المجلة العربية للمحاسبة
المجلد الثامن - العدد الأول
مايـــو ٢٠٠٥
ص ص ٤٩ - ٧١

أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية

عبدالحميد مانع الصيح
جامعة صنعاء

ملخص

تهدف المحاسبة إلى خدمة المستخدمين للمعلومات المتعلقة بالنشاطات المالية للوحدات الاقتصادية بغية ترشيد قراراتهم الاقتصادية. ورغم تسليمنا بصعوبة تحديد احتياجات أولئك المستخدمين، فهذا لايمنع من إعداد بيانات مالية ذات الغرض العام بحيث تأخذ كل فئة ما تراه مناسباً لقراراتها، وسيكون ماأوردناه مقبولاً إذا ماتوافرات في تلك المعلومات خاصيتي الملاءمة لأغراض المستخدمين والثقة فيها من قبلهم.

وتعد البيانات المالية وفقاً لعدة فروض ومبادئ محاسبية، تهمل التغيرات في الأسعار التي تحدث من مدةٍ لأخرى. ولذا ينبغي أن يولي المحاسبون اهتمامهم للموجه التضخمية التي لايكاد يفلت منها اقتصاد واحد، ولاتستطيع السياسات المحاسبية أن تعمل بمعزل عن هذه التطورات الاقتصادية المهمة. وعليه يأتي هذا البحث بغية التعرف على مدى صلاحية المبادئ المحاسبية الحالية (وبالتحديد مبدأ التكلفة التاريخية) لأغراض اتخاذ القرارات وعرض الأسس البديلة لها، وكذا التعرض لتأثير التضخم على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، معتمداً على فرضية رئيسة مؤادها «تؤثر الزيادة في المستوى العام للأسعار (التضخم) على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية» وقد تم اختيار تلك الفرضية من خلال نتائج استبيان وزع على عينة من المساهمين والمقرضين والإدارة والمهنيين باستخدام اختبار Chi-Squre (X^2)، وقد كانت أهم نتائج البحث إيلاء أساس التكلفة التاريخية المعدلة أهمية أكثر من أساسي التكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية.

---

* يفرق البعض بين لفظ البيانات المالية ولفظ التقارير المالية والقوائم المالية ونستخدمها في هذا البحث بذات المعنى.

مقـدمة

إطار وأهمية البحث

تهدف المحاسبة إلى خدمة الأطراف المعنية بالمعلومات عن النشاطات المالية للوحدات الاقتصادية بغية تسهيل وترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. وعليه يمكن النظر للمحاسبة على أنّها نظام معلومات يتعامل مع البيئة، يأخذ منها البيانات ويعالجها ويوصلها إلى مستخدميها في شكل بيانات مالية .(Glautier & Underdown, 1984: 13) ولذا يمكن القول أنّ من أهم أهداف هذا النظام إمداد مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات اللازمة لهم لاتخاذ قرارات رشيدة. ورغم تسليمنا بصعوبة تحديد احتياجات أولئك المستخدمين لتعددهم وتنوع اهتماماتهم وتباين مستوى فهمهم، لكن هذا لايمنع من إعداد بيانات مالية تقدم معلومات ذات غرض عام بحيث تأخذ كل فئة ما تراه مناسباً لقراراتها، وسيكون ماأوردناه مقبولاً إذا ماتوافرات في تلك المعلومات خاصيتي الملاءمة لأغراض المستخدمين والثقة فيها من قبل أولئك المستخدمين، وتعد هاتان الخاصيتان، الخاصيتين الرئيستين للمعلومات المحاسبية، وفقاً لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB,1980) Financial Accounting Standards Board (FASB)، كما تمثل تلك الخاصيتين ومعهما القابلية للفهم والقابلية للمقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) (IASC, Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements, 1989: Par 24).

وينظر إلى الملاءمة بأنّها مقدرة المعلومات على إجراء تغيير عند اتخاذ القرار بوساطة مستخدم تلك المعلومات (Kam, 1986: 349)، والمعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل في ضوء نتائج الماضي والحاضر، كما تمكنه من التعرف على مدى نجاحه في تنبؤاته السابقة، وبالتالي تصحيح قراراته وتعديلها في ضوء هذه المعلومات، ولكي تقوم المعلومات المحاسبية بهذا الدور فلابد من تقديمها للمستخدم في الوقت المناسب، إذ لاجدوى ترتجى أو فائدة تحقق من المعلومات التي لاتكون متاحة في الوقت المطلوب توفرها فيه (Schroeder, Mc Cullers & Clark, 1987 18-19).

وتمثل الثقة خاصية متأصلة في المعلومات المحاسبية إذ لايمكن أن تكون المعلومات ذات فائدة للمستخدم إذا لم تحظ بثقته. والمعلومات الموثوقة هي التي تعكس بشكلٍ مرض الاحداث الاقتصادية للمنشأة وأن تكون خالية من الخطأ المادي والتحيز بشكلٍ معقول (Hermanson, Edwards& Salmonson, 1983: 4).

وبرغم توافر هاتين الخاصيتين فقد يوجد تعارض بينهما فزيادة درجة إحداهما قد يكون على حساب الأخرى، فإعداد التقارير المالية بالكلفة الجارية يعد أكثر ملاءمة من التقارير المالية المعدة بالكلفة التاريخية والعكس (العظمة، والعادلي، ١٩٨٦ : ٧٥).

ولذلك فإنّ هذا الأمر يرتب على معدي البيانات المالية إجراء نوع من المبادلة بينهما إذ لايمكن قبول المعلومات المحاسبية في ظل غياب أحد هاتين الخاصيتين تماماً.

وتعد البيانات المالية وفقاً لعدة فروض ومبادئ محاسبية، وتهمل هذه بدورها التغيرات في الأسعار التي تحدث من مدةٍ لأخرى. ولذلك فإنّ أكثر مايستوجب أن يشد اهتمام المحاسبين ومنظماتهم في هذه المرحلة الموجة التضخمية التي لايكاد يفلت منها اقتصاد واحد، ولاتستطيع السياسات المحاسبية أن تعمل بمعزل عن هذه التطورات المهمة التي تمس الاقتصاد برمته (طيب، ١٩٧٦: ٤١). ويعنى بالتضخم الزيادة في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات وبالنتيجة إنخفاض في القوة الشرائية للنقود (Most, 1977 : 161)

يوجد خلاف حول أسباب التضخم، فالمدرسة النقدية التي يمثلها Friedman ترجع أسباب التضخم إلى زيادة عرض النقود والتي بدورها تؤدي إلى زيادة أسعار السلع والخدمات المتاحة في المجتمع (التضخم) (Miller, 1980: 4) ، أما المدرسة الكنزية فترجع سبب التضخم إلى زيادة حجم الطلب الكلي عن العرض الفعلي للسلع والخدمات مما يؤدي إلى زيادة في أسعارها (زهران، ١٩٧٨: ٧٧). والملاحظ أنّه لايوجد فرق كبير بين النظريتين فزيادة عرض النقود يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات وزيادة الطلب لايمكن أن يكون فعالاً بدون وجود نقود تغذيه. وجل مانركز عليه لأغراض هذا البحث هو تأثير ذلك التضخم على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية.

بالنظر لإهمال أثر التضخم عند إعداد البيانات المالية بالتكلفة التاريخية فإنّ ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ستتأثر بعوامل التضخم أيضاً، مما يبين أهمية هذا البحث، إذ أنّ المعلومات المحاسبية التي لاتعكس أثر التضخم تضعف من مقدرة المستخدم على التنبؤ كون هذه المعلومات لاتخفض درجة عدم التأكد بشكلٍ كاف لعدم دقتها بشكلٍ نسبي، الأمر الذي يفضي إلى أن تقل درجة الملاءمة في هذه المعلومات. كما يؤثر التضخم على مدى الثقة في المعلومات المحاسبية، ومرد ذلك أنّ المعلومات المحاسبية التي لاتعكس أثر التضخم لاتعبر بأمانة عن قيم الموجودات أو الأحداث التي تمثلها بشكلٍ دقيق. كما تظهر أهمية هذا البحث بالنظر إلى أنّ اليمن قد شهدت تغيراً في الأسعار بشكلٍ كبير، فقد وصل معدل التضخم في سنة ١٩٩١م إلى ٣٦,٧٩٪ وواصل ارتفاعه حتى بلغ ٥٥,١٪ سنة ١٩٩٥م ثم عاد للهبوط حتى وصل إلى أدنى حد له سنة ١٩٩٧م إذ وصل إلى ٢,٢ ثم عاد للارتفاع حتى وصل سنة ٢٠٠١م إلى ١١,٩٧٪ (وزارة التخطيط، ٢٠٠٢: ٣٧٥). وفي تقديرنا أنّ معدلات التضخم أعلى ممّ ورد في مؤشرات وزارة التخطيط إذ وصل سنة ١٩٩٣م إلى ٥٠٪ (وزارة التخطيط، ١٩٩٤: ١٤٠)، ثم عادت الوزارة في الإصدار الحديث لتعلن أنّ معدل التضخم في سنة ١٩٩٣م هو فقط ٣٥,٨٪ (وزارة التخطيط، ٢٠٠٢: ٣٧٥) أمّا في سنة ١٩٩٤م و ١٩٩٥م وهي السنة التي نشبت فيها حرب الإنفصال والسنة التالية

لها ففي تقديرنا أنّ معدل التضخم زاد على ٥٥,١٪ المذكورة أعلاه بكثير، وقد استمر التضخم في الاقتصاد اليمني يشهد على ذلك الانخفاض في قيمة الريال اليمني مقابل العملات الأجنبية ففي حين كان الدولار يساوي ٤,٥ريال سنة ١٩٨٤م فإنّه أضحى يساوي ١٨٤,٥ريال سنة ٢٠٠٤م أي بزيادة مقدارها ٤٠٠٠٪.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يلي:

١. التعرف على مدى صلاحية المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية (مبدأ التكلفة التاريخية) لأغراض اتخاذ القرارات.
٢. التعرف على الأسس البديلة التي تعد بها البيانات المالية الأساسية أو الملحقة بالبيانات المالية الأساسية بدلاً عن التكلفة التاريخية.
٣. إبراز أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية.

فرضيات البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مؤداه «توثر الزيادة في المستوى العام للأسعار (التضخم) على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية».

وينبثق عن هذه الفرضية فرضيات فرعية ثلاث هي:

١. توجد علاقة بين الزيادة في المستوى العام للأسعار وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية من وجهة نظر العينة.
٢. توجد علاقة بين الزيادة في المستوى العام للأسعار والثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية من وجهة نظر العينة.
٣. يصلح مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد البيانات المالية في ظل الزيادة في المستوى العام للأسعار لأغراض اتخاذ القرارات من وجهة نظر العينة.

طريقة البحث

تم اعتماد بعض ماكتب في الأدب المحاسبي حول التضخم لتغطية الجانب النظري وبشكل سريع، كما تم توزيع استبيان على عينة من ١٠١ فرد شملت أربع مجموعات يمثلون أهم مستخدمي التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية في اليمن وهم المساهمون (٤٣) فرداً والمقرضون (٢١) فرداً والإدارة (٩) أفراد والمهنيين (٢٨) فرداً وقد كانت الاستجابة بنسبة ١٠٠٪ من أفراد العينة.

ويبين الجدول رقم (١)

توزيع العينة حسب التحصيل العلمي

التحصل العلمي	المساهمون		المقرضون		الإدارة		المهنيون		إجمالي	
	عدد	نسة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
ثانوية أو أقل	١٦	%٣٧,٢	-	-	-	-	-	-	١٦	%١٥,٨
شهادة معهد	٣	%٧	١	%٤,٨	٢	%٢٢,٢	٢	%٧,٢	٨	%٧,٩
شهادة جامعية	٢٣	%٥٣,٥	١٦	%٧٦,٢	٤	%٤٤,٥	١٧	%٦٠,٧	٦٠	%٥٩,٥
شهادة عليا	١	%٢,٣	٤	%١٩	٣	%٣٣,٣	٩	%٣٢,١	١٧	%١٦,٨
المجموع	٤٣	%١٠٠	٢١	%١٠٠	٩	%١٠٠	٢٨	%١٠٠	١٠١	%١٠٠

ويلاحظ من الجدول رقم (١) أنّ غالبية المشاركين ٥٩,٥٪ من حملة البكالوريوس، وأنّ ٧٦,٣٪ منهم يحملون شهادة البكالوريوس كحدٍ أدنى، مما يشير إلى كفاءة العينة في فهم وتحليل التقارير المالية.

وقد أختير المساهمون لكونهم مستخدمين رئيسين ودائمين للبيانات المالية من كل الشركات الصناعية المساهمة اليمنية بعد استبعاد الشركات تحت التصفية أو قيد الإنشاء، أو الشركات التي لم تنشر بيانات مالية لسنتين متتاليتين. واختير المقرضون من مؤسسات الإقراض (البنوك التجارية) التي قدمت قروض للشركات عينة البحث وبالتحديد من إدارات الإقراض. كما أختيرت عينة الإدارة من رئيس مجلس الإدارة أونائبه وكذا المدير العام للشركة أونائبه في الشركات المساهمة عينة البحث كونها معنية بالمعلومات الواردة في البيانات المالية وتستند في اتخاذ قراراتها الاقتصادية على تلك المعلومات. وأخيراً فقد أختير المهنيون باعتبار أنّهم الفئة المتخصصة والأكثر قدرة على الحكم فيما إذا كانت البيانات المالية ملائمة وموثوقة، وقد أختير المديرون الماليون في الشركات المساهمة عينة البحث، والمدققون الذين يقومون بتدقيق حسابات تلك الشركات.

ومما يدعم دقة الاستجابات في عينة الدراسة أن معظم أفراد العينة (٦٧,٣٪) في تخصصات المحاسبة والإدارة وبالتالي فإن لديهم الإلمام الكافي بالمصطلحات المحاسبية الواردة في الدراسة كما يتضح في الدجول رقم (٢):

ويبين الجدول رقم (٢)

توزيع العينة حسب التحصيل العلمي

التحصل العلمي	المساهمون		المقرضون		الإدارة		المهنيون		إجمالي	
	عدد	نسة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
محاسبة	١١	%٢٥,٦	١٠	%٤٧,٦	٣	%٣٣,٣	٢٦	%٩٢,٨	٥٠	%٤٩,٥
إدارة	٧	%١٦,٣	٦	%٢٨,٦	٤	%٤٤,٥	١	%٣,٦	١٨	%١٧,٨
اقتصاد	٤	%٩,٣	٥	%٢٣,٨	-	-	-	-	٩	%٨,٩
أخرى	٥	%١١,٦	-	-	٢	%٢٢,٢	-	-	٧	%٦,٩
بدون	١٦	%٣٧,٢	-	-	-	-	١	%٣,٦	١٧	%١٦,٩
المجموع	٤٣	%١٠٠	٢١	%١٠٠	٩	%١٠٠	٢٨	%١٠٠	١٠١	%١٠٠

وقد جرى استخدام النسب المئوية لمعرفة النسبة المئوية لآراء العينة عند كل مفردة كما تم استخدام Chi-Square (X^2)[∇] لاختبار الفروق بين البيانات الحقيقية والمتوقعة وتحديد الصلة والتأثير لمتغير الصف على متغير العمود (Kohout, 1974: 391) وقد استخدم في البحث لاختبار الفروق بين توجهات فئات الدراسة على الملاءمة والثقة في البيانات المالية والفروق بين توجهاتهم نحو مدى مناسبة مبدأ التكلفة التاريخية لاتخاذ قرار الاستثمار وتوجهاتهم نحو الطرائق البديلة لذلك المبدأ.

أهمية إعادة تصوير القوائم المالية والأسس البديلة لإظهار آثار التضخم

تعد القوائم المالية وفقاً للفروض والمبادئ المتعارف عليه، ومن هذه المبادئ مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن يتم تسجيل الموجودات كافة بتكلفة اقتنائها ولايعتد بأي تغير يطرأ على قيمها بعد تاريخ الاقتناء، ويرتبط بهذا المبدأ فرض ثبات قيمة النقود والذي يعني أنّ وحدة النقود ثابتة من حيث قيمتها ولاتتعرض لأي تغير في تلك القيمة عبر الزمن.

ويؤدي الاعتماد على الفروض والمبادئ المذكورة في ظل التضخم إلى حدوث تشويه في القوائم المالية المعدة وفقاً للتكلفة التاريخية وفرض ثبات قيمة النقود بالنظر إلى أنّ قيمة وحدة النقد تختلف من فترة لأخرى، ويرى أحد الكتاب أنّ من الوهم إفتراض ثبات وحدة النقد في حين ترتفع أسعار السلع والخدمات الأخرى كافة .(Moonitz, 1970: 474) مما يجعل تلك القوائم مضللة ولاتعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي لمنشآت الأعمال. فقائمة المركز المالي لاتعبر عن المركز المالي الحقيقي لموجودات والتزامات المنشأة، إذ تظهر الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية لأنّها مسجلة بالتكلفة التاريخية، ممّا يجعل تلك القائمة تفقد المعنى التعبيري لها وتصبح مجرد تجميع لوحدات نقدية ذات قيم مختلفة لاختلاف الفترات التي تم اقتناء الأصول فيها، ولايكفي مجمع الإهلاك المحسوب وفقاً للتكلفة التاريخية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة (شركس، ١٩٨٢: ١١). مما يعني ارتفاع تكلفة الاستبدال والحاجة إلى زيادة رأس المال بالنظر للحاجة إلى مزيد من النقود لتغطية استبدال تلك الأصول.

وينطبق ذات المعنى على المخزون التي تتطلب عملية استبداله إلى نفس المستوى الموجود في المنشأة إلى مزيد من النقود. أمّا العناصر النقدية مثل النقدية والمدينين وغيرها فإنّها تتعرض لخسارة القوة الشرائية في فترات التضخم بسبب إنخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد. أمّا حقوق الملكية

[∇] احتسبت النسب المئوية وقيمة X^2 يدويا وقد احتسبت قيمة X^2 بالمعادلة الآتية .$x^2=N\,(\Sigma(O^2/CR)-1)$. إذ إجمالي العينة و N= التكرار الملاحظ في الخلية و C= العدد الإجمالي للحالات في السـطر الذي تقع به الخليـة و R= العدد الإجمالي للحالات في العمود الذي تقع به الخلية (عودة، والخليلي، ١٩٨٨: ٢٩٠).

(رأس المال والأرباح المحتجزة والاحتياطيات) والتي تظهر في قائمة المركز المالي بتكلفتها التاريخية فإنّها لاتعبر عن حقوق المالكين في المنشأة بصورة صحيحة (مشكور، ١٩٩٥: ٢١-٢٢).

وفيما يتعلق بقائمة الدخل فإنّ الأرباح تظهر بشكلٍ مبالغ فيه ومرد ذلك مقابلة إيرادات الفترة بالأسعار الجارية بالمصروفات بأسعار تاريخية، فمصروف الإهلاك وتكلفة المبيعات تم حسابها وفقاً للتكلفة التاريخية ومن ثم تكون الأرباح المتحققة مظللة .(Gitman, 1998: 116) ويسفر عن المبالغة في تحديد الأرباح زيادة في توزيعات الأرباح ممّا يؤدي إلى تآكل رأس مال المنشأة وإضعاف قدرتها التشغيلية وأرباحها المستقبلية المحتملة، هذا فضلاً عن كونه يعد مؤشراً خاطئاً للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم .(Arbel& Taggi, 1978: 72) كما يترتب على المبالغة في الأرباح تحمل المنشأة لضرائب مرتفعة تعد في حقيقة الأمر ضرائب على رأس المال وليس على الدخل (Wilcox, 1966: 323)، هذا فضلاً عن مطالبة العمال بأجور مرتفعة نتاجاً لارتفاع الدخل، كما قد تسفر توزيعات الأرباح المرتفعة والضرائب العالية عن استنزاف النقدية المتوفرة في المنشأة.

ولاتقف آثار التضخم على القوائم المالية عند هذا الحد بل تتعداه إلى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية سواء للشركة نفسها من فترة لأخرى أو للشركات المختلفة في الصناعة نفسها (Helfert, 1992: 129)، ومرجع ذلك أنّ الشركات التي تملك موجودات قديمة تظهر في ظل التضخم على أنّها أكثر كفاءة وربحية من تلك الشركات التي تملك موجودات تم شراؤها حديثاً، ممّ يتطلب العناية عند إجراء تلك المقارنات. وهذا يتطلب إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية حتى تصبح قابلة للمقارنة.

وقد بدأ المحاسبون يولون التضخم أهمية عند إعداد بياناتهم المالية مع بداية هذا القرن، فقد أولى الكاتب الألماني Fritz Schmidt في العشرينيات من القرن الماضي أهميه للقيمة الجارية والتكلفة الاستبدالية .(Most, 1977: 164)

وقد كانت أول محاولة علمية متكاملة لمواجهة ظاهرة التضخم هي التي قدمها الأمريكي Henry Sweeny في كتابه Stabilized Accounting الذي نشره سنة ١٩٣٦م. والذي اقترح تعديل البيانات المالية باستخدام الأرقام القياسية العامة,(Schroeder, Mc Cullers& Clark 1987: 645). ومع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينيات من القرن الماضي لم يعد من المقبول في الأوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التضخم إذ أضحى واضحاً عدم كفاية الحلول الجزئية لهذه المشكلة، كاستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون السلعي،

وطريقة الاستهلاك المعجل في حساب اهتلاك الأصول الثابتة (الشيرازي، ١٩٩٠: ٤٩٤)، ولذلك فقد أوصت الدراسة البحثية السادسة التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) أن يتم الإفصاح عن أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على البيانات المالية (Schroeder, Mc Cullers& Clark, 1987: 645). كما أوصى الرأي رقم (٣)الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي Accounting Principles Board (APB) بإعداد قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأساسية تفصح عن أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار (Most, 1977: 166). كما ألزم (FASB) الشركات الكبيرة بالإفصاح عن أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار في قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأساسية للمنشأة (FASB, 1979: 1394). وذات الإلزام ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥) مع إعطاء المعيار الحق في الإفصاح عن أثر التغيرات في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم مالية ملحقة (IASC, IAS15: Par 3).

وقد أجريت دراسات لبيان آراء المتخصصين وكذلك الفئات المستفيدة من البيانات المالية حول أهمية المعلومات المحاسبية المعدلة بآثار التغير في الأسعار، وقد توصلت دراسة Carsberg& Page إلى تأكيد فائدة محاسبة التكلفة الجارية من وجهات نظر المستثمرين والدائنين (Carsberg& Page, 1986: 151-156). أمّا الدراسة المشتركة التي قام بها مجلس البحث التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الإنكليزي، ولجنة البحوث للمعهد الاسكتلندي فقد أوصت بإتباع المنهج الاختياري في تعديل أرقام القوائم المالية لإظهار آثار التضخم، أي حسب كل فقرة أو بند لاعتقادهم أنّ ذلك سيعطي معلومات أكثر فائدة وملاءمة (Arnold, 1991: 26).

وقد وجدت دراسة Moizer& Arnold (1984:341-348) أنّ محللي الاستثمار بنوعيهما (مديرو المحفظات أو غير المديرين) يستخدمون معلومات التكلفة التاريخية والجارية وبشكلٍ أقل معلومات طريقة السعر الثابت للدولار (التكلفة التاريخية المعدلة).

وتبرز أهمية الأخذ في الحسبان التغيرات في الأسعار من خلال التطبيقات المحاسبية في بعض بلدان العالم التي بدأت تأخذ في الأعتبار التغير في المستوى العام للأسعار عند إعداد البيانات المالية (آل هاشم، ١٩٨٩: ٣٠-٣٦). ويبين الجدول التالي الأهمية التي توليها دول كثيرة سواء من خلال منظماتها المهنية المحاسبية، أو الحكومات، فضلاً عن متطلبات لجنة المعايير المحاسبية الدولية حول إعادة إعداد القوائم المالية وكذلك الأسس الواجبة الاستخدام لإجراء التعديلات في عناصر القوائم المالية.

جدول رقم (٣) مدى الإلزام بإعادة إعداد القوائم المالية والأسس المتبعة في إعدادها

البلد	السنة	مدى الإلزام	طبيعة المعالجات المطلوبة	الأساس المطلوب للتعديل
البرازيل	١٩٦٤	ملزم	تسوية حسابات الشركاء	
-	١٩٧٦	ملزم	تعديل حسابات رأس المال والموجودات الثابتة نهاية كل سنة بأثر التضخم، الربح حساب رأسمالي بينما الخسارة تعد عادية	أرقام قياسية معدة من قبل الدولة
بريطانيا	١٩٧٤	غير ملزم	إعداد بيانات مالية إضافية مرفقة مع البيانات المالية الرئيسة	تكلفة تاريخية معدلة بالرقم القياسي لأسعار السلع الاستهلاكية
-	١٩٧٦	غير ملزم	إعداد البيانات المالية حسب مقترح الحكومة، وإظهار أثر التضخم بحساب رأسمالي يظهر في الميزانية	إعتماد الكلفة الجارية
-	١٩٨٠	غير ملزم	يمكن للشركات البريطانية تجهيز بيانات مالية رئيسة حسب الكلفة الجارية إضافة إلى بيانات مالية أخرى حسب الكلفة التاريخية	إعتماد الكلفة الجارية
هولندا	١٩٨٠	غير ملزم	معلومات إضافية في البيانات المالية عن القيمة الحالية، أوالقيمة الاستبدالية مع إرفاق ملاحظات تبين أرباح الشركة ورأسمالها حسب هذه القيمة	القيمة الاستبدالية
فرنسا	٤٥-٥٩	غيرملزم	سمحت الحكومة للشركات بتعديل قيمة موجوداتها والاستهلاكات المحسوبة عليها(الزيادة حساب رأسمالي)	أرقام قياسية صادرة من الحكومة
-	٥٩-٦٣	غير ملزم	تسوية الموجودات حسب الكلفة الجارية لاعتماد النتيجة ككلفة تاريخية بعد ١٩٦٣م	الكلفة الجارية بدلاً من الكلفة التاريخية المعدلة
-	١٩٧٧م	ملزم	الزام الحكومة للشركات المسجلة في البورصات بتقويم موجوداتها الثابتة والفرق كحساب رأسمالي	القيمة الجارية
-		غيرملزم	للشركات غير المسجلة في البورصات	القيمة الجارية
أمريكا	١٩٦١م	غير ملزم	إقتراح APB في البيان رقم (٣) باعتماد التكلفة التاريخية المعدلة	تكلفة تاريخية معدلة (رقم قياسي عام لأسعار السلع)
-	١٩٧٤م	غيرملزم	إقتراح FASB إعداد بيانات مالية ملحقة بالبيانات المالية الأساسية	تكلفة تاريخية معدلة
-	١٩٧٦م	ملزم	أوجبت SEC على الشركات الكبيرة نشر بيانات مالية ملحقة بالبيانات المالية الأساسية سنوياً	الكلفة الاستبدالية
-	١٩٧٩م	ملزم	أصدر FASB المعيار رقم (٣٣) الذي ألزم الشركات الكبيرة بإصدار بيانات ملحقة بالبيانات المالية الرئيسة	كلفة تاريخية معدلة وتكلفة جارية معدلة
المعايير الدولية	١٩٩٤	ملزم	يوجب المعيار رقم (١٥) على الشركات ذات الأهمية في محيطها الاقتصادي عرض معلومات تبين آثار التغير في المستوى العام للأسعار (التضخم) في صدر القوائم المالية أو في قوائم مالية ملحقة، كما يشجع المنشآت الأخرى على عرض معلومات تبين آثار التغير في الأسعار.	كلفة تاريخية معدلة وكلفة جارية أو الجمع بينهما
المعايير الدولية	١٩٩٤	ملزم	يلزم المعيار (٢٩) الشركات التي تعمل في اقتصاد يعاني تضخم جامح أن تعدل بياناتها المالية بوحدات القياس الجارية بتاريخ الميزانية العمومية، ويفصح عن الأرقام المقابلة للمدة السابقة بالطريقة ذاتها.	كلفة جارية
اليمن			لاتوجد معايير أومتطلبات قانونية تلزم الشركات بمعالجة التغير في الأسعار في الحسبان.	

طرائق تعديل القوائم المالية

قدم الفكر المحاسبي طريقتان لتعديل القوائم المالية هما: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وتسمى أيضاً طريقة القوة الشرائية العامة وطريقة التكلفة الجارية.

١ - طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تقوم هذه الطريقة على أساس تعديل وحدة القياس (النقود) وليس تعديل أساس القياس، إذ يتم إعداد القوائم المالية وفقاً للتكلفة التاريخية ثم يتم تعديل العناصر غير النقدية* باستخدام الرقم القياسي للتغير في المستوى العام للأسعار، بغية الوصول إلى القوة الشرائية الجارية لوحدة النقد في تاريخ إعداد الميزانية (سليم، ١٩٩٥: ٨٠). أمّا العناصر النقدية فلا يتم تعديلها لأنّها تعبر عن الوحدات النقدية الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية، بل يتم احتساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للنقود بالنسبة لها والناجمة عن الاحتفاظ بها خلال فترات التغير في المستوى العام للأسعار. ويترتب على الاحتفاظ بالموجودات النقدية خلال فترات التضخم خسائر بالنظر لأنّ المنشأة ستستلم مقابلها نقوداً ذات قوة شرائية أقل، والعكس بالنسبة للالتزامات النقدية ذلك لأنّ المنشأة ستسدد إلتزاماتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية أقل عن القوة الشرائية للموارد التي حصلت عليها عند نشأة الالتزام. وتعالج المكاسب أو الخسائر في قائمة الدخل في مفردة مستقلة بها وفقاً للمعيار الدولي رقم (15) المعلومات المبينة لآثار التغير في الأسعار.

وتتميز هذه الطريقة بأنّها تجعل القوائم المالية تظهر بعملة نقدية ذات قوة شرائية متساوية (Popoff, 1971: 17)، كما تتميز بالموضوعية كون جميع الشركات تستخدم نفس الرقم القياسي للأسعار ويمكن تدقيق النتائج المتحققة (Miller, 1980: 110)، وتتميز هذه الطريقة أيضاً بأنّها لاتختلف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Thompson & Koons, 1976: 565)، ومن مميزاتها أنّها تمكن من إجراء المقارنات بين القوائم المالية للشركات التي تعمل في نفس القطاع كون استخدامها يزيل آثار التضخم على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، كما تتميز بالبساطة وسهولة التطبيق وتحافظ على القوة الشرائية لرأس المال وتظهر أرباح وخسائر القوة الشرائية الناجمة عن الاحتفاظ بالموجودات والالتزامات النقدية.

---

* تتمثل العناصر غير النقدية في الموجودات والالتزامات التي لا تمثل عدد محدد من وحدات النقدية (Stickney, 1983, Ch31:7) ومن أمثلتها الموجودات الثابتة والمخزون.

∇ تتمثل العناصر النقدية في تلك الحقوق الواجبة التي يتم تحصيلها أو سدادها في مقدار ثابت من وحدات النقد الجاري التعامل بها، فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستحقة، لكن نظراً للتغير في المستوى العام للأسعار فهي غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية أو القدرة على تحويلها إلى سلع وخدمات (هندريكسن، ١٩٩٠: ٣٧٧). ومن أمثلتها النقدية والمدينون والدائنون وأوراق القبض وأوراق الدفع والمصاريف المستحقة والالتزامات طويلة الأجل المستحقة السداد بمبلغ ثابت.

ويوجه لها بعض الانتقادات منها: أنّ المنشآت قد لاتستخدم الأرقام القياسية العامة وتلجأ إلى أرقام قياسية خاصة تعكس الزيادة في تكاليف ونفقات التشغيل (Vancil, 1976: 60)، كما تسبب إرباكاً لمستخدمي القوائم المالية كونها تستخدم وحدة قياس مختلفة عن تلك التي أعدت بها القوائم المالية (Glautier, 1982: 304)، كما أنّ هذه الطريقة لاتستبعد بعض الأخطاء الموجودة في نموذج التكلفة التاريخية والمتمثلة في أخطاء التوقيت الناتجة عن التغير في المستوى الخاص والنسبي للأسعار، فضلاً عن أنّ تطبيقها يتطلب تكاليف إضافية تفوق المنافع الإضافية المتوقعة منها (الشيرازي، ١٩٩٠: ٥١٢-٥١٤).

٢ - طريقة التكلفة الجارية

تعرف التكلفة الجارية بأنّها المبلغ النقدي الذي يجب دفعه الآن لقاء الحصول على الموارد (Brockington, 1981: 412)، وتمثل التكلفة الجارية تكلفة إستبدال الموجودات المملوكة للمنشأة بموجودات أخرى مماثلة لها تماماً من حيث الطاقة الإنتاجية والعمر الإنتاجي وكفاءة التشغيل، ويتم احتساب التكلفة الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة لتحويل عناصر القوائم المالية المعدة وفقاً للتكلفة التاريخية إلى قيم جارية (العيسى، ١٩٩٨: ٢٣٩). ويتم في هذه الطريقة أخذ التغيرات في الأسعار الخاصة للموجودات التي تمتلكها المنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية. وفي هذه الطريقة يتم استخدام القيمة الاستبدالية أو صافي القيمة البيعية أو تقديرات الخبراء والمختصين أو الأرقام القياسية الخاصة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة (سليم، ١٩٩٥: ٨١).

ويؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة واللازمة لإنتاج سلع وخدمات في نهاية الفترة بالمستوى نفسه الذي كان عليه في بداية الفترة، ويعتمد ذلك على افتراض أنّه سيتم إحلال الموارد المباعة أو المستخدمة في عمليات التشغيل بموارد أخرى قادرة على المحافظة على المستوى السابق نفسة للتشغيل.

وعند إعداد القوائم المالية بالتكلفة الجارية فلابد من التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، فالعناصر النقدية تظهر بتكلفتها التاريخية ولاتحتاج إلى تعديل، كما لايتم احتساب مكاسب أوخسائر القوة الشرائية لهذه العناصر لأنّ وحدة القياس لاتتغير من فترة لأخرى، بينما يتم تعديل العناصر غير النقدية بتكلفتها الجارية وينتج عن هذا التعديل مكاسب أوخسائر الحيازة التي تمثل الزيادة أوالنقص في قيمة العنصر الذي تحتفظ به الشركة (Wyqandt,1995:1382&1384).

ويتم في هذه الطريقة التمييز بين مكاسب أوخسائر الحيازة المتحققة وغير المتحققة، إذ تمثل مكاسب أوخسائر الحيازة المتحققة الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية للأصل المباع أو المستهلك خلال الفترة، أما مكاسب أوخسائر الحيازة غير المتحققة فتمثل الفرق بين رصيد

المكاسب أو الخسائر الغير متحققة في نهاية الفترة ورصيدها في بداية تلك الفترة (مطر وآخرون، ١٩٩٦: ١٦٧).

وتتميز هذه الطريقة بأنّها تستخدم أرقاماً قياسية خاصة بأنواع معينة من الأصول والتي قد تتغير أسعارها بطريقة مختلفة عن التغير في المستوى العام للأسعار، كما تمكن من المحافظة على رأس المال الحقيقي وأساس سليم لقياس الكفاءة إذ يتم مقابلة إيرادات الفترة بالنفقات المحسوبة على أساس التكلفة الجارية، كما تحوي قائمة المركز المالي المعدة وفقاً لهذه الطريقة القيم الحقيقية للموجودات والالتزامات مما يجعلها مفيدة في تحديد المزايا النسبية للاستخدامات البديلة للأموال (عبيدان، ٢٠٠١: ٥٣).

وتنتقد هذه الطريقة من حيث صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للموجودات كافة تطابق خصائص الموجودات التي بحوزة المنشأة، وهذا يسفر عن استخدام التقديرات الشخصية التي تكون غالباً غير موضوعية، كما أنّ مفهومها غير واضح فعند التطبيق قد تعني القيمة الاقتصادية أو القيمة القابلة للتحقق او القيمة الاستبدالية، وكذلك خروجها عن مبدأ التحقق لاعترافها بالزيادة في قيم الموجودات قبل بيعها ويعد الفصل بين مكاسب وخسائر الحيازة وربح العمليات الجارية اصطناعياً فالشراء الكفء يعد جانباً من العمليات ولذا لايمكن فصل كلا الأثرين لأنهما ينتجان متصلين ومن نفس القرار، فضلاً عن تكلفتها العالية كونها تتطلب أرقام قياسية لكل أصل على حدة، وتجاهلها للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (عبيدان، ٢٠٠١: ٥٣، وهندريكسن، ١٩٩٠: ٣٩٩-٤٠١).

المبادئ المحاسبية والتضخم

قامت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) سنة ١٩٦٤م بتعيين لجنة لتقويم تقريرها من أجل تطوير وبناء إطار متكامل للنظرية المحاسبية، وقد أصدرت هذه اللجنة سنة ١٩٦٦م تقريراً بعنوان A Statement of Basic Accounting Theoryوقد اتصف هذه التقرير بشموليته مقارنة بباقي الأعمال السابقة، إذ تضمن المعايير الأساسية لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية وهي (AAA, 1966):

١ معيار الملاءمة Relevance

٢ معيار القابلية للتحقق Verifiability

٣ معيار التحرر من التحيز Freedom from Bias

٤ القابلية للقياس الكميQuantifiability

وما يمكن ملاحظته في هذه المعايير هو أنّها أخذت بمنهج التوسع في الإفصاح عن طريق السماح باتباع أكثر من منهج في التقويم (تكلفة تاريخية، جارية، استبدالية).

وقد كان لمعهد المحاسبين المجازين الأمريكيين (AICPA) سنة ١٩٦٢م جهوداً ذات قيمة في إبـراز أثر التضخم ضمن المبـادئ المحاسبية، فقـد ورد في العمـل المشترك للأستاذين (Moonitz & Sprous) ثمانية مبادئ محاسبية تضمنت الإلزام بتبويب التغير في موارد الوحدة المحاسبية إلى:

أ- تلك التي تنتج من التغير في المستوى العام للأسعار.

ب- تلك التي تنتج من التغير في التكلفة الإستبدالية للموارد.

ج- تلك التي تنتج من المبيعات أوالتحويلات أوالاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد.

د- تلك التي تنتج من أسباب أخرى مثل النمو أواكتشاف موارد جديدة.

ورغم الانتقادات الموجهة على هذه الدراسة بشكلٍ عام، إلاّ أنّها تبقى محاولة جادة وإسهام ذو قيمة في تطوير نظرية المحاسبة، ولعل من أهم تلك الانتقادات اختلاف أوتعدد أسس القياس المشار إليها أعلاه والتي تفقد الأرقام المحاسبية أحد الخصائص الأساسية وهي القابلية للتجميع Additivity (الشيرازي، ١٩٩٠: ٩٣).

ويعد المبرر الأساسي وراء الالتزام بأساس الكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي هو فرض الاستمرارية، فالمنشأة ليست في حالة تصفية إضطرارية، وبالتالي ليس هناك مايوجب التخلص من الموجودات وتحويلها إلى نقد. وانتقاداً لهذا الرأي يرى البعض استبعاد فرض الاستمرار من البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة (Stering, 1967: 62-73).

وفيما يتعلق بفرض وحدة القياس المحاسبي-هذه الوحدة التي تعد من المتطلبات الأساسية الواجب اختيارها عند القياس المحاسبي- الذي يمثل قياساً مالياً، وبما أنّ المحاسبة تعنى فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، لذا تم اعتماد وحدة النقد كأداة لقياس العناصر المكونة للقوائم المالية كافة رغم عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها، مما ترتب على ذلك من انتقاد للمعلومات الواردة في البيانات المالية، كون وحدة النقد المستخدمة في قياس الإيرادات تختلف عن القوة الشرائية للمصروفات أو الموجودات مما يسبب عدم التجانس بين أرقام تلك المعلومات.

ويعتمد مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في التطبيق العملي على أساسين هما:

أ - أساس الاستحقاق.

ب- أساس المحافظة على رأس المال.

فالأساس الأول يكون ذا فائدة أكبر عند اتباعه في قياس الدخل الدوري لأنّ المعلومات التي ستتوافر تعد مؤشراً أفضل نسبياً عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية، رغم أنّ مجموع الدخل الدوري طبقاً لهذا الأساس وعلى مدى حياة المشروع سوف يساوي مجموع صافي التدفقات النقدية للفترة نفسها.

أمّا الأساس الثاني (المحافظة على رأس المال)، فيتطلب التفرقة بين:

١. مفهوم رأس المال النقدي: وهو القدر المستثمر من الأموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية.

٢. مفهوم رأس المال العيني: ويتمثل بالطاقة الإنتاجية التي بدأت بها الوحدة المحاسبية نشاطها وينشأ الاختلاف بين المفهومين نتيجة لتغير أسعار الأصول المتاحة للمنشأة والالتزامات القائمة عليها، ولذا فإنّ استخدام وحدات نقد ذات قوة شرائية جارية سوف يحقق محافظة لرأس المال على أساس سليم، ويتم ذلك عن طريق أخذ التغيرات بالمستوى العام للأسعار في الاعتبار، وفي ظل المفهوم الأول لرأس المال سوف يظهر أثر هذه التغيرات المتمثلة في مكاسب أوخسائر الحيازة الناتجة عن أثر هذه التغيرات في أصول والتزامات الوحدة المحاسبية خلال الفترة والتي تدخل ضمن عناصر الدخل الشامل.

وأخيراً فإنّ محاسبة الكلفة التاريخية في فترات الارتفاع في المستوى العام للأسعار تواجه بعض العيوب أهمها (الشمري، ١٩٨٤: ٣٧-٥٨):

١. تكون المقارنات بين البيانات المالية لفترات زمنية مختلفة غير دقيقة.

٢. تكون الاهلاكات (الاندثارات) المستخرجة على قيم الموجودات بالكلفة التاريخية غير واقعية لبيان كلفة الموجودات المستهلكة خلال فترة ما.

٣. ينتج عن محاسبة الكلفة التاريخية قيام المنشأة بدفع ضرائب أكثر مما يجب لتضخم الربح.

نتائج البحث

تعد الملاءمة والثقة الخاصيتين الرئيستين للمعلومات المحاسبية، ويبين تحليل الاستبيان النتائج التالية:

١ - مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية في ظل التضخم

تعد ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات أحد الجوانب الهامة في تلك المعلومات، ويظهر الجدول رقم (٤) أنّ ٤١,٦٪ فقط هم من يرون أنّ المعلومات المحاسبية في ظل التضخم ملائمة في حين رأى ٥٨,٤٪ أنّ تلك المعلومات غير ملائمة أو ملائمة إلى حدٍ ما، ويبين الجدول أيضاً أنّ X^2 المحسوبة أقل من X^2 الجدولية مما يعني قبول الفرضية الفرعية الأولى ممّ يشير إلى أنّ درجة الملاءمة للمعلومات المحاسبية في ظل التضخم محدودة وهو ما يتطلب النظر في بدائل لمعالجة هذا الانخفاض.

جدول رقم (٤) مدى الملائمة في المعلومات المحاسبية في ظل التضخم

الفئات	ملائمة		ملائمة إلى حد ما		غير ملائمة		إجمـــــالي	
	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة
المساهمون	١٣	٣٠,٢	٢٧	٦٢,٨	٣	٧	٤٣	١٠٠
المقرضون	١٠	٤٧,٦	١٠	٤٧,٦	١	٤,٨	٢١	١٠٠
الإدارة	٧	٧٧,٨	٢	٢٢,٢	-	-	٩	١٠٠
المهنيون	١٢	٤٢,٩	١٦	٥٧,١	-	-	٢٨	١٠٠
الإجمالي	٤٢	٤١,٦	٥٥	٥٤,٥	٤	٣,٩	١٠١	١٠٠

χ^2 المحسوبة = ٩,٣٣ χ^2 الجدولية= ١٢,٦ درجة الحرية= ٦ مستوى الدلالة= ٠,٠٥

٢ - مدى الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية في ظل التضخم

تمثل الثقة خاصية متأصلة في المعلومات المحاسبية ويظهر الجدول رقم (٥) أنّ ٣٩,٦٪ يرون أنّ المعلومات المحاسبية موثوقة في ظل التضخم في حين رأى ٦٠,٤٪ أنّ المعلومات المحاسبية غير موثوقة أو موثوقة إلى حدٍ ما، ويبين الجدول أيضاً أنّ X^2 المحسوبة أقل من X^2 الجدولية مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية ممّ يشير إلى أنّ درجة الثقة في المعلومات المحاسبية في ظل التضخم محدودة وهو ما يدعو إلى استخدام بدائل أخرى لمعالجة هذا الانخفاض في درجة الثقة في ظل التضخم.

جدول رقم (٥) مدى الثقة في المعلومات المحاسبية في ظل التضخم

الفئات	موثوقة		موثوقة إلى حد ما		غير موثوقة		إجمـــــالي	
	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة
المساهمون	١٦	٣٧,٢	٢٥	٥٨,١	٢	٤,٧	٤٣	١٠٠
المقرضون	٤	١٩	١٧	٨١	-	-	٢١	١٠٠
الإدارة	٦	٦٦,٧	٣	٣٣,٣	-	-	٩	١٠٠
المهنيون	١٤	٥٠	١٣	٤٦,٤	١	٣,٦	٢٨	١٠٠
الإجمالي	٤٠	٣٩,٦	٥٨	٥٧,٤	٣	٣	١٠١	١٠٠

χ^2 المحسوبة = ٩,٥٩ χ^2 الجدولية= ١٢,٦ درجة الحرية= ٦ مستوى الدلالة= ٠,٠٥

٣ - مدى صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد البيانات المالية في ظل التضخم

يظهر الجدول رقم (٦) أنّ المستخدمين الرئيسين للبيانات المالية وبالتحديد ٦٧٪ من عينة البحث يرون عدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية - التي تعد البيانات المالية في وضعها الحالي بموجبه - لأغراض اتخاذ القرارات ، و لم يعد مناسباً جداً إلاّ من قبل ٩٪ من أفراد العينة. ويعكس

هذا مدى قصور البيانات المالية لمواجهة ظاهرة التغيرات في الأسعار، ويبين الجدول أيضاً أنّ X^2 المحسوبة أكبر من X^2 الجدولية مما يعني عدم قبول الفرضية الفرعية الثالثة ويصدق هذا إذا ماعرفنا أنّ الرقم القياسي لأسعار التجزئة قد ارتفع في مدينة صنعاء من ١٥٠٠ سنة ١٩٩٢م إلى ٢٤٩٠ سنة ١٩٩٣م (وزارة التخطيط، ١٩٩٤: ٢١٣).

جدول رقم (٦) مدى صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية لأغراض اتخاذ القرارات

الفئات	مناسب جدا		مناسب إلى حد ما		غير مناسب		إجمالي	
	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة
المساهمون	–	–	٩	٢٠,٩	٣٤	٧٩,١	٤٣	١٠٠
المقرضون	٥	٢٣,٨	٨	٣٨,١	٨	٣٨,١	٢١	١٠٠
الإدارة	٢	٢٢,٢	١	١١,١	٦	٦٦,٧	٩	١٠٠
المهنيون	٢	٧,٤	٦	٢٢,٢	١٩	٧٠,٤	*٢٧	١٠٠
الإجمالي	٩	٩	٢٤	٢٤	٦٧	٦٧	١٠٠	١٠٠

* *لم يجب أحد المهنيين على هذا السؤال.*

χ^2 المحسوبة = ١٦,٩٨ χ^2 الجدولية= ١٢,٦ درجة الحرية= ٦ مستوى الدلالة= ٠,٠٥

ومن التحليل السابق للفرضيات الفرعية الثلاث من خلال الاستبيان والعرض النظري يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة والمتمثلة في «تؤثر الزيادة في المستوى العام للأسعار (التضخم) على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية» الأمر الذي يدعوا إلى استخدام أسس أخرى في إعداد البيانات المالية تعالج هذا القصور.

وممّ يؤكد ما تم التوصل إليه في الفقرات السابقة أنّ أفراد العينة ينظرون إلى أهمية إعادة تصوير البيانات المالية بالقيم الجارية، إذ يرى ٨٧,٢٪ أهمية ذلك كما يظهر في الجدول رقم (٧)، وبالتحديد فقد عدّ ٤٣,٦٪ أنّ إعداد البيانات المالية بالقيم الجارية هام جداً، في حين عدّه ٤٣,٦٪ متوسط الأهمية.

جدول رقم (٧) أهمية إعادة تصوير البيانات المالية بالقيم الجارية

مدى الأهمية	هام جدا		متوسط الأهمية		غير هام		إجمالي	
الفئة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة
المساهمون	١٧	٣٩,٥	٢٣	٥٣,٥	٣	٧	٤٣	١٠٠
المقرضون	١١	٥٢,٤	٥	٢٣,٨	٥	٢٣,٨	٢١	١٠٠
الإدارة	٥	٥٥,٦	٣	٣٣,٣	١	١١,١	٩	١٠٠
المهنيون	١١	٣٩,٣	١٣	٤٦,٤	٤	١٤,٣	٢٨	١٠٠
الإجمالي	٤٤	٤٣,٦	٤٤	٤٣,٦	١٣	١٢,٨	١٠١	١٠٠

وتشير النتيجة السابقة إلى أنّ أعداد البيانات المالية باساليب أخرى غير التكلفة التاريخية أضحى أمراً لامندوحة منه في ظل التضخم. كما وجهنا التساؤل للعينة عن الأسس البديلة للتكلفة التاريخية والتي يرغبون أن يتم بها إعداد بيانات مالية مكملة للبيانات المالية الأساسية وكانت النتيجة رغبة ٥٤,٧٪ منهم بأنّ تصور تلك البيانات بأساس التكلفة التاريخية المعدلة، وحل في المرتبة الثانية من حيث الأهمية لديهم أساس التكلفة الإستبدالية ثم أساس القيمة البيعية، كما يظهر ذلك في الجدول رقم (٨) وتوافق هذه النتيجة ماتوصلت إليه دراسة (أبوجبارة، ١٩٨٤: ٢٤١-٢٥٨) من أهيمة قيم السوق الجارية لأغراض تقويم الأصول.

جدول رقم (٨) الأسس التي تعد بها البيانات المكملة للبيانات المالية الأساسية

الأساس	التكلفة الاستبدالية		القيمة البيعية		التكلفة التاريخية المعدلة		إجمالي	
الفئة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة	عدد	النسبة
المساهمون	١٠	٢٣,٣	٦	١٣,٩	٢٧	٦٢,٨	٤٣	١٠٠
المقرضون	٢	١١,١	١٣	٧٢,٢	٣	١٦,٧	*١٨	١٠٠
الإدارة	٦	٧٥	١	١٢,٥	١	١٢,٥	*٨	١٠٠
المهنيون	٤	١٥,٤	١	٣,٨	٢١	٨٠,٨	*٢٦	١٠٠
الإجمالي	٢٢	٢٣,٢	٢١	٢٢,١	٥٢	٥٤,٧	٩٥	١٠٠

** لم يجب ثلاثة من المقرضون وأحد عينة الإدارة واثنين من المهنيين على هذا السؤال.*

الخلاصة

عرضت هذه الدراسة لأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية وذلك من وجهة نظر أهم مستخدمي البيانات المالية والمتمثلين في المساهمين والمقرضين والإدارة والمهنيين، بعد استعراض الإطار النظري لهذه الحالة.

وقد أظهرت الدراسة وجود حالة التضخم في الاقتصاد اليمني، والتي تؤثر على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية. وقد ظهر ذلك بشكلٍ جلي من خلال آراء العينة التي قضى معظمها بعدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية فقط لإعداد البيانات المالية، بل رغبوا في أن تتضمن هذه البيانات تعديلاً يعكس أثر التضخم، وقد أيد معظمهم أهمية ذلك.

كما بينت الدراسة أهمية إيلاء أساس التكلفة التاريخية المعدلة أهيمة أكثر من أساسي التكلفة الإستبدالية والقيمة البيعية، ومرد ذلك في تقديرنا إلى رغبة أفراد العينة في أن يُعكس أثر التضخم في البيانات المالية دون التأثير بشكلٍ كبير على مدى الثقة في المعلومات المحاسبية الذي قد ينتج عن تقديرات أساسي التكلفة الإستبدالية والقيمة البيعية، هذا فضلاً عن توافر البيانات اللازمة لتطبيق

ذلك الأساس مقارنةً بالأساسين السابقين، ورغم تسليمنا بوجود تقديرات في الرقم القياسي للأسعار الذي يستخدم في تعديل قيم التكلفة التاريخية إلاّ أنّها تظل أكثر ثقة من تقديرات التكلفة الإستبدالية والقيمة البيعية لاسيما في مجتمع كالمجتمع اليمني.

ونخلص في هذه الدراسة بتوصيةٍ مفادها أهمية إعداد قوائم مالية مكملة للقوائم المالية الأساسية تعدل بالتغيرات في المستوى العام للأسعار وتؤيد نتيجة الدراسة استخدام أساس التكلفة التاريخية المعدلة وهذا مانوصي به الشركات التي تنوي إعداد قوائم مالية معدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، وذات التوصية نسديها للجهات المشرفة على المهنة في اليمن إذا ما قامت بإعداد معايير محاسبية محلية أو توصيات بهذا الخصوص. ومرد ذلك توافر مستلزمات تطبيق هذا الأساس، إذ تنشر الأرقام القياسية للأسعار سنوياً في اليمن على أن يراعى أن يتم إعداد هذه القوائم من قبل الشركات الكبيرة إعمالاً لمبدأي الأهمية النسبية، والتكلفة مقارنة بالعائد، وهذا ماذهب إليه المعيار الدولي رقم (15) الذي ألزم الشركات ذات التأثير في المحيط الاقتصادي بإعداد قوائم مالية أساسية أو ملحقة تأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.

المراجـــع

أبوجبارة، هاني محمود، (1984)، لمن الأفضلية في التقارير المحاسبية لقيم السوق الجارية أم الدفترية؟ دليل عملي وواقعي، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، عمان، تشرين الأول.

الشمري، عزيز سلمان، (1984)، مدخل في محاسبة التضخم، مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين العراقيين، ع٢، بغداد.

الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، ط١، الكويت.

العظمة، محمد أحمد، والعادلي، يوسف عوض، (1986)، المحاسبة المالية، ذات السلاسل، المجلد الأول، الكويت.

العيسى، ياسين أحمد، (1998)، التضخم وأثره على عناصر الميزانية العامة، مجلة دارسات، العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، العدد٢، تموز.

آل هاشم، ضياء داوود، (1989)، تطبيق الحلول المحاسبية المختلفة للتضخم المالي في بعض الدول، المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ع٤٧، عمان.

زهران، حمدية، (1978)، التضخم البنياني والتضخم المنعكس في العالم العربي، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، العدد ١٦، جدة، يناير.

سليم، محمد مجيد، (1995)، محاسبة التضخم حالة واقعية من الأردن، مجلة الإداري، مسقط، السنة ١٧، العدد ٦٠، مارس.

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

طيب، نزهت محمد (1976)، المحاسبة وبعض آثار التضخم النقدي، مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين العراقيين، ع٤، بغداد.

عبيدان، فضل لطف ناشر، (2001)، تحليل أثر التغير في المستوى العام للأسعار على استثمارات شركات التأمين: دراسة تطبيقية في شركة مأرب اليمنية للتأمين للفترة ١٩٩٣ ١٩٩٧م، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.

عودة، أحمد سليمان، والخليلي، خليل يوسف، (1998)، الإحصاء للباحث في التربية والعلوم الإنسانية، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.

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

مطر، محمد عطية، الحيالي، وليد ناجي، والراوي، حكمت أحمد، (1996)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.

هندريكسن، إلدون س، (1990)، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب الدكتور كمال خليفة أبوزيد، الاسكندرية، الطبعة الرابعة.

وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، (1994)، كتاب الإحصاء السنوي لعام ١٩٩٣م، صنعاء، ديسمبر.

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

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

Arnold, John, (1991), The Future Shape of Financial Reports, Journal of Accounting, PP. 341-348.

Brockington, Raymond, (1981), Inflation Accounting, Ch19, in Handbook of Financial Planing and Control, Edited by: M.A. Pocock& A.H.Taylor, Grower Publishing Co. Ltd., PP401-418.

Carsberg, B.& Page, M., (1986), Current Cost Accounting, Prentice-Hall. As Cited in Thomas E McCaslin, &Keith G Stanga, Similarities in Measurement Needs of Equity Investors and Creditors, Accounting and Business Research, (Spring, 1986), PP. 151-156.

FASB, (1980), Statement of Financial Accounting Concepts No.2, (Stamford Conn).

FASB, (1979), Statement of Financial Accounting Standards No.33, Financial Reporting and Changing Prices, (Stamford Conn).

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

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

Helfert, Erich A., (1992), Techniques of Financial Analysis, Jaico Publishing House, Bombay, 7th Edition.

Hermanson, Roger H., Edwards, James Don,& Solomons, R.F., (1983), Accounting Principles, Business Publications Inc., Texas.

Kam, Vernon, (1986), Accounting Theory, John Wiley& Sons, New York.

Kieso, Donald E.& Weygandt, Jerry J. (1995), Intermediate Accounting, 8th Edition, John Wiley& Sons.

Kohout, Frank J., (1974), Statistics for Social Scientists: ACoordinated Learning systems, John Wiley & Sons, NY.

Miller, Elwood, (1980), Inflation Accounting, Van Nostrand Rein Hold Co..

Moizer, P.,& Arnold, J., (1984), Share Appraisal by Investment Analysts Protfolios. Non Protfolio Managers, Accounting and Business Research, Autumn, PP. 341-348.

Moonitz, Maurice, (1970), Price-level Accounting and Scales of Measurement, The Accounting Review, Vol.10, No.2, June, PP465-475.

Most, Keneth S., (1977), Accounting Theory, Grid Inc., Colombus Ohio.

Popoff, Boris, (1971), The Price-level Adjustement and Accounting Realism: A case Study aNew Zealand Company, The International Journal of Accounting,Vol. 6 No. 2 Spring, PP15-33.

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

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

Strickney, Clyde P., (1983), Adjustment for Changing Prices, Ch.31 in Handbook of Modern Accounting, Edited by: slidney Davidson& Roman L. Weil, 3rd Edition, McGraw-Hill Inc, PP 31/1- 31/48.

Thompson, R.C.& Koons, Robert, (1976), Accounting for Changes in General Price-Level and Current Values, Ch.26 in The Modern Accountants Handbook, Edited by: James Don Edward& Homer A. Black, Dow Jones-Irwin, Homewood-Illinois, PP 560- 586.

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

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

بسم الله الرحمن الرحيم

إستمارة إستبيان

الأستاذ الفاضل

بعد التحية...

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

أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية المنشورة
دراسة في عينة من الشركات الصناعية اليمنية

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

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

ويسرني تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية في أوراق اضافية إن لم تف الصفحات الخلفية للاستمارة لهذا الغرض.

شاكراً حسن تعاونكم سلفاً.

د/ عبدالحميد مانع الصيح

أولا: بيانات شخصية وعامة:

العمر ( ) سنة

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

عدد سنوات الخبرة العملية ( ) سنة.

يرجى تحديد المجموعة التي تنتمي اليها؟

مون ☐ المقرضون ☐

ة ☐ المهنيون ☐

ثانياً: يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة

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

ملائمه ☐ ملائمه إلى حدٍ ما ☐ غيرملائمه ☐

٢- ما مدى الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية والتي تعد بموجب أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم؟

موثوقه ☐ موثوقه إلى حدٍ ما ☐ غير موثوقه ☐

٣- يتم إعداد البيانات المالية المنشورة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية والذي يعني "تكلفة الأصل [المبنى مثلا] في تاريخ الشراء، فهل ترى أنّ هذا المبدأ مناسب لاتخاذ قرار الاستثمار (الإقراض):

مناسب جداً ☐ مناسب إلى حدٍ ما ☐ غيرمناسب ☐

٤- في السؤال السابق إذا كنت ترى أنّ إعداد التقارير المالية بطريقة التكلفة التاريخية غير مناسب أومناسب إلـــى حدٍ ما أو مناسب جداً لكن ترى أنّ هناك حاجة لمعلومات إضافية فما هي الأهمية التي تعطيها لإعادة تصوير القوائم المالية بالقيم الجارية:

هام جداً ☐ متوسط الأهمية ☐ غيرهام ☐

٥- في السؤال (١) إذا كنت ترى أنّ إعداد التقارير المالية بطريقة التكلفة التاريخية غير مناسب أومناسب إلى حدٍ ما فأي من الأسس التالية تراه مناسباً كي تعد البيانات المالية وفقاً له

التكلفة الإستبدالية (كلفة استبدال الأصل اليوم) ☐

صافي القيمة البيعية (قيمة بيع الأصل اليوم مطروحاً منها تكاليف البيع) ☐

التكلفة التاريخية المعدلة (التكلفة التاريخية بعد تعديل القيم بتغيرات الأسعار) ☐