون (2007) ، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد رقم 29، العدد رقم 01، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، سوريا .

15-مسعود صديقي (يناير 2010) ، **"التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي.

16- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (فبراير (1990)، **المحاسبة في خدمة الإدارة ، التكامل بين الوظائف المحاسبية والإدارية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 49 ، الأردن.

17-محمد عبد الحليم عمر (ابريل 1997)، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق و الالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، ندوة حول: التضخم وآثاره على المجتمعات - الحل الإسلامي ، المنامة ، البحرين.

18- نبيه عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم (1989) ، **المحاسبة الدولي – الإطار الفكري والواقع العملي** ، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة ، الإصدار الخامس عشر ، الرياض

19- نشرة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية في اليمن (أبريل 2016م) ، الصادرة عن وزارة التخطيط والتعاون الدولي ، قطاع الدراسات و التوقعات الاقتصادية ، العدد الثالث عشر .

20- الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (سبتمبر2005)، تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة على المصارف الإسلامية ، القسم الثاني، مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، المجلد 13، العدد الثالث ، عمان ، الأردن .

21-ياسين احمد العيسى (1998)، **التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة** ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية ، المجلد2 ، العدد 25 ، عمان ، الاردن.

22- يوسف محمود جربوع (الربع الثاني 1999) ، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها**،المحاسب القانوني العربي، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 110، الأردن .

الرسائل العلمية والتقارير :

1- إبراهيم خليل السعدي ،(2009)، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الحادي والعشرون، بغداد .

2- أحمد محمد صالح الجلال (2006)، **"دور السياسات النقدية والمالية في مكافحة التضخم في البلدان النامية (حالة الجمهورية اليمنية ، 1990 - 2003) "** ، رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة الجزائر .

3- تيجاني بالرقي (2006)، **"دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية "** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف .

4- خالد محمد رجب الجابري (1995) ، **المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التضخم** ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، الأردن .

5- راضية رنان (2002)، **"أنظمة سعر الصرف في البلدان النامية ودورها في مكافحة التضخم في ظل التحولات المالية الدولية "**، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .

6- رولا كاسر لايقة (2007)، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة تشرين ، الجمهورية العربية السورية .

7- سالمي محمد الدينوري (2006)، **"قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية"** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الحاج لخضرباتنة ،الجزائر.

8- سعيد هتهات (2006)، **"دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر"** ، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، الجزائر .

9- شادو عبدا للطيف (2013) ، دراسة حول " **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية** " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، الجزائر .

10-طارق محمد عبد الرحيم ،2011)، **اثر تغيرات الأسعار على القوائم المالية** ، دراسة مقدمة لنيل الدكتوراه في فلسفة المحاسبة ، جامعة النيلين ، السودان .

11-عمر ابوبكر باحميد (1994)، **الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة بمصنع تعبئة التمور وادي حضرموت** ، تقرير غير منشور، وحدة التوثيق جامعة حضرموت تحت رقم : أق / د/ 21 / 6 .

12-فتح محمد المحضار (2001) ، **التغيرات في المستويات العامة في الأسعار وأثرها على دلالة النسب المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، الأردن .

13- فريد زعرات (2009)، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجيستر غير منشورة في المحاسبة والتدقيق، جامعة البليدة ، الجزائر.

14-كويسي محمد (2011)، **"آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، رسالة ماجيستر غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر.

15- كركاشه حسين (2012)، **اثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية** ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر.

16-مدحت فوزي عليان وادي (2006)، **"أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية"** ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة .

17- مدثر عبد الحافظ حمودة موسى (2015)، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة' جامعة شندي ، السودان .

18- موسى أحمد الهادي (2009) ، **أثر التضخم في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في السودان** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم .

مواقع الانترنت :

1- محمد سعيد النابلسي، **مقال حول التضخم** ،
http://www.arabency.com/index.php?module=pnEncyclopedia&func=display_term&id=930&m

2- وليد الحيالي ، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، من موقع : (www.ao-academy.org).

الملاحق

- محكمو الاستبانة .
- الاستبانة.

محكمو الاستبانة :

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
1	د/ محمد صالح الكسادي	أستاذ مشارك	جامعة حضرموت
2	د/ مروان يحي الزبيدي	أستاذ مساعد	جامعة حضرموت
4	د/ عمر عبود سعيد عقيلان	أستاذ مساعد	جامعة حضرموت

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ / (اختياري) .

العنوان :.....

.....

السلام عليكم ورحمة و بركاته:

يقوم الباحث بإعداد بحث حول :

التغير العام للأسعار وأثره على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

وذلك للحصول على درجة الماجستير ، ولإتمام البحث يحتاج الباحث إلي تعاونكم معه من خلال قراءة هذا الاستقصاء بعناية والإجابة عن الأسئلة الموجودة به بحيادية وموضوعية حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون أي تحيز ؛ لذا يأمل الباحث التكرم بالإجابة عن أسئلة الاستبيانات بدقة ، حيث إن صحة نتائج الاستبيانات تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك .مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط ، شاكرين لكم حسن تعاونكم .

ولكم فائق الاحترام والتقدير.

الباحث / عمر أبوبكر باحميد

الاستبيان

معلومات عامة :-

يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] داخل المربع المناسب لكل عبارة من العبارات الآتية :

1) المؤهل العلمي:

☐ ثانوي	☐ دبلوم
☐ بكالوريوس	☐ دبلوم عالي
☐ ماجستير	☐ دكتوراه
☐ أخرى (حددها)	

2) التخصص العلمي:

☐ محاسبة	☐ إدارة أعمال
☐ اقتصاد	☐ علوم مالية ومصرفية
☐ نظم معلومات محاسبية	☐ أخرى (حددها) .....

3) المسمى الوظيفي :

☐ مدير عام	☐ مدير مالي
☐ رئيس قسم	☐ محاسب
☐ مراجع حسابات (داخلي / خارجي)	☐ مدير الموارد البشرية
☐ مدير إنتاج / تسويق / مشتر وات	☐ أكاديمي
☐ أخرى (حددها)	

4) عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات .	☐ من 5 إلى 10 سنوات .
☐ من 11 إلى 14 ستة .	☐ 15 إلى 20 سنة .
☐ 20 سنة فأكثر .	

5) العمر:

☐ أقل من 30 سنة	☐ 30 وأقل من 40 سنة
☐ 40 وأقل من 50 سنة	☐ 50 سنة فأكثر

الفرضية الأولى :للتضخم أثر سلبي في عرض بنود القوائم المنشورة :

الرقم	الإيضاح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعد القوائم المالية العادلة في ظل التضخم وسيلة اتصال ناجحة للإدارة مع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة .					
2	هناك قصور في مصداقية القوائم المالية عند تجاهل آثار ظاهرة التضخم .					
3	يؤثر التضخم سلبا في بعض القوائم المالية و إيجابا في القوائم الأخرى					
4	يعد الارتفاع في المستوى العام للأسعار مشكلة من المشاكل التي تواجه المحاسبين عند إعداد القوائم المالية					
5	عدم إظهار تغير القوة الشرائية للنقود يعد إفصاحا ماليا ناقصا.					
6	يؤدي مفهوم ثبات قيمة العملة دون الأخذ في الاعتبار آثار تغير الأسعار لوحدة القياس ، إلى التضليل في عرض القوائم المالية .					
7	إن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص					
8	يمكن توضيح التغير في المستوى العام للأسعار داخل القوائم التي تعدها المؤسسة .					
9	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر .					

الفرضية الثانية : إن قصور عرض القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا يتفق مع مفهوم الإفصاح عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها ، والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات سليمة .

الرقم	الإيضاح	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم غير ملزم العمل به لإعداد القوائم المالية .					
2	لا يأخذ مبدأ التكلفة التاريخية الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار					
3	تكمن أهمية كفاية الإفصاح المحاسبي ، في إشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .					
4	تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل يساعد المحاسبين في توضيح أسباب التغيرات التي طرأت على بنود القوائم المالية .					
5	يوجد نقص في موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم					
6	يساعد الإفصاح المحاسبي في ظل التضخم في إعداد قوائم مالية أكثر عدالة ومطابقة للواقع .					
7	يصعب تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عند وجود تغير في المستوى العام للأسعار .					
8	إعداد القوائم المالية وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يعني تغليب الشكل القانوني عن الواقع الاقتصادي .					
9	عند إعداد القوائم المالية في ظل التضخم ، لا يتم العمل بمبدأ الإفصاح الشامل في القوائم المالية.					

الفرضية الثالثة : التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية غير عادلة.

الرقم	الإيضاح	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود توازن في مستويات الأسعار يعد أمرا سليما .					
2	الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى قياس غير سليم لنتائج الفترة .					
3	للتضخم أثر سلبي على القوائم التي تعد وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية .					
4	الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق للتكلفة التاريخية في ظل التضخم ، غالبا ما تكون بعيده عن قيمها الجارية الحقيقية .					
5	في ظل التضخم ، يتزايد اعتماد المستخدمين على القوائم المالية إذا أعدت وفقا ومبدأ التكلفة التاريخية المعدلة .					
6	مبدأ التكلفة التاريخية أكثر موضوعية وأقل عدالة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم .					
7	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية الخاصة ، يلقى قبولا واسعًا أكثر من التكلفة التاريخية.					
8	إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، يجعلها أقل فائدة بالنسبة للمستخدمين .					
9	الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم لإعداد القوائم المالية يعد وسيلة فاعلة خاصة لجلب المستثمرين					

الفرضية الرابعة : الأخذ بمبدأ (التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار) عند عرض القوائم المالية في ظل التضخم يساعد على تقديم قوائم مالية أكثر عدالة .

م	الإيضاح	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعد التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية في ظل التضخم .					
2	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أقل موضوعية وأكثر عدالة في إعداد القوائم المالية .					
3	مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يتناسب تناسبا طرديا مع تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي					
4	يمكن أن بساعد مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار مستخدمي القوائم المالية من التأكد على مدى مصداقية القوائم المالية .					
5	يمكن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار بديلا لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم .					
6	هناك صعوبة في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار لما يحويه من تغيرات للمبالغ الواردة في القوائم المالية .					
7	يجب أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية مثل القابلية للفهم ، والملائمة ، والموثوقية ، والقابلية للمقارنة حتى يتم عمل المقارنات بقدر كبير من الموضوعية .					
8	أخذ التضخم في الحسبان باستخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر سليمًا في المشروع					
9	القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة بشكل أفضل .					

Abstract

The objective of this study was to attempt to those an appropriate method to show the impact of price changes on the financial statements published by some Yemeni firms . accounting information was adjusted for general price level changes using the whole sale price index produced by the ministry of finance and National Economy. A Comparison was made between historical cost accounting information and general price-level adjusted data to show the impact of adjustment on the financial results.

The sample of the study consisted of AL- WADI for Contracting and Gas Services CO. LTD. The Researcher Depended On The Descriptive And Historical Methods , And The Case Study Method To Test Study Hypothesis According To The Data Of The Field Of The Study.

This study concluded that there are substantial differences between the accountant figures of the financial statements treated from the inflation effects by using the modified historical cost adjusted unit fixed cash accountant and numbers of the traditional financial statement prepared on the historical cost basis to the extent that ,the financial statement based on financial statement considered as misleading . Thus , this show the effect of the inflation on the credibility and suitability of the financial information published on the financial statements , and the importance of adjusting the historical financial statements to get rid of these effects.

The study recommended that the existing financial reporting after adjusting for inflation into account, the need to amend the historical financial reports for facilities data according to changes in the general price level to produce a true and fair information.

ALANDALUS UNIVERSITY
HIGH STUDY DEANSHIP
ADMINSTRATIVE SICNCE COLLEGE
ACCOUNTING DEPARTMENT

General Price level Changes and Influence On accounting disclosure in Financial Statements

field STUDY IN Al - Wadi Company for Contracting and Gas Services CO. LTD.

PREPARED BY STUDENT : OMAR ABOBAKR ABDULLAH BA-HAMID

SUPERVISED BY : DR. FAYEZ MOHAMMED SHEIKH BA- MUZAHEM

ASSOCIATE PROFESSOR – HADRAMOUT UNIVERSITY

2018