أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على تقويم الموجودات الثابتة وانعكاسه على أرباح الوحدات الاقتصادية

د. جليلة عيدان حليحل الذهبي * ايمان شاكر محمد **

المستخلص :

يهدف الى بيان اثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على تقويم الموجودات الثابتة واندثاراتها لشركة الهلال الصناعية وبالتالي بيان اثره على الربح المتحقق للشركة خلال السنوات 1991–2000 . معتمدا على فرضية اساسية بانه اذا تم تقويم الموجودات الثابتة واندثارتها بالتكلفة التاريخية وقت الاقتناء، فأن ذلك يؤدي الى نتائج مضللة وغير حقيقية .

وقد توصل الباحث الى ان تقويم الموجودات الثابتة بالتكلفة التاريخية المعدلة يؤدي الى تحول الربح المتحقق الى خسارة وبالتالي سيكون هناك تآكل في رأس المال نظرا لتوزيع ارباح غير حقيقية . وكذلك اظهار احتياطيات وهمية ، بالآضافة الى اتخاذ قرارات غير حقيقية ، وكذلك اظهار احتاطيات وهمية ، بالاضافة الى اتخاذ قرارات غير ملائمة عند تسعير الموجودات الثابتة المشطوبة في حالة عرضها للبيع .لذا فأن التكلفة التاريخية غير ملائمة لأتخاذ قرارات الأستثمار والتشغيل والتمويل في المدى القصير والطويل.

* مدرس جامعة بغداد /كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

** مدرس مساعد/هيئة المعاهد الفنية / معهد الإدارة التقني / قسم المحاسبة

مقبول النشر بتاريخ 2005/10/23

المقدمة :

تجتاح العالم المعاصر العديد من المشاكل الإقتصادية والتي تؤثر على نمو وتطور الأنشطة الإقتصادية، وفي مقدمتها التغير في المستوى العام للأسعار والجاتح نحو الارتفاع المستمر، وهو ما يعرف بالأدبيات الاقتصادية بالتضخم.

وفي ظل هذه المشكلة فان البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية لا تعبر عن حقيقة نتيجة النشاط وعدالة المركز المالي، لأن اغلب البيانات والمعلومات قد تم التعبير عنها بالتكلفة التاريخية وقت الاقتناء، مما يجعل الاستفادة منها محدودة للغاية.

وبما أن الاستثمار في الموجودات الثابتة يحتل أهمية نسبية تفوق مجالات الاستثمار الأخرى، لذا فأن تقويمها على أساس التغير في المستوى العام للأسعار قد حظي باهتمام المحاسبين الأكاديميين والمهنيين على حد سواء، لما لذلك من أثر بالغ على نتيجة أعمال الشركة ووضعها المالي، للحد من تأكل راس المال والمحافظة على قوته الشرائية. خاصة في ظروف التزام الشركات بتوزيع أرباح سنوية وحوافز شهرية قد تكون غير حقيقية نتيجة تقويم الموجودات الثابتة استناداً لمبدأ التكلفة التاريخية. إضافة إلى فقرات الدخل والمركز المالي الأخرى التي تتأثر بالمظاهر السلبية للتضخم.

مشكلة البحث :

تعتمد شركة الهلال الصناعية (ش.م) في تقويم موجوداتها الثابتة واحتساب اندثارتها على التكلفة التاريخية وقت الاقتناء، وبما أن مؤشر المستوى العام للأسعار في ارتفاع مستمر، لذا فأن القوائم المالية للشركة لا تعبر عن صدق وعدالة وموضوعية نتيجة النشاط ومركزها المالي، وهذا يؤدي إلى تأكل راس مال الشركة نظراً لقيام الشركة بتوزيع أرباح غير متحققة، مما يدفعها باستمرار إلى المطالبة بزيادة راس المال للتعويض عن ما يتركه التضخم من آثار سلبية على وضعها المالي.

هدف البحث :

يهدف البحث إلى بيان اثر تغير المستوى العام للأسعار عند الارتفاع على نتيجة نشاط شركة الهلال (ش.م) من خلال إعادة تقويم موجوداتها الثابتة وأندثاراتها بالتكلفة التاريخية المعدلة

وفقاً للأرقام القياسية لأسعار المستهلك، ليعكس ذلك اثر التضخم عليها ولأتخاذ القرارات الملائمة في المجالات التي تعتمد المعلومات والبيانات المحاسبية .

فرضية البحث :

في ضوء مشكلة البحث فقد اعتمد البحث على فرضية أساسية نصها :

" ان تقويم الموجودات الثابتة وأندثاراتها بالتكلفة التاريخية وقت الاقتناء، يؤدي إلى نتائج مظللة وغير حقيقية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار ".

خطة البحث :

تحقيقاً لهدف البحث وفرضيته فقد تضمن البحث الآتي :

أولاً : التغير في المستوى العام للأسعار : المفهوم : الآثار.

ثانياً : الأساليب المحاسبية لمعالجة التغيرات في المستوى العام الأسعار.

ثالثاً : متطلبات تطبيق محاسبة المستوى العام الأسعار.

رابعاً : مزايا وعيوب محاسبة المستوى العام للأسعار.

خامساً : تقويم الموجودات الثابتة واندثاراتها في شركة الهلال الصناعية (ش.م.م).

سادساً : الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً : التغير في المستوى العام للأسعار : المفهوم , الآثار

تعاني اقتصاديات أغلب دول العالم منذ مطلع القرن العشرين ليومنا هذا من مشكلة التغير في المستوى العام للأسعار، والذي يقصد به الزيادة أو النقص في أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات والتي يتم مبادلتها في المجتمع ككل. كما أن التغير في المستوى العام للأسعار يؤدي إلى التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في التعامل. فالزيادة في المستوى العام للأسعار تؤدي إلى انخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد، إي انخفاض قيمة وحدة النقد والعكس صحيح.(الشيرازي: 1990: 490).

ويحدث التغير في المستوى العام للأسعار بزيادة النقود المعروضة عن الإنتاج من السلع المتاحة، فيؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار ومن ثم انخفاض حقيقي في قيمة العملة (عبدال آدم والدباغ : 1993: 487). أي أن ذلك يعني وجود نقود كثيرة تطارد سلعاً قليلة.(الجبوري : 1992: 93). وهذا ما يعرف بالتضخم الذي يعرفه مجمع المبادئ المحاسبية بأنه الارتفاع في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، أي أنخفاض في القوة الشرائية للنقود(703 :1969 : APB).

ومن المعروف أن وحدة النقد المستخدمة للتعبير عن الأحداث الإقتصادية لها قيمتين الأولى القيمة الاسمية (nominal value) والثانية القوة الشرائية (Purchasing power)، حيث أن القيمة الاسمية لوحد النقد ستكون ثابتة على طول الفترة المحاسبية. أما القوة الشرائية فتمثل القيمة الحقيقية لوحدة النقد والتي تتحدد بكمية السلع والخدمات التي من الممكن مبادلتها بهذه الوحدة (Kieso and weygandt: 1998: 1370) في لحظة معينة من الزمن. ومن المعروف أيضاً في فترات التضخم أن وحدة النقد سوف تشتري قدر أقل من السلع والخدمات كلما ارتفعت الأسعار. والعكس في حالة انخفاضها. ويطلق على هذه الخاصية(القوة الشرائية لوحدة النقد)، ومن ثم يمكن القول، بأنه في فترات أرتفاع الأسعار تقل القدرة الشرائية لوحدة النقد، والعكس في فترات انخفاضها(الصحن والصبان :1992: 55).

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القدرة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار الذي يحدث عند أرتفاع معدلات التضخم، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة نحو الانخفاض في فترات التضخم فأنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش.

ومن الممكن أن يحدث التغير في المستوى العام للأسعار وخاصة أرتفاع هذا المستوى للأسباب التالية:(نجم وخالد :1995: 88).

1. السياسة المالية للدولة من خلال خطط التنمية الطموحة وازدياد السيولة النقدية وكذلك التوسع في سياسة الائتمان الذي تمارسه المصارف.

2. ارتفاع كلف الإنتاج نتيجة أرتفاع الأجور مما يؤدي إلى أرتفاع أسعار السلع والخدمات. وكذلك أرتفاع كلف السلع والخدمات مما يؤدي إلى طلب العاملين برفع الأجور.

3. استيراد كل من التكنولوجيا، العمالة المتخصصة، المواد الأولية، من بلدان تعاني من التضخم يؤدي إلى استيراد التضخم في الوقت نفسه.

وللتغير في المستوى العام للأسعار آثار على نتيجة أعمال الشركة ووضعها المالي الحقيقي ويمكن أجمال تلك الآثار بالآتي:

1. أثار التغير في المستوى العام للأسعار على حسابات نتيجة النشاط:

أن اعداد حسابات نتيجة النشاط وفقاً لفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد تعني أن المحاسب في ظل مبدأ التكلفة التاريخية سيقوم بجمع وطرح بنود محاسبيه متباينة القيمة ومختلفة الأعمار مع بعضها البعض لإظهار نتيجة النشاط، وهي نتيجة غير واقعية، إذ أن هذه البنود لا يمكن أن تدفع كلها في لحظة واحدة وانما في مواعيد متباينة فالأجور النقدية التي تدفع شهرياً بقيم نقدية ثابتة لا تعبر عن القيم الحقيقية لها شهراً بعد آخر وكذلك الحال بالنسبة لبقية عناصر المصروفات بالإضافة إلى عناصر الإيرادات التي يتم الحصول عليها بقيم نقدية متباينة خلال العام.(فضاله: 1991: 132) وهذا يعني أن الأرباح التي تظهرها هذه الحسابات لا تمثل دخلا حقيقياً يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات ولا تسمح بالمحافظة على راس المال وعلى الطاقة التشغيلية بشكل سليم.

2. اثار التغير في المستوى العام للسعار على المركز المالي:

أن القيم النقدية التي تعبر عنها بنود قائمة المركز المالي ستكون غير صحيحة. فالموجودات الثابتة على سبيل المثال تحتوي على بنود مختلفة متباينة الكلفة ولا يوجد تناسق فيما بينها وبالتالي فان رقم الموجودات الثابتة في أجماله لا يعبر عن القيمة السوقية مما يستدعي ملاحظة أثر ذلك على المركز المالي للوحدة الاقتصادية. وكذلك الأمر فيما يتعلق بالمخزون والنقدية والمدينين والاستثمارات المالية وأوراق القبض وأوراق الدفع وغيرها من البنود المحاسبية التي تتباين أعمارها وفقاً لتاريخ تسجيلها في الدفاتر المحاسبية. وهذا يعني أن جانب الموجودات في

الميزانية لا يعبر ببنوده المحاسبية الدفترية عن البنود الحقيقية، وكذلك الحال بالنسبة للبنود المحاسبية المتعلقة بجانب المطلوبات ورأس المال في الميزانية. اذ تمثل تجمعات لأسعار بأوقات مختلفة تستخدم الدينار كوحدة للقياس باعتبارها ثابتة.(الناغي: 1989: 209).

ثانياً: الأساليب المحاسبية لمعالجة التغيرات في المستوى العام للأسعار:

هناك نوعين من تغيرات الأسعار هما:

أ. التغيرات في المستوى العام للأسعار.General price level changes

ب. التغيرات في المستوى الخاص للأسعار .Specific price level changes

ولمعالجة تلك التغيرات في الأسعار هناك ثلاث مداخل محاسبية متعارف عليها وهي:

1) محاسبة المستوى العام للأسعارGeneral price level Accounting

وتهدف إلى التعبير عن الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات بوحدات نقدية ذات قوة شرائية ثابتة، بالاعتماد على نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في أعداد القوائم المالية التاريخية، فيما عدا ضرورة الاعتراف بالتغيرات في القوة الشرائية العامة للنقود، وبذلك يقتصر التعديل على تحويل التكلفة التاريخية المقاسة بدلالة عدد من الوحدات النقدية المختلفة من حيث قوتها الشرائية إلى تكلفة تاريخية مقاسة بدلالة وحدات من النقود ذات القوة الشرائية العامة (نمر: 1983: 8). وذلك يجعل أعداد القوائم المالية يتم بطريقة منطقية وسليمة فضلاً عن تزويد المساهمين بالمعلومات الملائمة التي تساعدهم في أجراء التحليلات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة بشأن توزيع الموارد(البديوي ومحمد: 1985: 32). وأن استخدام هذا المدخل يساعد على المحافظة على رأس المال بشروط القوة الشرائية الثابتة. أي أن الشركة تبقى في مستوى ثابت من قدرتها على شراء السلع والخدمات.

2) محاسبة التكلفة الجارية:.Current cost Accounting

ووفقاً لهذا المدخل تتم المعالجة المحاسبية للتغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي، وذلك سواء بالزيادة أو النقصان، على عكس المدخل السابق الذي يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغير الخاص في أسعار كل نوع على حدة (مطر وآخرون: 1996: 166).

3) محاسبة التكلفة الجارية المعدلة: Adjusted current cost Accounting.

وفي هذا المدخل يتم الجمع بين محاسبة المستوى العام للأسعار ومحاسبة التكلفة الجارية، فهو يعكس تقويم التكلفة الجارية على أساس القوة الشرائية الثابتة. (Smith and Skousen: 1987: 1115.

ثالثاً: متطلبات تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار:

بغية تطبيق محاسبية المستوى العام للأسعار، فأن ذلك يتطلب استخدام رقم قياسي عام لها ، وكذلك يتطلب التمييز بين الفقرات النقدية وغير النقدية وكما يلي:

1- استخدام رقم قياسي عام للأسعار:

هناك عدد من الأرقام القياسية العامة للأسعار لقياس التغير في المستوى العام للأسعار وهي:

أ. الرقم القياسي لأسعار المستهلك: ويقيس أسعار مجموعة من السلع والخدمات التي يحصل عليها المستهلك، لذلك عرف بالرقم القياسي لتكاليف المعيشة. ويتم استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك في تعديل فقرات القوائم المالية التاريخية كما يلي:

قيمة الفقرة المعدلة بالقوة الشرائية الثابتة = القيمة التاريخية المعدلة×الرقم القياسي لأسعار المستهلك في سنة المقارنة/ الرقم القياسي لاسعار المستهلك في سنة الأساس .

ب. الرقم القياسي لأسعار الجملة: ويعتمد في احتسابه على أسعار الجملة لغرض قياس التغير في أسعارها، إذ يتم تقسيم السلع إلى مجموعات رئيسية والأخيرة إلى مجموعات فرعية والفرعية إلى أنواع مختلفة من السلع. ويستبعد هذا الرقم قياس أسعار الخدمات لأنها لا تباع ولا تشترى بالجملة، إضافة إلى عدم إمكانية التعامل مع جميع السلع بصيغة الجملة، وعليه فأنه لا يكون شاملاً لأنواع السلع والخدمات.

ج. المخفض الضمني للناتج القومي الإجمالي: ويعد هذا الرقم من اكثر الأرقام القياسية شمولية لأسعار السلع والخدمات في الاقتصاد كافة. لكن يعاب عليه صعوبة تحديده فضلاً عن عدم توفره شهريا أو ربع سنوي.

2. التميز بين الفقرات النقدية وغير النقدية:

لغرض تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار فأن ذلك يتطلب التمييز بين الفقرات النقدية وغير النقدية في القوائم المالية وبالذات قائمة المركز المالي وكما يلي:

أ. الفقرات النقدية Monetary Items هي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية المثبتة بمقدار ثابت من الوحدات النقدية بغض النظر عن التغيرات في المستوى العام للأسعار (Smith and skousen: 1981: 902.) ونتيجة لخاصية الثبات في البنود النقدية فهي لا تحتاج لتعديل وتظهر في القائمة المعدلة بنفس الوحدات النقدية الأصلية، وتعرف أيضاً بأنها حقوق مدينة او التزامات دائنة بعدد معين من الوحدات النقدية بصرف النظر عن التغير بالقوة الشرائية العامة لوحدة النقد.(Davidson: 1985: 627)

ب. الفقرات غير النقدية Non – Monetary Items وهي الفقرات التي تتغير أسعارها بشكل متناسب مع التغيرات في المستوى العام للأسعار، كما وهي لا تمثل حق لاستلام أو التزام بدفع مبلغ ثابت، فالفقرات غير النقدية لا تتأثر بالتغير في المستوى العام للأسعار وبنفس صورة الفقرات النقدية، وهي بذلك لا تنطبق عليها صفات الفقرات النقدية. لذا فان

جميع الموجودات والمطلوبات التي لا تصنف كفقرات نقدية يمكن تصنيفها كفقرات غير نقدية.
ويمكن أجمال التمييز بين الفقرات النقدية وغير النقدية كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1)

تصنيف الفقرات النقدية وغير النقدية

الفقرات النقدية	الفقرات غير النقدية
الموجودات النقدية	المطلوبات النقدية
نقد وودائع لأمر وودائع لأجل	داننون وأوراق الدفع
اسهم عادية(غير قابلة للتحويل وغير مشاركة)	مصاريف دائنة مستحقة
سندات (غير قابلة للتحويل)	مقسوم أرباح نقدي مستحق
مدينون وأوراق قبض	مبالغ مستلمة مقدما من العملاء
قروض للمستخدمين(سلف)	خسائر مستحقة على تعهدات مشتريات
مدينون طويلو الأجل	الشركة
ودائع قابلة للإعادة	علاوات أو خصم غير مطفأة على
مبالغ مدفوعة (كسلف) للفروع	السندات
القيمة التنازلية لوثيقة التأمين على الحياة	سندات دائنة قابلة للتحويل
مبالغ مسلمة مقدما للمجهزين	ضريبة دخل دائنة مؤجلة
مصاريف ضريبة دخل مؤجله	مخصص الديوان المشكوك في تحصيلها
الموجودات غير النقدية	المطلوبات غير النقدية
المخزون	تعهدات بيع الجزء المحصل على عقود
لاستثمارات في الأسهم العادية	وبيع بأسعار ثابتة
الموجودات الثابتة	التزامات المؤجلة في الضريبة الدائنة
علامات تجارية براءات الاختراع، امتياز، شهرة محل	مخصص الاندثار المتراكم
تكاليف حيازة الموجودات الثابتة المؤجلة.	
موجودات غير ملموسة أخرى ومصاريف مؤجلة	

المصدر:

Kieso and Weygandt, Intermediate accounting, 5th, Ed, John Wiley &sons, N.Y, 1986, p. 1137.

رابعاً: مزايا وعيوب محاسبة المستوى العام للأسعار:

لمحاسبة المستوى العام للأسعار مزايا عديدة يمكن أجمالها بالآتي (نجم وخالد: 1995: 95 -96).

1- المحافظة على رأس المال اذ أنها تعد من أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها هذه الطريقة.
2- تقويم كفاءة الإدارة على أساس المحافظة على رأس المال بقوة شرائية جاريه.
3- إمكانية تحليل القوة الايرادية للشركة على أساس العائد الاقتصادي الجاري المقبول.
4- تتميز بالبساطة والسهولة في تطبيقها ولا تحتاج إلى تعديلات كثيرة.
5- تساعد على جعل الأرقام المحاسبية قابلة للتجميع وتكون اكثر ملائمة لأجراء المقارنات وتسهل تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصرفات.
6- تعطي أهمية كبيرة لأعادة تقويم الموجودات الثابتة واندثاراتها بالقوة الشرائية الثابتة.
7- تحدد الدخل الحقيقي وابقاء الشركة في وضع حسن باحتساب أرباح القوة الشرائية وخسائرها على صافي الفقرات النقدية.
8- تساعد في سياسة تسعير المنتجات بحيث لا تبدو أسعار المنتجات بعيدة عن كلفتها.
9- تعد طريقة لمعالجة التغير في المستوى العام للاسعار متجاوزة الطرق التي تعالج ذلك بشكل جزئي مثل طريقة ما يرد أخراً يصرف أولاً في تسعير المخزون وطريقة التعجيل في احتساب اندثار الموجودات الثابتة.
10- تتمتع بقدر كبير من الموضوعية وتوفر درجة عالية من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها لأنها لا تعد خروجاً عن التكلفة التاريخية.

وعلى الرغم من المزايا التي توفرها محاسبة المستوى العام للأسعار، لكن يؤخذ عليها العيوب الآتية:(Hooper and page: 1982: 621).

1- تهمل التغيرات التي تحدث في المستويات الخاصة للأسعار والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الموجودات بفعل التطورات التكنولوجية.
2- أن أرباح القوة الشرائية لا يمكن توزيعها في أي عمل.
3- تفترض محاسبة المستوى العام للاسعار أن تأثير التضخم يكون متساوي على الشركات كافة وعلى كل أنواع الموجودات والكلف وهذا غير صحيح.

4- قد تؤدي محاسبة المستوى العام للأسعار إلى الإرباك وعدم الفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية، كما أنها قد تحمل الشركة كلفاً إضافية.

5- أن أرباح القوة الشرائية للفقرات النقدية لا يمكن اعتبارها دليل على نجاح الإدارة.

خامساً: تقويم الموجودات الثابتة واندثاراتها في شركة الهلال الصناعية(ش.م.م).

تشكل الموجودات الثابتة في الشركة أهم عناصر المركز المالي، لذا فأن تعديل كلفتها مهم جداً لأغراض احتساب ضافي الربح المتحقق في الشركة، لان الاندثار المحسوب على أساس التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة غير سليم، مما يؤدي إلى تقليل المصروفات اتجاه الايرادات، مما يستوجب تعديل الاندثار بموجب تعديل الموجودات الثابتة ليكون مبلغه اكثر واقعية وموضوعية.

وعليه فأن تعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة لتأخذ بنظر الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار سيكون وفق الخطوات الآتية:

1- تعديل التكلفة التاريخية للموجودات.

2- تعديل الاندثارات السنوية.

3- تحديد القيمة الدفترية التاريخية المعدله.

1- <u>تعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة</u>: ويشمل تعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة الموجودة في الشركة وتعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة المشطوبة والمباعه كما في الجدولين الآتيين:

جدول رقم (2)

تعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة للاعوام1991-2000 (المبالغ بآلاف الدنانير)

السنة	التكلفة التاريخية	متوسط الرقم القياسي	معامل التحويل	التكلفة التاريخية المعدلة
1991	12055	1	726.1030	8753171
1992	17684	1.0315	703.9292	12448283
1993	21674	1.3375	542.8807	11766396
1994	22075	3.1155	233.0615	514483
1995	21493	6.555	110.7962	2381343
1996	22657	17.2995	41.9725	950971
1997	24069	90.3635	8.0354	193404
1998	35376	176.2685	4.1193	145724
1999	40404	394.0645	1.8246	73721
2000	43756	658.1555	1.1032	48272
المجموع	261243			41906118
الشطب	(667)			(11914)
الرصيد	260576			41894204

جدول رقم (3)

تعديل التكلفة التاريخية للموجودات الثابتة المشطوبة لسنة 2000 (المبالغ بآلاف الدنانير).

السنة	التكلفة التاريخية	قيمة معامل التحويل	التكلفة التاريخية المعدلة
1996	582	8.488	4940
1997	48	26.111	1253
1999	37	154.611	5721
المجموع	667		11914

2- تعديل الاندثارات السنوية: ويتم تعديل قسط الاندثار لسنة 2000، وذلك بضرب التكلفة المعدله للموجودات الثابتة × معدل الاندثار، او تعديله بتطبيق المعادلة الآتية:

الاندثار السنوي المعدل= الاندثار السنوي التاريخي × التكلفة التاريخية المعدله / التكلفة التاريخية

الاندثار السنوي المعدل= 969 × 4190611 \43756 = 928033 دينار.

3- تحديد القيمة الدفترية التاريخية المعدله: ويتم إيجادها عن طريق أيجاد الفرق بين التكلفة التاريخية المعدله للموجودات الثابتة وبين اندثار الفترة المعدل ومخصص الاندثار المتراكم المعدل وكما مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم (4)

تعديل مخصص الاندثار المتراكم للموجودات الثابتة لسنة 2000 (المبالغ بآلاف الدنانير)

السنة	التكلفة التاريخية	قيمة معامل التحويل	التكلفة التاريخية المعدله
1991	6028	726.1030	4376948
1992	8038	703.9292	5658183
1993	9030	542.8807	4902213
1994	10034	233.0615	2338539
1995	10907	110.7962	1208454
1996	11728	41.9725	492253
1997	12406	8.0354	99687
1998	13095	4.1193	53942
1999	13583	1.8246	24784
2000	14538	1.1032	16038
المجموع	109387		19171041

وهكذا يمكن احتساب القيمة الدفترية المعدلة لسنة 2000 كالآتي:

القيمة الدفترية قبل التعديل (المبالغ بآلاف الدنانير)

تكلفة الموجودات الثابتة التاريخية	261243
اندثار السنة	(969)
مخصص اندثار السنة	(109387)
	150887

القيمة الدفترية بعد التعديل (المبالغ بآلاف الدنانير)

تكلفة الموجودات الثابتة التاريخية المعدلة	41906118
اندثار السنة المعدل	(928033)
مخصص اندثار السنة المعدل	(19171041)
	21807044

واعتمادا على النتائج السابقة فأن نتيجة أعمال الشركة لسنة 2000 تكون كالآتي:

الفائض القابل للتوزيع قبل تعديل الاندثار	662723
+ الاندثار المحسوب على أساس التكلفة التاريخية	969
- الاندثار المحسوب على أساس التكلفة التاريخية المعدلة	(928033)
خسائر الشركة بعد التعديل	(264341)

سادساً: الاستنتاجات والتوصيات

1- الاستنتاجات

أ. أن تقويم الموجودات الثابتة للشركة بالتكلفة التاريخية ادى إلى ظهور قائمة المركز المالي بصورة غير حقيقية، حيث هناك فرق في قيمتها بعد التعديل مقداره(41906118 – 261243) = 41644875 آلف دينار وهو مبلغ ضخم جداً، فإذا رغبت الشركة باستبدال موجوداتها الثابتة تكون ملزمة بتوفير هذا المبلغ اذا لم يكن اكثر نتيجة أرتفاع الأسعار.

ب. أن تعديل قيمة الموجودات الثابتة المشطوبة والمهينة للبيع وفقاً لأسعارها السوقية يوفر معلومات موضوعية وملائمة لاتخاذ القرار بتحديد سعر البيع.

ج. أظهرت القوائم المالية للشركة أرباحاً طيلة فترة البحث، وبعد التعديل أظهرت القوائم المالية خسارة مقدارها(264341) آلف دينار وهذا يؤدي إلى:

1-تأكل راس المال نتيجة توزيع أرباح غير حقيقية للمساهمين والأطراف المستفيدة.
2-إظهار احتياطات غير حقيقية مما يصور حقوق المساهمين بصورة مبالغ بها لا تساعده على اتخاذ قرارات الاستثمار.

د. خضوع أرباح الشركة لضريبة الدخل وحسب قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 حيث كانت الضريبة بمبلغ (224130) آلف دينار ويقل عن الخسارة التي حققتها الشركة بمبلغ (264341 – 224130)= 40211 آلف دينار وهذا يؤدي إلى:

1) تأكل راس مال الشركة نتيجة خضوع أرباحها غير المتحققة لضريبة الدخل.
2) مساهمة الهيئة العامة للضرائب في امتصاص حقوق المساهمين مما يدفع الشركة للبحث عن مجالات تمويل للاستمرار بالعمل.

2ـ التوصيات:

بناءاً على الاستنتاجات التي توصل أليها الباحث فأنه يوصي بالآتي:

أ. تقويم الموجودات الثابتة واندثاراتها بالتكلفة التاريخية المعدله ليعبر ذلك عن حقيقة قيمة الموجودات الثابتة عند الاستبدال.

ب. توزيع صافي الربح القابل للتوزيع بعد تعديل التكلفة التاريخية حتى وأن كان ذلك غير ملزم رسميا منعاً لتأكل حقوق المساهمين وإظهار احتياطيات لا وجود لها فعلاً.

ج. اعتماد التكلفة التاريخية المعدلة عند اتخاذ قرارات بيع الموجودات الثابتة المشطوبة لتحقيق أموال ملائمة لشراء موجودات جديدة، وكذلك تجاوز الخسائر غير المبررة نتيجة عدم التعديل.

د. اعتماد التكلفة التاريخية المعدله في تقويم حسابات الشركة عند التحاسب الضريبي لكي لا تكون الضريبة عاملاً لتعثر الشركات ومساهمة في زيادة معدلات التضخم نتيجة قرارات زيادة راس المال بين الحين والآخر.

مصادر البحث

أولاً: المصادر العربية

1- البديوي، منصور احمد ومحمد، محمد الفيومي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1985.

2- الجبوري، أسماء سلمان، برامج التدقيق في ظل التغير في المستوى العام للأسعار، دراسة تطبيقية في المنشأة العامة للصناعات الجلدية، بغداد، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 1992.

3- الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ط1،ذات السلاسل، الكويت، 1990.

4- الصحن، عبد الفتاح محمد والصبان، محمد سمير، المحاسبة المتوسطة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،1992.

5- الناغي، محمود السيد، دراسات في نظرية المحاسبة، ط1، دار القلم، دبي، 1989.

6- عبدال آدم، يوحنا والدباغ، ضياء حامد، الإدارة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1993.

7- فضاله، أبو الفتوح علي، الأسس العلمية في المراجعة، القاهرة،1991.

8- نجم، عبد الصاحب وخالد، ورقاء، آثار التضخم على عناصر كشف الدخل، مجلة المحاسب عدد خاص عن المؤتمر العلمي العاشر، بغداد، 1995.

9- نمر، نجيبة، دراسة اثر التضخم الاقتصادي في الفكر المحاسبي ونموذج مقترح لمحاسبة التضخم، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد 11، العدد4، ديسمبر1983.

10- مطر، محمد عطية والراوي، احمد حكمت، والحيالي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته العلمية، دار حنين، مكتبة الفلاح، عمان، 1996.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. Accounting principles Board, Accounting principles vo1, August 1969.
2. Davidson, Sidney, ET, Financial, Accounting, 4th Ed, Dryden press, Japan, 1985.
3. Hooper, Paul and page, John, Financial Accounting, west publishing co, print in the USA, 1982.
4. Kieso, Donald E- and Weygandt Jerry J. intermediate Accounting, 9 Th. Ed, John Wiley and sons, N-Y, 1998.
5. Smith, Jay M. and Skousen, K. Fred, intermediate Accounting, 9th E d, south western, Ohio, 1987.
6. Smith, Jaym. And Skousen, K.Fred, intermediates Accounting, 6th Ed, southwestern, Ohio, N.Y. 1981.

ثالثاً: المصادر الاخرى:

1- التقارير السنوية لشركة الهلال الصناعية (قطاع مختلط) للفترة1991-2000.

2- وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للاحصاء، الأرقام القياسية لأسعار المستهلك.

ملحق رقم (1)

جدول بالأرقام القياسية لأسعار المستهلك للفترة من 1991 – 2000.

سنة الأساس (1991=100)

السنة	الرقم القياسي %	الرقم القياسي بدون نسبة
1991	100	1
1992	106.3	1.063
1993	161.2	1.612
1994	461.9	4.619
1995	848.8	8.488
1996	2611.1	26.111
1997	15461.6	154.616
1998	19792.1	197.921
1999	59020.8	590.208
2000	72610.3	726.103

المصدر : وزارة التخطيط،الجهاز المركزي للإحصاء، الأرقام القياسية لأسعار المستهلك.

ملحق رقم (2)جدول معاملات الأرقام القياسية

البيان	قيمة المعامل
متوسط الرقم القياسي لعام 1991	1.
متوسط الرقم القياسي لعام 1992	1.0315
متوسط الرقم القياسي لعام 1993	1.3375
متوسط الرقم القياسي لعام 1994	3.1155
متوسط الرقم القياسي لعام 1995	6.5535
متوسط الرقم القياسي لعام 1996	17.2995
متوسط الرقم القياسي لعام 1997	90.3635
متوسط الرقم القياسي لعام 1998	176.2685
متوسط الرقم القياسي لعام 1999	394.0645
متوسط الرقم القياسي لعام 2000*	658.1555
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 2000 **	726.1030
معامل تحويل متوسط 1992 إلى عام 2000**	703.9292
معامل تحويل متوسط 1993 إلى عام 2000	542.8807
معامل تحويل متوسط 1994 إلى عام 2000	233.0615
معامل تحويل متوسط 1995 إلى عام 2000	110.7962
معامل تحويل متوسط 1996 إلى عام 2000	41.9725
معامل تحويل متوسط 1997 إلى عام 2000	8.0354
معامل تحويل متوسط 1998إلى عام 2000	4.1193
معامل تحويل متوسط 1999إلى عام 2000	1.8246
معامل تحويل متوسط 2000 إلى عام 2000	1.1032
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1992	1.063
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1993	1.612
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1994	4.619
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1995	8.488
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1996	26.111
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1997	154.616
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1998	197.921
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 1999	590.208
معامل تحويل نهاية 1991 إلى عام 2000	726.103

* تم احتساب متوسط الرقم القياسي لعام 2000 كالاتي:

متوسط الرقم القياسي = (الرقم القياسي 2000+ الرقم القياسي 1999) \ 2

= (59020,8 + 72610,3) \ 2 = 658,1555

وهكذا لبقية متوسطات الارقام القياسية .

** تم احتساب معامل تحويل متوسط 1992 إلى عام 2000 كالآتي:

معامل تحويل متوسط 1992 = الرقم القياسي لسنة 2000\ قيمة معامل سنة 1992

= 726,1030 \ 1,0315 = 702,9292

معامل تحويل متوسط 1993 = الرقم القياسي لسنة 2000 \ قيمة معامل سنة 1993

= 726,1030 \ 1,3375 = 542,8807

.....

.....

.....