الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراســات العليــا
كليـــــة التجـــــــارة
قسم المحاسبة والتمــويل

أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية

(دراسة تحليلية تطبيقية)

إعداد الباحث:

مدحت فوزي عليان وادي

إشراف الدكتور:

يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

صفر1427هـ/مارس 2006م

بِـــسْمِ اللهِ الرَّحْمَن الرَّحِيمِ

﴿وَاتَّقُوا يَوْمًا لاَ تَجْزِي نَفْسٌ عَنْ نَفْسٍ شَيْئًا وَلاَ يُقْبَلُ مِنْهَاشَفَاعَةٌ وَلاَ يُؤْخَذُ مِنْهَا عَدْلٌ وَلاَ هُمْ يُنصَرُونَ﴾

صدق الله العظيم

(سورة البقرة/ الآية48)

إهداء

إلى والداي الحبيبين أطال الله بقاءهما

إلى أختاي الكريمتين

إلى زوجتي الغالية وأبنائي الأحباء

إلى ابني القابع في رحم الزمن المتمدد بحجم الأرض المتدلي بحبـــال السماء

أقدم هذه الدراسة

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر لله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً، أن وفقني في إكمال هذه الدراسة وأصلي وأسلم على نبيه الكريم خير خلق الله حبيب الله محمد بن عبد الله

كما أتقدم بالشكر والتقدير لزوجتي التي تحملتني وساعدتني في إنجاز هذه الدراسة. كما أتقدم بالشكر والتقدير للدكتور/ يوسف محمود جربوع الذي تكرم بالإشراف على هذه الدراسة، والذي لم يأل جهداً بتقديم النصح والإرشاد طيلة مدة هذه الدراسة. كما لا يفوتني أن أشكر كلاً من المناقشين: الدكتور الفاضل/ علي عبد الله شاهين والدكتور الفاضل/ علاء الدين عادل الرفاتي اللذان شرفاني بقبول مناقشة هذه الدراسة لإثرائها بملاحظاتهما القيمة.

وكذلك الأستاذ الدكتور/ مختار إسماعيل أبو شعيشع علي وكيل كلية التجارة بجامعة قناة السويس بجمهورية مصر العربية الذي لم يدخر جهداً في إرشادي رغم ضيق وقته وكذلك الأستاذ/ أحمد حضارة من جامعة المنصورة كما أتقدم بالشكر والعرفان للدكتور أكرم حماد/ على نصحه وإرشاده لي طيلة مدة الدراسة وتكرمه بمراجعتها كما أتقدم بالشكر والتقدير للأخ/ سعيد عبد الكريم شناعة (أبو سامي) مديري السابق في العمل الذي كان لي حافزاً لإكمال دراستي العليا كما أتقدم بالشكر الجزيل للأخوة في الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني الذين لم يدخروا جهداً في مساعدتي وتزويدي بالبيانات وأخيراً أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدني لإكمال هذه الدراسة فجزى الله الجميع عني خير الجزاء وإن شاء الله في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
إهداء	ت
شكر وتقدير	ث
قائمة المحتويات	ج
قائمة الجداول	د
ملخص الدراسة باللغة العربية	ش
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	ض
الفصل الأول: خطة الدراسة	27-1
1-1 مقدمة	2
1-2 مشكلة الدراسة	6
1-3 أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع	6
1-4 أهداف الدراسة	7
1- 5 فروض الدراسة	8
1-6 الدراسات السابقة	8
1-7 محددات الدراسة	26
1-8 منهجية الدراسة	27
الفصل الثاني:المنظور الاقتصادي لظاهرة التضخم	49-28
2-1 مقدمة	29
2-2 التضخم في الدول العربية	30
2-3 مشكلة التضخم	30
2-4 التضخم في فلسطين	44
الفصل الثالث: التضخم والفكر المحاسبي	109-50
مقدمة	50
المبحث الأول: أثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية	75-51
3-1-1 مقدمة	52
3-1-2 ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار	52
3-1-3 فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في مستويات الأسعار	53
3-1-4 موضوعية القياس في المحاسبة	55
3-1-5 مبدأ التكلفة التاريخية والتغيرات في مستويات الأسعار	58
3-1-6 الأهمية النسبية والتغيرات في مستويات الأسعار	60

7-1-3 مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار	62
8-1-3 الثبات والتغيرات في مستويات الأسعار	64
9-1-3 مبدأ المحافظة على رأس المال	67
10-1-3 التعارض مع أحد المبادئ الرياضية	69
11-1-3 مبدأ الإفصاح المحاسبي	69
المبحث الثاني: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار	109-76
1-2-3 مقدمة	77
2-2-3 نموذج التكلفة التاريخية المعدلة	80
3-2-3 نموذج محاسبة القيمة الجارية	89
4-2-3 نموذج صافي القيمة البيعية	95
5-2-3 نموذج تكلفة الاستبدال	99
6-2-3 نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة	106
الفصل الرابع :الآثار المحاسبية للتضخم على القوائم المالية ومستخدميها	145-110
مقدمة	110
المبحث الأول:القوائم المالية	117-111
1-1-4 مقدمة	112
2-1-4 ماهية القوائم المالية	112
3-1-4 أهداف القوائم المالية	112
4-1-4 مكونات القوائم المالية	113
5-1-4 الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية المنشورة	115
6-1-4 القدرة التنبؤية للقوائم المالية	116
المبحث الثاني:الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمتي نتائج الأعمال والمركز المالي	130-118
1-2-4 مقدمة	119
2-2-4 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة نتائج الأعمال	120
3-2-4 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة المركز المالي	125
المبحث الثالث: اتجاهات مستخدمو القوائم المالية حول التضخم	145-131
1-3-4 مقدمة	132
2-3-4 نوعية مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم	132
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية	260-146
مقدمة	146
المبحث الأول: القطاع الصناعي والنموذج المقترح	170-147

5-1-1 مقدمة	148
5-1-2 الملامح الأساسية للقطاع الصناعي في فلسطين	148
5-1-3 أهمية القطاع الصناعي	150
5-1-4 خصائص القطاع الصناعي	152
5-1-5 نبذة عن الشركة محل الدراسة	153
5-1-6 الأرقام القياسية	154
5-1-7 الصعوبات التي واجهت الباحث خلال إنجاز هذه الدراسة	161
5-1-8 معطيات الدراسة التطبيقية	162
5-1-9 بناء النموذج المقترح	166
المبحث الثاني: تعديل بنود القوائم المالية	246-171
5-2-1 مقدمة	172
5-2-2 الأصول الثابتة واستهلاكاتها	172
5-2-3 أرباح الحيازة	218
5-2-4 مخصصات الاستهلاك	223
5-2-5 تكلفة المبيعات	224
5-2-6 مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود	231
المبحث الثالث: دراسة أثر النموذج المقترح للمحاسبة عن التضخم على القوائم المالية	260-247
5-3-1 مقدمة	248
5-3-2 أثر تطبيق النموذج المقترح على الدخل	250
5-3-3 أثر تطبيق النموذج المقترح على حقوق المساهمين	255
5-3-4 أثر تطبيق النموذج المقترح على الأصول الثابتة ومخصصات استهلاكاتها	258
الفصل السادس: النتائج والتوصيات	268-261
مقدمة	261
المبحث الأول: النتائج	262
المبحث الثاني: التوصيات	266
المراجع	291-269
الملاحق:	292
تقارير مدققي الحسابات والقوائم المالية عن شركة (X) من 2000- 2004	38-1
الأرقام القياسية في إسرائيل تبعاً لأسعار المستهلك	39

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيـــــــان	رقم الصفحة
1-	الرقم القياسي لأسعار المستهلكين في الدول العربية	30
2-	إجمالي قيمة الواردات والصادرات من وإلى إسرائيل ونسبتها من الإجمالي للأعوام 2000-2004	45
3-	الأرقام القياسية في إسرائيل تبعاً لأسعار المستهلك	47
4-	المؤشرات الاقتصادية الرئيسية في الضفة الغربية وقطاع غزة	48
5-	المساهمة النسبية للناتج المحلي الإجمالي في باقي الضفة الغربية وقطاع غزة للأنشطة الصناعية للأعوام 2000- 2004 بالأسعار الثابتة: سنة الاساس1997	149
6-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2000	173
7-	الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	174
8-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2000	175
9-	الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	176
10-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبة لعام 2000	177
11-	الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2000حسب التكلفة التاريخية المعدلة	178
12-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2000	179
13-	الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	180
14-	التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2000	181
15-	التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2000	181
16-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2001	182
17-	الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	183
18-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2001	184
19-	الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	185
20-	الاستهلاك والقيمة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2001	186
21-	الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية	187
22-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2001	188
23-	الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	189
24-	التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2001	190
25-	التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2001	190
26-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج لبند السيارات لعام 2002	191
27-	الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	192

28-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2002	193
29-	الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	194
30-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2002	195
31-	الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام2002	196
32-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2002	197
33-	الاستهلاك والتكلفة لبند المباني حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2002	198
34-	التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2002	199
35-	التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2002	199
36-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2003	200
37-	الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003	201
38-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2003	202
39-	الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003	203
40-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام2003	204
41-	الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب الكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003	205
42-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2003	206
43-	الاستهلاك والتكلفة لبند المباني حسب التكلفة التاريخية المعدلة عام 2003	207
44-	التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2003	208
45-	التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2003	208
46-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2004	209
47-	الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	210
48-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2004	211
49-	الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	212
50-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2004	213
51-	الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام2004	214
52-	الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2004	215
53-	الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	216
54-	التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2004	217
55-	التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2004	217
56-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2000	218

57-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2000	218
58-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2001	218
59-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2001	218
60-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2002	219
61-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2002	219
62-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2003	219
63-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2003	219
64-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2004	220
65-	المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2004	220
66-	المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2000	220
67-	المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2000	220
68-	المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2001	221
69-	المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2001	221
70-	المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2002	221
71-	المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2002	221
72-	المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2003	222

73-	المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2003	222
74-	المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2004	222
75-	المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2004	222
76-	المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000	223
77-	المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام2001	223
78-	المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002	223
79-	المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003	223
80	المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004	223
81-	تكلفة المبيعات لعام 2000 حسب النموذج المقترح	224
82-	تكلفة المبيعات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	224
83-	تكلفة المبيعات لعام 2001 حسب النموذج المقترح	225
84-	تكلفة المبيعات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	225
85-	تكلفة المبيعات لعام 2002 حسب النموذج المقترح	226
86-	تكلفة المبيعات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	226
87-	تكلفة المبيعات لعام 2003 حسب النموذج المقترح	227
88-	تكلفة المبيعات لعام 2003 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	227
89-	تكلفة المبيعات لعام 2004 حسب النموذج المقترح	228
90-	تكلفة المبيعات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة	228
91-	مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2000/12/31	232
92-	مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2001/12/31	233
93-	مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2002/12/31	234
94-	مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2003/12/31	235
95-	مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2004/12/31	236
96-	بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2000/12/31	237
97-	بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2001/12/31	238
98-	بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2002/12/31	239

99-	بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2003/12/31	240
100-	بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2004/12/31	241
101-	الميزانية العمومية كما في 2000/12/31	242
102-	الميزانية العمومية كما في 2001/12/31	243
103-	الميزانية العمومية كما في 2002/12/31	244
104-	الميزانية العمومية كما في 2003/12/31	245
105-	الميزانية العمومية كما في 2004/12/31	246
106-	مقارنة الفائض القابل للتوزيع الفعلي بالفائض القابل للتوزيع طبقا للنموذج المقترح	250
107-	مقارنة بين قسط الاستهلاك الفعلي بقسط الاستهلاك وفقا للنموذج المقترح	252
108-	مقارنة تكلفة المبيعات التاريخية بتكلفة المبيعات حسب النموذج المقترح	253
109-	مقارنة الضرائب المدفوعة فعليا بالضرائب طبقا للنموذج المقترح	254
110-	المقارنة بين إجمالي حقوق المساهمين دفتريا وطبقا للنموذج المقترح	255
111-	مقارنة الفائض القابل للتوزيع (أو العجز) بإجمالي حقوق المساهمين دفتريا طبقا للنموذج المقترح	256
112-	مقارنة مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة الدفتري بمخصص الاستهلاك الجاري المعدل	258
113-	مقارنة مجموع الأصول الثابتة الفعلية بمجموع الأصول الثابتة طبقا للنموذج المقترح	259
	الأشكـــــــــال	
1-	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية	85

الملخص

إن العصر الحديث تميز بظاهرة التغيرات في مستويات الأسعار بشكل واضح الأمر الذي أثار الكثير من التساؤلات من قبل العديد من الكتاب والجمعيات والهيئات العلمية والمهنية والمهتمة بالمحاسبة والمستخدمين للقوائم المالية حول مدى جدوى وملاءمة المعلومات والبيانات التي تشتمل عليها القوائم والسجلات المالية والمبنية على أساس التكلفة التاريخية للقرارات الاقتصادية، فرغم الاهتمام الكبير بمعالجة آثار ظاهرة التضخم في العديد من دول العالم، فإنها لم تنل في فلسطين أي قدر من الاهتمام، لذلك هدفت هذه الدراسة الى اختيار طريقة ملائمة لإظهار آثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وذلك بتعديل الأرقام المحاسبية التي تشتمل عليها هذه القوائم طبقاً للتغيرات في المستوى الخاص للأسعار، ومن ثم تعديل المخرجات بالمستوى العام لأسعار المستهلكين في فلسطين، واختبار النموذج المقترح للتطبيق وهو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، ومن ثم المقارنة بين البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية والبيانات المعدة على أساس التكلفة الاستبدالية المعدلة لمعرفة الآثار المترتبة على مخرجات القوائم المالية عند أخذ آثار التغيرات في الأسعار في الحسبان. وقد تم اختبار النموذج المقترح على إحدى الشركات الصناعية في فلسطين، وقد أبرزت الدراسة فروقاً جوهرية بين نتائج القياس المحاسبي على أساس النموذج المقترح وبين تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقاً لأساس التكلفة التاريخية مما يعني أن إتباع أساس التكلفة التاريخية يؤدي الى إظهار مخرجات القوائم المالية بصورة مضللة وغير مطابقة للواقع.

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

Abstract

The present time has been clearly marked by the phenomenon of price change. This situation has provoked the questions on a number of authors, associations, scientific and professional institutions, bodies concerned with accounting, and users of financial statements. These questions are concerned with the feasibility and appropriateness of the data included in financial statements and records based on historical cost for economic decisions.

Despite the great concern for overcoming the influence of inflation in a number of world countries, inflation seems not to have been given any attention in Palestine. Therefore, this current study aims at choosing an appropriate method for highlighting the influences of inflation on financial statements prepared by the Palestinian economic bodies through modifying the accounting figures included in these financial statements in accordance with the special rate of prices. Consequently, modification of the general price outcomes for Palestinian consumers will take place and then the proposed model for implementation – modified replacement cost model – will be tested. Eventually, the data based on historical value will be compared with data based on modified replacement cost to find out the influences resulting from the outcomes of financial statements when taking the effects of price changes into consideration. .

The proposed model was tested in a Palestinian company. The study showed substantial differences between the results of accounting measurements according to the proposed model and the results of accounting based on historical value basis. It can be concluded, at this juncture, that using the historical cost basis will lead to misleading and contrary to fact outcomes, a thing which will negatively affect the reliability and appropriateness of financial statements outcomes.

The study recommended that the proposed model should be used as additional statements besides statements prepared on the historical cost so as to meet the needs of the different categories of financial statements' users.

الفصل الأول

خطة الدراسة

وتتكون من:

1-1مقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع

1-4 أهداف الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 الدراسات السابقة

1-7 محددات الدراسة

1-8 منهجية الدراسة

1-1 المقدمة:

بادئ ذي بدء إن المحاسبة تعتبر نظام معلومات لقياس وإيصال نتـــائج الأحـــداث الاقتـــصادية للمشروعات إلى فئات عديدة من مستخدمي القوائم المالية. (الملحم، 2003، ص2)

وحيث أن الأسعار تعكس القيمة التبادلية للسلع والخدمات من خلال وحدة النقود كمخزن للقيمـــة، فإن التغير في الأسعار يؤثر على كل المعاملات التي تتخذ من النقود وحـــدة للقيـــاس. (حـــسن، 1987 ، ص155) وجدير بالذكر إن تمسك المحاسبين باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في إعـــداد القوائم المالية يعد أمراً مقبولاً في فترات الاستقرار الاقتصادي وثبات القوة الشرائية للنقود إلا أن هذا الأمر يختلف في ظل التضخم.

فإن التضخم النقدي (المالي) ظاهرة اقتصادية تؤدي إلى الكثير من التغيرات الاقتصادية ويمكن تعريفها بأنها تمثل زيادة الطلب الفعال على الموارد المتوفرة في الاقتصاد الوطني. ونـــستخلص من ذلك أنه إذا ازداد الطلب الفعال زيادة كبيرة فان ذلك قد يؤدي إلى زيادة قليلة فـــي اســـتخدام الموارد المحدودة المتوفرة غير المستخدمة وإلى زيادة كبيرة في معدلات الأسعار. أما إذا استمر الطلب الفعال في الزيادة بعد مستوى الاستخدام الكامل فان ذلك سينعكس كليـــا علـــى معـــدلات الأسعار وهذا ما يسمى بالتضخم البحت (Pure inflation) لهذا فإن هذه الظاهرة تـــؤدي إلـــى ضعف القوة الشرائية للنقود. (جربوع، حلس،2001،ص267)

إن تغيير القوة الشرائية للنقود ليست ظاهرة جديدة، وإن تأثيرها لا ينحصر على اقتـــصاديات دول قليلة، بل إن هذا التأثير يعم على اقتصاديات أغلب الدول، ولكن تأثير هذه الظـــاهرة علـــى الدول كان بدرجات مختلفة، ولنفس الدولة بنسبة تختلف من سنة إلى أخـــرى. فمـــثلا إن معـــدل ارتفاع الأسعار في الأرجنتين بلغ 672.1% في سنة 1985، مقارنة مع 12.5% في سنة1947

و 443.2% في سنة 1976.أما معدل ارتفاع الأسعار في البرازيل فبلغ 993%في سنة 1988 وبلغ 1765% في سنة 1989 وبعد التحري عن معدلات تغيير الأسعار في الدول المختلفة من سنة إلى أخرى يمكننا أن نستخلص بان تغيير القوة الشرائية للنقود ستستمر في المستقبل وأنها مشكلة دولية. (المجمع العربي، 1992، ص63)

ونتيجة لاستفحال هذه الظاهرة وجدنا أن الولايات المتحدة والمملكة المتحدة بدأت الاهتمام بمحاسبة المستوى العام للأسعار والإفصاحات المتعلقة بها،والتي لقيت التأييد من جانب واضعي المعايير المهنية. (حماد، 2002، ص236)

ولعل أول محاولة علمية متكاملة لمواجهة ظاهرة التضخم كانت تلك الدراسة التي قام بها الأستاذ هنري سويتي Henary w. Sweety في عام 1927 بالولايات المتحدة الأمريكية. (الشيرازي، 1990، ص494)

فالتضخم كظاهرة اقتصادية، تؤثر على الجانب الاقتصادي بشكل كبير جداً كما أن الجانب المحاسبي يتأثر بهذه الظاهرة لكونه هو الذي يعكس نتائج السياسة الاقتصادية والمالية المتمثلة بميزان المدفوعات السنوي والموازنة العامة السنوية، فأصبحت هذه الظاهرة تشغل حيزاً لا باس به في الواقع العلمي والمهني للمحاسبة نظرا لكون المعلومات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بظاهرة التضخم المالي.

و لكن نتيجة لوجود فرض ثبات القوة الشرائية للنقود قائما حتى اللحظة من قبل المحاسبين رغم تجاهله للوضع الاقتصادي، و حيث أن المحاسبة نظاماً للمعلومات المعدة لمستخدمي القوائم

المالية و التي أكد عليها في عام 1975 المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)[1] عندما حدد هدف المحاسبة على أنه:

"توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية و أنه إذا تم توفيرها ستحقق مزيداً من الرفاه الاجتماعي". (جربوع، 2001-أ، ص13)

فأصبح هناك حاجة ماسة لتكييف المعلومات المحاسبية مع أثر هذه الظاهرة الاقتصادية، ولكي تكون المعلومات المحاسبية أكثر واقعية و منطقية و ذات قيمة للفئات المختلفة والتي تعتمد عليها في رسم سياستها المالية و اتخاذ قراراتها على المعلومات المحاسبية الملائمة و المناسبة و حيث أن مخرجات النظام المحاسبي عبارة عن القوائم المالية فلا بد أن تكون القوائم المالية متوافقة مع ظاهرة التغيرات في الأسعار.

و قد حرصت الهيئات المحاسبية المهنية على إعطاء اهتمام نحو صياغة معايير تختص بمعالجة التغيرات في الأسعار محاسبياً.

هذا ولما كان قطاع الصناعة يعتبر من القطاعات الأساسية في عملية التنمية الاقتصادية، نظراً لامتلاكه لأكبر القوى القادرة على التأثير في النظم الاقتصادية، ولا ينكر أحد دور القطاع الصناعي في ضمان السوق والمدخلات للقطاعات الاقتصادية الأخرى، وتوفير العملات الصعبة. وبالتالي فإن هذا القطاع يأخذ على عاتقه دورا أساسياً في رفع مستوى المعيشة للأفراد، وبالمثل فإن أهمية القطاع الصناعي الفلسطيني تكمن في توفير الفرص البديلة لبعض القطاعات الإنتاجية الأخرى والتي بدأت بالانحسار، مثل قطاع الزراعة، الذي يشهد انخفاضاً ملحوظاً بسبب ضعف قدرته التنافسية الخارجية، وسياسة التجريف ومصادرة الأراضي التي تتبعها

[1] American Institute of Certified Public Accountants

سلطات الاحتلال في المناطق الفلسطينية. (نوفل، 2001-أ، ص24) إن مساهمة القطاع الصناعي في الناتج المحلي بفلسطين بلغت 13.3% لعام 2004 بسنة أساس1997 (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2006-ب)وجدير بالذكر أن الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك مقاسه بعملة الشيقل في فلسطين عام 2004 كان 141.86% حيث سنة الأساس كانت عام1996=100% (الجهاز المركزي للإحصاء، ماس[1]، 2005)

حيث أن الرقم القياسي العام للأسعار يتم استخراجه في فلسطين بعملة الشيقل فقط.

لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون إعداد القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها بالاستناد الى مبدأ الإفصاح الكامل باعتباره أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (حسن، 2002، ص42) والذي يتطلب أن تصمم و تعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث و الحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.(حنان،2003-أ، ص446-447).

و حيث أن القوائم المالية المعدة و المنشورة في فلسطين لاتعبرعن القدرة الكسبية الصحيحة للوحدات الاقتصادية الفلسطينية في الفترات المستقبلية بسبب وجود أخطاء المقابلة و الاعتماد على معيارين للقياس، أحدهما لقياس الإيرادات و يرتبط بالقوة الشرائية الجارية لوحدة النقد خلال العام، و الآخر تكلفة هذه الإيرادات، و يرتبط بالقوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ شراء الأصول، كذا إلى تعدد وحدة النقد المتداولة و التي منها الشيقل الإسرائيلي، الجنيه المصري، الدولار الأمريكي، الدينار الأردني.(نشوان، 2004، ص56)

[1] معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)

لذلك فإن هذه الدراسة تتناول قياس أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة في القطاع الصناعي الفلسطيني.

1-2 مشكلة الدراسة:

رغم الاهتمام الكبير بمعالجة آثار ظاهرة التضخم في العديد من دول العالم، فإنها لم تنل في فلسطين أي قدر من الاهتمام،فقد أظهرت دراسة(نشوان، 2004، ص70) أن نسبة تطبيق محاسبة التضخم في فلسطين صفر%،على الرغم من أثرها على القوائم المالية.

فتجاهل التضخم يقلل من قدرتها علي تمثيل المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب معالجة محاسبية خاصة و حيث أنه في فلسطين لا يتم أخذ عنصر التضخم (التغيرات في الأسعار) بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية لذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:-

ما أثر التضخم على صحة ودلالة القوائم المالية المعدة والمنشورة للوحدات الاقتصادية الفلسطينية و مدى تحقيقها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي؟

1-3 أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع:

1. تستمد الدراسة أهميتها من أهمية دور ظاهرة التضخم (التغيرات في مستويات الأسعار) وأثرها على القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المعدة والمنشورة في فلسطين.
2. نتيجة لندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال في فلسطين قد تساهم هذه الدراسة في خلق الحافز للقيام بدراسة أخرى مرتبطة بالموضوع.

3. محاسبة التضخم(التغيرات في مستويات الأسعار) تساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية التي تساعد في التنمية الاقتصادية في فلسطين.

4. يكشف البحث عن الواقع الفعلي للآثار الناتجة عن عدم الأخذ بأثر التضخم عند إعداد القوائم المالية المعدة والمنشورة في فلسطين.

5. عدم وجود نظام لمحاسبة التضخم في فلسطين.

1-4 أهداف الدراسة:

1. التعرف على أثر التضخم حول مدى مصداقية وعدالة إعداد القوائم المالية.
2. التعرف على مدى الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
3. التعرف على كيفية معالجة أثر التضخم عند إعداد القوائم المالية.
4. التعرف على كيفية الإفصاح عن أثر التضخم في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
5. التعرف على الآثار السلبية الناجمة عن عدم أخذ أثر التضخم في الحسبان عند إعداد قائمتي الدخل والمركز المالي.
6. تحديد الدخل ومكوناته بشكل سليم بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.
7. اقتراح بعض التوصيات التي من شأنها المساهمة في تشجيع تطبيق محاسبة التضخم (التغيرات في مستويات الأسعار) على القوائم المالية في فلسطين.

1-5 فروض الدراسة:

لقد اعتمدت الدراسة في إجابتها على مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها بالفروض التالية:

1- أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية.

2- أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليما.

3- أن مجمعات الإهلاك المشكلة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا تكفي للقيام بعملية الإحلال والحفاظ على المقدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

4- أن قصور عرض القوائم المالية وفقاً لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم، لا يتفق مع مفهوم الإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها، والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات مستقبلية.

1-6 الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات العربية:

1- دراسة (سليطين، 2001)

بعنوان: "***مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار***"

اعتمدت الدراسة على جانبين في المنهجية جانب المنهج الوصفي التحليلي وذلك لتحليل المشكلة ،وجانب آخر منهجاً استنباطياً يتم من خلاله اشتقاق النتائج ،واقتراح طرق القياس والتقييم المناسبة، وبالتطبيق على ثلاث شركات صناعية من شركات قطاع الغزل والنسيج في سوريا.

وهدفت الدراسة إلى كيفية معالجة الإهلاك في ظل مبدأ التكلفة التاريخية وتعديله في ظل محاسبة التغيرات في مستويات الأسعار وقياس الدخل وتحديد رأس المال وذلك بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-احتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي الى تضخم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين.

-عدم اخذ التضخم في الحسبان يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر في الشركة.

2- دراسة (غنيمي، 1994)

بعنوان: "***دراسة تحليلية لطرق المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار وإمكانية تطبيقها عملياً في جمهورية مصر العربية***"

اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي الاستنباطي.

وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق أحد نماذج محاسبة التضخم وهو نموذج التكلفة الاستبدالية (النموذج المقترح) على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في جمهورية مصر العربية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية ولمدة خمس سنوات.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن ظاهرة التغيرات في مستويات الأسعار من أكثر الظواهر الاقتصادية تأثير على البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.

-وجود اختلافات جوهرية في نتائج القياس المحاسبي طبقاً للنموذج المقترح عما كانت تلك النتائج في ظل المحاسبة طبقاً للتكلفة التاريخية مما يؤثر على مدى صدق المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.

3-دراسة (علي، 1989)

بعنوان: ***" الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية"***

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي الاستنباطي.

وهدفت الدراسة إلى بيان أثر التضخم باستخدام نموذج التكلفة الاستبدالية كنموذج مقترح للمحاسبة عن التضخم وإمكانية تطبيقه في جمهورية مصر العربية وذلك بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية ولمدة خمس سنوات.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-إن عدم أخذ التضخم في الحسبان عند إعداد القوائم المالية يجعل تلك القوائم تحتوي على معلومات ذات دلالة غير صحيحة.

-تأثيرات الشركة مجال الدراسة التطبيقية بشكل واضح بالتضخم وأثر ذلك على كلاً من الأرباح والإهلاك وحقوق المساهمين وقيمة الأصول الثابتة.

4-دراسة (جمعة، 1989)

بعنوان: ***"أثر التضخم على كفاية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة وموقف مراقب الحسابات منه"***

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين نتائج الدراسات السابقة في موضوع التضخم سواء في مصر أو في دول العالم المختلفة

وهدفت الدراسة إلى ما يلي:

- معرفة أثر التضخم على كفاية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة.

- دور مراقب الحسابات في التأكد من كفاية الإفصاح في ظل التضخم.

و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

-عدم أخذ الآثار المالية و الاقتصادية المترتبة على تقلبات مستويات الأسعار عند إعداد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية المنشورة يضعف إلى حد كبير إمكانية استخدام تلك البيانات و يؤدي إلى نتائج مضللة بشكل كبير في مدى ملاءمتها لأغراض مستخدميها.

-مراقب الحسابات عليه التأكد من تحقق كفاية الإفصاح في ظل التضخم سواء بإتباع طريقة الأرقام القياسية أو التكلفة الجارية التي تتطلب اهتماماً خاصاً من المراقب للتأكد من التكلفة الجارية للممتلكات و المنشآت و المعدات و البضائع الخاصة بالشركة.

5- دراسة (حسن، 1987)

بعنوان: "***أثر تقلبات الأسعار على الإفصاح المحاسبي بقوائم نتائج الأعمال للوحدات الاقتصادية***"

هدفت الدراسة إلى تقديم أساس موضوعي لتحديد احتياطي ارتفاع الأسعار بصورة تضمن المحافظة على رأس المال في ظل تقلب القوة الشرائية للنقود في جمهورية مصر العربية وبالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية ولمدة عامين.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- تمثل تسويات محاسبة التكلفة الجارية من خلال النموذج البريطاني الأساسي الموضوعي الملائم لتكوين احتياطي ارتفاع الأسعار.

- ارتباط الإفصاح المحاسبي مع المستوى الخاص للأسعار والتكلفة الجارية ربما بعد أكثر واقعية وإفادة لمستخدم البيانات ومتخذي القرارات من ارتباطه مع التغير في المستوى العام للأسعار.

6-دراسة (محسب، قادوس، 1985)

بعنوان: "***نحو إطار عام لاختيار طريقة للمحاسبة عن التضخم***"

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار لاختيار طريقة للمحاسبة عن التضخم، بحيث يمكن عن طريق ذلك الإطار المفاضلة بين طرق معالجة أثر التضخم على القوائم المالية باستخدام مجموعة من المعايير التي توضح مدى فائدة تلك الطرق و المنافع المترتبة على تطبيقها والتكاليف المرتبطة بها.

و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

-أن المعايير التي وردت في هذا البحث ليست على سبيل الحصر و لكنها تمثل مجموعة المعايير الأساسية و اللازمة لعملية التقييم و الاختيار و بالتالي فإنه يمكن إضافة أية معايير أخرى حسب الظروف المحيطة بعملية الاختيار.

-أنه ليست هناك طريقة محاسبية تشمل جميع المعايير، فالطريقة التي تتفق مع معيار تختلف مع آخر، كما أن بعض المعايير قد يكون إشباعها جزئياً، و أكثر من ذلك قد تتعارض الطـــرق فـــي إشباعها لبعض المعايير.

-أن المفاضلة بين هذه المعايير و ترتيبها حسب أهميتها النسبية يخضع إلى حـــد كبيـــر للتقدير الشخصي للقائمين على عملية الاختيار.

7-دراسة (نصار، 1984)

بعنوان: "***موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار***"

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وعينة الدراســـة 157 مـــن مـــدققي الحـــسابات فـــي جمهورية مصر العربية تم توزيع قائمة استقصاء على كل منهم.

وهدفت الدراسة إلى ما يلي:

-تحديد أهمية وكيفية الإفصاح عن أثر التغيرات في مستويات الأسعار فـــي قـــائمتي الـــدخل و المركز المالي.

- تحديد موقف مراقب الحسابات الخارجي من مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار.

وذلك عن طريق توزيع قائمة استقصاء على عينة من المدققين.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن الغالبية العظمى من مفردات العينة محل البحث ترى عدم صلاحية مبدأ التكلفـــة التاريخيـــة في إعداد القوائم المالية.

- أن أساس التكلفة الاستبدالية الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة يلقى قبولاً واسعاً مـــن قبل المهنيين.

- أكدت الدراسة الاستقصائية أن المدققين على استعداد تام لمراجعة قوائم مالية معدلة بالتغيرات في مستويات الأسعار بدليل أنهم قدموا مجموعة من التعديلات.

8- دراسة (الحاروني، 1983)

بعنوان: "***محاسبة التضخم***"

هدفت الدراسة إلى استعراض الخطوات التي اتخذتها المعاهد العلمية لمواجهة المشاكل المترتبة على زيادة نسبة التضخم وأثرها على الحسابات الختامية المنشورة وذلك تمهيدا لمناقشة الحاجة إلى وجود مثل هذه النظم في جمهورية مصر العربية.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- أن هناك عدداً كبيراً من دول العالم قد واجهت أثر التضخم على القوائم المالية المنشورة وتفاوتت الحلول المقترحة لمواجهتها من بلد لآخر.

- اهتم عدد كبير من دول العالم بالبحث عن وسيلة تمكن من بيان أثر التضخم على القوائم المالية إلا أن أكثر الدول نشاطاً في هذا المجال كانت المملكة المتحدة و الولايات المتحدة.

9- دراسة (عبد الله، 1983)

بعنوان: "***محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد***"

هدفت الدراسة إلى مناقشة الآراء المؤيدة لمحاسبة التضخم و المعارضة لها، حيث بينت مزايا و عيوب الأخذ بمحاسبة التضخم من جهة و عدم الأخذ بها من جهة ثانية.

و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- ضرورة التعامل مع هذه الظاهرة محاسبياً لأن أي تجاهل لها بمثابة ذر الرماد في العيون، فالتضخم ظاهرة اقتصادية آخذة في التفشي و الانتشار و إن الإبقاء على البيانات المالية بأسعار و قيم تاريخية تعتبر في ظل هذه الظاهرة تشويش لمستخدمي القوائم المالية سواء كان إدارة المشروع أم الجهاز الحكومي أو الدائنين.

ثانيا: -الدراسات الأجنبية:

1-دراسة (Chordia , shivakumer, 2005)

بعنوان: "***خداع التضخم ومسودة الإعلان عن وظيفة الإيرادات***"

"Inflation Illusion and Post-Earnings-Announcement Drift"

اعتمدت الدراسة على عينة من جميع الشركات في سوق الأسهم الأمريكي من عام 1971-2001 عبر المقارنة بين عدة دراسات طيلة مدة الدراسة للوصول للنتائج وتمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

و**هدفت الدراسة** إلى معرفة هل مستثمري الأسهم في السوق المالي يستطيعون معرفة أثر التضخم على معدلات نمو أرباحهم المستقبلية.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- مستثمرو الأسهم في السوق المالي لا يستطيعون معرفة أثر التضخم على معدلات نمو أرباحهم المستقبلية.

- مستثمرو السندات يفهمون تأثير التضخم على معدلات خصم السندات.

2-دراسة (Salvary , 2004)

بعنوان: ***"تغيرات مستوى الأسعار ومقياس المحاسبة المالية"***

"Price Level Changes and Financial Accounting Measurement"

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين عدة دراسات في موضوع التضخم وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

و**هدفت الدراسة** إلى معرفة مدى أثر التغيرات في الأسعار والإفصاح عنها على تقييم الإدارة وحملة الأسهم.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن التغيرات في الأسعار تؤثر على عوامل الإنتاج وبالتالي على تسعير المنتجات.

-أداء الإدارة من حيث الأرباح يكون مضللاً عند عدم أخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان.

-أنه في غياب إفصاحات التعديلات النقدية في القوائم المالية لن تكون تلك القوائم المالية ذو مغزى.

3-دراسة (Hughes, Liu&Zhange,2003)

بعنوان: ***"التضخم وسعر تبادل العملات الأجنبية والتشدد في تقييم حقوق الملكية"***

''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 الدراسة إلى معرفة مدى صحة تحديد قيمة الشركة تحت مبدأ التكلفة التاريخية.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-انتقاد مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول لأنها تهمل آثار التضخم.

-أثناء فترات التضخم المرتفع يمثل تقييم الأصول على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة لدى الشركة.

4- دراسة (Godon , 2001)

بعنوان: "***محاسبة التغيرات في الأسعار ومدى ملاءمة القيمة وفق التكلفة التاريخية،ومستوى الأسعار،ومحاسبة التكلفة الاستبدالية في المكسيك***"

Accounting for Changing Prices: The Value Relevance of Historical Cost, Price Level, and Replacement Cost Accounting in Mexico

اعتمدت الدراسة على عينة من 260 شركة من الشركات المكسيكية من 1989 –1995 طيلة سنوات الدراسة وقد تمت الدراسة في المكسيك.

وهدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين التكلفة التاريخية، ومستوى الأسعار ومحاسبة التكلفة الاستبدالية باستخدام عينة

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن تعديلات القوائم المالية بالتكلفة الاستبدالية أفضل من التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار.

-أن إعداد القوائم المالية وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من إعداد تلك القوائم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية فقط.

5-دراسة (Davis-Friday , 2001)

بعنوان: *"تقييم حقوق الملكية إفصاحات التكلفة الجارية:حالة من المكسيك"*

"Equity Valuation and Current Cost Disclosures: the Case of Mexico"

اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المكسيكية مكونة من 44 شركة من عام 1987-1990 وقد تمت الدراسة في المكسيك.

وهدفت الدراسة إلى تحرى العلاقة بين القيمة السوقية للشركات التجارية العامة المكسيكية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدلة بالتغيرات في مستوى الأسعار.

و أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- أن هناك علاقة كبيرة بين القيمة السوقية للشركات التجارية العامة المكسيكية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدلة بالتغيرات في مستوى الأسعار.

- أن التعديلات في المستوى العام للأسعار و إفصاحات التكلفة الجارية تشرح جزء مهم في الاختلاف بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركات.

6- دراسة (Barthley, Boardman, 1990)

بعنوان: *"ملاءمة البيانات المحاسبية المعدلة بالتضخم للتنبؤ بعمليات السيطرة المتعلقة بالشركة المساهمة"*

" The Relevance of Inflation Adjusted Accounting Data to the predicition of corporate Takeovers"

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين نتائج الدراسات السابقة التي تبين أثر تطبيق FASB 33 على القوائم المالية من عام 1979-1988.

وهدفت الدراسة إلى تناول الإطار العلمي لمحاسبة التضخم من خلال بيان الفائـــدة التـــصاعدية لنموذجي التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية المعدلة من خلال ما نشرته المجامع المهنية والعلميـــة مثل FASB[1]

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

أن تعديل القوائم المالية حسب ما تتطلبه محاسبة التضخم ذو فائدة كبيرة على كافـــة مـــستخدمي تلك القوائم.

7-دراسة (Mahapatra, Chase &Rodgers, 1989)

بعنوان: *"تأثير تفاعل المعلومات في البيانات المحاسبية المعدلة بالتضخم على أفكـــار صـــانع القرار،والتعامل مع المخاطر"*

"Information Interaction Effects of Inflation Adjusted Accounting Data on Individual Decision-Maker's Sophistication and Risk Preference"

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين نتائج الدراسات السابقة التي أجريت على التضخم فـــي مـــن عام 1976-1986 لشركات تعمل في الولايات المتحدة الأمريكية.

وهدفت الدراسة إلى بيان أثر محاسبة التضخم على القوائم المالية وفاعليـــة المعلومـــات التـــي تحتويها.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-تدعم الدراسة التفاعل بين البيان fasb 33 وقدرات صانعي القرار.

-أن الهدف الأساسي لمحاسبة التضخم توفير معلومات ذات دلالة لمستخدمي القوائم المالية.

-أن مخرجات محاسبة التضخم من المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرار.

[1] Financial Accounting Standard Board (مجلس معايير المحاسبة المالية)

8- دراسة (Thomson , Watson, 1989)

بعنوان: *"الإيرادات المبنية على أساس التكلفة التاريخية والإيرادات المبنية على أساس التكلفة الاستبدالية و قرار الاستثمار"*

Historic Cost Earnings, Current Cost Earnings and The Dividend Decision

اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 180 شركة بريطانية لسنتين ماليتين من عام 1980-1981.

وهدفت الدراسة إلى ما يلي:

-استعراض العلاقة بين كلاً من نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية.

- استعراض العلاقة بين توزيعات الأرباح طبقاً لنموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- معظم الخلاف يحيط بحجم المعلومات المفيدة التي توفرها التكلفة الجارية لمستخدمي القوائم المالية.

- تعديلات القوائم المالية طبقاً لمتطلبات نموذج القيمة الجارية تخفض الأرباح بشكل ملحوظ عن القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.

9- دراسة (Bernard , Ruland ,1987)

بعنوان: *"الزيادة في أرقام الدخل حسب محتوى المعلومات بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية :تحليلات متوالية زمنية من عام 1962-1980"*

"The Incremental Information Content of Historical Cost and Current Cost Income Numbers: Time-Series Analyses for_1962-1980"

اعتمدت الدراسة على تحليل قوائم مالية لعدة شركات تنتمي إلى 27 صناعة عبر سلسلة زمنية من عام 1962-1980 وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وهدفت الدراسة إلى استعراض التحليلات النموذجية للمحتوى المعلوماتي التصاعدي لدخل التكلفة الجارية والتي تفترض بأن العلاقة بين عائدات السهم والتعديلات الواضحة لمستوى الأسعار تكون نفسها في كل الشركات محل الدراسة.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

هناك دلالات لتزايد المحتوى المعلوماتي في دخل التكلفة الجارية وجد في تحليل السلسلة الزمنية عن ما هو موجود في دخل التكلفة التاريخية.

10- دراسة (Smith , Anderson, 1986)

بعنوان: "***محاسبة التضخم والمقارنات للعوائد على حقوق الملكية للشركات المساهمة***"

" Inflation Accounting and Comparisons of Corporate Returns on Equity"

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين عدة دراسات سابقة في التضخم وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وهدفت الدراسة إلى استعراض تأثير القائمة 33 fasb على القوائم المالية والذي يتطلب تطبيقه تعديل القوائم المالية بمحاسبة التضخم والإفصاح عن الطرق المستخدمة في ذلك من خلال ترتيب وتصنيف الشركات ومن ثم تعديل قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات 33 Fasb.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن هناك تأثيرات هامة على القوائم المالية من خلال تطبيق متطلبات 33 fasb عليها وذلك بالمقارنة بين تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية بالتكلفة التاريخية.

-هناك انخفاض واضح على معدلات العائد على حقوق الملكية لدى تطبيق متطلبـــات 33 fasb بالمقارنة مع القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية.

11- دراسة (Brayshaw , Miro, 1985)

بعنوان: *"المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدلة بالتضخم"*

"The Information Content of Inflation-Adjusted Financial Statements"

اعتمدت الدراسة على عينة من 112 شركة من أكبر الشركات المساهمة العامة في بريطانيا خلال سبعينيات القرن الماضي وقد تمت الدراسة في بريطانيا.

وهدفت الدراســـة إلى استعراض أثر معلومات التكلفة التاريخية والتكلفة المعدلة على نـــشاط سوق الأسهم المالية في بريطانيا.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن محاسبة التكلفة التاريخية تنتج بيانات مالية مضللة للمستثمرين.

-يجب تعديل القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية وترفق كملاحق مـــع القوائم الأصلية.

12- دراسة (Mcntyre, 1982)

بعنوان: *"تأثير تفاعل نماذج محاسبة التضخم والتقنيات المحاسبية"*

"Interaction Effects of Inflation Accounting Models and Accounting Techniques"

هدفت الدراســة إلى توضيح العلاقة بين أثر المحاسبة التقليدية ومحاسبة التغيرات في المــستوى العام للأسعار على الطرق التي يقيم بها المخزون (FIFO)[1] ، (LIFO) [2] ذلك بهــدف تحديــد الأرباح الحقيقية.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- يختلف الربح باختلاف طريقة التقييم للمخزون.
- يختلف الربح باختلاف طريقة التعديل للقوائم المالية وفقا لمحاسبة التضخم
- أن لمحاسبة التضخم أثر ذو دلالة واضحة على الأرباح.

13- دراسة (Bulow , Shoven, 1982)

بعنوان: *"التضخم وأرباح الشركات ومعدل العائد على رأس المال"*

'' Inflation, Corporate Profits, and the Rate of Return to Capital ''

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين عدة شركات من عام 1949-1979 بتعديلها باســتخدام التكلفة الجارية وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى أثر التضخم على كلاً من أرباح الشركات، ومعدل العائــد على رأس المال.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

-أن أرباح الشركات الحقيقية بعيدة عن تلك المقررة في القوائم المالية التقليدية.

-زيادة نسبة الضريبة على أرباح الشركات الحقيقية.

-هناك فروقات بين قسط الاستهلاك التقليدي وقسط الاستهلاك الحقيقي بعد تعديل القوائم.

---

[1] First In First Out (الوارد أولاً صادر أولاً)
[2] Last In First Out (الوارد أخيراً صادر أولاً)

-هناك تأثير واضح لأثر التضخم على معدل رأس المال.

14- دراسة (Baran , Lakenishok &Ofer , 1980)

بعنوان: *"المحتوى المعلوماتي للإيرادات المعدلة بالمستوى العام للأسعار:بعض الأدلة التجريبية (العملية أو التطبيقية)"*

" The Informational Content of General Price Level Adjusted Earnings: Some Empirical Evidence"

اعتمدت الدراسة على تعديل القوائم المالية للشركات محل الدراسة لفترة 18 عام من 1957-1974 وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وهدفت الدراسة إلى دراسة المعلومات التي توفرها القوائم المالية المعدلة والتي لا توفرها القوائم المالية التقليدية، ولذلك تم دراسة درجة الارتباط النسبي بين سلوك أسعار الأسهم وبين كلاً من: المعلومات التي توفرها القوائم التقليدية والقوائم التي تم تعديلها بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

أن القوائم المالية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار تحتوي على معلومات ذات دلالة لا توجد في القوائم المالية التقليدية

ثالثاً: تعقيب عام على الدراسات السابقة:

يتضح من الدراسات السابقة أن هناك نقاط اتفاق ونقاط اختلاف:

أ- نقاط الاتفاق هي:

1- أن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية التقليدية مضللة لمستخدمي تلك القوائم.

2- يوجد ضرورة في تعديل القوائم المالية بأحد نماذج محاسبة التضخم.

3- هناك فروق واضحة بين قيمة الوحدة الاقتصادية تبعاً لمبدأ التكلفة التاريخية وتبعاً لمحاسبة التضخم.

ب- أما نقاط الاختلاف هي:

1- بعض الدراسات فضلت استخدام نموذج التكلفة الاستبدالية عن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

2- بعض الدراسات فضلت استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة عن التكلفة التاريخية.

رابعاً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة الآتي:

1. تعتبر هذه الدراسة الأولى من نوعها حسب (علم الباحث) بهذا المجال وبهذه الكيفية في فلسطين.

2.الدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع تمت في بلدان مستقلة لها عملتها الوطنية وذات سيادة أما هذه الدراسة تتم في فلسطين حيث لا توجد عملة وطنية فلسطينية يتم التداول بها ويتم التداول بثلاث عملات رئيسية هي (الدولار والدينار والشيقل) حيث لا توجد سيادة بسبب الاحتلال.

3.تعتبر أولى المحاولات العلمية(حسب علم الباحث) لتطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة حيث لم تطبق أياً من الدراسات السابقة الأجنبية والعربية هذا النموذج التي تطبقه الدراسة الحالية.

4. قام الباحث بتطوير النموذج المقترح (التكلفة الاستبدالية المعدلة) في بند المخزون حيث لم يكتف بتعديله بالمستوى الخاص للأسعار، وإنما عدله أيضاً بالمستوى العام للأسعار مثل بند الأصول الثابتة،وذلك لاشتراك البضاعة والأصول الثابتة في مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.

5. آليات تطبيق النموذج المقترح من اجتهاد الباحث .

1-7 محددات الدراسة:

1. اعتماد الرقم القياسي العام للأسعار وذلك وفقاً لأسعار المستهلكين حيث يتم إصداره بشكل شهري من الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

2. اعتماد الرقم القياسي الخاص للأسعار وذلك وفقاً لأسعار المستهلكين لتعديل بنود القوائم المالية وذلك للحصول علي التكلفة الاستبدالية لبنود القوائم المالية.

3. يتم اختيار عملة الشيقل في إعداد القوائم المالية، وذلك للأسباب التالية:

أ) عدم وجود عملة وطنية.

ب) عدم استقلالية الاقتصاد الفلسطيني عن الاقتصاد الإسرائيلي.

ت) تحسب معدلات التضخم والتغير في مستويات الأسعار لدى الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني لعملة الشيقل فقط.

ث) عملة الشيقل هي أحد العملات المعتمدة في التعاملات المالية مع الجهات الرسمية في السلطة الوطنية الفلسطينية.

ج) أن الجزء الأكبر من المبادلات الاقتصادية الفلسطينية تتم بعملة الشيقل حيث تشير الإحصاءات أن حجم واردات فلسطين من إسرائيل تبلغ 72% من أجمالي الواردات لفلسطين بينما تتجه 92%من صادرات فلسطين إلى إسرائيل وذلك كمتوسط خلال خمس سنوات من عام 2000- 2004 (الجهاز المركزي للإحصاء، 2006 -أ)

1-8 منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في دراسته على أسلوبين لدراسة أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية وهما:

1-8-1 الدراسة النظرية:

اعتمد الباحث في دراسته النظرية على دراسة البيانات الثانوية المنشورة حول الموضوع، و وتم الحصول عليها من خلال الكتب، الدوريات،المراجع، مواقع الإنترنت، والدراسات السابقة، و غيرها، وقد اعتمد في دراسته النظرية على أسلوب المنهج الاستقرائي.

1-8-2 الدراسة التطبيقية:

ويتناول فيها الباحث تطبيق النموذج المقترح الذي توصل إليه في الدراسة النظرية على الشركة (X) معتمداً على القوائم المالية للشركة ولمدة خمس سنوات، والذي يتم من خلاله اشتقاق النتائج واعتمد الباحث في دراسته التطبيقية على أسلوب المنهج الاستنباطي.

1-8-3 مجتمع الدراسة:

الدراسة تتناول بالتحليل القوائم المالية لإحدى الشركات الصناعية المساهمة العامة، و هي الأعلى من حيث رأس المال في سوق فلسطين للأوراق المالية على أن تكون أصدرت قوائم مالية قبل سنة 1997 ومستمرة حتى تاريخه وتكون عملة التقرير بالشيقل، من خلال تطبيق النموذج المقترح (التكلفة الاستبدالية المعدلة) وذلك لبيان أثر تطبيق محاسبة التضخم على القوائم المالية للشركة محل الدراسة.

الفصل الثاني

المنظور الاقتصادي لظاهرة التضخم

ويتكون من:

2-1 مقدمة

2-2 التضخم في الدول العربية

2-3 مشكلة التضخم

2-4 التضخم في فلسطين

2-1 مقدمة:

إن ظاهرة التغيرات في مستويات الأسعار، والتي غالباً ما يشار إليها بالتضخم تؤدي إلى انخفاض مستمر في القوة الشرائية للنقود، والتي تعتبر معيار للقيمة قد يتفاوت من دولة لأخرى، ومن فترة لأخرى في نفس الدولة لكن هذا الانخفاض في القوة الشرائية للنقود ونتيجة لانتشاره وتصاعده شكّل ظاهرة وهي ظاهرة ما يسمى بالتضخم.

فقد ارتبط الفكر الاقتصادي، والفكر المالي كلاهما بظاهرة التضخم، وعلى الأخص في أعقاب الحربين العالميتين الأولى والثانية، وفي الكثير من الدراسات، والأبحاث الخاصة بظاهرة التضخم والتي تعتبر من أهم المظاهر الاقتصادية التي اتسمت بها الاقتصاديات المتقدمة، والآخذة بالنمو على حد سواء، وذلك على اعتبار أن التضخم ظاهرة تتصل بالكثير من العلاقات التي تربط بين العوامل والقوى المؤثرة في حركة المتغيرات الاقتصادية وأهمها ما يلي:- (عناية، 1985، ص5)

- حركة مستويات الأسعار.
- حركة النمو الاقتصادي.
- حركة استحداث التنمية في مختلف الاقتصاديات.

2-2 التضخم في الدول العربية:

أصبح التضخم المالي ظاهرة شاملة لكل الدول العربية. ففي هذه الدول فجوة تضخمية ناشـــئة عن فائض الطلب داخل كل دولة منها، ومن ثم فإن هناك مجالاً لرصد وتحليل الآثار التضخمية في تلك الدول. (الحيالي، 2004، ص236)

جدول رقم (1)

الرقم القياسي لأسعار المستهلكين في الدول العربية (100=1995)

الدول	1999	2000	2001	2002	2003
الأردن	113.7	114.4	116.5	118.6	121.3
مصر	120	123.2	126	129.4	134.8
لبنان	123.3	123.2	124.4	128.8	133.9

المصدر: صندوق النقد العربي، 2006

ويلاحظ من الجدول رقم (1) أنه يعكس زيادة في الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين لكل من الأردن ومصر ولبنان وهي دول مجاورة لفلسطين علي الرغم من اســـتخدامها للـــسياسات النقدية والمالية للحد من التضخم، والتي لن نتطرق لها في دراستنا.

2-3 مشكلة التضخم:

إن مشكلة التضخم بالنسبة للاقتصاديات الآخذة بالنمو إنما هي مشكلة هيكلية، وليـــست مـــشكلة نقدية، أو مالية، ناهيك عن عوامل التبعية في علاقاتها مع الاقتصاديات المتقدمة.

وعلى أثر انتشار الأفكار الكينزية في العقد الرابع والخامس من القرن الماضي، أخذت الدراسات الاقتصادية تلطف من حدة النظرة التشاؤمية للتضخم كظاهرة اقتصادية مرفوضة، وبدلاً من ذلك كُيفت هذه الظاهرة كمؤشر إيجابي لحفز النمو الاقتصادي المنشود. وإذا كانت الظواهر التضخمية تعبر عن الأزمات الإنتاجية، وتعبر عن خلل التوازن في جوهر العلاقات الإنتاجية سواء في الاقتصاديات المتقدمة أو الآخذة في النمو، إلا أنها تقودنا إلى بحث النظريات في الفكر الاقتصادي المعاصر. وذلك لتحديد كل الظواهر التضخمية، بتعريفها، وتحليلها، وإيجاد التفاسير المقبولة لها، وشرح عوامل وأسباب نشأتها، وتحديد أنواعها، ووسائل علاجها، والرقابة عليها، ومن ثم تأصيلها ووسيلة علاجها والقضاء عليها.

ولقد أضاف التكييف الفكري الاقتصادي المعاصر لمفهوم التضخم أبعادا جديدة أخرى سواء فيما يتعلق بمعناه، وتحليله، أو دوره في مضمار التنمية الاقتصادية حتى تعدت مشكلة التضخم في الدراسات الاقتصادية ظاهرة البحث بالمعنى الجامد له، وهو تضخم الأسعار إلى وسيلة الدور التنموي وبالمعنى الاسمي والمنظور له، وهو تضخم التمويل أو العجز في الميزانية.(عناية، 1985، ص6-7)

2-3-1 ماهية التضخم:

- يرى (الروبي، 1984، ص13) أنه لا يوجد تعريف واحد للتضخم يلقى قبولا عاماً في الفقه الاقتصادي وذلك لأنه كثيراً ما تستعمل كلمة التضخم للتعبير عن ظواهر عديدة. وقد ذكر بعض الكتاب تعريف التضخم حسب التالي:

-(الحيالي، 2004، ص224) أن كلمة تضخم إنما تعني عدة معاني ومفاهيم منها على سبيل المثال:-

أ- التضخم في الأسعار: وذلك عندما ترتفع الأسعار ارتفاع غير عادي وغير معتاد.

ب- التضخم في الدخل: وذلك عندما ترتفع الدخول النقدية للأفراد ارتفاعاً غير معتاد ومنها التضخم في الأجور والأرباح.

ت- التضخم في العملة:وذلك يشمل كل زيادة كبيرة ومستمرة في النقود المتداولة في الأسواق.

ث- التضخم في التكاليف: وذلك يشمل الارتفاع الحاصل لأسعار عوامل الإنتاج السائدة في أسواق السلع والخدمات.

- إنه في علم الاقتصاد تستخدم كلمة التضخم فقط للتعبير عن الزيادة في مستوى الأسعار. ولكن إلى أي حد يسمح بزيادة الأسعار قبل أن يتحدث الجمهور عن التضخم، فان التضخم أمر تحكمي إلى حد ما لذلك يرى: (ألبير،ماير، توماس، 2002، ص413- 414)

أ- فريق من الاقتصاديون يحددونه بثلاث سنوات على الأقل.

ب- الفريق الآخر يحددونه بسنة واحدة.

والسبب في ذلك أن التمييز بين الزيادة المستمرة والمتقطعة في الأسعار هو أن النظريات المتطلبة لشرحها تختلف من نظرية إلى أخرى. فهناك عدة عوامل يمكن أن تتسبب في زيادة أسعار متقطعة لا يمكن الاعتماد عليها لتبرير الزيادة المستمرة في الأسعار. وبالتالي فقد وجد العديد من التعاريف التي حددها المهتمين بظاهرة التضخم من الجانب الاقتصادي وذلك لوضع تعريف محدد للتضخم منها ما يلي:

- عرفه (Meigs & Meigs, 1989, p704-705)

"Inflation may be defined as an increase in the general price level or as a decrease in the purchasing of the dollar. The general price level is the weighted average of the price of all goods and services in the economy"

"التضخم يمكن تعريفه أنه الزيادة في المستوى العام للأسعار أو تناقص القوة الشرائية للنقود. المستوى العام للأسعار عبارة عن المتوسط المرجح لأسعار كل السلع والخدمات في الاقتصاد."

- ويرى (شهاب، 1990، ص77-79) أن هناك تعريفات عدة للتضخم من منظور جزئي لظاهرة التضخم، فقد يعرف حسب ما يلي:

1- تعريف يتناول أسباب التضخم.

2- تعريف يتناول آثار التضخم.

1-التضخم كظاهرة نقدية يمكن تعريفه من خلال أسبابه: فهو عبارة عن "زيادة في كمية النقود تؤدي إلى ارتفاع الأسعار" ويمثل هذا التعريف جانب الاتجاهات المتأثرة بالنظرية الكمية، والتي ترى أن كمية النقود هي الجانب الهام والمحدد للمستوى العام للأسعار، وذلك بافتراض ثبات العناصر الأخرى على الأقل في الأجل القصير.

2- التضخم كظاهرة سعرية يمكن تعريفه من خلال آثاره: فهو عبارة عن " زيادة ديناميكية مستمرة نحو ارتفاع المستوى العام للأسعار، أياً كان سبب هذا الارتفاع"

ولكن التعريف السابق وجه إليه من كتاب آخرين الانتقادين التاليين وهما:

أ- ليس كل ارتفاع في مستوى الأسعار يمكن أن يوصف بأنه ظاهرة تضخمية.

ب-ليس كل ارتفاع الأسعار هو الأثر الوحيد المتولد عن التضخم.

- ويرى (الوزني، الرفاعي، 2000، ص249-252) أنه يمكن أن يعرف التضخم على "أنه الارتفاع المستمر والملموس في المستوى العام للأسعار في دولة ما".

والتعريف السابق يبين إلى وجود ركنين رئيسيين في ظاهرة التضخم وهما:

1-إن التضخم يقاس بمعيار ما يسمى "المستوى العام للأسعار"، ويعرف المستوى العام للأسعار على أنه المتوسط الترجيحي لأسعار مجموعة السلع والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في بلد ما.

2- إن التضخم هو ارتفاع ملموس ومستمر في المستوى العام للأسعار. والمقصود هنا أمران: الأول: أن يكون ارتفاع الأسعار واضحا وملموسا في المجتمع، والثاني أن يكون ذلك الارتفاع الملموس ممتدا على فترة من الزمن. فقد بات من المتعارف عليه أن معدلات التضخم التي تقل عن "5%" تعتبر ضمن الإطار المقبول لزيادة الأسعار. غير أن ارتفاعها فوق ذلك الحد يترك أثرا ملموسا على ما يسمى بالقوة الشرائية للنقود التي يتعامل بها المواطن العادي. والقوة الشرائية للنقود أو الدخل هي كمية السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها مقابل مبلغ معين.

- ويرى الباحث بأنه يمكن تعريف التضخم بأنه" عبارة عن زيادة في إصدار النقود لا تواكبها زيادة في الإنتاج مما يحدث فجوة تؤدي إلى ارتفاع مستمر في الأسعار مما يؤدي إلي تناقص القوة الشرائية لوحدة النقد" ومن الملاحظ أن هذا التعريف قد جمع بين أسباب التضخم وآثاره.

2-3-2 كيفية حساب التضخم:

ويحسب ما يسمى بمعدل التضخم وفقا للمعادلة التالية:(الوزني، الرفاعي، 2000، ص 249)

معدل التضخم = (المستوى العام للأسعار "في سنة ما" – المستوى السنوي العام للأسعار "في السنة السابقة") / المستوى العام للأسعار للسنة السابقة × 100

تقوم عملية حساب مستوى عام للأسعار بإعطاء وزن ترجيحي لكل سلعة حسب أهميتها بالنسبة لميزانية الأسرة بما يسمي بمسح إنفاق الأسرة. وفي العادة يتم إعداد ما يسمى برقم قياسي موحد

لمتوسط أسعار السلع والخدمات في بلد ما، وذلك وفقاً إمـــا لأســـعار المـــستهلكين أو لأســـعار المنتجين. (الحبيب. 1994، ص83)

- الرقم القياسي لتكاليف المعيشة:

1- حساب الأرقام القياسية: "الرقم التجميعي البسيط".

يعكس هذا الرقم القياسي نسبة تكلفة الحصول على مجموعة من السلع والخدمات في ســـنة ما إلى تكلفة الحصول عليها في سنة أساس معينة.

§ الرقم التجميعي البسيط = (مجموع أسعار السنة الحالية / مجموع أســـعار ســـنة الأســـاس) ×100

2- حساب الرقم القياسي لتكاليف المعيشة: "الرقم القياسي المرجح"

أشرنا سابقا إلى آلية حساب الرقم القياسي لتكاليف المعيشة وفقا لما يسمى بمـــسح ميزانيـــة الأسرة والملاحظ أن الرقم القياسي المرجح هو أكثر واقعية من الـــرقم البـــسيط المحـــسوب سابقا. ومن هنا كانت أهمية لجؤ علماء الاقتصاد إلى استخدام أسس علم الإحصاء في تحديد الرقم القياسي المرجح وفقا لطرق عدة وأساليب مختلفة منها الأرقام القياسية لباتش والأرقام القياسية للاسبير وغيرها. بيد أن المقام لا يتسع هنا للخوض فـــي تفاصـــيل هـــذه الأرقـــام والحسابات. (الوزني، الرفاعي، 2000، ص253-256)

2-3-3 قياس التضخم:

هناك ثلاثة مقاييس شائعة الاستخدام لقياس ظاهرة التضخم هـــي مـــا يلـــي:(العنـــاني، 1995، ص61)

-الرقم القياسي لأسعار المستهلك.

-الرقم القياسي Deflator لأسعار الناتج القومي الإجمالي.

-الرقم القياسي لأسعار المنتج.

2-3-4 تصنيف التضخم:

يمكن تصنيف حالات التضخم إلى أربع حالات: (الجمل، 2002، ص237)

1- التضخم الزاحف: ويمكن تسميته بالتضخم المعتدل وذلك لأن تزايد الأسعار مستمر ولكن معدل التزايد ببطء لا يكاد يصل إلى 10% خلال فترة زمنية معينة ومعقولة أي ليست قصيرة.

2- التضخم المتسارع: وهذا النوع يصف تزايد الأسعار بشكل مستمر ومتضاعف أعلى من النوع الأول ولفترات زمنية أقصر.

3- التضخم الجامح: وهذا النوع من التضخم يصف زيادة كبيرة وضخمة في الأسعار وتضاعفها مرات عديدة قد تصل إلى نسب أكثر من 2000% كما حدث في بعض الدول عقب ظروف سياسية أو اقتصادية صعبة كالبرازيل.

4- التضخم المكبوت: وهذا النوع يصف حالة من ضبط الأسعار من قبل الدولة بحيث لو تركت الأسعار دون تدخل الدولة بإجراءات مضادة لارتفعت الأسعار لكن تدخل الدولة ثبت الأسعار عند حدود لا تعبر عن واقع الحال وهذه حالة مؤقتة قد لا تستطيع الدولة الصمود فيها طويلاً أن لم تصلح الأوضاع الاقتصادية.

2-3-5 أسباب التضخم:

يمكن أن نعزو التضخم إلى أربعة أسباب:

أ- تضخم سحب الطلب Demand Pull inflation:

وهو سبب تقليدي يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات أكبر من المعروض منهـــا، بحيـــث يكون تيار النقود أكبر من قيمة السلع المعروضة مما يدفع بالأسعار إلى الزيادة. وذلـــك بـــسبب زيادة الأنفاق الكلي بأقسامه الثلاثة: استهلاكي، استثماري و حكومي. (مشهور، 1992، ص87)

ب- تضخم دفع التكاليف Cost Push Inflation:

وهذا التضخم بسبب زيادة الأجور نتيجة لوجود نقابات عمال قوية تسبب ارتفاع أسعار المنتجات حيث أن أجور العمال تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج. (الحبيب، 1994، 347)

ت- التضخم المشتركJoint Inflation:

قد ينشأ التضخم نتيجة سحب الطلب ودفع النفقة "الكلفة" سويا، بمعنـــى أن ينـــشأ بـــسبب زيادة حجم النقود المتداولة، بدون تغير في حجم الإنتاج، وأن يتوافق ذلك مع زيادة فـــي تكـــاليف عناصر الإنتاج عناصر الإنتاج من أجور وخلافها.

ولعلاج ذلك لابد من إتباع توليفة من السياسات تكافح التوسع النقدي وتسعى إلى زيـــادة الإنتاجية والإنتاج في أن واحد. (الوزني، الرفاعي، 2000، ص259)

ث- التضخم المستورد Imported inflation :

"يعرف هذا التضخم المستورد على أنه الزيادة المتسارعة والمستمرة في أسعار السلع والخدمات النهائية كالملابس الجاهزة والأطعمة والأحذية المستوردة من الخارج. أي تستورد الدول وخاصة النامية هذا التضخم".

التضخم المستورد =(قيمة الواردات / قيمة الناتج القومي الإجمالي) × التضخم العالمي

(عريقات، عبد الرحمن، 1999، ص 152)

ويعرفه (زكي، 1996، ص103) "أنه يقصد به تأثير العوامل الخارجية على مستوى الأسعار المحلية "

ويرى (زكي، 1986، 173) أن التضخم المستورد بالبلاد العربية المصدرة للبترول يعد المسئول الأول عن موجة التضخم التي سادت هذه الدول خلال الفترة التي أعقبت زيادة أسعار النفط في عام1973 وحتى الآن.

2-3-6 ظاهرة التضخم الركودي Stagflation:

منذ بداية سبعينات القرن الماضي وبسبب ظهور بعض المتغيرات الجديدة في الاقتصاد العالمي من أهمها التضخم والبطالة تم رصد ظاهرة جديدة نادرة الحدوث. وقد بدأت هذه الظاهرة مع ارتفاع أسعار البترول في ذلك الوقت وقد عرفه بأنه "هو حدوث انفصال بين ارتفاع المستوى العام للأسعار وارتفاع مستوى النشاط الاقتصادي" (العناني، 1995، ص70)

- عرفه (حاتم، 2000، ص 281)" أن الركود التضخمي هو وجود التضخم جنباً إلى جنب مع البطالة".

ويرى (زكي، 1996، ص33) أن ظاهرة التضخم الركودي جاءت بعد ربع قرن من الازدهار اللامع (1945- 1970) الذي عرفته الدول الرأسمالية الصناعية في غرب أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان.

2-3-7 الآثار المختلفة للتضخم:

هناك العديد من الآثار السلبية للتضخم، وهى كالتالي:

أ- **انخفاض القدرة التنافسية للصادرات**:

" سيؤدي ارتفاع الأسعار للسلع المحلية إلى انخفاض الصادرات والعوائد التصديرية من جهة، وزيادة الطلب المحلي على الاستيرادات من جهة أخرى. وستؤدي التأثيرات السلبية لهذه التحولات إلى حدوث عجز في الميزان التجاري، وإلى احتمال انخفاض سعر صرف العملة المحلية ، وبالتالي استنزاف القطر المعني لاحتياطياته من العملات الأجنبية مما يعني ضرورة اتخاذ الإجراءات الفاعلة للحد من التأثيرات السلبية للتضخم على الاقتصاد القومي"

(الأمين، 2002، ص219)

ب - التضخم وتوزيع الدخل:

أحد الأسباب الرئيسية السلبية المثيرة للاهتمام بظاهرة التضخم هو آثاره القوية على توزيع الدخل في المجتمع ولفهم آثار التضخم على إعادة توزيع الدخل، ومن الضروري التمييز بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي فالدخل النقدي Money In Come هو الدخل مقوماً بالنقود، أما الدخل الحقيقي فهو قدرة الدخل النقدي على شراء السلع والخدمات.

- أثر التضخم على رجال الأعمال وحملة الأسهم:

تستفيد تلك الفئات كثيرا في حال التضخم، وتخسر كثيرا في حالة تدهور الأثمان ففي حالة انتشار التضخم تتجه الأرباح إلى الزيادة بمعدل يفوق معدل الزيادة في الأسعار نظراً لأن:

- قيام المشروعات بإضافة نسبة (هامش الربح) إلى نفقات الإنتاج المتصاعدة عند تحديد الأثمان.
- مدفوعات المشروعات لأصحاب الموارد الإنتاجية (عمل ومواد أولية) تسبق فترة ظهور التضخم. ولكن الوضع يختلف كثيرا إذا ارتفعت الأجور بمعدل يفوق معدل الزيادة في

الأسعار، في هذه الحالة قد تتجه الدخول الحقيقية لتلك الفئة إلـــى التـــدهور) (العنـــاني، 1995، ص73)

أن التضخم يستعمل لإعادة توزيع الدخل من القاع إلى القمة يركز قوة شـــرائية فـــي أيـــدي الأغنياء وهكذا تزيد الفروقات بين الطبقات في المجتمع (Davidmann, 2002, p 17)

وقد أظهرت دراسة (Shiller, 1996, p47) أن الغالبية من الناس رأت إنه يجـــب إعطـــاء أهمية لتطور معدلات التضخم حتى مع توقع تعديل في الدخل، وأكثر الناس يوافقون على أن التحكم في التضخم واحدة من أهم المهمات في السياسة الاقتصادية للدولة

ت- تأثير التضخم على الدائن والمدين:

" في أوقات الارتفاع المستمر في الأسعار (التضخم) يستفيد المدين ويضار الدائن.لأن المدين يقترض مبالغ محددة التي يلتزم بتسديدها بـــدون زيـــادة أو تقـــصان". (الحبيـــب، 1994، ص342)

ث- أثر التضخم على أسعار الفائدة:

لتفادي خسارة الدائنين أو المقرضين ولتشجيعهم على تقديم الأموال أو مـــدخراتهم إلـــى المؤسسات المالية فإن آلية تحديد سعر الفائدة يجب أن تأخذ في اعتبارها معدل التضخم المتوقـــع من عام إلى آخر، الأمر الذي يعني ضرورة إضافة علاوة تضخم إلـــى العائـــد علـــى أمـــوال المقترضين، ومن هنا يجري التفريق بين سعر الفائدة الاسمي وسعر الفائدة الحقيقي. والأخير هو معدل العائد الذي يحصل عليه المقرض بعد الأخذ في الاعتبار توقعات معدل التضخم.

ويحسب معدل الفائدة الحقيقي وفقاً لمعادلة فيشر على النحو التالي:

$$R = I - f$$

حيث (R) هي معدل الفائدة الحقيقي، و(I) هي معدل الفائدة الاسمي أو المعن عنـــه، و (f)هـــو معدل التضخم. فإعطاء سعر فائدة (10%) على قرض لمدة عام في دولة يتوقع أن يـــصل فيهـــا التضخم إلى (6%) مثلا، يعني أن معد العائد الحقيقي هو 4% فقـــط (10% - 6%). بمعنـــي أن سعر الفائدة المعلن عنه (المعروض): ينقسم إلى (6%) مقابل أخطار التضخم المتوقـــع و (4%) عائد حقيقي على أموال المقترضة.(الوزني والرفاعي، 2000، ص261-262)

ج- أثر التضخم على النمو الاقتصادي:

اختلفت آراء الاقتصاديين بالنسبة لتأثير التضخم علي النمو الاقتصادي. فهناك فريق يـــرى بـــأن التضخم له تأثير سلبي علي النمو الاقتصادي، حيث تنشأ في المجتمع حالة تتسم بعدم التأكد مـــن الأوضاع الاقتصادية في المستقبل فيؤثر ذلك علي قرارات الاســـتثمار ومـــن ثـــم يقـــل حجـــم الاستثمار. كما تتأثر أيضا قرارات المدخرين خاصة عندما يتوقعـــون اســـتمرار الزيـــادة فـــي الأسعار نظراً لانخفاض القيمة الحقيقية للمدخرات. ويرى أنصار هذا الرأي أيضاً أن أصـــحاب الدخول التي تتمثل في الأجور أي العمال يقل حماسهم للعمل بسبب انخفاض دخولهم الحقيقية مع ارتفاع الأسعار.

أما الفريق الآخر فيرى بأن الشواهد التاريخية لا تدلل علي وجود انخفاض في حجم المدخرات أو أن الميل للعمل يقل بل بالعكس يرون بأن التضخم ربما يكون دافعا لعملية النمو الاقتـــصادي. فتخلف معدل الأجور لفترة معينة عن ملاحقة الزيادة في الأسعار سيعمل علي زيادة الأرباح مما يشجع علي زيادة الاستثمار، وهذا بدوره يؤدي إلي خلق فرص عمل جديـــدة فيـــنخفض معـــدل

البطالة ويرتفع حجم الناتج القومي خاصة عندما يكون الاقتصاد عند مستوى أقل من مستوى التوظف الكامل لعناصر الإنتاج.

كما يلاحظ من الآراء السابقة أن كل فريق يسوق من المبررات التي تؤيد وجهة نظره إلا أن صحة أي منهما يعتمد علي كثير من العوامل المترابطة التي من أهمها طبيعة التضخم وهل هو من النوع المتزايد بسرعة أم أنه من النوع الذي يتزايد ببطء؟ فالنوع الأول ضار بعملية النمو الاقتصادي نظراً لما يحدثه من اضطرابات سياسية واجتماعية ويخلق حالة من عدم الثقة في الأحوال الاقتصادية للمجتمع. بينما في حالة النوع الثاني فمع سياسات اقتصادية حكيمة تتمثل في إجراءات علاجية يكون التضخم دافعاً للنمو الاقتصادي عن طريق التأثير على قرارات الاستثمار والادخار وغيرها من تكاليف الإنتاج بصفة عامة. (الحبيب، 1994، ص343)

- في دراسة (wachtel, Rousseau, 2000, p9) أظهرت قوة التأثير السلبي للتضخم على النمو.

ويرى (Bernake, woodford, 1997,p655) أن السلطات النقدية يجب أن تعتمد على نموذج هيكلي واضح من الاقتصاد لتوجيه قرارات سياساتهم نحو معالجة التضخم

إن التضخم يعمل على تشويه مسار التنمية الاقتصادية لأنه يثبط الميل لشراء الأصول المالية أو الاحتفاظ بحسابات ادخارية. مقابل تشجيع عملية تعبئة الادخار للاستثمار الخاص، بينما يحقق أصحاب رؤوس الأموال أرباحاً متزايدة باستمرار، لذلك فان التضخم يؤدي إلى النمو غير المتكافئ للقطاعات الاقتصادية ويدفع في اتجاه سوء تخصيص الموارد المالية. ويؤدي ذلك إلى التخلص من العملة الوطنية التي تنخفض قيمتها الشرائية في الداخل والخارج على السواء، والعبرة هنا ليست بالأسعار الرسمية وإنما بأسعارها في السوق الحرة والسوداء، وبناءً على ما

تقدم تفقد العملة المحلية أحياناً وظيفتها كمخزون ومستودع للقيمة أو تعهد بهذه الوظيفة إلى عملة أجنبية كالدولار. ويؤكد على ذلك أحد الكتاب بأنه يؤثر التضخم على اتجاهات الاستثمار القومي من حيث توزيعه بين القطاعات المختلفة سواء الإنتاجية أو الخدمية من ناحية والقطاع العـــام أو القطاع الخاص من ناحية أخرى. بالإضافة إلى الأثر الذي يلعبـــه التـــضخم بالنـــسبة لتـــدفق أو انسحاب رؤوس الأموال الأجنبية أو المحلية. (الحيالي، 2004، ص246-247)

ح- مسار التنمية الاجتماعية:

يعمل التضخم على تشويه التنمية الاجتماعية فالتضخم وسيلة ملتوية لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الدخول المتغيرة كأرباح رجال الأعمال وعلى حساب أصحاب الدخول المحدودة أو الثابتة، ومن ثم يدب الخلل في الهياكل الاجتماعية (مصطفى، 1985، ص34)

خ- يمكن تلخيص آثار التضخم على النشاط الاقتصادي والسياسي فيما يلي: (الجمل، 2002، ص243-244)

1- ضعف القوة الشرائية للنقود مما يقلل من رغبة أفراد المجتمع في الادخار.

2- يؤدي التضخم إلى دفع رؤوس الأموال للهجرة إلى الخارج حيث يـــتم تحويـــل رؤوس الأموال إلى عملات أجنبية حماية لها.

3- يشجع التضخم على الاستهلاك حيث تفقد العملة قيمتها ويفقد المستهلك ثقته بها فيفـــضل استبدالها بسلع.

4- ظهور المضاربات في السوق السوداء.

5- تخفيض جودة بعض السلع بسبب سهولة تسويق السلع الرديئة في ظل ارتفاع الأسعار.

6- يحدث التضخم أجواء تشاؤمية تجعل المستثمرين يقلعون عن المشاريع الإنتاجية المستقبلية التي لا يبدأ إنتاجها إلا بعد فترة من الزمن مما يؤدي إلى البطالة بسبب تراجع الإنتاج.

7- يعمل التضخم على زيادة العرض من السلع الكمالية على حساب السلع الضرورية لأن الطبقات الغنية هي القادرة على الاستهلاك أكثر من أصحاب الدخول الثابتة مما يؤدي إلى توجيه الموارد الإنتاجية لإنتاج السلع الكمالية على حساب السلع الضرورية.

8- يعمل التضخم على التأثير السلبي على الأوضاع السياسية لأننا لا نستطيع أن نفصل بين الاقتصاد وأثره الاجتماعي والعلاقات الاجتماعية و الآثار السياسية.

د - أثر التضخم على القرارات المتعلقة بالمستقبل:

يشوه التضخم القرارات المتعلقة بالنفقات المستقبلية والقرارات المتعلقة بمستويات الإنتاج المناسبة. مثال 10% تضخم أدت في بريطانيا إلى نقص في الناتج المحلي الإجمالي بحوالي 2% نتيجة حالة عدم اليقين التي خلقتها ارتفاع الأسعار. (التوني ،2002، ص4)

2-4 التضخم في فلسطين:

- الأسعار والتضخم:

يرتبط الاقتصاد الفلسطيني ارتباطاً مباشراً بالاقتصاد الإسرائيلي، خصوصاً في مجال التبادل التجاري، لذا استطاعت إسرائيل نقل أعباء التضخم في اقتصادها إلى الاقتصاد الفلسطيني، ونلاحظ أن ارتفاع أسعار السلع في إسرائيل ينعكس مباشرة على الاقتصاد الفلسطيني بغض النظر عن الطلب المحلي، كما أن التعامل اليومي في الأراضي الفلسطينية يتم بالعملة الإسرائيلية (الشيقل) وتجدر الإشارة إلى مخاطر الضغوط التضخمية على نمو الاقتصاد

الفلسطيني خصوصاً وأن هذا التضخم يؤدي إلى انخفاض في حجم المدخرات، ما ينعكس سلباً على الاستثمار والاستهلاك. (العبادسة، 2006)

جدول رقم (2)

إجمالي قيمة الواردات والصادرات من والى إسرائيل ونسبتها من الإجمالي للأعوام 2000- 2004

القيمة بالألف دولار أمريكي

السنة	الصادرات			الواردات		
	إسرائيل	المجموع	نسبة إسرائيل	إسرائيل	المجموع	نسبة إسرائيل
2000	369,680	400,857	0.92	1,739,541	2,382,807	0.73
2001	272,983	290,349	0.94	1,351,581	2,033,647	0.66
2002	216,326	240,867	0.90	1,117,129	1,515,608	0.74
2003	255,981	279,680	0.92	1,309,642	1,800,268	0.73
*2004	324,171	357,946	0.91	1,593,291	2,218,690	0.72

*بيانات أولية

المصدر : الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2006-أ (بيانات غير منشورة)

يستنتج من الجدول رقم (2) أن حجم واردات فلسطين من إسرائيل تبلغ 72% من أجمالي الواردات لفلسطين بينما تتجه 92%من صادرات فلسطين إلى إسرائيلي وذلك كمتوسط خلال خمس سنوات من عام 2000 - 2004 مما يؤكد تبعية الاقتصاد الفلسطيني القسرية للاقتصاد الإسرائيلي مما يبرر استخدام عملة الشيقل في دراسة ظاهرة التضخم.

ويرى (نوفل، 2001-ب، ص14) أنه يقصد بالتضخم الارتفاع في الأسعار. ويعود الارتفاع في الأسعار في فلسطين إلى عاملين هما:

أ- اشتراط اتفاقية باريس الاقتصادية على التعامل بالشيقل الإسرائيلي، مما عكس ذلك سلباً على الاقتصاد الفلسطيني، حيث تحملت الأراضي الفلسطينية أعباء التضخم في إسرائيل.

ب- زيادة النقود المتداولة بسبب المنح والمساعدات التي تقدم للشعب الفلسطيني من العديد من الدول حيث أصبح الأنفاق الاستهلاكي أكبر من الناتج المحلي. إلا أنه في الفترة الأخيرة، بدأ معدل التضخم بالانخفاض نتيجة لانخفاضه في إسرائيل وانخفاض حجم المساعدات المقدمة للشعب الفلسطيني وأن معدلات التضخم في فلسطين واليمن تعتبر من أعلى المعدلات في دول الاسكوا.

- ويرى (العبادسة، 2006) أنه إضافة إلى الانخفاض الحاد في قيمة الشيقل الإسرائيلي والذي يعتبر سبباً مباشراً وصريحاً لارتفاع معدل التضخم، فإن الارتفاع الشديد في تكاليف النقل وبخاصة في الضفة الغربية، عاملاً آخر يسهم في معدل التضخم ونظراً لحالات الإغلاق والحصار الداخلية المحكمة الناجمة عن إجراءات الاحتلال الإسرائيلي في الأراضي الفلسطينية، فقد ارتفعت تكلفة النقل بأكثر من 40% أثناء الانتفاضة في الضفة الغربية خلال العام 2002. أما في قطاع غزة حيث كانت حالات الإغلاق والحصار أقل تقطيعاً للمفاصل الجغرافية هناك، فإن تكاليف النقل لم ترتفع إلا بحوالي 10% تقريباً.

وتجدر الإشارة إلى أن جزء كبير من التضخم السائد في الأراضي الفلسطينية هو تضخم مستورد عن إسرائيل بحكم التبعية الاقتصادية، وكون إسرائيل الشريك التجاري الأول للفلسطينيين.

جدول رقم (3)

الأرقام القياسية في إسرائيل تبعا لأسعار المستهلك (1993=100)

المؤشر	1999	2000	2001	2002	2003	2004
متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك	166.32	168.22	170.7	179.66	180.91	180.20

(المصدر: إعداد الباحث من بيانات أساسية –Central Bureau of Statistics, 2006, p501)

وذلك باعتماد سنة 1993 كسنة أساس وقد قام الباحث بتحويل الرقم القياسي العام للأعوام من 1999 حتى 2004 لاعتبار سنة 1993 سنة أساس حيث الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في إسرائيل تغيرت له سنة الأساس كالتالي:-

1- اعتبرت سنة 1998 كسنة أساس.

2- اعتبرت سنة 2000 كسنة أساس.

3- اعتبرت سنة 2002 كسنة أساس.

وتم تعديل الأرقام بضرب الرقم في معامل التحويل كالتالي: (مقابلة هاتفية مع خالد دراغمة، 2006)

عام 1999 = 105.2 × 1.581 = 166.32

عام 2000 = 106.04 × 1.581 = 168.22

عام 2001 = 101.1 × 1.064 × 1.581 = 170.7

عام 2002 = 106.8 × 1.064 × 1.581 = 179.66

عام 2003 = 100.7 × 1.068 ×1.064 × 1.581 = 180.91

عام 2004 = 100.3 × 1.068 ×1.064 × 1.581 = 180.20

ويلاحظ من الجدول رقم (3) أن القوة الشرائية للشيقل في إسرائيل انخفضت حوالي 80% من قيمته قبل إحدى عشر عاماً وهي الشريك التجاري الأول لفلسطين وعلى منطقة جغرافية واحدة لعدم وجود حدود سياسية بين فلسطين والكيان الإسرائيلي.

وحيث أنه حسب منشورات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني الرقم القياسي لأسعار المستهلك سنة 1996 (سنة أساس) =100 وفي عام 2004 فقد وصل الرقم القياسي لأسعار المستهلك إلى 141.86 لعملة الشيقل وهي أحد العملات المتداولة في فلسطين ويحسب الرقم القياسي للأسعار بناءً على عملة الشيقل ويرى الباحث في الزيادة المتمثلة في انخفاض القوة الشرائية للشيقل (قيمة الشيقل انخفضت حوالي 40% من قيمته قبل ثمان سنوات) مؤشر على أهمية دراسة أثر التضخم في فلسطين على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي والمالي لأن التضخم يمس جوانب شتى من الحياة .

جدول رقم(4)

المؤشرات الاقتصادية الرئيسية في الضفة الغربية وقطاع غزة (100=1996)

المؤشر	1995	1999	2000	2001	2002	2003	2004
معدل البطالة %	18.2	11.8	14.1	25.5	31.3	25.6	26.8
معدل التضخم %	10.8	5.54	2.8	1.23	5.7	4.4	3
متوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك		119.93	123.28	124.79	131.92	137.73	141.86

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية(ماس)، 2005

ويلاحظ من تحليل الجدول رقم (4)أنه يعكس مدى تفاقم مشكلة التضخم في فلسطين، وجدير بالذكر أن التضخم في فلسطين حسب الجدول السابق ونظراً للعلاقة الطردية بين معدل البطالة ومتوسط الرقم القياسي لأسعار المستهلك هو تضخم ركودي؛ لأنه من المعتاد انخفاض القوة الشرائية للنقود نتيجة لعرض كمية كبيرة من النقود مقابل إنتاج محدد (الطلب كبير والعرض محدود) فيجب أن يكون معدل البطالة في أدنى نسبة له لأن معنى الطلب كبير هو وجود نقد متوفر لدى المستهلكين مما يعكس حالتهم المالية الناتجة من العمل وبما أن معدل البطالة11.8 عام 1996 وارتفع حتى وصل إلى 26.8 عام 2004 مما يعني وجود حالة استثنائية وهي ما يسمى بالتضخم الركودي.

من واقع الجداول (2,3,4) يتفق الباحث مع (العبادسة، 2006) في أن التضخم في فلسطين بشكل أساسي يصنف ضمن التضخم المستورد.

الفصل الثالث

التضخم والفكر المحاسبي

مقدمة:

إن المحاسبة ترتكز على مبادئ وفروض معينة تم الإجماع عليها وقد أفرزها الواقع الفعلي للمحاسبة، والمحاسبة كونها المجال التي تقيس مخرجات الاقتصاد مالياً وكون التضخم ظاهرة اقتصادية تؤثر على الاقتصاد وبالتالي تؤثر على القياس المالي له.

يوجد لمحاسبة التضخم عدة نماذج لكل نموذج مميزات وسلبيات فكل نموذج منها يعالج جانباً معيناً فمنها من يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية ويتم تعديل الأرقام بالرقم القياسي العام (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة) وهو يعالج أخطاء القياس فقط ومنها ما يعتمد على القيمة الجارية وتنقسم إلى أسعار دخول (نموذج تكلفة استبدالية) وأسعار خروج (صافي قيمة بيعية) وهما يعالجان أخطاء التوقيت فقط ومنها أيضاً نماذج القيمة الجارية المعدلة بنوعيها (أسعار الدخول، أسعار الخروج) وتعالج أخطاء القياس والتوقيت معاً.

لذا ينقسم هذا الفصل الى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: أثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية.

المبحث الثاني: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار.

المبحث الأول

أثر التضخم على المبادىء والفروض والمفاهيم المحاسبية

ويتكون من:

3-1-1 مقدمة

3-1-2 ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار

3-1-3 فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في مستويات الأسعار

3-1-4 موضوعية القياس في المحاسبة

3-1-5 مبدأ التكلفة التاريخية و التغيرات في مستويات الأسعار

3-1-6 الأهمية النسبية والتغيرات في مستويات الأسعار

3-1-7 مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار

3-1-8 الثبات والتغيرات في مستويات الأسعار

3-1-9 مبدأ المحافظة على رأس المال

3-1-10 التعارض مع أحد المبادئ الرياضية

3-1-11 مبدأ الإفصاح المحاسبي

3-1-1 مقدمة:

في مجال المحاسبة إن هناك اتفاق عام على استخدام وحدة النقد أساسا لقياس العمليات والأنشطة في الوحدة المحاسبية، ويتم التعامل بها في الزمان والمكان. وينتج عن افتراض وحدة القياس النقدي مشكلة عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها. (حنان، 2003-أ، ص362)

3-1-2 ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار:

إن المحاسبة تسجل الأحداث التي يمكن قياسها كمياً بوحدة قياس معينة والتي تعبر عنها بالنقود ومن ثم تفترض إن القوة الشرائية لتلك النقود لا تتغير وتظل تعبر بعدالة عن قيمتها وهذا مخالف لحقيقة القوة الشرائية للنقود ويؤكد على ذلك (الشيرازي، 1990، ص266) إنه من المعروف إن النقود أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وبالتالي فإن من المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد بسبب التغير في أسعار هذه السلع والخدمات مع مرور الزمن فعمليات المنشأة من إيرادات ومصروفات لا تكون في نفس الوقت لتتساوى مع القوة الشرائية للوحدات النقدية وتعبر بعدالة عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات عند تصوير القوائم المالية والتفسير التقليدي لغرض استخدام وحدة النقود كأساس للقياس المحاسبي هو إنه في غياب التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية يمكن اعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة. ولعل الأثر الأساسي لفرض ثبات قيمة النقود يتبلور في إن الأمر يستلزم إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة القيمة وذلك في حالة التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية أو حتى في حالة ما إذا كانت هذه التغيرات من النوع المعتدل الذي يكون قد استقر لسنوات عديدة.

ويرى (باسيلي، 1983، ص144) "إنه يجب إعادة النظر في المحاسبة التقليدية وأن تعدل القوائم المالية بكل مفرداتها والتي ترتكز على فرض ثبات وحدة النقد إلى فرض جديد هو تكافؤ

القوة الشرائية حتى يمكن لمراقب الحسابات إن يبدي رأيه الفني المحايد في مدى دلالة وإفصاح القوائم المالية عن نتائج الأعمال وحقيقة المركز المالي"

3-1-3 فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في مستويات الأسعار:

3-1-3-1 فرض وحدة القياس النقدي:

يعرفه (حنان، 2003-أ، ص360) "أنه قياس مالي للعمليات والأحداث والظروف التي تهم الوحدة المحاسبية، حيث يتم الاعتراف بها وإثباتها في السجلات المحاسبية وفق القيد المزدوج. وبذلك، فإن هذا الغرض يستبعد من مجال الإثبات المحاسبي في العمليات غير القابلة للقياس النقدي، فهي تخرج عن نطاق المحاسبة. وعلى هذا الأساس يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس بأنها عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد الوطني".

وجدير بالذكر أن فرض وحدة القياس النقدي من أهم الفروض المحاسبية حيث يعتمد عليه معدو القوائم المالية في التعبير عن نشاط المنشأة في صورة كمية يمكن تحديدها بعدد معين من الوحدات النقدية فيمكن عن طريقة معرفة قياس نتائج المنشأة ومركزها المالي ويستطيع بناءاً على ما تقدم مستخدمو القوائم من المفاضلة بين قراراتهم على اختلافها حسب فئاتهم.

ولذلك يرى (كيسو، ، 1999-أ، ص77) إنه يعتمد على تطبيق فرض وحدة القياس النقدي رأياً يقضي بأن البيانات الكمية مفيدة في توصيل المعلومات الاقتصادية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

3-1-3-2 حدود وحدة القياس النقدي:

يضع فرض وحدة القياس النقدي حدين أساسيين للمحاسبة: (حنان، 2003 -أ، ص361-364)

أ-حد قابلية العمليات والأنشطة التي تهم الوحدة المحاسبية للقياس النقدي:

يمكن وصف المعلومات المحاسبية بأنها كمية، ورسمية، ومترابطة هيكلياً، ومدققة ومراجعة، ورقمية، ومتعلقة بالماضي، أما المعلومات غير المحاسبية فهي بالمقابل وصفية، وغير رسمية، ورؤيته سردية، وغير مدققة أو مراجعة، ومتعلقة بالمستقبل.

وكحل جزئي لمشكلة حد قابلية القياس النقدي فإن مجال العمل المحاسبي قد اتسع ودخل المجالات الوصفية والتحليل والتنبؤ واعتماد معلومات غير مالية إلى جانب المعلومات المالية وذلك بالتوسع في الإفصاح المالي وغير المالي (مثل محاسبة الموارد البشرية، العاملين في الأبحاث والتطوير، التعبير عن الطاقة عينياً).

ب- حد ثبات وحدة القياس النقدي:

إن السمة الأساسية التي يجب إن تتصف بها أية وحدة قياس هي صفة الثبات المطلقة. فمثلاً كوحدة قياس الطول (المتر) ثابتة بصورة مطلقة كوحدة قياس متعارف عليها ويسمى هذا النوع من القياس بالقياس النقدي internal Measurement وهو قياس يصلح للعملية المحاسبية وتعد وحدة القياس النقدي نوعاً من أنواع القياس النقدي، غير إنها لا تتسم بالثبات من حيث قوتها الشرائية ارتفاعا وانخفاضا وهو أساس الانتقاد الجوهري لفرض وحدة القياس النقدي. ولقد أيد FASB نموذج التكلفة التاريخية وهو النموذج المحاسبي المعاصر الذي مازال يفترض ثبات قيمة وحدة القياس وذلك في إطاره المفاهيمي في البيان رقم(5) لعام 1984 وذلك إذا كان التغير

في قيمة وحدة القياس طفيفاً أما إذا تغير المستوى العام للأسعار بمعدل يزيد عن رقمين فيتوجب البحث عن بديل يستخدم بدلاً من وحدة القياس النقدي ذات القوة الشرائية المتغيرة وحدة قياس ذات قوة شرائية ثابتة وقد عالج ذلك المعيار الدولي رقم (29) في حالة التضخم الجامع الذي صدر في 1994.

ويرى (صيام، الخداش، نور، 1996، ص5) إن فرضية وحدة القياس النقدي تثير كثيراً من الجدل حول مدى صلاحية استخدام الوحدات النقدية كمقياس للقيمة ولإعداد القوائم المالية خاصة في ظل التغير في مستويات الأسعار.

- يرى Rieger بأن كل صفقات العمل في المخطط الاقتصادي الحالي للأشياء مستند على النقود كقاسم مشترك لقياس القيمة النسبية للسلع والخدمات، وبدون هذا المعيار من المستحيل تخمين قيمة أي شئ للأغراض الاقتصادية ولذلك نظامنا الاقتصادي الحالي لا يمكن أن يستمر. (Forrester, 2005,p12)

ويرى الباحث أن ظاهرة التغيرات في مستويات الأسعار والتي تؤثر جوهريا على قيمة وحدة القياس النقدي لنشاط المنشأة يعتبر فرض وحدة القياس النقدي هو السبب الرئيسي في تأثر علم المحاسبة بهذه الظاهرة وأن أرقام القوائم المالية أصبحت لا تعبر بعدالة عن بنودها.

3-1-4 موضوعية القياس في المحاسبة:

يوجد حول هذه المسألة اختلاف في ماهيتها هل هي فرض،أم مفهوم،أم مبدأ، أم أحد الخصائص الأساسية من الخصائص النوعية للمعلومات.

ويرى (غنيمي، 1995، ص30) أن الموضوعية من الفروض المحاسبية التي يستخدمها المحاسبون دون أن يتفقوا على تعريف محدد لها، وقد ارتبط مفهوم الموضوعية لدى

المحاسبين قديما بالدليل القابل للتحقق الموضوعي، فإذا كان دليل إثبات العملية المالية قابلا للتحقق فإن العملية المثبتة تصبح موضوعية.

ويرى (حسنين، 1968، ص209) أن درجة عالية من الموضوعية والتحقق الموضوعي هي أمر مرغوب فيه ولكن حتى التمسك " بالموضوعية التامة" لا يعتبر كافياً لجعل القوائم المالية موضوعية، وإن المحاسبة لا تقيس ملموسات ولكنها تقيس خصائص هذه الملموسات.

ويعرف (أبو الحسن، 1979، ص189) الموضوعية "بأنها تعني عدم التحيز وانفصالها عن الشخص القائم بالقياس وعن الخصائص المتميزة لخبرته أو لبيئته"

ويرى (جربوع، 2001-أ، ص102) إنه لا يوجد ما يمكن إن نسميه موضوعية مطلقة، فالموضوعية في المحاسبة مسألة نسبية.

ويرى (باسيلي، 1983، ص203) إن فرض الموضوعية في القياس أدى إلى تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية حيث تتوافر المستندات المؤيدة للعمليات ولذلك يتردد المحاسبون في تطبيق محاسبة التغيرات في مستويات الأسعار بسبب فرض الموضوعية في القياس حيث الطرق البديلة للتكلفة التاريخية تنقصها الموضوعية ولكن مبدأ التكلفة التاريخية قد يكون موضوعياً في إثبات قيمة الأصول الثابتة لكن تتناقص هذه الموضوعية في تقدير القيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهلاك الذي يخضع بدوره في حسابه للعمر الزمني للأصل الثابت الذي يخضع للتقدير الشخصي وهذا يؤيد القول السابق إنه لا توجد موضوعية مطلقة.

ويضيف (نمر، 1973، ص90) إن فرض موضوعية القياس يثير تساؤلا ما المقصود بموضوعية القياس، هل موضوعية وسيلة القياس أم موضوعية نتائج القياس.

1- فإذا كان المقصود بها وسيلة القياس تكون فلسفة التكلفة التاريخية أكثر موضوعية لأنها تؤيد بمستندات حقيقية.

2-أما إذا كان المقصود بها موضوعية نتائج القياس فتكون فلسفة القيمة الاستبدالية أكثر موضوعية من القيمة التاريخية لأنها تعطي نتائج قريبة من الحقائق الاقتصادية السائدة في تاريخ القياس.

وفي دراسة (أبو جبارة، 1984، ص257) توصل إلى النتائج التالية:

1- إن قيمة البيع في السوق الجاري تتضمن قدراً اكبر من الموضوعية عنها في القيمة الدفترية.

2- إن السبب الأهم الكامن وراء افتقار القيم الدفترية للموضوعية هو التباين بين مختلف المنشآت في تقديراتها للعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) للأصول الثابتة القابلة للإهلاك وليس التباين في طرق الإهلاك المستعملة.

ويتفق الباحث مع (غنيمي، 1995، ص36) إنه لا يجب على المحاسبين إن يدافعوا عن المفاهيم والفروض والمبادئ التقليدية التي تستلزمها عملية القياس المحاسبي بحجة تحقيق الموضوعية في القياس فقط، فالموضوعية ضرورة من ضرورات القياس المحاسبي، ولكنها غير كافية لقبول بيانات محاسبية معينة، ولذلك يجب على المحاسبة إن تتصف بالحساسية لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وهذا يتأتى من خلال تطوير أساليب القياس المحاسبي ومحاولة تلاقي الأبحاث النظرية مع التطبيقات العملية، مما يؤدي إلى الجمع بين صفتي الموضوعية والواقعية عند نشر المعلومات المحاسبية لتحقيق احيتاجات مستخدميها.

3-1-5 مبدأ التكلفة التاريخية و التغيرات في مستويات الأسعار:

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على إثبات الأصول بتكلفة الحيازة الأصلية وعدم الاعتراف بتقلبات القيمة بعد تاريخ الشراء ويظهر الأصل في الميزانية العامة بالتكلفة الأصلية مطروحا منها مخصص الاستهلاك (توزيع التكلفة التاريخية للأصل على رأس المال) (العيسى، 1998، ص232)

- المبررات التي يستند عليها أساس التكلفة التاريخية:

يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها: (جربوع، 2001-ب، ص2— 3)

1-إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

2- اتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية.

ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية ما يلي:

أ- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.

ب-مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه فقط وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

ت- فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن 12 شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية Liquidation

ث- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة الى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

ج- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي" الحيطة والحذر" حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

ح- فرض وحدة القياس يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

خ- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

-أهم الأسباب التي دعت الى ضرورة التخلي عن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم: (غنيمي، 1994، ص37)

1- إن الربح المحدد طبقاً للتكلفة التاريخية لا يعادل ربح التشغيل في حالة الارتفاع المستمر في الأسعار، وذلك لتضمينه مكاسب حيازة، وبالتالي لا يعتبر هذا الربح مقياساً دقيقاً للقيمة،كما أن إدراج مكاسب الحيازة ضمن الأرباح يعتبر مضللا لمعظم مستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.

2- اتضح من دراسة حالات عديدة عن طريق جهات متعددة أن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية التقليدية تنخفض بمعدل كبير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية، بمعنى أن جزء من الأرباح يكون ربحاً وهمياً ناتجاً من مقابلة إيرادات مقاسة بالأسعار الجارية ببعض التكاليف المقاسة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي يصبح رقم الربح مضللاً.

3- إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لم يعد لديها القدرة على إعطاء المعلومات المفيدة التي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، من هنا بات ضرورياً البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي.

ويرى (حنان ،1998، ص422) أن فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل التغيرات في الأسعار يمثل قيداً كبيرا على استخدام وصلاحية مبدأ التكلفة التاريخية.

تعقيبا على ما سبق يستخلص الباحث ما يلي:

1-أن التكلفة التاريخية للأصل اعتبرت بمثابة تكلفة جارية عادلة في تاريخ الشراء.

2-إذا لم تكن هناك تغيرات في مستويات الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وإعداد القوائم المالية لا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم المالية لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالا.

3-إن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تعطي قيماً لبنود القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.

3-1-6 الأهمية النسبية والتغيرات في مستويات الأسعار:

إن الأهمية النسبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالإفصاح المحاسبي إن أي فقرة تعتبر مهمة material إذا كان وجودها أو عدم وجودها سوف يؤثر على متخذي القرار. أي إن المعلومة إن

لم تكن مفيدة فإنه من الأجدى عدم عرضها. فإذا كان المبلغ موضـــع العـــرض ذا أهميـــة عنـــد مقارنته مع الإيرادات والمصاريف مع الأصول و الخـــصوم أو مـــع صـــافي دخـــل الوحـــدة الاقتصادية فإنه يجب إتباع معايير مقبولة ومعقولة.أما إذا كان المبلغ موضوع العـــرض صـــغير جداً وغير مهم عند مقارنته مع الفقرات الأخرى، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تطبيق معـــايير معينة أقل أهمية مما سبق وكذلك فإن طبيعة الفقرة موضع العرض قد تكـــون هامـــة. أي تأخـــذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية لذا فإن تطبيق مبدأ الأهمية يمكن أن يكون مثار جـــدل بـــين المحاسبين وإن الحل الوحيد هو وجود ما يلي: (الفداغ، 1999، ص49-51)

أ - الخبرة المهنية والممارسة العملية في مجال المحاسبة.

ب- المعرفة العلمية.

ت- الحكم الشخصي الجيد للوصول إلى جانب ملائمة لهذه الإشكالية.

إن الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر، والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية حـــسب مـــا يلـــي:- (أحمـــد، 1985، ص80)

أ -حجم النفقة وكبرها يدل على مدى الأهمية النسبية لها.

ب-نوع النفقة وطبيعتها تعتبر أكثر دلالة على أهميتها النسبية لها.

ولقد ذكر(الناغي، 2002، ص250-252) إنه في اختبار أجري في الولايات المتحدة ضـــم 103 أشخاص من مدققي الحسابات والمحلفين الماليين حول مبدأ الأهمية النسبية، أجاب فيه 73% منهم بأن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنـــصر بالـــدخل الجـــاري بعـــد

الضريبة وبحيث إذا بلغت تلك النسبة 4% اعتبر العنصر مهماً وإذا قلت النسبة عن ذلك اعتبر عنصراً عادياً.

وترى (جمعة، 1989، ص27) أنه "يعتمد المراجع على مفهوم الأهمية النسبية عند إبداء رأيه الفني في تقريره عن صدق وعدالة وأمانة عرض البيانات والمعلومات في القوائم المالية".وجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير على الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة. وترتيباً على ما سبق يتضح أن مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في حالة استمرارها من المنطقي أن يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية في هذا الموضوع تصبح مضللة.

3-1-7 مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار:

إن قاعدة أو مفهوم الحيطة والحذر يعتمد على بندين هما:

1- ضرورة أخذ الخسائر والأعباء المتوقعة في الحسبان.

2- عدم الاعتراف بالأرباح المنتظرة إلا في حالة تحققها.

ويؤكد على ذلك (أبو طالب، 2001، ص58) إن المحاسبين يطبقون مفهوم الحيطة والحذر والذي يقضي بأخذ القيمة الأقل عند تقييم الأصول، ويقضي أيضاً بعدم أخذ الأرباح المتوقعة في الحسبان عند إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، مع الاحتياط للخسائر والالتزامات المتوقعة عن طريق تكوين المخصصات لمواجهتها، وتحمل هذه المخصصات على حسابات النتيجة كعبء على الإيراد، فظهور حسابات المخصصات على اختلاف أنواعها في القوائم المالية يمثل نتيجة طبيعية لمفهوم الحيطة والحذر وعلى الرغم من أهمية هذا المفهوم الذي يحكم

اختيار السياسات المحاسبية، إلا أنه ينبغي عدم المغالاة في تطبيقه حتى لا يؤدي ذلك إلى تكوين احتياطيات سرية.

وإنه نتيجة للأخذ بهذا المبدأ من جانب المحاسبة ظهرت أساليب تقييم المخزون السلعي وسياسات تسعير المواد المنصرفة وغيرها.

ويرى (حنان، 2003-أ، ص210-211) إن تطبيق مفهوم الحيطة والحذر لا يلبي الخواص النوعية للمعلومات المفيدة وهما:

1- خاصية الملاءمة.

2- خاصية الموثوقية.

وكذلك قابلية البيانات للمقارنة ومراعاة خاصية الثبات. بل إن تطبيق هذا المفهوم ينتج معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة، وهذا يتناقض جوهريا مع التوجه العام للإطار المفاهيمي في النموذج المعاصر لنظرية المحاسبة. ولذلك فإنه لا مكان لمفهوم الحيطة والحذر في سياق الإطار. وكما يلاحظ منذ سبعينيات القرن العشرين- لاسيما في ظروف استمرارية التضخم الزاحف- فقد بدأت أهمية مفهوم التحفظ أو الحيطة والحذر في التراجع، وما زالت أهميتها في تضاؤل مستمر.

وقد ذكر(القاضي، حمدان، 2001، ص374) إن المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) السياسات المحاسبية والإفصاح عنها قد اقترب من هذا المفهوم حيث ورد في هذا المعيار ما يلي:

غالباً ما تكون نتائج بعض العمليات المحاسبية غير مؤكدة، لذلك يتوجب تبني الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ولكن إتباع الحيطة والحذر لا يبرر تكوين احتياطيات سرية. وقد تراجعت هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا مؤخراً عن تقويم الاستثمارات بغرض

المضاربة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وقبلت بتقويمها بسعر السوق بتاريخ القوائم المالية، انسجاماً مع المفهوم المعاصر مفهوم الحيطة والحذر.

ويتفق الباحث مع (باسيلي، 1983، ص207-208) نظراً لأن المخصصات والاحتياطيات تعتبر علاجا مؤقتا. فيمكن تطوير هذا المفهوم بحيث لا يراعى الموقف الأكثر تشاؤماً وإنما يراعى الموقف الأكثر واقعية فبدلاً من تكوين الاحتياطيات والمخصصات في ظل التغيرات في مستويات الأسعار فيتم تعديل مفردات القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية وفقاً للأرقام القياسية العامة حتى تساير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القوائم المالية. وبذلك يقل الاعتماد تدريجياً على الاجتهادات الشخصية ويحل محلها الاعتماد على الأساليب العلمية الرياضية في تعديل المفردات حتى يتسنى تحديد صافي الربح بشكل دقيق وتصوير المركز المالي بشكل عادل وصادق وبهذا الأسلوب يسهم هذا المفهوم المعدل في حل المشكلة بجانبيها المحاسبي والتمويلي وتقرب الفكر المحاسبي من الفكر الاقتصادي في مرحلة اتخاذ القرارات المختلفة.

ويختلف معه في أن يتم تعديل بنود القوائم المالية وفقاً للأرقام القياسية الخاصة ثم المخرجات تعدل بالأرقام القياسية العامة

3-1-8 الثبات والتغيرات في مستويات الأسعار:

إن مفهوم الثبات يُعتمد عليه في المقارنة بين القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة ولنفس الوحدة الاقتصادية في سنوات مختلفة.

إن مفهوم الثبات كان من بين المفاهيم الأساسية في المحاسبة ويقصد به:- (ضيف و شحاتة، 1985، ص55)

أ- استخدام نفس إجراءات المحاسبة بواسطة الوحدة الاقتصادية الواحدة، أو الوحدة الاقتصادية من سنة إلى أخرى.

ب- استخدام نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل بند من بنود القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

وعند استخدام إجراءات مختلفة للقياس يؤدي ذلك إلى ما يلي:

أ- صعوبة فهم القوائم المالية.

ب- صعوبة مقارنتها نتيجة لاختلاف طرق القياس أو التبويب والعرض.

وعند استخدام طرق مختلفة من فترة لأخرى يؤدي ذلك إلى ما يلي:-

أ- صعوبة التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط الوحدة الاقتصادية من فترة إلى أخرى.

ب- صعوبة الفصل بين تغيير البيانات نتيجة لتعديل الإجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية.

وقد ذكر (حنان، 2003-أ، ص206-207) إن خاصية الثبات تتوجه أساساً لخدمة مستخدمي القوائم المالية لتساعدهم في ترشيد قراراتهم ولذلك يرفع مفهوم الثبات مستوى منفعة هذه القوائم المالية. وأضاف إن هذا الموضوع يهم كل من المحاسب ومدقق الحسابات على حدٍ سواء، فيجب على مدقق الحسابات أن يفصح في تقريره عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة على أساس ثابت من سنة لأخرى أم لا.

(المعيار رقم(2) من المعايير الأمريكية لإعداد تقرير مدقق الحسابات)

ويرى (باسيلي، 1983، ص209) إن خاصية الثبات لا تعني عدم اتسامها بالمرونة وإنها لا يقصد بها الثبات المطلق، وإنما الثبات النسبي فقد تتغير السياسة المحاسبية من سنة لأخرى إذا

كانت السياسة الجديدة توفر معلومات أكثر نفعاً من السياسة المتبعة حالياً على أن يستمر تطبيقها بعد ذلك. ويلقي على عاتق مدقق الحسابات مهمة الإفصاح عن هذا التغيير في تقريره مع الإشارة إلى نتائج هذا التغيير على تحديد الربح سواء بالزيادة أو النقصان حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

إن المعايير الدولية لم تسمح بتغيير السياسات المحاسبية إلا في حالتين هما: (شاهين، محفوظ & أبو شوارب، 2004، ص16)

أ- حالة صدور قانون وطني يلزم المنشأة بتطبيق سياسات مختلفة عن السياسات المتبعة في الوحدة الاقتصادية حالياً.

ب- حالة وجود مبررات جوهرية لتغيير السياسة المحاسبية بحيث تصبح القوائم المالية أكثر فائدة لمستخدميها.

ويرى (أبو طالب، 2001، ص55) إن مفهوم الثبات لا يهدف إلى توفير القابلية للمقارنة بين الفترات المالية المتتالية فقط، بل يهدف أيضا إلى منع تغيير النتائج المالية بشكل متعمد عن طريق تغيير السياسات المحاسبية من قبل إدارة المنشأة ويخدم مفهوم الثبات عملية الإفصاح المحاسبي بصورة مباشرة والذي يعد جوهر النظرية المحاسبية.

وامتداداً لدور هذا المفهوم في ظل التغيرات في مستويات الأسعار يقترح (باسيلي، 1983، ص209) عدم تغيير الأسلوب المتبع في تعديل التكاليف التاريخية لبنود القوائم المالية للوحدات الاقتصادية من فترة لأخرى حتى يكون تفسير نتائج التغير في صافي الربح أو المركز المالي راجعاً إلى التغيرات في القوة الشرائية للنقود وليس بسبب تغيير أسلوب المحاسبة المتبع ويوصي

بإتباع أسلوب المحاسبة عن القيمة الثابتة حيث أنه يعتقد أنـــه أقـــرب الأســـاليب إلـــى المبـــادئ والفروض والسياسات المحاسبية ويعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن الإفصاح عن ذلك.

ويرى (غنيمي، 1994، ص44) أنه يمكن تطبيق المحاسبة عـــن التغيـــرات فـــي مـــستويات الأسعار دون التخلي عن مبدأ الثبات، وأنه في حالة اختلاف الأســـاليب والإجـــراءات الخاصـــة بالقياس والتقويم، فإنه يجب الإفصاح الأساليب والإجراءات الملائمة.

3-1-9 مبدأ المحافظة على رأس المال:

يتحقق الربح بمقابلة إيرادات الفترة بنفقاتها بما لا يؤدي إلى المساس برأس المال وطبقـــاً لهـــذا المفهوم للمحافظة على رأس المال لا يمكن التسليم بأن هناك أرباحاً قد تحققت إلا بعد المحافظـــة على القوة الشرائية لرأس المال، وعلى ذلك فإن الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن توزيعه بحيث تكون القوة الشرائية لرأس المال في نهاية الفترة كما هي في بداية الفترة. (Mcintyre, 1982, p6)

وتجدر الإشارة إلى أن ضرورة المحافظة على حقوق المساهمين من أهـــم أهـــداف محاســـبة التضخم، وبشكل عام توجد عدة مفاهيم للمحافظة على رأس المال وذلك فـــي فتـــرات ارتفـــاع الأسعار:

أ- مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي:

يقوم هذا المفهوم على أساس المحافظة على عدد الوحدات النقدية لرأس المال والتي كانت فـــي بداية الفترة على حالها دون نقصان وبالتالي فإن الدخل يتحدد بالمبالغ التي يمكن توزيعهـــا بعـــد المحافظة على عدد الوحدات النقدية المستثمرة في بداية الفترة ويقابله محاسبيا نمـــوذج التكلفـــة التاريخية (سليطين، 2001، ص 118)

ب- المفهوم المالي لرأس المال:

ويقصد به المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر أما الدخل وفق هذا المفهوم فيحدد على أساس المقابلة من الإيرادات والمصروفات ولكن بعد التعبير عن كليهما بوحدات نقدية متماثلة في القوة الشرائية ويقابله محاسبياً نموذج التكلفة التاريخية المعدلة (الشيرازي، 1990، ص546)

ت- مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال:

وهذا المفهوم يأخذ في اعتباره المحافظة على رأس المال المادي والمتمثل بكافة الأصول المستغلة في العملية الإنتاجية، سواء الممولة ذاتياً (رأس المال الحقوقي) أو الممولة من الغير (رأس المال المقترض) أما الدخل وفق هذا المفهوم فيتحدد على أساس مقابلة الإيرادات الجارية بالمصروفات الجارية اللازمة للحصول على تلك الإيرادات ويقابله محاسبياً نموذج التكلفة الجارية (المحافظة على المستوى الخاص للأسعار) (سليطين، 2001، ص 120)

ث- مفهوم القيمة البيعية لرأس المال:

يتم تقويم الأصول بالتنازل عن فرض استمراريتها واعتماد صافي قيمتها القابلة للتحقق وهي مقدار النقد الممكن الحصول عليه في تاريخ إعداد القوائم المالية إذا بيع الأصل بقيمته السوقية مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع ويتحدد الدخل وفقاً لهذا المفهوم بحساب التغير في صافي قيمة الأصول بين أول وآخر الدورة ويقابله محاسبياً نموذج محاسبة صافي القيمة البيعية (حنان، 2003-ب، ص 23)

3-1-10 التعارض مع أحد المبادئ الرياضية:

يشترط لإتمام العمليات الحسابية تجانس الأرقام وإلا خرجت على هذا المبدأ الرياضي الذي يقتضي تجانس أرقام العمليات الحسابية وهذا ما يتعارض مع إثبات العمليات المحاسبية وإجراء العمليات الحسابية عليها على الرغم من عدم تجانسها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية .(علي، 1989، ص 25)لأنه نتيجة لاختلاف القوة الشرائية للشيقل يتم تجميع العمليات الحسابية بالشيقل ،وهي في الواقع عبارة عن سلة من العملات وليس عملة واحدة.

3-1-11 مبدأ الإفصاح المحاسبي:

إن للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها فهناك: (حنان، 2003-أ، ص446-449)

1- الإفصاح الكامل (الشامل): وهو أن تعكس القوائم بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.
2- الإفصاح الكافي: وهو يشير الى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات التي تفسر القوائم المالية.
3- الإفصاح العادل: وهو يهتم بالرعاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المعنية وهو يمثل مطلباً أخلاقياً.
4- الإفصاح التفاضلي: حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات.

ويعرف (خشارمة، 2003، ص96) الإفصاح "بأنه تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المنشأة ويشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية "

ويعرفه (نصار، 1984، ص21) "يعني مبدأ الإفصاح استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من البيانات والمعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة تدعيماً لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي".

إن الإفصاح في أبسط معانيه هو العلانية والنشر لبيانات ومعلومات تساعد على تفهم القوائم المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات. (عوض الله، حجازي & حمدي، 1993 ص 35)

إن الإفصاح المحاسبي الجيد يساعد على فعالية تخصيص الموارد الاقتصادية وبالتالي يساعد على تحقيق نمواً اقتصادياً ايجابياً سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي ككل. (سجيني، 1997، ص 168)

إن الهدف الأساسي من الإفصاح هو أن تشمل القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المنشآت ذات العائد الاقتصادي الحقيقي الأفضل ونتيجة لذلك يصبح هناك توزيع أمثل للموارد الاقتصادية المحدودة. (بهجت، يماني، 1995، ص 66)

وإنه يمكن لأقسام المحاسبة في الجامعات أن تلعب دوراً هاماً في نشر ثقافة الإفصاح من خلال تضمين المقررات الدراسية ذات العلاقة بمفاهيم وأهداف المحاسبة وبآخر ما تم إصداره

من معايير الإفصاح المحاسبي مما يترتب عليه أن يتم رفع مستوى التأهيل والإعداد العلمي لمحاسبي ومراجعي المستقبل. (الملحم، 2003، ص15)

وقد جرى العرف على أن: (مطر، 1993-أ، ص 126)

1- يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات مستخدمي القوائم المالية في صلب القوائم المالية.

2- أن يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول مكملة للقوائم المالية.

3- يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

ويرى (توفيق، 1993، ص 189) أن المعلومات المحاسبية تتمتع بخاصية السلع العامة

وقد ذكر(حسن، 2002، ص149) أنه لا بد أن المعلومات المالية تكون غير مضللة ولها من الشروط والمعايير ما يجعلها صالحة لمستوى الإفصاح.

ويرى (فضالة، 1996-ب، ص 77) أن الإفصاح ليس ثوباً فضفاضاً بل يجب أن يحكمه أمور معينة بحيث يتم تحديد كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وفقاً للنشاط الاقتصادي للوحدات الاقتصادية.

ويرى (غنيمي، 1995، ص 40) أن الوظيفتين الأساسيتين للمحاسبة هما القياس والتوصيل وبالتالي فإن الإفصاح يضم ما يعادل نصف الأهداف التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها لأن الإفصاح يختص بوظيفة التوصيل.

3-1-11-1 الإفصاح عن التضخم عند إعداد القوائم المالية:

إن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها هي: (إبراهيم، 1996، ص30)

1- المعلومات التي تتطلبها القوانين الإلزامية.

2- المعلومات الإضافية التي تجعل القوائم المالية مفهومة لكافة المستخدمين وقد تشتمل المعلومات على معلومات مالية ومعلومات غير مالية تؤثر على اتخاذ القرارات الرشيدة.

ويرى (علي، 1989، ص22) أن طالما أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة عن التضخم هو أن تعكس القوائم المالية الحقائق الاقتصادية لموقف الوحدة الاقتصادية فان مفهوم المحاسبة عن التضخم يتفق تماماً مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وان تجاهل التضخم لوحدة النقد يتعارض مع هذا المبدأ الذي يعتبر من أكثر مبادئ المحاسبة استقراراً.

إن الإفصاح المحاسبي شهد توسعاً في نطاقه نتيجة لعدة عوامل منها: (علي، 1986، ص 133)

1- كثرة وتعقد المتغيرات المحيطة بالوحدات الاقتصادية.

2- زيادة أهمية خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية بدلاً من الاقتصار على خاصية المصداقية وحدها.

3- تعدد وعدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

4- التأثيرات المتعددة للمدخل الاجتماعي على جوانب الفكر المحاسبي.

إن الإفصاح المحاسبي يرتبط عموماً بإظهار المعلومات اللازمة لضمان تحقيق كفاءة الأسواق المالية في أداء وظائفها ويرتبط بمفهوم ونوعية الإفصاح أيضاً ما يمكن أن نسميه

بدرجة شمولية القوائم المالية، التي يمكن تعريفهـا بمـدى احتـواء القـوائم الماليـة علـى التفصيلات اللازمة لتقييم أداء المنشأة ككل.(العظمة، العادلي، 1988، ص81-87)

وقد ذكر (أبو المكارم، 2004، ص122-123) أن الإصدارات المحاسـبية تعـددت فـي محاولة للإفصاح عن أثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحـق بـالقوائم الماليـة الأساسية. وقد كانت البداية سنة 1963 عندما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين الدراسـة رقم (6)، ثم أصدر مجلس المبادئ المحاسبية توصيات في هذا العدد سنة 1969. وقد أهـتم مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) بهذا الموضوع وأصدر الدراسة رقـم (33) سـنة 1979 ملزماً الشركات الكبيرة بالإفصاح عن أثر التغيرات في الأسعار، ولكن هذا المجلـس تراجع في سنة1986 عندما أصدر الدراسة رقم (89) وجعل عملية الإفصاح اختيارية.وقـد جددت هذه الدراسة كيفية قياس التغيرات في الأسعار وأسلوبه الإفـصاح عنهـا. والجـدير بالذكر أنه إذا كانت الدراسة رقم (89) جعلت من الإفصاح عـن هـذه المعلومـات عمليـة اختياريةَ، فإن ذلك لايعني عدم جدواها، ولكن هذه الجدوى تتوقف على مـدى أهميـة هـذه التغيرات في كل مجتمع.

إنه لا يوجد نظام عالمي موحد لمعالجة آثار التضخم على المحاسبة بل يختلف النظـام مـن دولة إلى أخرى وتتمثل أهم نواحي الخلاف فيما يلي:- (العطار، 1981، ص515- 516)

1- إدخال المحاسبة عن التضخم ضمن القوائم المالية أو اعتبارها معلومات تكميلية.

2- تقويم المخزون والأصول الثابتة.

3- المعلومات التي تحتويها قائمة المركز المالي وطريقة عرض البيانات.

4- مفهوم المحافظة على رأس المال.

5- معالجة العناصر النقدية.

6- نطاق ودرجة الالتزام بالتطبيق.

7- أساس الإفصاح عن البيانات (رقم قياسي عام- تكاليف جارية، أو كلاهما)

8- مدى التمييز بين الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل

3-1-11-2 الافصاحات المطلوبة طبقا لإصدار FASB NO.89 في عام 1986وبشكل اختياري للوحدات الاقتصادية:

أولاً:- المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها للسنة المالية الجارية يجب أن تشتمل على:- (تركي، 1995، ص157- 158)

1- الدخل من العمليات المستمرة طبقاً للأساس المستخدم مع الإفصاح عن بعض العناصر مثل تكلفة البضاعة المباعة وغيرها على أساس التكلفة الجارية.

2- المكاسب والخسائر الناتجة عن التضخم.

3- التكلفة الجارية لكل من المخزون السلعي والأصول الثابتة وكذلك الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية لها قبل استبعاد أثر التضخم وبعده.

4- التحويلات من العملات الأجنبية معدلة على أساس التكلفة الجارية.

ثانياً :- المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها عن خمس سنوات معدلة بسنة أساس أهمها:

1- صافي المبيعات وأي إيرادات أخرى ناتجة من العمليات التي يقوم بها المشروع.

2- الدخل من العمليات وعلاقته بنصيب السهم من الأرباح على أساس التكلفة الجارية.

3- المكاسب والخسائر الناتجة عن التضخم.

4- صافي الأصول على أساس التكلفة الجارية.

5- نصيب السهم الموزع.

6- سعر السهم في السوق في نهاية السنة.

ويستخلص الباحث مما تقدم ما يلي:

1- الإفصاح هو الأداة التي تفسر القوائم المالية وتخبر عما تحتويه من بنود.

2- أن الإفصاح هو المدخل الأخلاقي لمهنتي المحاسبة والمراجعة

3- أن الإفصاح أحد أركان القوائم المالية

4- أن محاسبة التضخم هي ضرورة لتفعيل مبدأ الإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني

طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار

ويتكون من:

3-2-1 مقدمة

3-2-2 نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

3-2-3 نموذج محاسبة القيمة الجارية

3-2-4 نموذج صافي القيمة البيعية

3-2-5 نموذج تكلفة الاستبدال

3-2-6 نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة

3-2-1 مقدمة:

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

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

وهذا يستدعي وجود نماذج محاسبية بديلة لنموذج التكلفة التاريخية.

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

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

أ- القابلية للتجميع الرياضي.

ب- الفاعلية للمقارنة الإحصائية.

2- عدم ثبات وحدة القياس وهي النقود.

3- استخدام أساس الاستحقاق في الوحدات الاقتصادية.

4- مفهوم الإفصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية.

5- مقارنة التكلفة التاريخية، الجارية، والاستبدالية.

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

وقد تترتب على استخدام نموذج التكلفة التاريخية نوعين من الأخطاء المحاسبية:(الشيرازي، 1990، ص 493).

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

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

- الأسباب المؤثرة في تغير الأسعار:

إن ظاهرة تغير الأسعار ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة. فمن حيث المصدر أو السبب فانه يمكن إرجاع التغير في سعر أي أصل من الأصول إلى سبب أو أكثر من الأسباب التالية:(الشيرازي، 1990، ص 489)

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

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

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

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

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

1- نموذج محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة.

2- نموذج محاسبة القيمة الجارية.

3- نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة.

-أهداف استخدام نماذج معالجة آثار التضخم:

والأهداف الأساسية لنماذج معالجة آثار التضخم على القوائم المالية هي ما يلي:(هلالي، 1987، ص165)

1- سهولة إجراء المقارنة بين المنشآت المماثلة.

2- إظهار الكفاءة الحقيقية للعملية الإدارية.

3- صعوبة تلاعب الإدارة في مبلغ الأرباح المحققة خلال الفترة.

4- فصل أرباح التشغيل الجارية عن أرباح الحيازة الزمنية.

5- إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة

3-2-2 نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

يتبع هذا النموذج التغير في المستوى العام الأسعار

ويعرفه (Williams, Stango&Holder 1989,p1390-1398) إنه الزيادة أو النقص في إجمالي مستويات الأسعار للسلع والخدمات في الاقتصاد،والزيادة تعني تضخم والنقص يعني انكماش. ويهدف إلى أن تكون العناصر التي تحتويها القوائم المالية بنفس القوة الشرائية.

3-2-2-1 أسس الأرقام القياسية للأسعار: (حنان، 2003-ب، ص72-78)

1. تستند محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تقديم التقارير المالية والتقليدية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة بمعنى أنه يتم التقرير عن الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطالب بوحدات نقدية لها نفس القيمة الشرائية. وتعتمد القوائم المعدلة على المالية التقليدية المعدة وفق محاسبة التكاليف التاريخية (GAAP)[1]، ثم تعدل هذه القوائم بتحويلها إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، وهكذا فان محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة تكاليف تاريخية معدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار.
2. تقاس تغيرات الأسعار من خلال الأرقام القياسية السعرية وهي: "عبارة عن النسبة بين متوسط الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين –لنفرض السنة الحالية- وبين متوسط الأسعار لنفس المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ أخر–لنفرض السنة السابقة" ويعرف هذا التاريخ الأخير بسنة الأساس أي أن الرقم القياسي السعري هو مقارنة سعرية بين تاريخيين مختلفين.

[1] Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

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

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

- طريقة لاسبير: وتعتمد كميات سنة الأساس.

- طريقة باشه: وتعتمد كميات السنة الجارية.

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

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

- القوة الشرائية العامة للنقود.

- القوة الشرائية الخاصة بالمساهمين أو أصحاب المشروع.

- القوة الشرائية الخاصة باستثمارات المنشأة.

- القوة الشرائية المتعلقة باستبدالات خاصة.

وتقاس القيمة الشرائية العامة للنقود بالرقم القياسي العام للأسعار، وذكر البيان رقم (3) الصادر عن (APB)[1] في عام 1969 باسم تعديل القوائم المالية وفق تغير المستوى العام للأسعار.

[1] Accounting Principles Board (APB) هيئة المبادىء المحاسبية

5.أنواع الأرقام القياسية العامة:

- الرقم القياسي لأسعار التجزئة ويسمى الرقم القياسي لأسعار المستهلك

- الرقم القياسي لأسعار الجملة

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

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

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

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

3-2-2-2 خطوات تعديل القوائم المالية:

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

1. توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.
2. توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى أحدث القوائم المالية.
3. تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين: بنود نقدية، بنود غير نقدية.

4. تعديل البنود غير النقدية

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

ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

- قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية × الرقم القياسي في تاريخ القوائم / الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

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

3-2-2-3 تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية:

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

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

قد تكون هذه البنود ثابتة المقدار بسبب طبيعة الحساب أو بسبب عقود قانونية ملزمة. لذلك يتم إبقاء البنود النقدية في آخر الفترة دون تعديل لأنها معبر عنها تلقائياً بوحدة القياس النقدي

الجارية ولا تحتاج لأي تعديل، فهي تظهر في القائمة المعدلة بنفس المبالغ الأصلية، أما البنود غير النقدية في نهاية الدورة الجارية فيجب تعديلها للتعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية مثل البنود النقدية حتى تصبح المقارنة ذات مغزى.

ويعرف (حماد، 2002، ص242) البنود غير النقدية بأنها بنود لا يكون عليها مطالبات بسداد مقادير ثابتة من النقدية وما في حكمها.

تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة، فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية، فإذا ما ارتفع المستوى العام للأسعار، فإن القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط.

أو أننا نحتاج لمبالغ نقدية أكبر للحصول على نفس السلعة، أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة لنفس التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس، فإذا توقعنا ارتفاع الأسعار فإنه يفضل الاحتفاظ بالسلع أو بالأصول غير النقدية. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في أذواق المستهلكين في التكنولوجيا وفي الطلب.

شكل رقم (1)

التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

البنـــــد	نقدي	غير نقدي	يحتاج إلى تحليل
* النقدية المتاحة، ودائع تحت الطلب ودائع لأجـل، عمـلات أجنبية، مطالبات على أوراق مالية بعملات أجنبية.	× ×		
* أسهم عادية(استثمار غير مؤثر)		×	
* أسهم ممتازة (قابلة للتحويل أو المشاركة) وسـندات قابلـة للتحويل.			×
* الأسهم الممتازة والسندات الأخرى.	×		
* حسابات وأوراق قبض ومسموحات الحـسابات المـشكوك فيها.	×		
* رهونات قرض للتحصيل	×		
* مخزون		×	
* قروض للعاملين	×		
* مصاريف مقدمة			×
* أوراق قبض طويلة الأجل	×		
* ودائع يعاد استردادها	×		
* سلفيات لشركات تابعة لا تدخل في القوائم الموحدة	×		
*حقوق ملكية في شركات تابعة غير مجمعة		×	
* المعاشات والأموال الأخرى			×
* الممتلكات والمعدات والتجهيزات ومجمع الإهلاك		×	
* قيمة مستحقات التأمين على الحياة	×		
* التزامات شراء (دفع جزء عن عقود محددة السعر)		×	
* مقدمات إلى موردين (ليست على عقود محددة السعر)	×		
* أعباء ضريبة الدخل المؤجلة	×		

البنـــــد	نقدي	غيـــر نقدي	يحتاج إلى تحليل
* براءات اختراع- علامات تجارية- شهرة المحل وأصـــول أخرى غير ملموسة		×	
* تكلفة الحصول على بوليصة تأمين على الحياة مؤجلة	×		
* تكلفة الحصول على بوليصة تأمين حوادث		×	
* حسابات الدفع ومصاريف مستحقة	×		
*أجور أجازات مستحقة			×
* توزيعات أرباح نقدية قابلة للصرف	×		
* التزامات قابلة للصرف بعملة أجنبية	×		
* التزامات مبيعات (جزء محصل على عقود محددة السعر)		×	
* مقدمات من العملاء(ليست على عقود محددة السعر)	×		
* خسائر مستحقة على التزامات مشتريات	×		
* إيرادات مؤجلة			×
* ودائع مستردة	×		
* سندات مستحقة الدفع، وديون طويلة الأجـــل أخـــرى ومـــا يرتبط بها من خصومات أو علاوات	×		
* التزامات معاشات مستحقة			×
* التزامات في ظل ضمانات المنتجات		×	
* التزامات ضرائب الدخل المؤجلة	×		
* اعتمادات ضريبية لاستثمارات مؤجلة		×	
* احتياطيات بوليصة تأمين علـــى الحيـــاة أو الممتلكـــات أو الحوادث	×		
* أقساط تأمين غير مكتسبة		×	
* التزامات الودائع في المؤسسات المالية	×		

المصدر: (حماد، 2002، ص311-313)

3-2-2-4 تقييم محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة:

الايجابيات: (أبو عواد، 1991، ص18)

1- تصبح القوائم المالية المعدلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات والرقابة عليها من حيث:

أ- إمكانية تقييم الاستثمارات بشكل أكثر دقة.

ب- اتخاذ الإجراءات المناسبة لغايات الخطط طويلة الأجل.

ت- إعطاء معلومات أكثر اتصالاً بالواقع فيما يتعلق بحسابات التكلفة وقرارات التسعير.

2- تسهيل عملية المقارنة بين الشركات التي حصلت على موجوداتها في فترات زمنية مختلفة.

3- المساهمة بشكل أفضل في إمكانية تقييم أداء الإدارة وقدراتها على اتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة مع الأخذ في الاعتبار معدلات التضخم وما تتركه من آثار على الأوضاع المالية للشركات.

4- تساعد هذه الطريقة في إثبات الوحدات النقدية في القوائم المالية بالقوة الشرائية الحالية لها.

5- إمكانية استبعاد آثار التضخم وما تسببه هذه الآثار من تشويه في القوائم والنسب المالية.

6- إن هذا النموذج يتوافر فيه تحقيق معيار الفائدة من إعداد القوائم المالية حيث أنه:- (Miller, 1978, p113-115)

أ- يقدم معلومات واقعية.

ب- يقدم معلومات ملائمة للأغراض المختلفة.

ت- يقدم معدلات العائد على الاستثمار أكثر صدقاً.

ث- يقيس أرباح وخسائر القوة الشرائية.

ج-يعطي فكرة مقبولة عن القوة الشرائية اللازمة لاستبدال الأصول.

وقد أكدت نتائج دراسة (Ramesh, LC, 1978, p1) التأثيرات التفاضلية على شركات أخذت في الاعتبار تعديلات المستوى العام للأسعار وأهمية المكاسب والخسائر النقدية وأظهرت الدراسة أن أثر التضخم على الشركات الفردية ومجموعات الصناعة يتفاوت كثيراً .

السلبيات:

يرجع ذلك للأسباب التالية: (كيسو، ديجانت، 1988، ص634- 635)

1-عدم تعويض النفقات الزائدة لإعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة بالمنافع المتوقعة من استخراج المعلومات المالية والإفصاح عنها.

2- قد تؤدي هذه العملية إلى اللبس وعدم فهم طبيعة المعلومات المالية وعدم المقدرة على التفرقة بينها وبين المعلومات المعدة طبقاً للأساس التاريخي.

3- لا تخلو عملية إعادة تقويم العناصر النقدية وحساب مكاسب وخسائر التقلبات في القوة الشرائية من العيوب والقصور الموجود في أساس التكلفة التاريخية.

4-تعتبر مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة حيث أنها لا تدل على نجاح الإدارة كما لا يمكن اعتبارها مصدراً للأموال متاحاً للاستخدام في شراء الآلات أو ممتلكات أو توزيع أرباح نقدية على المساهمين.

5- يكون من الخطأ افتراض تساوي آثار التضخم على كافة الشركات وأنواع الأصول والخصوم.

6- المعلومات التي ينتجها هذا النموذج تضلل رقم الدخل الأصلي فمثلاً الشركات ذات المديونية الأكبر تبدو بوضع أفضل على الرغم أن هذا لا يعني أن إدارة الوحدة الاقتصادية جيدة. (Davidson ,weil, 1975, p215)

3-2-3 نموذج محاسبة القيمة الجارية:

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

إن هذه الطريقة تعتبر حديثة نسبياً، إذ تم استخدامها للمرة الأولى في انجلترا في السبعينيات، وذلك بعد صدور تقرير لجنة ساندي لاندز (Sandi lands) في أيلول 1975 والذي أوصى باستبدال النظام المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية، بنظام يستند على أساس القيم الجارية، وليس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة التي تأخذ في الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار. (Miller, 1980, p85)

فالتغيرات في الأسعار الخاصة يعرفها (Hermason, 1989, p841) أن التغيرات في المستوى الخاص هو التغير في أسعار سلع أو خدمات محددة مثل الآلات الحاسبة أو الكمبيوتر.

3-2-3-1 ينجم التغير في المستوى الخاص للأسعار عن نوعين من التغيرات السعرية:

وهذان النوعان هما: (حنان، 2003 –ب، ص61)

أ- التغير في المستوى العام للأسعار، أي التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، زيادة القوة الشرائية في حالة الانكماش والانخفاض العام للأسعار أو نقصان القوة الشرائية في حالة التضخم

والارتفاع العام للأسعار. وتجدر الملاحظة أن التغير في القوة الشرائية للنقود هو تغير صـــوري أو وهمي.

ب-التغير في المستوى النسبي للأسعار، أي التغير في سعر الأصول منسوباً إلى أسعار جميـــع الأصول الأخرى. ويعد هذا التغير تغيراً حقيقياً في القيمة.

يلاحظ أن كلا من التغيرات في المستوى العام للأسعار والتغيـــرات فـــي المـــستوى النـــسبي للأسعار تنعكس في التغيرات في المستوى الخاص لأسعار السلع أو الخدمات. ومـــع أنـــه مـــن الصعب، إن لم يكن من المستحيل، أن نفصل تأثير هذين النوعين من التغيرات علـــى الأســـعار الخاصة، فإن تلك التغيرات العامة والنسبية للأسعار تعد ظواهر اقتصادية مختلفة.

- التغيرات في المستوى النسبي للأسعار: يوضح التغير النسبي في الأسعار إلى أي حد كانـــت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية ومتوافقة مع التغيرات فـــي المـــستوى العـــام للأســـعار. وهكذا، فإن التغير في المستوى النسبي في الأسعار هو عبارة عن التغير في المستوى الخـــاص للأسعار مع مراعاة أثر التغير في المستوى العام للأسعار.

في الأحوال العادية، تتغير أسعار السلع والخدمات بمعدلات مختلفة، وأحيانـــاً فـــي اتجاهـــات مختلفة، ارتفاعا أو انخفاضا. يمثل التغير السعري النسبي إلى أي حد تتحرك الأسعار الخاصـــة بمعدل مختلف أو اتجاه مختلف مقارنة مع الرقم القياسي العام للأسعار.

3-2-3-2 كيفية تحديد القيمة الجارية:

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

الأسعار القياسية الخاصة للسلع أو الصناعات أو النشاطات المختلفة، ويعتبر الربح في ظل تكلفة الإحلال الجارية هو نتيجة المقارنة بين الإيرادات الجارية وتكلفة الإحلال الجارية ويمثـــل بهـــذا

المعنى الحد اللازم من الأرباح الذي يمكن أن يتصرف فيه المشروع دون إخلال بالطاقة الإنتاجية أو حجم العمليات.

3-2-3-3 أسس محاسبة القيمة الجارية:

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

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

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

3- في محاسبة المستوى العام للأسعار كان التعديل للبنود غير النقدية وحساب مكاسب وخسائر للبنود النقدية . أما في محاسبة القيمة الجارية فيقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقي

الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر لذلك، لا تظهر في محاسبة القيمة الجارية مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية العامة للبنود النقدية.

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

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

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

3-2-3-4 تعديلات التكلفة الجارية:

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

1- فالبنود النقدية تكون محددة على أساس تكلفتها الجارية في القوائم المالية المعـدة علـى أساس التكلفة التاريخية ونتيجة لذلك فإنه لا يلزم تعديلها ولا يـتم حـساب مكـسب أو خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية في ظل محاسبة التكلفة الجارية.

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

وغالباً ما تستخدم أرقام قياسية خاصة للأسعار في تحديد التكـاليف الجاريـة للمفـردات. (البيومي، 2003، ص101)

وقد ذكر (القاضي، حمدان، 2001، ص281-283) أنه تختلف هذه الطريقة عـن الطريقـة السابقة (محاسبة المستوى العام للأسعار) في أنها تقتضي تطبيق القيمة الجارية للموجودات غيـر النقدية وفق الأسعار الخاصة بهذه الموجودات وليس وفق المستوى العام للأسعار. وقد تحتـسب النفقات الايرادية على أساس القيمة الجارية، كما قد يعاد تقويم النفقات المرسملة.

أما الأصول والالتزامات النقدية فتبقى دون تعديل في جميع الأحوال.

لا بد قبل استعراضنا لهذه الطريقة من الوقوف عند عبارة القيمة الجارية وعبارة المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية.

ومن أجل التعبير عن تلك القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق أهمها:

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

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

- نموذج القيمة الحالية:

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

ويشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:

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

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

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

4- اختيار معدل فائدة مناسب.

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

وتحسب بتطبيق المعادلة التالية: (سليطين، 2001، ص208)

$$\text{القيمة المالية} = \frac{\text{المبلغ (الإيراد)}}{(1 + \text{معدل الفائدة})^{\text{ن}}}$$

حيث ن = عدد السنوات

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

3-2-4 نموذج صافي القيمة البيعية:

صافي القيمة البيعية (أو سعر الخروج الجاري) لأصل ما، هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.

حيث يتم إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية. وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشرة من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محسوبة أما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.

- أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

تعد هذه الطريقة نادرة الاستخدام في الأصول الثابتة إلا أنها أكثر ملاءمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي، والذي يتم الحصول عليه أساساً بهدف البيع.(القاضي،حمدان،2001،ص283)

3-2-4-1 محاسبة صافي القيمة البيعية:

يعرفها (Maheshwari, 1999, p642) أنها القيمة التي تمثل بصافي الفوائد النقدية إذا أخرجت الأصول وبيعت الآن،وهو يمثل أسعار الخروج الجارية.

3-2-4-2 خصائص نموذج محاسبة صافي القيمة البيعية:

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

1- أسعار البيع هي أساس التقويم المستخدم

2- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس)

3- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

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

3-2-4-3 مكونات دخل أسعار الخروج الجارية:

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

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

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

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

3-2-4-3 تقييم محاسبة سعر الخروج الجارية:

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

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

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

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

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

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

إلى جانب المزايا السابقة توجد بعض المساوئ والسلبيات:

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

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

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

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

5-إن العقبة الرئيسية التي تقف في طريق تطبيق محاسبة أسعار الخروج هي صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع على أساس موضوعي لكثير من بنود قائمة المركز المالي.

ولعل ذلك يفسر لنا التأييد النسبي الكبير الذي تلقاه محاسبة تكلفة الاستبدال لدى الباحثين والممارسين.

3-2-5 نموذج تكلفة الاستبدال:

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

وقد ذكر(Wolk, Jere &Teamey, 1989, p361) أن محاسبة القيمة الجارية تناقش تقيم القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول ويكون دخل العمليات الجاري (يساوي الإيرادات يطرح منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية) وهي لغرض قياس المحافظة على رأس المال.

وقد ذكر (البيومي، 2003، ص 101) أنه يتم تحديد التكلفة الاستبدالية لأصل معين من واقع التكلفة الجارية لاقتناء أصل مماثل أو إمكانيات خدمية مماثلة.

وفي دراسة للجنة الأوراق المالية والبورصات في عام 1976: (الحاروني، 1983، ص157)

في مارس 1976 أصدرت لجنة البورصة والسندات المالية

Securities and Exchanges Commission Accounting series NO.190

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

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

1- الأرقام القياسية الخاصة Specific index

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

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

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

3-2-5-1 محاسبة تكلفة الاستبدال:

آراء حول مضمون سعر الدخول الجاري أو تكلفة الاستبدال

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

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

أ- تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة، وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي إجراء عملية الاستبدال دون مراعاة التحسينات التكنولوجية.

يركز ادواردز وبل على هذا المفهوم لتكلفة الاستبدال. فالتكلفة الجارية هي تكلفة استخدام أصل ثابت معين اختارته المنشأة قبل عدة دورات وما زالت تستثمره.

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

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

3-2-5-2 الخلفية النظرية لمحاسبة تكلفة الاستبدال:

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

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

ب-حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية.

ج-عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.

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

3-2-5-3 مكونات دخل تكلفة الاستبدال:

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

ولتوضيح مكونات دخل تكلفة الاستبدال مايلي: (حنان،2003-ب،ص116)

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

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

ولتوضيح مكاسب وخسائر الحيازة وكيفية معالجتها مايلي:

أ- مكاسب وخسائر الحيازة:

تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري فتعطي مكاسب وخسائر حيازة إذا أسعار الدخول تغيرت أثناء الفترة المحاسبية وتقسم أرباح ومكاسب الحيازة المحققةإلىمايلي: (Belkaoui, 2000, p 398)

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

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

ب-المعالجة المحاسبية لمكاسب(خسائر) الحيازة الحقيقية

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

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

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

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

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

أن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة على رأسمال المادي لوحدة الاقتصادية والمحدد على أساس طاقته الإنتاجية، إضافة إلى تقرير تأثير التغيرات العامة للأسعار، وذلك لتبني القوة الشرائية العامة كوحدة قياس.(Miller, 1980, p147)

3-2-5-4 تقييم محاسبة تكلفة الاستبدال:

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

1- يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع في الدورة الحالية والدورات الماضية. فالقسم الأول من الأرباح، أرباح عمليات النشاط الإنتاجي العادي، ينتج بصورة رئيسة عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج والاستثمار الطويل الأجل ويعكس مستوى كفاءة الأداء في العملية الإنتاجية داخل المشروع، أي في مجال خاضع لرقابة الإدارة. لذلك يعد ربح العمليات مؤشرا لقياس مدى نجاح أو فشل الإدارة في تحقيق الوظيفة الأساسية في المشروع، وهي وظيفة إنتاج وتسويق سلعة معينة أو مجموعة من السلع بصورة تحقق أهداف المشروع، الربح مثلا.

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

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

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

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

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

3-2-5-5 سلبيات محاسبة التكلفة الاستبدالية:

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

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

أ- نقص درجة الموضوعية في الكثير من الحالات واعتماد القياس علـــى التقـــدير الشخـــصي بالنسبة للأصول غير الموجود لها سوق أو المستعملة.

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

ج- عدم إمكانية إجراء المقارنات (Miller, 1978, p133)

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

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

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

3-2-6 نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة:

إن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتطلب أخذ تغيرات الأسعار النسبية في الاعتبار ويمكن التعبير عن نموذج القيمة الجارية المعدلة بالمعادلـــة التاليـــة: (الـــشيرازي، 1995، ص 521)

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

ويتم تطبيق مفهوم القيمة الجارية المعدلة إما على أساس أسعار الـــشراء وفـــي هـــذه الحالـــة فالنموذج المستخدم هو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار وأمـــا إذا استخدمت أسعار الخروج كأساس فالنموذج هو نموذج صافي القيمة البيعية الجارية المعدلـــة بالتغير في المستوى العام للأسعار.

فإنه في ظل تطبيق هذا النموذج يتم تعديل أساس القيـــاس ووحـــدة القيـــاس.(عبيـــد، 1986، ص134)

3-2-6-1 خصائص نموذج محاسبة التكلفة الاستبدالية المعدلة:

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

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

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

3- الاعتماد على مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

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

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

3-2-6-2 تقييم نموذج تكلفة الاستبدال المعدلة:

1-تتضمن أخطاء التوقيت.

2-لا تتضمن أخطاء وحدة القياس.

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

3-2-6-3 خصائص نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

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

1- أسعار البيع هي الخاصية موضوع القياس.

2- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس.

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

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

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

3-2-6-4 تقييم نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

إن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة هو أكثر النماذج المحاسبية المقترحة اقترابا من النموذج الاقتصادي. ويرجع ذلك إلى أن هذا النموذج يعترف أولاً بأول بجميع أنواع التغيرات في مستويات الأسعار: المستوى العام والمستوى الخاص والمستوى النسبي. ورغم كل هذه المزايا، فإن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة يعاني من عقبة رئيسية تقف في طريق نجاح تطبيقه، وهي صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع الكثير من عناصر الأصول على أساس موضوعي، وذلك ما يفسر القدر الكبير من التأييد الذي يلقاه نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة سواء من قبل الباحثين أو الممارسين. (الشيرازي، 1990، ص529-530)

وتعقيب على ما سبق من نماذج محاسبة التضخم يستخلص الباحث ما يلي:-

إن نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة هو الأكثر قبولاً من ناحية التطبيق الفعلي حيث أن نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة الأكثر تطوراً منه قد يكون هناك استحالة في تطبيقه لما ذكر آنفاً وهو موجود نظرياً ولم يتم اختباره حسب علم الباحث.

وترتيباً على ما سبق تم اختيار نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة كنموذج مقترح لما يلي:

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

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

الفصل الرابع

الآثار المحاسبية للتضخم على القوائم المالية ومستخدميها

مقدمة:

أن القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي وتعطي معلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية لكل فئات المجتمع وتلك المعلومات تتخذ أحد أهم بنود تقييم أداء الوحدة الاقتصادية، لذا فإن أسس إعداد تلك القوائم يحظى بأهمية قصوى لاختلاف النتائج باختلاف الأسس المتبعة فتتجاهل أثر النتائج على القوائم يجعل الأرقام الواردة في تلك القوائم مضللة مما يلحق الضرر بمستخدميها على اختلاف فئاتهم ولتوضيح الأمر يتناول الباحث بالمناقشة المباحث التالية: -

المبحث الأول: القوائم المالية.

المبحث الثاني: الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمتي نتائج الأعمال والمركز المالي.

المبحث الثالث: اتجاهات مستخدمو القوائم المالية حول التضخم

المبحث الأول

القوائم المالية

ويتكون من:

4-1-1 مقدمة

4-1-2 ماهية القوائم المالية

4-1-3 أهداف القوائم المالية

4-1-4 مكونات القوائم المالية

4-1-5 الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية المنشورة

4-1-6 القدرة التنبؤية للقوائم المالية

4-1-1 مقدمة:

إن نشاط المنشأة يترجم إلى بنود في القوائم المالية التي من خلالها يستطيع مستخدمو تلك القوائم الحصول على البيانات اللازمة لكل طائفة حسب احتياجاتها فهي أداة إفصاح وتوصيل.

4-1-2 ماهية القوائم المالية:

الناتج الرسمي للنظام المحاسبي هو القوائم المالية، وهذه القوائم تمد المستخدمين بإحصاءات عن التشغيل من خلال قائمة الدخل بما في ذلك صافي الربح أو الخسارة عن فترة محددة، وإحصاءات عن الموردين من خلال الميزانية حتى يمكن للمستخدمين تقييم أصول الشركة وخصومها، وحقوق الملكية في تاريخ معين.

هنا ينظر للقوائم المالية على أنها مسئولية إدارة المنشأة وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي. وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملاك، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم.

هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضا جداول ومعلومات إضافية مرافقة ومبنية على القوائم المالية أو مشتقة منها ويكون من المتوقع أن تقرأ معها. (علي، 2004، ص37)

4-1-3 أهداف القوائم المالية:

لقد حددت لجنة المعايير المحاسبية الدولية أهداف القوائم بالآتي: (المجمع العربي، 1999، ص42)

1-تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

2-إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم إلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

3-وتُظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها.

ويرى (نشوان، 2004، ص58) أن تتعدد أهداف القوائم المالية، فهي من حيث النظرة التقليدية أداة توضح إنجاز الإدارة باعتبارها وكيلاً عن أصحاب الوحدات الاقتصادية في التصرف في أموالها المكلفة بها، أما النظرة الحديثة فترى أهمية القوائم المالية من خلال خدمتها للمستثمرين والآخرين، فهي تساعدهم في التنبؤ بنشاط الوحدة الاقتصادية وتقييم أدائها وإجراء المقارنات اللازمة كي يتمكنوا من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية المتاحة.

4-1-4 مكونات القوائم المالية:

وحسب معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الأول بعنوان عرض البيانات المالية:المعدل عام 1997 والذي يبدأ نفاذه في الأول من يوليو 1998 أو بعد هذا التاريخ ولقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في معيارها (1) مجموعة من القوائم المالية معظمها، إن لم يكن

جميعها، تقليدي متعارف عليه بين المحاسبين وتعمل به معظم المنشآت الصناعية والتجارية في العالم ومنذ فترات طويلة.

وهذه المجموعة هي(طبقا للفقرة 7من المعيار): (فهمي، 2000 ، ص413-414).

أ-الميزانية العمومية.

ب-بيان الدخل.

ت- بيان يوضح إما:

1- جميع التغيرات في حقوق المساهمين، أو

2- التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين.

ث- بيان التدفق النقدي.

ج-السياسات المحاسبية والإيضاحات.

إذا فإن المعيار يؤكد على ضرورة توفير بيانات مالية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والربح والخسارة والتدفقات النقدية، وقد اعتبرت هذه الفقرة (7) إن الإيضاحات جزء أساسي من القوائم أو البيانات التالية.

ورغم إن اللجنة لم تأت بجديد فيما يتعلق بمجموعة القوائم المالية المتعارف عليها كما أشرنا إلا أنها جاءت بمجال للاختيار بالنسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية.وقد شجعت اللجنة المنشآت المختلفة على أن تعد تقارير أو بيانات مالية توضح فيها الملامح الرئيسية للأداء المالي للمنشأة ومركزها المالي والاحتمالات التي تواجهها[1].

[1] لمزيد من التفاصيل راجع منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، 1999.ص67- 72

4-1-5 الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية المنشورة:

لكي تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب أن يراعى في إعدادها مجموعة من الاعتبارات أهمها ما يلي (مطر، 1993-ب، ص582).

1- التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم. كالحرص مثلاً على إيضاح اسم الشركة، وشكلها القانوني، وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم.

2- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها. وكذلك الحرص على أن تكون مدققة أيضا وفقاً لمفاهيم، ومبادئ، وأصول التدقيق المتعارف عليها.

3- إن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتواة في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهمة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات.

4- أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية(المادية) Materiality بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.

5- أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي، بمقدار التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد، وذلك خلال الفترات المالية التي يسددها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي.

6- التأكد من أن المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها مثل:

الموضـــوعية Objectivity ، والمـــصداقية Reliability ،والملائمـــة Relevance والشمولCompleteness ، والتوقيـــتTimeliness والإفـــصاح الكـــافي Adequate disclosure

4-1-6 القدرة التنبؤية للقوائم المالية:

لا شك أن أحد أهداف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن العمليات والأحداث التي تفيـد في التنبؤ، المقارنة، وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة.

وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار القدرة التنبؤية للقوائم المالية المعدة طبقا للطـرق المختلفـة للمحاسبة عن التضخم معياراً للاختيار والمفاضلة بين هذه الطرق.

ذلك إن الأطراف المختلفة المعنية بالقوائم المالية تستخدم هذه القوائم في التنبؤ.

فالمساهمون يستخدمون الأرباح الحالية للتنبؤ بالأرباح المـستقبلية والتـي تعتبـر العامـل الأساسي للتنبؤ بالتوزيعات المتوقعة التي تعتبر أساساً للمفاضلة بين الاستثمارات المختلفـة. كما أن حملة السندات والدائنون يهتمون بالتنبؤات عن الأرباح لتقدير مقدرة المنـشأة علـى دفع الفوائد وأقساط الديون عند استحقاقها. (محسب، قادوس، 1985، ص123)

وفي دراسة (Boran,Lekomishok & ofer,1980) وجد أن القوائم المالية المعدة علـى أساس الأرقام القياسية توفر معلومات تمكن المستثمرين من التنبـؤ بالتوزيعـات المحتملـة بدرجة أعلى من تلك التي توفرها القوائم التاريخية، وبالتالي فإن المـستثمرين يـستطيعون استخدام تلك المعلومات لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

وجدير بالذكر أن القدرة التنبؤية للقوائم المالية هي أحد العناصر الرئيسية لخاصية الملاءمة

إن الملاءمة Relevance تعنى أن تكون للمعلومات الخاصة بهذه المفـردة القـدرة علـى إحداث تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية. ومن المعروف أن الملاءمة باعتبارهـا أحد الخصائص النوعية المطلوب توافرها في المعلومات المحاسبية تستلزم توافر عنـصرين رئيسيين هما: (الشيرازي، 1990، ص275)

أ- توافر قدرة تنبؤية لهذه المعلومات.

ب- أن تمكن هذه المعلومات متخذي القرار من التحقق من التوقعات السابقة كـذلك يجـب ملاحظة إن خاصية الملاءمة هذه يجب أن تقوم على ضوء الهدف الرئيسي من القوائم المالية ألا وهو توفير معلومات مفيدة في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات. ويؤيد ذلك (دبيان، 1986، ص18) بأن التغيرات في مستوى الأسعار بكل صورها الخاصة أو العامة لها أثر كبير في دلالة البيانات المحاسبية وكفاءتها في مجال تقييم أداء المنـشأة وبالتـالي فـي القرارات المستقبلية والتي تعتمد على التنبؤ.

-وقد أكدت دراسة (Sami, white, 1994, p253) أن القدرة التنبؤية للقوائم الماليـة تتحـسن بأخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان.

المبحث الثاني

الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمتي نتائج الأعمال والمركز المالي.

ويتكون من:

4-2-1 مقدمة

4-2-2 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة نتائج الأعمال

4-2-3 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة المركز المالي

4-2-1 مقدمة:

أن عدم احتساب أثر التغيرات في الأسعار على بنود القوائم المالية يؤدي إلى صعوبة استقراء وفهم الأرقام الواردة في القوائم المالية، حيث تختلط الأرباح الصورية بالأرباح الحقيقية مما يجعل من الصعوبة بمكان قياس ربحية الوحدة الاقتصادية قياساً صحيحاً. كما يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة بإظهارها أقل من قيمتها الحقيقية في حالة انخفاض القوة الشرائية للنقود، وينتج أرقام لا يمكن المقارنة بينها حيث تختلف في قوتها الشرائية وبالتالي تكون غير صالحة للاعتماد عليها في التنبؤ لاتخاذ قرارات مستقبلية.

إن محاسبة التضخم لها هدفان رئيسيان هما: (Norby, 1981, p49)

1- تصحيح الحسابات المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لتبين القيمة الحقيقية للمخزون السلعي و الأصول التي تستخدم في الإنتاج، وأيضاً تكلفة البضاعة المباعة والاستهلاك، ولكي تمنع تآكل رأس المال خلال التضخم.

2- لتزيل ظاهرة الخداع النقدي وهي السعادة التي ترتبط بالتضخم بتقليل الحسابات الى المجالات الحقيقية (الربح الحقيقي).

4-2-2 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة نتائج الأعمال:

1- أرباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية أرباح صورية وليست حقيقية: (ضـــيف، 1978، ص231 -232)

في ظل مبدأ "التكلفة التاريخية " تظهر الإيرادات في القوائم المالية معبراً عنهـــا بوحـــدة النقـــد الحالية السائدة خلال العام. بينما تقابلها بعض المصروفات كالاستهلاك وتكلفة المبيعـــات التـــي تظهر معبراً عنها بوحدات نقدية غير متماثلة هي خليط من الوحـــدات النقديـــة لفتـــرات ســـابقة والسائدة خلال العام. وحتى يتم قياس أرباح المشروع على أساس سليم ينبغي تعـــديلها للتعبيـــر عنها بما يقابلها من سلع وخدمات استخدمت في سبيل الحصول على الإيرادات ويـــستخدم لهـــذا الغرض أحد الأرقام القياسية العامة أو الأرقام القياسية الخاصة لتعديل كل مفردة مـــن مفـــردات مصروفات وإيرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح والتغير الحقيقـــي الـــذي طـــرأ عليه.

إن كلمة "حقيقي" يقصد بها قياس يقوم علي مجموعة من السلع والخدمات فهي تتجنب اســـتخدام وحدة النقد ذات القيمة المتغيرة، أما الأرباح الواردة بالقوائم المالية المتعارف عليها وفقا لمبـــدأ " التكلفة التاريخية " فتتحدد نتيجة مقارنة الإيرادات والمصروفات التي تظهر معبرة عنها بوحدات نقدية غير متماثلة وأيضاً يقصد بها معيار لقياس القيمة غير المعيار النقـــدي الـــذي يتمثـــل فـــي وحدات نقدية متغيرة في قيمتها.

تقاس الإيرادات المحققة خلال الفترة محل القياس وتكاليف الحصول عليها بوحدات نقديـــة غير متماثلة من حيث قوتها الشرائية وإن كانت تحمل نفس الاسم (جنيه أو دولار مثلا) وتـــؤدي

مقابلة الإيرادات المحققة بتكاليف الحصول عليها إلى التوصل إلى رقم لا معنى ولا دلالة له جرى العرف المحاسبي على تسميته بصافي الربح. (شحاتة، ضيف، 1985، ص265).

ويرى (ضيف، 1978، ص233) أنه من الغريب أن يحرص المحاسبون على أن تظهر نتيجة عمليات الفروع الأجنبية معبراً عنها بوحدة النقد المحلية مع مراعاة سعر الصرف، حتى تصبح القوائم المالية للمركز الرئيسي والفروع التابعة له معبرا عنها بوحدات نقدية متماثلة. ولكنهم لا يحرصون على تعديل القوائم المالية الخاصة بالعمليات المحلية حتى تظهر معبراً عنها بوحدة نقدية متماثلة مهما تغيرت القوة الشرائية لهذه الوحدة.

وقد أظهرت دراسة (Staubus, 1976, p586) أنه يوجد تفاوت في الإيرادات بين الشركات المختلفة عند مقارنة القوائم المعدلة حسب المستوى العام للأسعار والقوائم التقليدية

ويضيف (Kosiol, 1966, p1) أن هناك مشكلتان أساسيتان في القوائم المالية: -

أ- تحديد الدخل المكتسب.

ب- توزيع هذا الدخل على المالكين وأصحاب الأسهم.

كما أظهرت دراسة (Coulthurst, 1986, p41) ما يلي:

أ- أن الأرباح طبقاً للتكلفة التاريخية مبالغاً فيها.

ب- أن الأرباح الحقيقية لا يمكن تحديدها في القوائم المالية طبقاً للتكلفة التاريخية بسبب التضخم.

ج- تحديد الأرباح الحقيقية ضرورية لتزويد مستخدمي القوائم بالمعلومات، الاستثمار الرأسمالي في الوحدات الاقتصادية، المنافسة ومقدار الضريبة التي تفرض على الأرباح.

2-عدم قابلية الأرقام للمقارنة وعدم التجانس والتنبؤ:

وذلك للأسباب التالية: -(علي 1989، ص4-5)

أ- لا تعتبر وحدة النقد التي يستخدمها المحاسب في عملية القياس المحاسبي وحدة قياس ثابتة أو موحدة ومن ثم فإن القيم التي تظهر بها التكاليف المختلفة في قائمة نتائج الأعمال المعدة في ظل القواعد المحاسبية المتعارف عليها لا يمكن تجميعها رياضياً 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.

ب- نظراً لعدم تجانس البيانات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية عن فترات زمنية مختلفة فإن هذه البيانات تكون غير قابلة للمقارنة حتى لو كان كلٌ منها صحيحاً ودقيقاً في تاريخه، الأمر الذي يترتب عليه نتائج زائفة ومضللة ويصبح من المستحيل إجراء المقارنات السليمة بين البيانات الكمية ما لم تكن هذه البيانات متجانسة وكذلك صعوبة مقارنة نتائج المنشآت المتشابهة عن السنة الواحدة ونتائج المنشأة الواحدة عبر السنوات المتتابعة.

ج- إن عدم قابلية الأرقام المحاسبية ذات التواريخ المختلفة للمقارنة على جانب كبير من الخطورة فيما يتعلق بدراسة سلوك الاتجاهات المختلفة في السلاسل الزمنية[1] للقيم المحاسبية وقد ذكر (عكاشة، 2001، ص323) إن السلسلة الزمنية هي مجموعة من المشاهدات أخذت في فترات زمنية محددة عادة تكون على فترات متساوية، ومن الأمثلة على السلاسل الزمنية هي سلسلة قيم الإنتاج الكلي لسلعة معينة في بلد ما على مدار عدة سنوات. وقد أشار(هيكل، 1985، ص223) أنه حتى تكون المقارنة صحيحة وغير مضللة بالنسبة لنتائجها يجب أن تكون

[1] لمزيد من التفاصيل راجع / جورج فهمي رزق (1999)، "الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال"، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة

قيم المتغير موضوع التحليل مقاسة بنفس الوحدات، كما يجب أن تكون قد أعدت بنفس الطريقة في الفترات الزمنية المتتابعة حتى لا تتغير طبيعتها وصفاتها التي تميزها.(علي، 1989، ص5)

إن ذلك بهدف التعرف على التغيرات التي تطرأ على قيمة الظاهرة تمهيدا لدراستها ولإمكانية التنبؤ بقيمتها في الفترات المقبلة. ويلاحظ أنه أثناء فترة التضخم فإن القوائم المالية الناتجة عنها إنما تعرض اتجاها تصاعديا، وحتى تصبح السلاسل الزمنية صالحة للمقارنة والتنبؤ بها فإنه يجب تطويعها لذلك عن طريق تعديلها وتصحيحها باستخدام نماذج الأرقام القياسية عامة كانت أو خاصة بما يتلاءم مع الظروف المواتية.

ويضيف (Choi, Forts &Meek, 2002, p254) إن زيادة الأرباح يمكن أن تؤدي إلى مطالبة حملة الأسهم بأرباح أكبر ومطالبة العاملين بزيادة أجورهم.

3- سداد ضرائب على أرباح صورية:

إن إخضاع الأرباح المحققة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية للضرائب يعني جزئيا فرض الضريبة على رأس المال وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه يعني تعريض رأس المال للنقص وتعريض الشركة في نهاية الأمر للخطر.[1] (ضيف، شحاتة، 1985ص271)

4- عدم سلامة معدل الاستثمار:

يقاس معدل الربح أو معدل الاستثمار بإيجاد النسبة بين صافي الربح ورأس المال المستثمر أحياناً، وبينه وبين مجموع الأصول أحياناً أخرى. ويترتب على إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في

[1] أثبتت الأبحاث المحاسبية العملية صحة هذا النقد .فعلى سبيل المثال ، خلص ادوارد وبل من مسح أجرياه لبعض البحوث العملية في هذا المجال إلى أن أخطاء القياس المحاسبي للربح كبيرة جداً
Edwards E.O, and p.w.Bell,The Theory and measurement of Business In come Berkeley, university of California press, 1970, pp.12-15 كما خلص كيركما ن من مسح لبحوث عملية تمت في الولايات المتحدة وبريطانيا إلى أن الأرباح المعدلة في كثير من الحالات قد لا تكفي لتغطية الأرباح الموزعة، وأن التوزيعات تمت من رأس المال.
Kirk man , P.R.A., Accounting under Inflationary conditions , London , George Allen and Unvin Ltd ., 1974 , pp 113-119

فترات ارتفاع الأسعار أن تصبح معدلات الربح أو معدلات الاستثمار غير سليمة، وذلك لسببين: (ضيف، 1978، ص234)

الأول: أن قيمة الأرباح التي تتضمنها قوائم الربح تظهر مبالغاً فيها.

الثاني:- أن قيمة رأس المال وقيمة مجموع الأصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية، وهي تقل كثيرا عن قيمتها الحالية.

ويضيف (ضيف، شحاتة، 1985، ص272) أن تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار يؤدي إلى المغالاة في العائد على رأس المال المستثمر بدرجة أكبر من المغالاة في صافي الربح، حيث يتم تضخيم بسط النسبة ممثلاً في صافي الربح وتقليل مقام النسبة عن طريق تقييم الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية (السوقية)[1].

وفي دراسة (Rosenfield, 1969, p45-46) التي أجريت على ثماني عشرة شركة مختلفة في مجال العمل والحجم لتعديل بنودها من التكلفة التاريخية إلى التكلفة التاريخية المعدلة أظهرت نتائجها أن في جميع الشركات معدل العائد على حقوق الملكية أقل عند حساب القوائم المعدلة مقارنة بالقوائم التقليدية.

إن هذا التأثير المزدوج لتجاهل التغيرات في مستويات الأسعار على العائد على رأس المال المستثمر يؤدي إلى إظهار أداء المشروعات القديمة بصورة أفضل من أداء المشروعات الأكثر حداثة، حتى ولو كانت تلك المشروعات جميعها متماثلة إلا من حيث تاريخ بدئها النشاط ولا شك إن المغالاة في العائد على رأس المال المستثمر قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الإدارة والمساهمين والمستثمرين و المحتملين. (ضيف، شحاتة، 1985، ص272)

[1] طبقاً لدراسة أجراها بيرس للقوائم المالية المنشورة لاثنتي عشر شركة في بريطانيا وجد أن نسبة المغالاة في العائد على حقوق الملكية للأسهم بلغت في عام 1968 وحدها 20% ، علما بأن التعديلات تمت بالنسبة للتغيرات في المستوى العام للأسعار فقط
Piracy , J., Inflation and U.K.Published Accounts, journal UFC, Oct. 1970. p.201

وقد أظهرت دراسة (chordia& shivakumar, 2005, p521) أن مستثمري سوق الأسهم المالية يفشلون في دمج التضخم في التنبؤ بنمو عائد الأرباح المستقبلية للأسهم.

5- تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية:

فقد أظهرت دراسة (Hughes, Lui& Zhang, 2003,p1) أن 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 الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في المنتج.

4-2-3 الآثار المحاسبية الناتجة عن تجاهل التضخم على قائمة المركز المالي:

لا يقف تأثير التضخم عند تحديد نتائج الأعمال فحسب، بل يتعداه إلى جميع عناصر ومفردات المركز المالي أيضا، ومن ثم فإن قائمة المركز المالي تحتوي على أرصدة سليمة لأصول وخصوم المنشأة. ومع مرور الزمن يزداد هذا الأثر، ولا تعبر الميزانية العمومية للمنشأة وقت التضخم عن المركز المالي بسبب اختلاف وحدات قياس عناصر الميزانية، وعدم تعبير معظم هذه العناصر عن القدرة الشرائية العامة لوحدة النقود وقت إعداد الميزانية وبالتالي عدم تمثيل القيم المحددة للعناصر المقاسة باستخدام هذه الوحدات للقيم الحقيقية للأصول(علي، 1989، ص5)

4-2-3-1 الآثار المحاسبية المباشرة على العناصر النقدية للمركز المالي:

العناصر النقدية Monetary Items:

عرفت لجنة وضع المعايير المحاسبية المتفرعة من مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز في تقرير هام رقم(7) في الفقرة 28، العناصر النقدية بأنها الأصول أو الخصوم أو

رأس المال والتي تحدد بقيمة ثابتة في عقد أو نظام أساسي في صورة عدد من الجنيهات بغض النظر عن التغير في القوة الشرائية للجنيه. (الحاروني، 1983، ص165)

ويمكن بيان أثر التضخم على العناصر النقدية كالتالي:(شحاتة، بدوي، 2002، ص371)

1- يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تنطوي عليه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات سوف تنخفض بحيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من وحدات النقدية بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد. أما في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار فإنه يترتب على حيازة الأصول النقدية مكاسب في القوة الشرائية بسبب إمكانية الحصول على سلع وخدمات أكثر بعدد أقل من وحدات النقد ذات القوة الشرائية المرتفعة.

2- يترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشأت هذه الالتزامات، والعكس في حالة الارتفاع في المستوى العام للأسعار.

ويمكن تحديد المكاسب والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بهذه العناصر خلال الفترة المحاسبية على أساس صافي مركزها النقدي في تاريخ معين والذي يتمثل في الفرق بين الخصوم النقدية والأصول النقدية. ففي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار إذا كان المركز المالي موجباً أي أن إجمالي الأصول النقدية > من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك إلى تحقيق المنشأة خسائر في القوة الشرائية.

وإذا كان المركز المالي سالباً أي أن إجمالي الأصول النقدية < من إجمالي الخصوم النقدية فيؤدي ذلك تحقيق المنشأة أرباح في القوة الشرائية والعكس في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار.

ويرى (سليم، 1997، ص115) إنه إذا تمكنت المنشأة من الحصول على قروض أو ديون طويلة المدى وبأسعار فائدة مناسبة فإن ذلك يعتبر حماية ضد انخفاض القوة الشرائية للنقد.

3- تآكل رأس المال: قد تستخدم بعض الوحدات الاقتصادية الربح استخداماً داخلياً كإجراء توسعات وبعض الوحدات قد تعتبر أرباحها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ربحاً قابل للتوزيع وبالتالي تقوم بتوزيعه بعد دفع الضرائب عليه وهي بذلك تقوم بتوزيع جزء من رأس المال بطريقة قد تؤثر إلى تصفية الوحدة الاقتصادية. (شعبان، 1986، ص129)

4-2-3-2 الآثار المحاسبية المباشرة على العناصر غير النقدية للمركز المالي:

إن العناصر غير النقدية هي العناصر التي يكون لها قيمة سوقية لذلك لا بد من تعديلها باستخدام الأرقام القياسية والعناصر غير النقدية عبارة عن جميع الأصول الثابتة وإحدى بنود الأصول المتداولة كمخزون آخر المدة وللوصول للربح التشغيلي طرح تكلفة البضاعة المباعة من المبيعات ويتم أيضاً خصم إهلاك الأصول الثابتة للوصول لصافي الربح. فقد أظهرت دراسة (Bodgett, Harrison& Hernandez , 1983, p28) أن رأس المال العامل تحدث فيه تغيرات كبيرة بسبب عدم أخذ التغيرات في مستويات الأسعار في الحسبان وسيتناول الباحث أثر التضخم على البنود غير النقدية كالتالي: (علي، 1989، ص10)

أ- آثار التضخم على الأصول الثابتة:

يمكن تحديد أثر التضخم على الأصول الثابتة بالآتي:

- ظهور الأصول الثابتة بأقل من تكلفتها الاستبدالية:

فمن المعروف أن بناءً على مبدأ التكلفة التاريخية ترصد قيمة الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية ففي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض القدرة الشرائية لا يتوقع أن يتم شراء أصل بنفس مواصفات الأصل القديم بل يحتاج إلى تكلفة تزيد عن التكلفة التاريخية وذلك لانخفاض القدرة الشرائية للنقود.

ويرى (أحمد، 1991، ص88) أنه إذا استمرت المنشأة في مزاولة نشاطها لفترة من الزمن فإن المعدات الصناعية بها تستهلك وتصبح خردة ومن ثم يكون قرار الإحلال إلزاميا وقد يكون سبب الحاجة إلى الإهلاك هو الخسارة الناجمة عن نقص في الكفاءة لأداء هذه المعدات الصناعية.

- عدم كفاية أقساط الإهلاك لاستبدال الأصول الثابتة (عبد الله، 2002، ص 37)

فأقساط الاستهلاك (الإهلاك) السنوية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية تعكس قيمة الجزء المستهلك من الأصول الثابتة خلال العام والمشكلة ليست قاصرة على الإهلاك وحده (فالتقليل من الإهلاك هو الخطر الأكثر وضوحا لأن الأصول الصناعية تظل في حوزة المنشأة وتستخدمها عدة سنوات ومن خلال هذه السنوات تحدث تغيرات كثيرة في الأسعار) لأن المبالغة في قيمة الأرباح في أوقات ارتفاع الأسعار أمر يحدث عند مقابلة تكاليف تاريخية مع إيرادات جارية وعندما تتغير أسعار الأصول التي تملكها المنشأة فإن الربح حسب قائمة المركز المالي بالتكلفة التاريخية يفشل ليس فقط في تحديد ربح التشغيل وإنما سوف يفشل أيضاً في تكوين المبالغ اللازمة لتمويل إحلال الأصول الثابتة.

إن إغفال المحاسبة عن آثار تغيرات الأسعار للأغراض الضريبية من شأنه أن يساهم في تفاقم مشكلة التضخم، ذلك لأن المبالغ المسموح بها للإهلاك من الناحية الضريبية تعتبر أقل من اللازم، مما يعد عائقاً أمام الاستثمارات الرأسمالية، وبالتالي ينخفض الإنتاج وتزداد تبعاً له معدلات التضخم. (عبيد، 1986، ص117)

- تحقيق أرباح صورية:

لأن قسط الإهلاك هو من الأعباء واجبة الخصم قبل الوصول لصافي الربح وبناءً على ما سبق في أن قسط الإهلاك يكون أقل مما يجب فإن جزء من الأرباح ستكون متضخمة بمقدار الفرق بين قسط الإهلاك بناءً على التكلفة التاريخية و قسط الإهلاك بناءً على التكلفة المعدلة.

- وجود أرباح رأسمالية:

في حالة بيع المنشأة لأصل من أصولها الثابتة بسعر يزيد عن قيمته الدفترية تكون قد حققت أرباح رأسمالية ويرى الباحث أن جزءاً من هذه الأرباح يعود إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود وليس نتيجة للتغيير في السعر الخاص بالسلعة وقد يحدث العكس.

ب- الآثار المحاسبية المباشرة على المخزون السلعي:

الحاجة لأموال باستمرار للمخزون السلعي وذلك لأن جزء من الأموال التي تستثمر في المخزون السلعي نتيجة لخطأ في المقابلة بين إيرادات جارية وتكاليف تاريخية يستنزف من الأموال على هيئة أرباح صورية تسدد عنها ضرائب.فالمنشآت التي تقوم بتسعير المنصرف من المخزون على أساس سياسة الوارد أخيراً صادر أولاً(LIFO) سوف تتأثر بدرجة أقل حدة من المنشآت

التي تستخدم سياسات بديلة مثل (FIFO) ،(W.A)[1]، كذلك فإن المنشآت التي يكون لديها معـــدل دوران مخزون أسرع، سيكون لها أرباح أقل. (حماد، 2002، ص241)

[1] Weighted Average (المتوسط المرجح)

المبحث الثالث

اتجاهات مستخدمو القوائم المالية حول التضخم

ويتكون من:

4-3-1 مقدمة

4-3-2 نوعية مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم

4-3-1 مقدمة:

إن المحاسبة هي نظام للمعلومات يستفيد منه متخذي القرارات على مستوى المنشأة وإجمالاً على مستوى الدولة لأنها تقيس النشاط الاقتصادي عبر بيانات مالية ومن ضمن هذه البيانات المالية القوائم المالية التي هي الأكثر بروزاً و أهمية في هذه البيانات ويلحق بالقوائم المالية الإيضاحات المرفقة لها لذلك يجب أن تكون هذه القوائم مبوبة البنود حيث يستطيع مستخدمو هذه القوائم على اختلاف فئاتهم أن يستفيدوا في حالة المقارنات لنفس المنشأة أو مع منشآت أخرى أو لعدة سنوات وإذا كان إعداد القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشأة فلكي تلقي هذه القوائم القبول في المجتمع وتكون محل ثقة لكافة المستخدمين لا بد من تدقيقها بواسطة المدقق المستقل الذي يعتبر المسئول عن إخراج هذه القوائم بمحتواها للمجتمع.

4-3-2 نوعية مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم:

بصفة عامة تتنوع فئات مستخدمي التقارير المحاسبية وتتعدد لدرجة عدم اتفاق معظم الهيئات العلمية والكُتاب على عدد ونوعية هؤلاء المستخدمين، وقد ترتب على ذلك تزايد الدعوة إلى تحديد مستوى معين من المستخدمين يصلح كأساس لإعداد التقارير المحاسبية، وفي هذا المجال يفضل Sharaf and Mautz مستوى المحلل المالي المحترف، و يختار coven المستثمر العادي ذات المهارات المحدودة، بينما يأخذ chekavich موقعا وسطا بين الرأيين السابقين، وهو كذلك الشخص الذي يقع بين المستخدم الماهر وغير الماهر. (عطية، 2004، ص4).

ويرى الباحث أنه يمكن تصنيف أطراف مستخدمي القوائم المالية حسب التمويل إلى ثلاثة أطراف:

1- مستخدمين ممولين.

2- مستخدمين غير ممولين.

3- الطرف الثالث (المدققين).

4-3-2-1 المستخدمون الممولون:

وهذه المجموعة من المستخدمين هم من يقومون بتمويل المنشأة سواء من خلال المشاركة في الملكية أو الأسهم أو من خلال الدائنين (المقرضين) الذين يمولون المنشأة بقروض أو شراء سندات بفوائد وقد يكونوا أشخاص أو مؤسسات.

أ- **المستثمرون أو الملاك:**

يهتم المستثمر بسلامة أمواله والحصول على ربح معقول في الأجل الطويل.

لذا تتركز اهتمامات المستثمرون في سلامة المركز المالي وقدرتها على تحقيق الأرباح في الآجال المختلفة. وتتعرض حقوق المستثمرين للمخاطرة لأنهم أصحاب متبقي الأرباح residual profits وهذه غير مضمونة، وبالتالي فإن حقوقهم تمثل الضمانة الرئيسية المقدمة للدائنين. كما تتعرض حقوق المستثمرين لعوامل مخاطرة عديدة غير مرئية تصنف في مجموعتين هما: المخاطر الاقتصادية والسياسية مثل تلك التي تنجم عن التضخم والركود والقرارات السياسية المحلية والدولية، ومخاطر العمل التي تنجم عن زيادة عدد المنافسين والتغيرات التكنولوجية وندرة الأيدي العاملة المدربة وغيرها. (جامعة القدس المفتوحة، ص13)

وقد ذكر Rappapartمايلي:

"يؤدي فشل القوائم والتقارير التقليدية في إظهار أثر التضخم على أرباح الشركة إلى عدم تمكن الشركات من المحافظة على مواردها لمواجهة التحديات التي تقابلها. كما أن هذه القوائم تضلل

المستخدمين لاعتقادهم بأن أرباح الشركات كافية للقيام بوظائفها. والحقيقة الاقتصادية إن هذه الشركات لا تحقق ولا تحتجز الأموال الكافية لإحلال الطاقة الموجودة وتستمر في عملها بالمستوى الحالي. وبالعكس فإن بعض الشركات قد تقوم بتوزيع رأسمالها المتاح وتكون في طريقها إلى التصفية دون وعي". (الدهراوي، 2002، ص157)

إن مبدأ " التكلفة التاريخية " يؤدي إلى المحافظة على رأس المال النقدي، مع أن المستثمر إنما يحرص على المحافظة على رأس المال الحقيقي، ولا يتحقق ذلك بطبيعة الحال عند أظهار أرباح صورية، وعند توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح موزعة وضرائب سنوية.

ومن ثم تكون المنشأة في طريقها للتصفية لأنها توزع رأس المال على شكل أرباح وتدفع أيضاً ضرائب على هذه الأرباح الصورية. (ضيف، 1978، ص236)

ب- المقرضون:

المقرضون مصدر من مصادر تمويل المنشأة ويستثمرون أموالهم في المنشأة، ولأنهم يريدون استرداد ديونهم وعوائدها فإنهم دائما أصحاب مصلحة في المنشأة، ومستوى أدائها الاقتصادي، خاصة مقدرة المنشأة على سداد الدين وفوائده، والتي تتوقف بدورها على رأس المال العامل والسيولة في المقام الأول.

وأخيراً ينظر الدائنون للمنشأة كعميل من عملائهم، ولذلك يرغبون دوماً في استلام معلومات ايجابية عن مقدرة المنشأة على الاستمرار.(على، 2004، ص41).

ويرى الباحث أن الهيئات الائتمانية ومن أبرزها البنوك تعتمد في منح الائتمان على:

1- صافي الربح في قوائم نتائج الأعمال وعند تجاهل أثر التضخم على هذا الربح يصبح مغالى فيه فيعطي مؤشر غير حقيقي لقرار منح الائتمان.

2- قوة المركز المالي للمنشأة وعند تجاهل أثر التضخم يصبح المركز المالي للمنشأة يعطي أرقام غير صحيحة وبالتالي مدلولات هذه الأرقام تصبح مضللة مما يعطي مؤشر غير حقيقي لقرار منح الائتمان.

ت – الموردون:

وهم الذين يمدون المشروع بالمواد والسلع والخدمات على أن تسترد قيمتها كما هو شائع في وقت لاحق فيما بعد وهم بذلك يعتبرون مصدراً هاماً لإمداد المشروع بالأموال اللازمة له كما هو الحال بالنسبة للمقرضين. كما يمكن تصنيف الموردون في احتياجاتهم للمعلومات المحاسبية في المنشأة حسب طريقة الدفع إلى ثلاثة أصناف: (عطية، 2004، ص6)

1- الموردون مقابل البيع نقدي:وهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية عن المنشأة لكي يعطوا قرار البيع النقدي.

2- الموردون مقابل البيع بائتمان قصير الأجل:وهم يحتاجون لمعلومات مالية عن المنشأة ولكن ليس بالقدر الكبير لكي يعطوا قرار البيع لأجل قصير.

3- الموردين مقابل البيع بائتمان طويل الأجل: وهم يحتاجون إلى معلومات مالية عن المنشأة بقدر كبير ويعملوا على تحليل قوائمها المالية لكي يعطوا قرار بمنح المنشأة ائتمان طويل الأجل

ويمثل مؤشر السيولة والقدرة الايرادية أهم المؤشرات لدى الموردين.

4-3-2-2 المستخدمون من غير الممولين:

وهي تشمل على مجموعة أخرى من مستخدمي القوائم المالية وهذه المجموعة لا تقدم أموالا لتمويل المنشأة بشكل مباشر وإنما قد تكون بشكل غير مباشر مثال العملاء يقدمون أموال مقابل خدمات أو منتجات وفيما يلي موجزا لفئات تلك المجموعة:

أ- **الهيئات الحكومية والرقابية:**

تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك صاحبة مصلحة في المنشأة ونجاحها ومعدلات أدائها الاقتصادي المرتفعة، لأن ذلك يضمن لهذه الجهات مقدرة المنشاة على سداد الضرائب والجمارك بانتظام. كما أن جهات الرقابة الرسمية، مثل سوق المال والبنك المركزي وجهاز شئون البيئة، أصحاب مصلحة في استقرار المنشاة وأدائها الاقتصادي المميز وحفاظها على البيئة وتوزيع أرباح على الملاك بانتظام وبمعدلات متزايدة. (علي، 2004، ص41)

ويرى (ضيف، 1978، ص237) أن المصالح والهيئات الحكومية تعتمد على القوائم المنشورة في:

1- تحديد سعر السلع والخدمات التي تنتجها شركات المرافق العامة.

2- الرقابة على أسعار السلع التموينية.

3- تحديد تكاليف الإنتاج في العقود الخاصة بالشركات الحكومية.

ولما كانت القوائم المالية المنشورة تعد وفقا لمبدأ "التكلفة التاريخية" فإن تلك المصالح والهيئات الحكومية تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها في هذه الأغراض مما يؤدي إلى غبن الشركات والمنشآت التي تشرف عليها الحكومة أو تراقب أسعار منتجاتها من خلال فترات التضخم.

- **المحاسب القومي**:

إن قياس الدخل القومي لأي دولة يعتمد على قياس الربح الحقيقي والذي يكــون نتيجــة لأوجــه النشاط المختلفة التي يؤديها الاقتصاد وإن الاعتماد على الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقــاً للتكلفة التاريخية تحتوي على أرباح مبالغاً فيها بقيمة الأرباح الصورية لذلك تؤدي إلى:- (علي، 1989، ص15)

1-عدم صلاحية هذه القوائم المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخيــة لإعــداد مؤشــرات اقتــصادية صحيحة.

2- لا تصلح هذه القوائم المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية للتحليل الاقتصادي ومن ثم ينتج عنها قرارات غير صحيحة لتوجيه الاقتصاد.

3- يتكون الدخل القومي من الأجور والمرتبات والمكافآت التي تدفع إلى المــوظفين والعمــال، وأرباح المنشآت والفائدة والريع الذي يعود على الأفراد، ويترتب علــى إتبــاع مبــدأ التكلفــة التاريخية والأخذ بالأرباح النقدية التي تظهرها القوائم المالية زيادة الدخل القومي عما ينبغــي أن يكون عليه مقدار الزيادة في الأرباح النقدية على الأرباح الحقيقية.

4- يترتب على قياس المنشآت وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ظهور أرباح صورية نتيجة لارتفــاع أسعار المخزون،والتي اعتبرت أرباحاً فعلية. والواقع إن ارتفاع أسعار المخــزون دون زيــادة كمياته لا يؤدي إلى زيادة الدخل القومي.

ويضيف الباحث أنه ليس المخزون وحده مصدر هذه الأرباح الصورية وإنمــا الإهــلاك يمثــل مصدراً آخر لهذه الأرباح المغالى فيها.

ب - الإدارة:

أن الإدارة هي التي تتولى أخذ القرارات في المنشأة وإدارتها فهي تتأثر تلقائيا في قراراتها بهذه البيانات المضللة فتكون قراراتها غير صائبة كونها اعتمدت على أساس مضلل وهو ما يسمى بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم مفردات القوائم.

يوجد إجماعا علي أن إدارة المشروع هي المستفيد الأول بالتقارير المحاسبية. هذا الإجماع لا يعني في حقيقة الأمر أن الإدارة في حاجة ماسة للتقارير لسبب منطقي هو إنها تملك في يدها كل السلطات للحصول على المعلومات دون انتظار للتقارير السنوية. ومع ذلك فإن كانت الإدارة تستفيد بالتقارير، فإن تلك الاستفادة تتركز في مجرد إخلاء مسئوليتها أمام المساهمين أو ملاك المشروع، وكذلك للوفاء ببعض الالتزامات القانونية تجاه العديد من الجهات الحكومية والرقابية.(عطية، 2004، ص9)

وقد ذكر(سليم، 1997، ص 126-127) أنه قد ظهرت الدراسات التي أجريت في أمريكا إن الإدارات غير متحمسة لتطبيقات محاسبة التضخم بصورة عامة، وذلك لأنه ينتج عنها تخفيض لرقم صافي الربح عن ما هو ناتج بالاستمرار في تطبيق المحاسبة بناءً على مبدأ التكلفة التاريخية وهذه النتيجة تظهر الإدارة بمظهر سيئ على الرغم من أن التغيرات في الأسعار ليس تحت سيطرتها.

أهم الصعوبات التي تواجهها الإدارة عند تجاهل أثر التضخم على مفردات القوائم المالية:

وفيما يلي سنعرض لأهم تلك الصعوبات: (علي، 1989، ص 16-19)

1-عدم الدقة في التسعير:

عند تسعير أي منتج لا بد من حساب تكلفة هذا المنتج ويُحمل بالتكاليف على اختلاف أنواعها وذلك للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتج ومن ثم إضافة نسبة الربح المستهدف من المنتج إلى التكلفة لكي يمثل حاصل جمعهما سعر البيع للمنتج فعند تجاهل أثر التضخم يتم جمع تكاليف في فترات زمنية مختلفة وبالتالي لا تكون بنفس القوة الشرائية.

ويؤكد (علي، 1989، ص18) على ذلك بقوله " حتى يكون التسعير دقيقاً من الضروري تحديد تكلفة الإنتاج بدقة وإذا لم تراعَ التغيرات في القوة الشرائية للنقود فستكون تكلفة الإنتاج ممثلة في مبالغ غير متجانسة في قوتها الشرائية، فإذا اعتمد القرار الإداري على ذلك فلن يكون التسعير دقيقاً".

2-عدم الصحة في القرارات المستقبلية:

عندما تعمل الإدارة على اتخاذ قرارات بشأن المستقبل فلا بد أنها تتخذ من الماضي والحاضر دليلاً لاستكشاف المستقبل فإذا كانت قوائمها المالية التي هي أهم المؤشرات المراعاة من حيث الأرباح والنقدية المتوفرة للقرارات المستقبلية غير ذي دلالة في أرقامها،فبالتالي تتعرض لمخاطر وضع خطط واتخاذ قرارات يؤخذ على أساس غير سليم كون قائمة نتائج الأعمال تحتوي على أرباح صورية وقائمة المركز المالي لا تعبر عن قيمة المنشأة الحقيقية.

3-تضخم مصروف الضريبة:

لأن الضريبة تفرض على الأرباح، ففي ظل مبدأ التكلفة التاريخية يوجد تضخم للأرباح فهناك ربح حقيقي مضافاً إليه ربح صوري في مكونات الأرباح، فالضريبة تفرض على الأرباح دون

تمييز إنها تتضمن أرباح صورية، ونستنتج مما تقدم إن المنشأة تدفع ضرائب أكثر ممـــا يجـــب عليها دفعه وهي ضرائب على جزء من رأس المال وهو الجزء المتمثل في الأرباح الصورية.

أن الإدارات الضريبية في- معظم دول العالم- لا تهتم بالتعرف على العناصر التـــضخمية فـــي الدخل الضريبي باعتبار أن التضخم هو ضريبة مقنعة فالإيرادات الضريبية تزداد تلقائياً نتيجـــة التضخم دون أن تتحمل الدولة وإداراتها الضريبية عبء أو مسئولية زيادة معدلات الضرائب.

(عبيد، 1986، ص119)

4-عدم الدقة في التوزيعات:

إن المنشأة تقوم بتوزيعات أرباح في ظل مبدأ التكلفة التاريخية غير دقيقة وذلك لأن جـــزء مـــن الأرباح الموزعة أرباح صورية، ولذلك تجد المنشأة تقوم بتوزيع جزء من رأس المال على هيئة أرباح موزعة.

5-تأثير التضخم على الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية إحدى الأدوات الفعالة التي تستخدمها الإدارة في عمليتـــي التخطـــيط والرقابة، والموازنات التخطيطية تستخدم في:

2- تقدير التمويل اللازم للحصول على حجم مبيعات معين.

3- في المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي.

4- في معرفة الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط وأسبابها تمهيداً لعلاجها.

ويرى (أبو فضالة، 1996-أ، ص111) أنه يشعر المحاسبون والمراجعون في قرارة أنفسهم أن القيم النقدية الظاهرة للبنود في القوائم المالية والموازنات التخطيطية ليست صحيحة على إطلاقها بسبب التضخم.

ويرى(سليم، 1997، ص107) إن كل مفردة من الاحتياجات على شكل معدلات تخطيطية، تم وضعها كأساس للتشغيل في المستقبل. ولقياس كفاءة الإنجاز الفعلي لنشاط المشروع، يتم تحديد معدلات الأداء المختلفة (كتحديد حجم المبيعات) أو حجم الإنتاج، حجم المخزون، حجم المشتريات، كذلك يتم في مرحلة التخطيط تحديد معدلات لكمية المواد التي تستخدم في الإنتاج، والمعدلات الكمية لساعات العمل وعناصر التكاليف الأخرى، ويقوم المحاسب في مرحلة التخطيط بالتعبير عن المعدلات الخاصة بالكم والكيف في صورة مالية وذلك بإعداد الموازنات التخطيطية.

إن أثر التضخم على الموازنات التخطيطية يتمثل في مرحلتين:(سليم،1997، ص112-116)

(أ) مرحلة التخطيط: ينتج عن تغير الأسعار صعوبة في تحقيق فاعلية تخطيط الموازنات التخطيطية، إذ يؤثر التغير في المستوى العام للأسعار على دقة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط.

ويفضل عند إعداد مؤشرات الموازنات التخطيطية في أوقات التضخم، استخدام الأرقام القياسية الخاصة بالمواد والأجور والمصاريف غير المباشرة. أما إذا كانت الأرقام القياسية غير متوفرة، فقد تلجأ الإدارة إلى استخدام الأرقام القياسية العامة، مثل الأرقام القياسية لأسعار المستهلك.

(ب)مرحلة الرقابة:

لا بد من تعديل الموازنات باستمرار لكي تعكس، وتقترب من الأسعار الجارية، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق، وضع معايير حسب توقعات الإدارة لتعديلها كلما تطلَب ذلك. وقد

يكون كل شهر أو كل فصل، إن هذا الأسلوب يساعد على التنبؤ الدقيق للتغيرات في مستويات الأسعار.

6-أثر التضخم على الموازنات الرأسمالية: فالأساس لكي تؤخذ آثار التضخم في الاعتبار هو الاتساق في معالجة الحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب فيه، وكذلك التدفقات النقدية المتنبأ بها سواء كانت داخلة أو خارجة. هذا الاتساق يمكن تحقيقه عن طريق تضمين عنصر التضخم في كل من الحد الأدنى لمعدل العائد المرغوب فيه والتنبؤات بالتدفقات النقدية بنوعيها. لذلك يجب أن تراعى آثار التضخم على كل مدخلات نموذج التحليل لكي تتسم النتائج بالمنطقية. (زامل، 2000، ص723-727)

7-عدم توافر التمويل الذاتي اللازم لاستبدال الأصول الثابتة:

ستجد الإدارة نفسها في موقف لا تحسد عليه نظراً لعدم توافر الغطاء النقدي الكافي لتمويل عملية استبدال الأصول الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي نظراً لأن أقساط الإهلاك تم حسابها وفقاً للتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع مستمر و متزايد للأسعار.

8-عدم دلالة المقارنات لفقدان التجانس بين القوائم المالية:

نظراً لعدم تجانس الأرقام بالقوائم المالية لا تكون مقارنة نتائج الفترات المالية المختلفة ذات دلالة وبالتالي ما يتخذ من قرارات وفقاً لتلك القوائم لن يحالفها التوفيق بدرجة كبيرة. وإن مثل هذه الأرقام غير المتجانسة يمكن أن توجد داخل الحساب الواحد ومثال ذلك حساب الأرباح المحتجزة، فإن مثل هذا الحساب يشتمل على إضافات متعاقبة تتمثل في الأرباح المرحلة في نهاية كل سنة مالية. وحتى يمكن إعطاء صورة صادقة عن هذا الحساب فإنه يجب تعديل مثل

هذه الإضافات بما يتماشى مع التطورات التي طرأت على وحدة النقد في نهاية كل سنة مالية. (علي،1989،ص5)

ت - العملاء:

تعتبر فئة العملاء من الفئات التي تهتم بالمنشأة التي تزودهم بالسلع والخدمات وذلك ليضمنوا استمرارية تزويدهم بهذه السلع والخدمات، وجدير بالذكر أنه كلما كان مركز المنشأة قويا أي بعدم تآكل رأس المال نتيجة للتضخم كلما استطاعوا الحصول على شروط ميسرة في البيع وربما الحصول على فترات سماح أطول في الدفع وبأسعار منافسة.

ث - العمال والنقابات العمالية واتحاد العمال :

تشمل هذه الفئة كلاً من العاملين والموظفين والنقابات والإتحادات المهنية التي تمثلهم. وغالباً ما يتركز اهتمام الموظف أو العامل بالاطمئنان على استمراره في وظيفته، وعلى حصوله على أجر عادل من هذه الوظيفة، ومن هنا فإنه لا يهتم كثيراً بقراءة التقارير المحاسبية ما دامت وظيفته مضمونة والأجر يصرف له بانتظام. إلا أن ذلك لا يمنع من التسليم بحقيقة إن العاملين عادة ما يقومون بإنابة ممثليهم في النقابات أو الاتحادات العمالية للقيام بمهمة تجميع المعلومات اللازمة للاطمئنان على مستقبل المشروع الذي يعملون به ومدى قدرته على الاستمرار كمصدر للدخل. ولتحقيق ذلك تحتاج هذه الطائفة- مثلها مثل الطوائف الأخرى- إلى معلومات تدور حول الأداء المالي والاقتصادي للمشروع ومقدرته الربحية وتوقعات المستقبل بشكل عام وبصفة خاصة فيما يتعلق بشئون العمل والعمالة. (عطية، 2004، ص9)

ج- الجمهور:

تؤثر المنشآت على أفراد الجمهور بطرق متنوعة على سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي وتتناسب تلك المساعدات مع قوة مركزها المالي ،والتي يتأثر بتجاهل التضخم ،وذلك بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين. ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشاة وتنوع نشاطاتها. (المجمع العربي، 1999، ص41)

ح- المحللين الماليين:

إن المحللين الماليين من الفئات التي يقوم عملها بالأساس على تحليل القوائم المالية وذلك لإرشاد المستثمرين الذين يمثلون عملائهم، فأي خلل في القوائم وإيضاحاتها ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء.

ويرى (الراوي، 2000، ص 347) أن التحليل المالي للقوائم المالية يقوم على افتراض إن القوائم المالية تكون لديها قابلية للمقارنة من سنة لأخرى.

ويؤكد على ذلك (تركي، 1995، ص 158) أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب، ولذلك يبدو أثر التضخم في تحليل التقارير المالية واضحاً من خلال محتويات القوائم المالية و والإفصاح عن المعلومات الواردة، والتي تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة في تعديل التكلفة التاريخية الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى اختلاف النسب المالية المستخرجة من القوائم حسب كل طريقة من هذه الطرق.

ويرى (Horne, Wachowicz, 1992, p 167) إن التضخم يسبب مكاسب الحيازة والتـــي لا تنسب إلى قرارات الإدارة، وتعطي إجمالي نتائج غير مفضلة للتحليل المالي للقوائم المالية.

في دراسة على عينة من 50 شركة أظهرت الدراسة أن القوائم المالية بناءً على التكلفة التاريخية تسيء تمثيل المركز المالي للشركات وتؤدي إلى الاستنتاجات الخاطئة بخصوص القوة والضعف المالي للشركات (Thies, sturrock, 1987, p375)

وقد أظهرت دراسة (الكحلوت، 2005، ص142) أنه كلما اتجه محللي الائتمان في المـــصارف العاملة في فلسطين نحو تعديل التكلفة التاريخية بشكل أكبر للوصول إلـــى القيمـــة الـــسوقية أو العادلة ولم يكتف بالتعامل مع هذه القيم المالية الواردة في القوائم كما هي والتي يتم إعدادها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية تزداد معها درجة الاعتماد على التحليل المالي.

ويرى الباحث ترتيباً على هذه النتيجة يظهر بوضوح أن تطبيق محاسبة التضخم فـــي فلـــسطين سيكون حافزاً لتنمية وتطوير مجال التحليل المالي.

4-3-2-3 المدققون:

المدقق هو وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقرير المدقق الذي يقوم بدوره بمراجعـــة هذه القوائم المالية ويبدي فيها رأيه الفني المحايد، فالقوائم التي هي في إعدادها مـــسئولية الإدارة في إخراجها للمجتمع للتعاطي معها هي من مسئولية المدقق.

ووسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في آثار التقلبات والظواهر الاقتصادية هو إعداد حسابات نتيجة وقائمة مركز مالي معدلة من الأساس التاريخي إلى الأساس الاقتصادي مع إفراد حـــساب منفصل يرفق بهذه القوائم لتحليل الرقم الإجمالي لتأثير الظواهر الاقتصادية.(الجزيري، 1986، ص200)

الفصـــل الخـــامس

الدراســـة التطبيقيـــة

مقدمة:

لاختبار النموذج المقترح تم اختيار إحدى الشركات الصناعية والعمل على تعديل قوائمها الماليـــة التقليدية لمدة خمس سنوات حسب متطلبات FASB باستخدام الأرقام القياسية الخاصة والعامـــة التي يصدرها الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني وذلك لبيان أثر التضخم على تلـــك القـــوائم المالية ومن ثم تحليل مخرجات التعديل ومقارنتها بالبنود المعدة على أساس التكلفـــة التاريخيـــة لاستنباط ما إذا كانت تلك القوائم التاريخية تحتوى على معلومات مفيـــدة تفـــي بـــالغرض مـــن إعدادها أم لا

ويتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:-

المبحث الأول: القطاع الصناعي والنموذج المقترح.

المبحث الثاني: تعديل بنود القوائم المالية.

المبحث الثالث: دراسة أثر النموذج المقترح للمحاسبة عن التضخم على القوائم المالية.

المبحث الأول

القطاع الصناعي والنموذج المقترح

ويتكون من:

5-1-1 مقدمة

5-1-2 الملامح الأساسية للقطاع الصناعي في فلسطين

5-1-3 أهمية القطاع الصناعي

5-1-4 خصائص القطاع الصناعي

5-1-5 نبذة عن الشركة محل الدراسة

5-1-6 الأرقام القياسية

5-1-7 الصعوبات التي واجهت الباحث خلال إنجاز هذه الدراسة

5-1-8 معطيات الدراسة التطبيقية

5-1-9 بناء النموذج

5-1-1 مقدمة:

يعتبر القطاع الصناعي من القطاعات الإنتاجية الرئيسة لما له من دور هام في إرساء الأساس المادي للتطور والتقدم، ولما له من قدرة في إحداث النمو المطلوب، في جميع المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية بالإضافة إلى أن تطوير القطاع الصناعي، يعني تحقيق معدل عال للنمو الاقتصادي، وخلق فرص عمل كثيرة، وبالتالي زيادة التنوع الاقتصادي الضروري لتحسين التحول الاجتماعي، والتقني والصناعي.(العبادسة، 2006)

وحيث أن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني يصدر الأرقام القياسية العامة والخاصة بعملة الشيقل حيث تقاس سلة المستهلك بعملة الشيقل، وحيث أن الشركة (X) تنشر قوائمها وعملة التقرير بالشيقل، بالإضافة إلى أنها الشركة الصناعية الوحيدة التي تصدر قوائمها بعملة الشيقل لذا اختارها الباحث ليختبر نموذج محاسبة التضخم المقترح(التكلفة الاستبدالية المعدلة) على قوائمها المالية وقد تم الاستعانة بالأرقام القياسية الخاصة للتعبير عن التكلفة الاستبدالية للبنود غير النقدية والتي يصدرها الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

5-1-2 الملامح الأساسية للقطاع الصناعي في فلسطين:

فقد شهد القطاع الصناعي منذ قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية قفزة نوعية في بنية وهيكل القطاع الصناعي، حيث ارتفعت مساهمته في الناتج المحلي من 8% في عام 1993 إلى 16.8% في عام 1998 إلى أكثر من 18% في عام 1999، هذا بالإضافة إلى زيادة مساهمته في التشغيل، حيث يعمل فيه أكثر من 18% من حجم قوة العمل الفلسطينية، كما ازداد حجم الاستثمارات المحلية والأجنبية في القطاع الصناعي، نظراً لتحسن المناخ الاستثماري خلال أعوام 1998، 1999 وحتى الربع الثالث من عام 2000، خاصة مع إنشاء هيئة المدن والمناطق

الصناعية الحرة وصدور قانون هيئة المدن الصناعية الذي يعطي الكثير من الحوافز للمستثمرين، ومع اندلاع انتفاضة الأقصى بتاريخ 28 سبتمبر 2000 واجه الاقتصاد الفلسطيني ظروفاً صعبة لم يسبق لها مثيل، إذ كان الحصار الإسرائيلي شاملاً على قطاع غزة والضفة الغربية. (العبادسة، 2006)

المساهمة النسبية للناتج المحلي الإجمالي في باقي الضفة الغربية وقطاع غزة للأنشطة الصناعية للأعوام 2000 - 2004 بالأسعار الثابتة: سنة الاساس1997

جدول رقم (5)

النشاط الاقتصادي	2000	2001	2002	2003	2004
التعدين، الصناعة التحويلية والمياه والكهرباء	15.7%	14.9%	15.2%	11.8%	13.3%

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2006-ب، (بيانات غير منشورة)

ملاحظة:

1. بيانات الأعوام 2001-2004: بيانات أولية وتجري عملية تنقيحها.
2. باقي الضفة الغربية يقصد بها الضفة الغربية باستثناء ذلك الجزء من محافظة القدس والذي ضمته إسرائيل عنوة بعيد احتلالها للضفة الغربية في حزيران من عام 1967.

متوسط المساهمة النسبية للقطاع الصناعي في الناتج المحلي=

%14.2=5/13.3+11.8+15.2+14.9+15.7=

من الجدول رقم (5) يتضح أن متوسط المساهمة النسبية للقطاع الصناعي في الناتج المحلي تساوي 14.2% على مدار خمس سنوات من 2000- 2004 وهذا يعني أن القطاع الصناعي ذو أهمية بالنسبة للاقتصاد الفلسطيني.

5-1-3 أهمية القطاع الصناعي:

تتمثل أهمية القطاع الصناعي الذي هو أحد أهم القطاعات الرئيسة في الاقتصاد الفلسطيني في عدة أسباب هي: (الهيئة العامة للاستعلامات، 2002)

1. المساهمة بدور رئيسي في عملية التنمية الاقتصادية، حيث تتسابق الدول لتطويره وزيادة مساهمته في الناتج المحلى، وتتبع الدول في مجال التنمية الصناعية استراتيجيتين أولهما سياسة الإحلال محل الواردات، و التي من شانها توفير البدائل الصناعية محليا، مما يعكس أثراً ايجابيا على الميزان التجاري، وتتمثل الثانية في الإنتاج من اجل التصدير، ويعزز قدرة الدول على المنافسة الدولية.

2. امتلاكه لأكبر القوى القادرة على التأثير في النظم الاقتصادية ، ولا ينكر أحد دور القطاع الصناعي في ضمان السوق والمدخلات للقطاعات الاقتصادية الأخرى، وتوفير العملات الصعبة، وبالتالي فإن قطاع الصناعة يأخذ على عاتقه دوراً أساسياً في رفع مستوى مهاراتهم .

3. يشكل المنتج النهائي وإنتاج الموارد المختلفة للقطاعات الاقتصادية الأخرى .

4. توفير الفرص البديلة لبعض القطاعات الإنتاجية الأخرى، والتي بدأت بالانحسار، مثل قطاع الزراعة الذي شهد انخفاضاً ملحوظاً بسبب ضعف قدرته التنافسية الخارجية وسياسة التجريف ومصادرة الأراضي التي تتبعها قوات الاحتلال الإسرائيلي في المناطق الفلسطينية.

5. توسيع القطاع الصناعي يتيح أفاقاً أوسع لزيادة فرص العمل و تحسين ميزان المدفوعات و زيادة كفاءة استخدام الموارد.

6. لان الطلب على السلع الصناعية مرن بدرجة عالية وحساس جداً للتغييرات في الدخول، لذا فالصناعة لا تواجه نفس القيود التي تواجهها الزراعة ومن ثم إمكانية النمو فيها أسرع بكثير من القطاعات الأخرى.

7. تحقيق مساهمات غير ملموسة في زيادة الإنتاجية بتشجيع الابتكار التكنولوجي، وكشف ودعم موهبة تنظيم المشروعات و الإدارة و يشجع على اكتساب المهارات التقنية، وخلق مناخ أكثر تقبلاً للتحديث في مختلف أنحاء المجتمع، ولديه القدرة على إحداث النمو المطلوب في جميع المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

وعند عودة السلطة الوطنية إلى المناطق الفلسطينية تسلمت تركة مثقلة بالمشاكل والنواقص والعقبات وفي نفس الوقت استمرت في عملية تفاوضية شاقة ومريرة مع الجانب الإسرائيلي من اجل الحصول على أبسط حقوق الشعب الفلسطيني حسب قرارات الشرعية الدولية رقم 242,338 ،وقد عملت بكل جهد من أجل تحسين الأوضاع المعيشية والاقتصادية والتعليمية والخدماتية لأبناء الشعب الفلسطيني، وتطوير قطاعاته الإنتاجية كالقطاع الزراعي والصناعي من خلال مد شبكات البنية التحتية و تطويرها في كل اتجاه وجذب الاستثمارات وخلق فرص عمل والتركيز على تأسيس مشروعات وطنية استراتيجية كبرى كالمطار والميناء ومحطة الكهرباء واستغلال حقول الغاز المكتشفة و التنقيب عن المزيد و غيرها من المشروعات الأخرى .

5-1-4 خصائص القطاع الصناعي:

فيما يلي أهم خصائص عملية التصنيع في فلسطين: (نصر الله، عواد 2004، ص59-63)

1- غياب التنوع في البنية الصناعية وارتفاع نسبة التمركز الصناعي.

2- صغر حجم المنشآت الصناعية وعدم وضوح هياكلها الإدارية.

3- ضعف وتخلف البنية التحتية الصناعية.

4- عدم ملاءمة المواقع المقامة عليها الوحدات الإنتاجية لعمليات الإنتاج.

5- تواضع مساهمة الصناعة في التوظيف وارتفاع حصة العاملين بدون أجر.

6- ارتفاع شدة أو حدية العمل وتراجع المستويات المعيشية للعاملين.

7- انخفاض المستوى العلمي للعاملين.

8- انخفاض مساهمة المرأة في النشاط الصناعي.

9- تدني مساهمة الصناعة في توليد الناتج المحلي الإجمالي.

10-انخفاض القيمة المضافة المتحققة محليا.

11-ضعف التكوين الرأسمالي الثابت وارتفاع قيمة الاهتلاك:

إن قيمة التكوين الرأسمالي الثابت الإجمالي لا تغطي قيمة الاهتلاك السنوي للأصـــــول الثابتة، حيث بلغ صافي الاستثمار -54.3 مليون دولار (بالسالب) لعام 2000، بعدما بلغت قيمته-32.31 مليون دولار(بالسالب) عام 1999، مما يؤثر بزيادة تآكل الأصول الثابتة في المنشآت الصناعية وضعف تحديثها وتطويرها.

12- تقادم الأصول الثابتة الصناعية وانخفاض المستوى التكنولوجي للآلات:

حيث بلغ متوسط عمر الآلات المستخدمة في العمليات الإنتاجية 10.7 عام في عـــام 1998 بينما شكلت حصة الآلات الأتومايتكية 20.7% فقط من مجمل عدد الآلات المـــستعملة فـــي الصناعة مقابل أكثر من 79% للآلات اليدوية والنصف أتومايتكية. من جهة أخرى شـــكلت حصة الاهتلاك السنوي من الإنتاج 4.77% بينما ساوت قيمته 299.3% مقارنة مع التكوين الرأسمالي الثابت الإجمالي عام 2000 مما يشير الى ارتفـــاع معانـــاة القطـــاع الـــصناعي الفلسطيني من التقادم والتآكل الحاصل في أصوله بشكل عام وفي آلاتـــه ومعداتـــه بـــشكل خاص.

13- تدني مستويات الجودة وضعف المقدرة على القيام بالتحديث والتطوير والابتكار.

14- ضعف الإمكانيات التمويلية للمؤسسات الصناعية واللجوء الى المدخرات الذاتية لتمويل رأس المال.

15- ضعف الأداء الخاص بالصادرات.

16- صغر حجم السوق وغياب اقتصاديات الحجم الكبير.

17 عدم وجود استراتيجية واضحة للتصنيع.

5-1-5 نبذة عن الشركة محل الدراسة:

تأسست الشركة(**X**) المساهمة العامة المحدودة في عام 1962 وهي الـــشركة المنتجـــة المحليـــة الوحيدة للسلعة (Y) في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية. يبلغ رأس مال الـــشركة الحـــالي 7 مليون دينار أردني مقسم الى 7 ملايين سهم يملكهم حوالي سبعة آلاف مساهم. كمـــا أن أســـهم الشركة متداول في سوق فلسطين للأوراق المالية من الفئة الأولى.

توظف الشركة ما يقارب 200 موظفا وموظفة في كافة أقسامها الإنتاجية والتسويقية. بالإضافة إلى إشغال قطاع واسع من تجار الجملة والمفرق اللذين يتعاملون بأصنافها. علما بأن أصناف الشركة تشكل ما يفوق نصف السوق الفلسطيني. تستورد الشركة معظم المواد الخام من الخارج وتحرص على جودتها وتجعلها من أولوياتها.

قامت الشركة مؤخرا بشراء كميات كبيرة من المواد الخام المحلية. مما كان له الأثر الإيجابي على قطاع واسع من المنتجين للمواد الخام في مناطق مختلفة من الوطن. كما تتطلع الشركة إلى زيادة التعاون مع كافة الأطراف المعنية إلى تحسين جودة المواد الخام مستقبلاً.

تقوم الشركة بتوزيع منتجاتها مباشرة إلى تجار المفرق. ولهذا الغرض تشغل الشركة ما يزيد عن 40 سيارة وشاحنة تغطي بها سوق الضفة الغربية وقطاع غزة والقدس الشرقية.

5-1-6 الأرقام القياسية:

يعرفها(Gilbert,1976،p40)"بانهاعبارة عن قياس متوسط التغيرات بين نقطتين من الزمن بالنسبة للأسعار والتي تحدد بمجموعة من السلع والخدمات."

أ- **طريقة حساب الرقم القياسي وأسعار فترة الأساس**: (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2004، ص23)

1. طريقة حساب الرقم القياسي:

تتم عملية احتساب الرقم القياسي بإتباع معادلة لاسبير والمعروفة بالترجيح بكميات سنة الأساس (المناسيب المرجحة)، وحسب الصيغة المذكورة، يتم حساب الرقم القياسي لكل سلعة ومن ثم لكل مجموعة إلى أن نصل إلى حساب الرقم القياسي العام لسعر المستهلك.

2. أسعار فترة الأساس:

يتم احتساب الرقم القياسي عادة باعتماد متوسطات أسعار سنة أساس تكون أسعارها طبيعية دون وجود طفرات أو أزمات مما يؤثر على النمط الاستهلاكي للمجتمع والذي ينعكس بدوره على متوسطات الأسعار للسلع والخدمات والأهمية النسبية لها بصورة وقتية، والتي تنعكس وبالتالي على الرقم القياسي للأسعار، لقد تم اعتماد متوسطات أسعار سنة 1996، كسنة أساس يتم مقارنة الأسعار الجارية نسبة لها، وذلك لتوفر أسعار السلع المختارة طيلة هذه السنة، إضافة إلى ظهور نتائج مسح إنفاق واستهلاك الأسرة والذي اعتمدنا عليه في حساب الأهمية النسبية للسلع.

ب- الأهمية النسبية للسلع والخدمات (أوزان الترجيح):

- أسعار المستهلك:

تم تنفيذ مسح إنفاق واستهلاك الأسرة عام 1996 على عينة من الأسر بلغت 4550 أسرة، بناءً عليه تم رصد حجم الاستهلاك من السلع والخدمات للمستهلك الفلسطيني، واحتسبت الأهمية النسبية للسلع والخدمات (أوزان الترجيح) خلال تلك الفترة، وعليه فإن وزن السلعة ما هو إلا جزء من مائة ألف وهو الوزن الإجمالي لسلة المستهلك. (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2004،ص23)

ت- من الأرقام القياسية العامة التي يمكن استخدامها ما يلي: (أبو خليل، 1986، ص219)

1- الرقم القياسي لأسعار الجملة.

2- الرقم القياسي الضمني للناتج القومي الإجمالي.

3- الرقم القياسي لأسعار المستهلكين.

أن الرقم القياسي لأسعار المستهلكين يعتبر أفضل هذه الأرقام وذلك للأسباب التالية:

- إن هذا المقياس أصبح معروفاً وعملياً للتعبير عن التغير في مستويات الأسعار ومن ثم للتعبير عن التغير في قيمة النقود.

- إن هذا المقياس أقل تأثراً بالتغيرات الفنية والتكنولوجية التي تحدث بعكس الحال مع بعض الأرقام القياسية المتخصصة.

- إن هذا المقياس أقل تأثيراً بالتقلبات العرضية التي تحدث في الأسعار بعكس الحال مع الرقم القياسي لأسعار الجملة.

يتم احتساب الرقم القياسي الخاص في نهاية العام من خلال المعادلة التالية:-

$$\frac{\text{الرقم القياسي الخاص خلال شهر 12 للعام المطلوب + الرقم القياسي الخاص خلال شهر 1 للعام التالي}}{2}$$

احتساب الرقم القياسي الخاص في بداية العام التالي = مخرجات المعادلة السابقة

أولاً:- بند الأراضي والمباني تم التعبير عنه ببند المسكن حيث لا يوجد بند للأراضي والمباني لدى الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني

- الرقم القياسي أول عام 2000 = 122.53(الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2005- أ،ص40-43)

- الرقم القياسي في نهاية عام 2000 = $\frac{129.34 + 129.71}{2}$ = 129.53

- الرقم القياسي في بداية عام 2001 = 129.53

- الرقم القياسي في نهاية عام 2001 = $\frac{140.14 + 138.51}{2}$ = 139.33

- الرقم القياسي في بداية عام 2002 = 139.33

- الرقم القياسي في نهاية عام 2002 = $\frac{149.47 + 147.51}{2}$ = 148.49

- الرقم القياسي في بداية عام 2003 = 148.49

- الرقم القياسي في نهاية عام 2003 = $\frac{148.29 + 149.68}{2}$ = 148.99

- الرقم القياسي في بداية عام 2004 = 148.99

- الرقم القياسي في نهاية عام 2004 = 155.17

وقد تم تفصيل بند الأراضي والمباني الى بندين بنسبة افتراضية كالتالي:-

(أ) بند الأراضي = $\frac{2}{3}$ × التكلفة التاريخية لبند الأراضي والمباني.

(ب) بند المباني = $\frac{1}{3}$ × التكلفة التاريخية لبند الأراضي والمباني.

ثانياً:- الرقم القياسي الخاص لبند السيارات يتمثل في بند خدمات النقل في الأراضي الفلسطينية حيث لا يوجد بند للسيارات في الأرقام القياسية

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2000 = 115.04(الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2005-ب)

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2000 = $\frac{142.41 + 146.58}{2}$ = 144.50

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2001 = 144.50

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2001 = $\frac{168.23 + 168.23}{2}$ = 168.23

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2002 = 168.23

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2002 = $\frac{213.78 + 213.78}{2}$ = 213.78

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2003 = 213.78

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2003 = $\frac{254.42 + 254.42}{2}$ = 254.42

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2004 = 254.42

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2004 = 255.09

ثالثاُ: - الرقم القياسي الخاص لبند الأثاث والأجهزة المكتبية طبقاً لأسعار المستهلكين في الأراضي الفلسطينية يعبر عنه ببند الأثاث في الرقم القياسي الخاص لأسعار المستهلكين في الأراضي الفلسطينية.

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2000 = 132.73(الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2005-ت)

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2000 = $\frac{126.54 + 134.23}{2}$ = 130.39

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2001 = 130.39

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2001 = $\frac{121.30 + 123.11}{2}$ = 122.21

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2002 = 122.21

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2002 = $\frac{131.15 + 131.62}{2}$ = 131.39

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2003 = 131.39

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2003 = $\frac{135.58 + 130.56}{2}$ = 133.07

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2004 = 133.07

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2004 = 140.35

رابعاً: - الرقم القياسي الخاص لبند السلعة (Y) طبقاً لأسعار المستهلكين في الأراضي الفلسطينية

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2000 = 137.99 (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2005-ث)

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2000 = $\frac{140.47 + 139.24}{2}$ = 139.86

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2001 = 139.86

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2001 = $\frac{141.36 + 141.08}{2}$ = 141.22

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2002 = 141.22

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2002 = $\frac{163.88 + 164.05}{2}$ = 163.96

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2003 = 163.96

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2003 = $\frac{166.76 + 167.23}{2}$ = 167

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2004 = 167

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2004 = 169.42

خامساً: - الرقم القياسي الخاص لأسعار الجملة مستورد لبند الآلات في الأراضي الفلسطينية

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2000(الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2000،ص42)

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 1999 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2000 / 2

= $\frac{116.21 + 116.31}{2}$ = 116.26

- الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2000 = 116.21(الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2003،ص119)

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2000

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 2000 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2001 / 2

= $\frac{113.95 + 116.21}{2}$ = 115.08

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2001

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 2000 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2001 / 2

= $\frac{113.95 + 116.21}{2}$ = 115.08

- الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2001 = 113.95

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2001

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 2001 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2002 / 2

= $\frac{116.82 + 113.95}{2}$ = 115.39

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2002

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 2001 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2002 / 2

= 116.82 + 113.95 = 115.39
2

- الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2002 = 116.82

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2002

= الرقم القياسي الخاص خلال عام 2002 + الرقم القياسي الخاص خلال عام 2003
2

= 116.82 + 116.82 = 117.93
2

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2003 = 117.93

- الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2003 = 119.04

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2003 (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2005-أ،ص102)

= الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2003 + الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2004
2

= 124.70 + 119.04 = 121.87
2

- الرقم القياسي الخاص في بداية عام 2004 = 121.87

- الرقم القياسي الخاص في خلال عام 2004 = 124.70

- الرقم القياسي الخاص في نهاية عام 2004 = 126.49 (مقابلة هاتفية مع عبد العفو جمعة، 2006)

سادساً: - الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين خلال الأعوام التالية

عام 1996 = 100

عام 1997 = 107.62

عام 1998 = 113.63

عام 1999 = 119.93

عام 2000 = 123.28

عام 2001 = 124.79

عام 2002 = 131.92

عام 2003 = 137.73

عام 2004 = 141.86

يتم احتساب الرقم القياسي العام في نهاية العام من خلال التالي:

الرقم القياسي العام خلال شهر 12 للعام المطلوب + الرقم القياسي العام خلال شهر 1 للعام التالي

2

احتساب الرقم القياسي العام في بداية العام التالي = مخرجات المعادلة السابقة

- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 1999 = $\frac{121.76 + 120.57}{2}$ = 121.17
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 1999 = $\frac{123.73 + 123.22}{2}$ = 123.64
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 2000 = 123.64
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 2000 = $\frac{123.90 + 124.25}{2}$ = 124.08
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 2001 = 124.08
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 2001 = $\frac{127.64 + 126.53}{2}$ = 127.09
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 2002 = 127.09
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 2002 = $\frac{135.27 + 134.67}{2}$ = 134.97
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 2003 = 134.97
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 2003 = $\frac{141.24 + 139.78}{2}$ = 140.51
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في بداية عام 2004 = 140.51
- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلكين في نهاية عام 2004 = 145.26

5-1-7 الصعوبات التي واجهت الباحث خلال إنجاز هذه الدراسة:

1-عدم وجود عملة وطنية فلسطينية.

2-عدم وجود أرقام قياسية خاصة لبعض البنود محل الفحص لدى الجهاز المركزي للإحـــصاء الفلسطيني.

3-وجود رقم قياسي واحد للبند خلال العام بالنسبة لكل فئة من فئات أسعار الجملة.

4-ندرة وجود مختصين أكاديميين في مجال محاسبة التضخم.

5-1-8 معطيات الدراسة التطبيقية:

1- يتم تطبيق الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك في فلسطين لتعديل القوة الشرائية للنقود وذلك وفقا لمتطلبات البيان رقم (3) الصادر عن هيئة المبادىء المحاسبية "APB" في عام 1969 بعنوان تعديل القوائم المالية وفق تغير المستوى العام للأسعار .

2- يتم تطبيق الرقم القياسي الخاص لأسعار المستهلك حسب كل بند للحصول على التكلفة الاستبدالية.

3- يتم تطبيق الرقم القياسي الخاص لبند الآلات طبقاً للرقم القياسي لأسعار الجملة المستوردة وذلك للآتي:-

أ- لا يوجد رقم قياسي خاص بالآلات في الأرقام القياسية لأسعار المستهلك.

ب-الآلات غير مصنعة في فلسطين لذلك اختار الباحث الرقم القياسي لأسعار الجملة المستوردة.

4-يتم تعديل بنود القوائم المالية التقليدية الغير نقدية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للحصول على التكلفة الاستبدالية ، وذلك لعدم توفر قيمة جارية على أساس موضوعي لتلك البنود .علما بأن استخدام الأرقام القياسية الخاصة أحد طرق الحصول على التكلفة الاستبدالية وفقا لمتطلبات FASB.

5-يتم تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.

6-يتم عمل متوسط للأرقام خلال العام من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{\text{الرقم القياسي الخاص بأول العام + الرقم القياسي الخاص في نهاية العام}}{2}$$

7- يتم تعديل بند الأراضي والمباني بالرقم القياسي الخاص لأسعار المستهلك لبند المسكن حيث لا يوجد بند أراضي أو مباني لدى الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

8- يتم تعديل بند السيارات بالرقم القياسي الخاص لأسعار المستهلك لبند خدمات النقل حيث لا يوجد بند سيارات لدى الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

9- يتم تعديل بند الأثاث والأجهزة المكتبية بالرقم القياسي الخاص لأسعار المستهلك لبند الأثاث وذلك للآتي:-

أ- لم تزود الشركة محل الدراسة الباحث بتفصيل لهذا البند.

ب- لا يوجد لدى الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني رقم قياس خاص لبند الأجهزة المكتبية.

10- تقوم الشركة بشراء المواد الخام مرة واحدة في بداية العام حسب إفادة الشركة.(مقابلة هاتفية مع عبد الله عبد الله، 2005)

11- يعتبر صافي الرصيد النقدي أول المدة وفقاً لما هو ظاهر في ميزانية 1999/12/31 وبضاعة أول المدة وفقاً لما هو ظاهر ببند المخزون في ميزانية 1999/12/31 ،وذلك حيث أن بداية تحليل القوائم المالية من عام2000-2004.

12- تقوم الشركة بشراء الأصول في بداية كل عام حسب السياسة المتبعة.

13- يتم فصل بند الأراضي والمباني افتراضياً كالتالي:

أ- بند الأراضي = $\frac{2}{3}$ × تكلفة بند الأراضي والمباني حيث الأراضي لا تستهلك

ب- بند المباني = $\frac{1}{3}$ × تكلفة بند الأراضي والمباني حيث أن الشركة لم تزود الباحث بتفصيل لهذا البند

14- يتم اعتماد سنة 1996 كسنة أساس لتعديل البنود حيث هي سنة الأساس في الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

15- يتم تعديل القوائم المالية لشركة محل الدراسة لمدة خمس سنوات من سنة 2000- 2004 وذلك وفقاً لمتطلبات FASB NO.89 الصادر عام 1986أن تكون مدة تعديل القوائم المالية خمس سنوات لدراسة أثر التضخم على تلك القوائم المالية.

16- يشير الواقع العملي أن التغيرات في الأسعار الخاصة لا تحدث طفرة واحدة، وإنما تحدث بالتدريج خلال السنة، ولذلك يتم تحديد قيمة الإهلاك الجاري على أساس متوسط الرقم القياسي الخاص. (شحاتة، بدوي، 2002، ص392)

- متوسط القيمة الجارية = $\frac{\text{القيمة الجارية أول المدة + القيمة الجارية في نهاية المدة}}{2}$

- قيمة الإهلاك الجاري = متوسط القيمة الجارية × نسبة الاستهلاك

17- **التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية**:- (عبد الحميد، 1975، ص74-75)

-يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل نوع من أنواع هذه البنود عند المحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار.

-**البنود النقدية**:

هي البنود المحدد قيمتها عن طريق عقد أو ما شابه ذلك في شكل عدد ثابت من الوحدات النقدية بغض النظر عن تغيرات الأسعار ويمكن تبويب البنود النقدية في قائمة المركز المالي على النحو التالي:

أ- أصول نقدية: مثل النقدية والمدينين والاستثمارات في سندات حكومية.

ب- خصوم نقدية: مثل الدائنين وأوراق الدفع والقروض.

ت- حقوق الملكية: وهي الحقوق المتمثلة في شكل عدد ثابت من الجنيهات كالأسهم الممتازة.

-**البنود غير النقدية**: تعتبر كل البنود الأخرى بخلاف البنود النقدية في قائمة المركز المالي بنوداً غير نقدية. ويمكن تبويب البنود غير النقدية في قائمة المركز المالي على النحو التالي:

أ- أصول غير نقدية: مثل الأصول الثابتة والمخزون.

ب- خصوم غير نقدية: مثل القروض الخارجية التي تدفع بالعملة الأجنبية.

ت- حقوق الملكية: جميع حقوق الملكية من رأس مال مدفوع واحتياطيات وأرباح محتجزة

وتعتبر بنوداً غير نقدية (فيما عدا حقوق الملكية المتمثلة في بنود نقدية كالأسهم الممتازة) فالبنود النقدية بطبيعتها غير قابلة للتعديل طبقاً للتغير في المستوى العام للأسعار نظراً لأنها بطبيعتها تظهر في قائمة المركز المالي معبراً عنها بالقوة الشرائية لوحدة النقد السائدة في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

أما البنود غير النقدية فهي بطبيعتها قابلة للتعديل طبقاً للتغير في كلا من المستوى العام والمستوى الخاص للأسعار.

18- **مكاسب الحيازة المحققة تتكون من التالي**:

مكاسب الحيازة المحققة عن أقساط الاستهلاك+ مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة

19- **مكاسب الحيازة غير المحققة تتكون من التالي**:

مكاسب الحيازة غير المحققة عن المخزون + مكاسب الحيازة غير المحققة عن القيمة الصافية للأصول.

20- يتم اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، وسواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري.وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه (الدخل القابل للتوزيع) (الشيرازي، 1990، ص537) وفقاً لمفهوم الدخل القابل للتوزيع يتم احتساب مكاسب (خسائر) القوة الشرائية أيضاً ضمن تسويات رأس المال ولا تعتبر من عناصر الدخل الدوري كي لا يتم توزيعها.

5-1-9 بناء النموذج

أولاً: قائمة الدخل

1- بند المبيعات

أ- تكلفة تاريخية معدلة=

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في خلال العام

ب- تكلفة استبدالية

التكلفة التاريخية فقط (لا تعدل)

ت- تكلفة استبدالية معدلة=

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في خلال العام

2- تكلفة المبيعات

أ- تكلفة تاريخية معدلة=

= {بضاعة أول المدة × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء

+ تكلفة المشتريات × **الرقم** القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء

- بضاعة آخر المدة (بسعر التكلفة) × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء}

ب- تكلفة استبدالية =

(بضاعة أول المدة × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

+ تكلفة المشتريات × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

- بضاعة آخر المدة(بسعر التكلفة) × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء)

ت- تكلفة استبدالية معدلة =

{بضاعة أول المدة (بسعر التكلفة) × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء الرقم القياسي العام في وقت الشراء

+ تكلفة المشتريات × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء الرقم القياسي العام في وقت الشراء

- بضاعة آخر المدة (بسعر التكلفة) × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء}

3- بنود مصاريف صناعية مباشرة ومصاريف عامة

في كل الحالات أ، ب، ت

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في خلال العام

ثانياً: قائمة المركز المالي

1- تعديل الأصول الثابتة

أ- تكلفة تاريخية معدلة=

الرصيد في1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء

(+) إضافات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام
الرقم القياسي العام في وقت الشراء

ب- تكلفة استبدالية =

الرصيد في1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

(+) إضافات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام
الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

ت- تكلفة استبدالية معدلة=

الرصيد في 1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام / الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في وقت الشراء

(+) إضافات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام / الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في وقت الشراء

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام / الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في وقت الشراء

2- تعديل الاستهلاكات

أ- تكلفة تاريخية معدلة=

الرصيد في1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي العام في وقت شراء الأصل

(+) إضافات خلال العام (القسط السنوي للاستهلاك)

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي العام في وقت الشراء

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي العام في وقت شراء الأصل

ب- تكلفة استبدالية =

الرصيد في1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص وقت شراء الأصل

(+) إضافات خلال العام(القسط السنوي للاستهلاك)

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص وقت شراء الأصل

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص وقت شراء الأصل

ت- تكلفة استبدالية معدلة=

الرصيد في1/1

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص في وقت شراء الأصل الرقم القياسي العام في وقت شراء الأصل

(+) إضافات خلال العام(القسط السنوي للاستهلاك)

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص في وقت شراء الأصل الرقم القياسي العام في وقت شراء الأصل

(-) استبعادات خلال العام

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص في وقت شراء الأصل الرقم القياسي العام في وقت شراء الأصل

3- رأس المال في كل الحالات أ ، ب ، ت

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي العام في وقت الحصول عليه

4- المخزون

أ- تكلفة تاريخية معدلة =

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي العام في وقت الشراء

ب- تكلفة استبدالية=

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء

ت- تكلفة استبدالية معدلة=

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية العام × الرقم القياسي العام في نهاية العام

الرقم القياسي الخاص في وقت الشراء الرقم القياسي العام في وقت الشراء

المبحث الثاني

تعديل بنود القوائم المالية

ويتكون من:

5-2-1 مقدمة

5-2-2 الأصول الثابتة واستهلاكاتها

5-2-3 أرباح الحيازة

5-2-4 مخصصات الاستهلاك

5-2-5 تكلفة المبيعات

5-2-6 مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود

5-2-1 مقدمة

لكي يتم اختبار نموذج التضخم المقترح للتطبيق في فلسطين لا بد من تعديل كافة بنود القوائم المالية للشركة محل الدراسة طيلة مدة الدراسة والبالغة خمس سنوات من 2000- 2004 ، لذا عمد الباحث إلى تعديل تلك البنود عبر تصميم الجداول التالية:-

أولا: جدول لكل بند من البنود غير النقدية في القوائم المالية لكل عام ابتداء من 2000وحتي 2004

ثانيا: جدول تجميعي لكل بند من البنود غير النقدية في القوائم المالية يشمل كافة سنوات الدراسة (خمس سنوات).

ثالثا: جدول لبيان تكلفة المبيعات.

رابعا: جدول يبرز العلاقة بين بعض البنود وذلك لاستخراج مكاسب وخسائر الحيازة المحققة والغير محققة.

والجداول كالتالي:

5-2-2 الأصول الثابتة واستهلاكاتها:

جدول رقم (6) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2000

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة /12/31 2000
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2000/1/1	907275	144.50 / 100	1311012	124.08 / 100	1626704
(+) إضافات خلال عام 2000	3111266	144.50 / 115.04	3908014	124.08 / 123.64	3921922
(-) استبعاد خلال العام 2000	509957	144.50 / 100	736888	124.08 / 100	914330
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**3508584**		**4482138**		**4634296**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	783585	144.50 / 100	1132280	124.08 / 100	1404933
(+) استهلاك عام 2000	318809	1.2775	407278	1.0339	421085
(-) استبعاد خلال عام 2000	373917	144.50 / 100	540310	124.08 / 100	670417
مجموع الاستهلاك في 2000/12/13	**728477**		**999248**		**1155601**
التكلفة الصافية للسيارات في 2000/12/31	**2780107**		**3482890**		**3478695**

إيضاحات جدول رقم (6)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2000** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{4482138}{3508584} = 1.2775$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في بداية العام

$$= \frac{4634296}{4482138} = 1.0339$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2000** $= \frac{4482138+5308584}{2} = 3995361$

$$\text{نسبة الاستهلاك} = \frac{\text{استهلاك عام } 2000}{\text{رصيد كلفة الاصل في نهاية العام}}$$

$$= \frac{318809}{3508584} = 0.0909$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2000 = 3995361 × نسبة الاستهلاك

= 3995361 × 0.0909 = 363178

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2000** = 363178 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 363178 \times \frac{124.08}{123.28} = 365535$$

جدول رقم (7) الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2000/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2000/1/1	907275	$\frac{124.08}{100}$	1125747
(+) إضافات خلال عام 2000	3111266	$\frac{124.08}{123.64}$	3122338
(-) استبعادات خلال العام 2000	509957	$\frac{124.25}{100}$	633622
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**3508584**		**3614463**
الاستهلاك رصيد كلفة الأصل كما في 2000/1/1	783585	$\frac{124.08}{100}$	972272
(+) استهلاك عام 2000	318809	1.0302	328437
(-) استبعاد خلال العام	373917	$\frac{124.08}{100}$	463956
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	**728477**		**836753**
التكلفة صافية للسيارات في 2000/12/31	**2780107**		**2777710**

إيضاحات جدول رقم (7)

$$\text{معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام } 2000 = \frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$$

$$= \frac{3614463}{3508584} = 1.0302$$

جدول رقم (8) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2000

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2000/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2000/1/1	26378129	115.08 / 100	30355951	124.08 / 100	37665664
(+) إضافات خلال عام 2000	6280396	115.08 / 116.26	6216652	124.08 / 123.64	6238775
(-) استبعاد خلال العام 2000	36357	115.08 / 100	41840	124.08 / 100	51915
رصيد كلفة الماكنات كما في 2000/12/31	**32622168**		**36530763**		**43852524**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	18773799	115.08 / 100	21604888	124.08 / 100	26807345
(+) استهلاك عام 2000	1471108	1.1198	1647347	1.2004	1977475
(-) استبعاد خلال العام 2000	36357	115.08 / 100	41840	124.08 / 100	51915
مجموع الاستهلاك في 200/12/31	**20208550**		**23210395**		**28732905**
التكلفة الصافية للمكانات 2000/12/31	**12413618**		**13320368**		**15119619**

إيضاحات جدول رقم (8)

1) معامل الاستهلاك الجاري لعام 2000 = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$1.1198 = \frac{36530763}{32622168} =$$

2) معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000 = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$1.2004 = \frac{43852524}{36530763} =$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2000** = $\frac{36530763+32622168}{2}$ = 34576466

نسبة الاستهلاك = $\frac{\text{استهلاك عام } 2000}{\text{رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام}}$

$$= \frac{1471108}{32622168} = 0.0451$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2000 = 34576466 × نسبة الاستهلاك

= 34576466 ×0.0451 = 1559399

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2000 = 1559399 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 1559399 \times \frac{124.08}{123.28} = 1569518$$

جدول رقم (9) الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2000/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2000/1/1	26378129	$\frac{124.08}{100}$	32729982
(+) إضافات خلال عام 2000	6280396	$\frac{124.08}{123.64}$	6302746
(-) استبعادات خلال عام 2000	36357	$\frac{124.08}{100}$	45112
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**32622168**		**38987616**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	18773799	$\frac{124.08}{100}$	23294530
(+) استهلاك عام 2000	1471108	1.1951	1758121
(-) استبعاد خلال العام 2000	36357	$\frac{124.08}{100}$	45112
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	**20208550**		**25007539**
التكلفة الصافية للماكنات في 2000/12/31	**12413618**		**13980077**

إيضاحات جدول رقم (9)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل الخاص بعام 2000 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{38987616}{32622168} = 1.1951$$

جدول رقم (10) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبة لعام 2000

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2000/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1804814	$\frac{130.39}{100}$	2353297	$\frac{124.08}{100}$	2919971
(+) إضافات خلال عام 2000	647091	$\frac{130.39}{132.73}$	635683	$\frac{124.08}{123.64}$	637945
رصيد كلفة الأصل كم في 2000/12/13	**2451905**		**2988980**		**3557916**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1369569	$\frac{130.39}{100}$	1785781	$\frac{124.08}{100}$	2215797
(+) استهلاك عام 2000	173266	1.2190	211211	1.1903	251405
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	**1542835**		**1996992**		**2467202**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2000/12/31	**909070**		**991988**		**1090714**

إيضاحات جدول رقم (10)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2000** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{2988980}{2451905} = 1.2190$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{3557916}{2988980} = 1.1903$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2000** $= \frac{2988980 + 2451905}{2} = 2720443$ شيقل

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2000 / رصيد كلفة الأصل في نهاية العام

$$= \frac{173266}{2451905} = 0.0707$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2000 = 2720443 × نسبة الاستهلاك

= 2720443 ×0.0707= 192335

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2000** = 192335 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 192335 \times \frac{124.08}{123.28} = 193583$$

جدول رقم (11) الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2000/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1804814	$\frac{124.08}{100}$	2239413
(+) إضافات خلال العام عام 2000	647091	$\frac{124.08}{123.64}$	649394
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**2451905**		**2888807**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1369569	$\frac{124.08}{100}$	1699361
(+) استهلاك عام 2000	173266	1.1782	204142
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	**1542835**		**1903503**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2000/12/31	**909070**		**985304**

ايضاحات جدول رقم (11)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل الخاص بعام 2000 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{2888807}{2451905} = 1.1782$$

جدول رقم (12) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2000

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2000/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1843363	$\frac{129.53}{100}$	2387708	$\frac{124.08}{100}$	2962668
(+) إضافات خلال عام 2000	66157	$\frac{129.53}{122.53}$	69936	$\frac{124.08}{123.64}$	70185
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**1909520**		**2457644**		**3032853**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	903422	$\frac{129.53}{100}$	1170203	$\frac{124.08}{100}$	1451987
(+) استهلاك عام 2000	86879	1.2870	111813	1.2340	137978
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	990301		1282016		1589965
التكلفة الصافية المباني في 2000/12/31	919219		1175628		1442888

إيضاحات جدول رقم (12)

(ملاحظة هامة: تم فصل بند أراضي ومباني إلي النسبة التالية افتراضيا $\frac{2}{3}$ للأراضي حيث الأراضي لا تستهلك و $\frac{1}{3}$ للمباني)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2000** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{2457644}{1909520} = 1.2870$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{3032853}{2457644} = 1.2340$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2000** $= \frac{2457644 + 1909520}{2} = 2183582$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2000 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$0.0455 = \frac{86879}{1909520} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2000 = 2183582 × نسبة الاستهلاك

$$= 2183582 \times 0.0455 = 99353$$

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2000** = 99353 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 99353 \times \frac{124.08}{123.28} = 99998$$

جدول رقم (13) الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2000/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2000/1/1	1843363	$\frac{124.08}{100}$	2287245
(+) إضافات خلال العام 2000	66157	$\frac{124.08}{123.64}$	66392
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**1909520**		**2353637**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2000/1/1	903422	$\frac{124.08}{100}$	1120966
(+) استهلاك عام 2000	86879	1.2326	107087
مجموع الاستهلاك في 2000/12/31	**990301**		**1228053**
التكلفة الصافية للمباني في 2000/12/31	**919219**		**1125584**

إيضاحات جدول رقم (13)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل الخاص بعام 2000 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{2353637}{1909520} = 1.2326$$

جدول رقم (14) التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2000

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة /12/31 2000
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2000/1/1	3686726	129.53 / 100	4775416	124.08 / 100	5925336
(+) إضافات خلال عام 2000	132315	129.53 / 122.53	139874	124.08 / 123.64	140372
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**3819041**		**4915290**		**6065708**

جدول رقم (15) التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2000

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2000/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2000/1/1	3686726	124.08 / 100	4574490
(+) إضافات خلال عام 2000	132315	124.08 / 123.64	132786
رصيد كلفة الأصل كما في 2000/12/31	**3819041**		**4707276**

جدول رقم (16) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2001

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2001/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2001/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2001/1/1	3508584	168.23 / 100	5902491	127.09 / 100	7501476
(+) إضافات خلال عام 2001	145068	168.23 / 144.50	168891	127.09 / 124.08	172988
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**3653652**		**6071382**		**7674464**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	728477	168.23 / 100	1225517	127.09 / 100	1557509
(+) استهلاك عام 2001	428007	1.6617	711219	1.2640	898981
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	1156484		1936736		2456490
التكلفة الصافية للسيارات في 2001/12/31	2497168		4134646		5217974

إيضاحات جدول رقم (16)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2001** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{6071382}{3653652} = 1.6617$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2001** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{7674464}{6071382} = 1.2640$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2001** $= \frac{6071382 + 4482138}{2} = 5276760$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2001 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$= \frac{428007}{3653652} = 0.117\,1$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2001 = 5276760 × نسبة الاستهلاك

= 5276760 × 0.1171 = 617909

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2001** = 617909 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 617909 \times \frac{127.09}{124.79} = 629297$$

جدول رقم (17) الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في1/1 /2001	3508584	$\frac{127.09}{100}$	4459059
(+) إضافات خلال عام 2001	145068	$\frac{127.09}{124.08}$	148587
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**3653652**		**4607646**
الاستهلاك رصيد المدور كما في 2001/1/1	728477	$\frac{127.09}{100}$	925821
(+) استهلاك عام 2001	428007	1.2611	539760
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**1156484**		**1465581**
التكلفة الصافية للسيارات في 2001/12/31	**2497168**		**3142065**

إيضاحات جدول رقم (17)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2001 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4607646}{3653652} = 1.2611$$

جدول رقم (18) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2001

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2001/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2001/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2001/1/1	32622168	115.39 / 100	37642720	127.09 / 100	47840132
(+) إضافات خلال عام 2001	493371	115.39 / 115.08	494700	127.09 / 124.08	506701
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**33115539**		**38137420**		**48346833**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	20208550	115.39 / 100	23318646	127.09 / 100	29635667
(+) استهلاك عام 2001	1839181	1.1516	2118001	1.2677	2684990
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**22047731**		**25436647**		**32320657**
التكلفة الصافية للماكنات في 2001/12/31	**11067808**		**12700773**		**16026176**

إيضاحات جدول رقم (18)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2001** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{38137420}{33115539} = 1.1516$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2001** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{48346833}{38137420} = 1.2677$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2001** $= \frac{38137420 + 36530763}{2} = 37334091$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2001 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$= \frac{1839181}{33115539} = 0.0555$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2001 = 37334091× نسبة الاستهلاك

= 37334091 ×0.0555 = 2072042

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2001= 2072042× $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 2072042 \times \frac{127.09}{124.79} = 2110232$$

جدول رقم (19) الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2001/1/1	32622168	$\frac{127.09}{100}$	41459513
(+) إضافات خلال عام 2001	493371	$\frac{127.09}{124.08}$	505339
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**33115539**		**41964852**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	20208550	$\frac{127.09}{100}$	25683046
(+) استهلاك عام 2001	1839181	1.2672	2330610
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**22047731**		**28013656**
التكلفة الصافية للماكنات في2001/12/31	**11067808**		**13951196**

إيضاحات جدول رقم (19)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2001 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{41964852}{33115539} = 1.2672$$

جدول رقم (20) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2001

البند	التكلفة التاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2001/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2001/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2001/1/1	2451905	122.21 / 100	2996473	127.09 / 100	3808218
(+) إضافات خلال عام 2001	168682	122.21 / 130.39	158100	127.09 / 124.08	161935
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**2620587**		**3154573**		**3970153**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	1542835	122.21 / 100	1885499	127.09 / 100	2396280
(+) استهلاك عام 2001	241484	1.2038	290698	1.2585	365844
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**1784319**		**2176197**		**2762124**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2001/12/31	**836268**		**978376**		**1208029**

إيضاحات جدول رقم (20)

1) معامل الاستهلاك الجاري لعام 2001 = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

= 3154573 / 2620587 = 1.2038

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2001** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

= 3970153 / 3154573 = 1.2585

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2001** = (3154573 + 2988980) / 2 = 3071777

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2001 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

= 241484 / 2620587 = 0.0921

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2001 = 3071777 × نسبة الاستهلاك

= 3071777 ×0.0921 = 282911

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2001** = 282911 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 282911 \times \frac{127.09}{124.79} = 288125$$

جدول رقم (21) الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2001/1/1	2451905	$\frac{127.09}{100}$	3116126
(+) إضافات خلال عام 2001	168682	$\frac{127.09}{124.08}$	172774
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**2620587**		**3288900**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	1542835	$\frac{127.09}{100}$	1960789
(+) استهلاك عام 2001	241484	1.2550	303062
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**1784319**		**2263851**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2001/12/31	**836268**		**1025049**

إيضاحات جدول رقم (21)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2001 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{3288100}{2620587} = 1.2550$$

جدول رقم (22) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2001

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2001/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2001/12/31
كلفة المباني الرصيد المدور كما ف 2001/1/1	1909520	$\frac{139.33}{100}$	2660534	$\frac{127.09}{100}$	3381273
(+) إضافات خلال عام 2001	1634074	$\frac{139.33}{129.53}$	1757705	$\frac{127.09}{124.08}$	1800344
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**3543594**		**4418239**		**5181617**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	990301	$\frac{139.33}{100}$	1379786	$\frac{127.09}{100}$	1753571
(+) استهلاك عام 2001	146581	1.2468	182757	1.1728	214338
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**1136882**		**1562543**		**1967909**
التكلفة الصافية للمباني في 2001/12/31	**2406712**		**2855696**		**3213708**

إيضاحات جدول رقم (22)

(ملاحظة هامة: تم فصل بند أراضي ومباني إلي النسبة التالية افتراضيا $\frac{2}{3}$ للأراضي حيث الأراضي لا تستهلك و $\frac{1}{3}$ للمباني)

1) معامل الاستهلاك الجاري لعام 2001 =

$$\frac{\text{التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$$

$$1.2468 = \frac{4418239}{3543594} =$$

2) معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000 =

$$\frac{\text{التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام}}$$

$$1.1728 = \frac{5181617}{4418239} =$$

3) متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2001 $= \frac{4418239 + 2457644}{2} = 3437942$

$$\textbf{نسبة الاستهلاك} = \frac{\text{استهلاك عام } 2001}{\text{رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام}}$$

$$= \frac{146581}{3543594} = 0.0414$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2001 = 3437942 × نسبة الاستهلاك

= 3437942 ×0.0414 = 142331

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2001 = 142331 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 142331 \times \frac{127.09}{124.79} = 144954$$

جدول رقم (23) الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل العديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2001/1/1	1909520	$\frac{127.09}{100}$	2426809
(+) إضافات خلال عام 2001	1634074	$\frac{127.09}{124.08}$	1673714
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**3543594**		**4100523**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2001/1/1	990301	$\frac{127.09}{100}$	1258574
(+) استهلاك عام 2001	146581	1.1572	169624
مجموع الاستهلاك في 2001/12/31	**1136882**		**1428198**
التكلفة الصافية للمباني قي 2001/12/31	**2406712**		**2672325**

إيضاحات جدول رقم (23)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2001 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4100523}{3543594} = 1.1572$$

جدول رقم (24) التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2001

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية /12/31 2001	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة /12/31 2001
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2001/1/1	3819041	139.33 100	5321070	127.09 100	6762548
(+) إضافات خلال عام 2001	3268148	139.33 129.53	3515410	127.09 124.08	3600689
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**7087189**		**8836480**		**10363237**

جدول رقم (25) التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2001

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2001/1/1	3819041	127.09 100	4853619
(+) إضافات خلال عام 2001	3268148	127.09 124.08	3347429
رصيد كلفة الأصل كما في 2001/12/31	**7087189**		**8201048**

جدول رقم (26) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج لبند السيارات لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2002/1/1	3653652	213.78 / 100	7810777	134.97 / 100	10542206
(-) استبعادات خلال عام 2002	618722	213.78 / 100	1322704	134.97 / 100	1785253
رصيد كلفة الأصل في 2002/12/31	**3034930**		**6488073**		**8756953**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1156484	213.78 / 100	2472331	134.97 / 100	3336906
(+) استهلاك عام 2002	402067	2.1378	859539	1.3497	1160120
(-) استبعاد خلال العام 2002	64545	213.78 / 100	137984	134.97 / 100	186237
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**1494006**		**3193886**		**4310789**
التكلفة الصافية للسيارات في 2002/12/31	**1540924**		**3294187**		**4446164**

ايضاحات جدول رقم (26)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2002** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{6488073}{3034930} = 2.1378$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{8756953}{6488073} = 1.3497$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2002** $= \frac{6488073 + 6071382}{2} = 6279728$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2002 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$0.1325 = \frac{402067}{3034930} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2002 = 6279728 × نسبة الاستهلاك

$$= 6279728 \times 0.1325 = 832064$$

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2002** =832064 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 832064 \times \frac{134.97}{131.92} = 851301$$

جدول رقم (27) الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2002/1/1	3653652	$\frac{134.97}{100}$	4931334
(-) استبعاد خلال العام 2002	618722	$\frac{134.97}{100}$	835089
رصيد كلفة الأصل في 2002/12/31	**3034930**		**4096245**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1156484	$\frac{134.97}{100}$	1560906
(+) استهلاك عام 2002	402067	1.3497	542670
(-) استبعاد خلال العام 2002	64545	$\frac{134.97}{100}$	87116
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**1494006**		**2016460**
التكلفة الصافي للسيارات	**1540924**		**2079785**

ايضاحات جدول رقم (27)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2002 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4096245}{3034930} = 1.3497$$

جدول رقم (28) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2002/1/1	33115539	117.93 / 100	39053155	134.97 / 100	52710044
(+) إضافات خلال عام 2002	246893	117.93 / 115.39	252328	134.97 / 127.09	267973
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**33362432**		**39305483**		**52978017**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	22047731	117.93 / 100	26000889	134.97 / 100	35093400
(+) استهلاك عام 2002	1787600	1.1781	2105972	1.3479	2838639
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**23835331**		**28106861**		**37932039**
التكلفة الصافية للماكنات في 2002/12/31	**9527101**		**11198622**		**15045978**

ايضاحات جدول رقم (28)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2002** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{39305483}{33362432} = 1.1781$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{52978017}{39305483} = 1.3479$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2002** $= \frac{39305483 + 38137420}{2} = 38721452$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2002 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$0.0536 = \frac{1787600}{33362432} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2002 = 38721452 × نسبة الاستهلاك

= 38721452 × 0.0536 = 2075470

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2002** = 2075470 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 2075470 \times \frac{134.97}{131.92} = 2123455$$

جدول رقم (29) الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2002/1/1	33115539	$\frac{134.97}{100}$	44696043
(+) إضافات خلال عام 2002	246893	$\frac{134.97}{127.09}$	262201
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**33362432**		**44958244**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	22047731	$\frac{134.97}{100}$	29757823
(+) الاستهلاك عام 2000	1787600	1.3476	2408970
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**23835331**		**32166793**
التكلفة الصافية للماكنات في 2002/12/31	**9527101**		**12791451**

ايضاحات جدول رقم (29)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2002 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{44958244}{33362432} = 1.3476$$

جدول رقم (30) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة الكهربية الرصيد المدور كما في 2002/1/1	2620587	131.39 / 100	3443189	134.97 / 100	4647273
(+) إضافات خلال عام 2002	173463	131.39 / 122.21	186493	134.97 / 127.09	198056
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**2794050**		**3629682**		**4845329**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1784319	131.39 / 100	2344417	134.97 / 100	3164259
(+) استهلاك عام 2002	272925	1.2991	354557	1.3349	473298
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**2057244**		**2698974**		**3637557**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2002/12/31	**736806**		**930708**		**1207772**

إيضاحات جدول رقم (30)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2002** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{3629682}{2794050} = 1.2991$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{4845329}{3629682} = 1.3349$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2002** $= \frac{3629682 + 3154573}{2} =$ 3392128 شيقل

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2002 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$0.0977 = \frac{272925}{2794050} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2002 = 3392128 × نسبة الاستهلاك

= 3392128 × 0.0977 = 331411

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2002** = 331411 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 331411 \times \frac{134.97}{131.92} = 339073$$

جدول رقم (31) الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2002/1/1	2620587	$\frac{134.97}{100}$	3537006
(+) إضافات خلال عام 2002	173463	$\frac{134.97}{127.09}$	184218
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**2794050**		**3721224**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1784319	$\frac{134.97}{100}$	2408295
(+) استهلاك عام 2002	272925	1.3318	363482
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**2057244**		**2771777**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2002/12/31	**736806**		**949447**

ايضاحات جدول رقم (31)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2002 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{3721224}{2794050} = 1.3318$$

جدول رقم (32) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2002/1/1	3543594	$\frac{148.49}{100}$	5261883	$\frac{134.97}{100}$	7101963
(+) إضافات خلال عام 2002	64378	$\frac{148.49}{139.33}$	68610	$\frac{134.97}{127.09}$	72864
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**3607972**		**5330493**		**7174827**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1136882	$\frac{148.49}{100}$	1688156	$\frac{134.97}{100}$	2278504
(+) استهلاك عام 2002	200363	1.4774	296016	1.3460	398438
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**1337245**		**1984172**		**2676942**
التكلفة الصافية للمباني في 2002/12/31	**2270727**		**3346321**		**4497885**

إيضاحات جدول رقم (32)

(ملاحظة هامة: تم فصل بند أراضي ومباني إلي النسبة التالية افتراضيا $\frac{2}{3}$ للأراضي حيث الأراضي لا تستهلك و $\frac{1}{3}$ للمباني)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2002** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{5330493}{3607972} = 1.4774$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{7174827}{5330493} = 1.3460$$

3) متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2002 $= \frac{5330493 + 4418239}{2} = 4874366$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2002 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$0.0555 = \frac{200363}{3607972} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2002 = 4874366 × نسبة الاستهلاك

= 4874366 × 0.0555= 270527

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2002** = 270527 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 270527 \times \frac{134.97}{131.92} = 276782$$

جدول رقم (33) الاستهلاك والتكلفة لبند المباني حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
تكلفة أراضي ومباني الرصيد المدور كما في 2002/1/1	3543594	$\frac{134.97}{100}$	4782789
(+) إضافات خلال عام 2002	64378	$\frac{134.97}{127.09}$	68370
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**3607972**		**4851159**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2002/1/1	1136882	$\frac{134.97}{100}$	1534450
(+) استهلاك عام 2002	200363	1.3446	269408
مجموع الاستهلاك في 2002/12/31	**1337245**		**1803858**
التكلفة الصافية للأراضي والمباني في 2002/12/31	**2270727**		**3047301**

إيضاحات جدول رقم (33)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2002 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4851159}{3607972} = 1.3446$$

جدول رقم (34) التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2002/1/1	7087189	148.49 100	10523767	134.97 100	14203928
(+) إضافات خلال عام 2002	128755	148.49 139.33	137220	134.97 127.09	145728
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**7215944**		**10660987**		**14349656**

جدول رقم (35) التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2002

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2002/1/1	7087189	134.97 100	9565579
(+) إضافات خلال عام 2002	128755	134.97 127.09	136738
رصيد كلفة الأصل كما في 2002/12/31	**7215944**		**9702317**

جدول رقم (36) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2003/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2003/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2003/1/1	3034930	254.42 / 100	7721469	140.51 / 100	10849436
(+) إضافات خلال عام 2003	78633	254.42 / 213.78	93581	140.51 / 134.97	97422
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**3113563**		**7815050**		**10946858**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	1494006	254.42 / 100	3801050	140.51 / 100	5340855
(+) استهلاك عام 2003	388786	2.5100	975853	1.4007	1366877
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**1882792**		**4776903**		**6707732**
التكلفة الصافية للسيارات في 2003/12/31	**1230771**		**3038147**		**4239126**

إيضاحات جدول رقم (36)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2003** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{7815050}{3113563} = 2.5100$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{10946858}{7815050} = 1.4007$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2003** $= \frac{7815050 + 6488073}{2} = 7151562$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2003 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$= \frac{388786}{3113563} = 0.1249$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2003 = 7151562 × نسبة الاستهلاك

= 7151562 × 0.1249 = 893230

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2003 = 893230 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 893230 \times \frac{140.51}{137.73} = 911259$$

جدول رقم (37) الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2003/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 1/ 1/ 2003	3034930	$\frac{140.51}{100}$	4264380
(+) إضافات خلال عام 2003	78633	$\frac{140.51}{134.97}$	81861
رصيد كلفة الأصل كما في 31 /12/ 2003	**3113563**		**4346241**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	1494006	$\frac{140.51}{100}$	2099228
(+) استهلاك عام 2003	388786	1.3959	542706
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**1882792**		**2641934**
التكلفة الصافية للسيارات في 2003/12/31	**1230771**		**1704307**

ايضاحات جدول رقم (37)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2003 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4346241}{3113563} = 1.3959$$

جدول رقم (38) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2003/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2003/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2003/1/1	33362432	$\frac{121.87}{100}$	40658796	$\frac{140.51}{100}$	57129674
(+) إضافات خلال عام 2003	9835	$\frac{121.87}{117.93}$	10164	$\frac{140.51}{134.97}$	10581
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**33372267**		**40668960**		**57140255**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	23835331	$\frac{121.87}{100}$	29048118	$\frac{140.51}{100}$	40815510
(+) الاستهلاك عام 2003	1575659	1.2186	1920098	1.4050	2697738
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**25410990**		**30968216**		**43513248**
التكلفة الصافية للماكنات في 2003/12/31	**7961277**		**9700744**		**13627007**

إيضاحات جدول رقم (38)

1) معامل الاستهلاك الجاري لعام 2003 = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$1.2186 = \frac{40668960}{33372267} =$$

2) معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003 = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$1.4050 = \frac{57140255}{40668960} =$$

3) متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2003 $= \frac{40668960 + 39305483}{2} = 39987222$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2003 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$0.0472 = \frac{1575659}{33372267} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2003 = 39987222 × نسبة الاستهلاك

= 39987222 × 0.0472 = 1887397

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2003 =1887397× $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 1887397 \times \frac{140.51}{137.73} = 1925493$$

جدول رقم (39) الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم فياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2003/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2003/1/1	33362432	$\frac{140.51}{100}$	46877553
(+) إضافات خلال عام 2003	9835	$\frac{140.51}{134.97}$	10239
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**33372267**		**46887792**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	23835331	$\frac{140.51}{100}$	33491024
(+) استهلاك عام 2003	1575659	1.4050	2213801
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**25410990**		**35704825**
التكلفة الصافية للماكنات في 2003/12/31	**7961277**		**11182967**

ايضاحات جدول رقم (39)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2003 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{46887792}{33372267} = 1.4050$$

جدول رقم (40) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2003/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2003/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2003/1/1	2794050	133.07 / 100	3718042	140.51 / 100	5224221
(+) إضافات خلال عام 2003	293659	133.07 / 131.39	297414	140.51 / 134.97	309622
رصيد كلفة الفاصل كما في 2003/12/31	3087709		4015456		5533843
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	2057244	133.07 / 100	2737575	140.51 / 100	3846566
(+) استهلاك عام 2003	288249	1.3005	374868	1.3781	516605
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	2345493		3112443		4363171
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2003/12/31	742216		903013		1170672

إيضاحات جدول رقم (40)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2003** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{4015456}{3087709} = 1.3005$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{5533843}{4015456} = 1.3781$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2003** $= \frac{4015456 + 3629682}{2} = 3822569$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2003 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$= \frac{288249}{3087709} = 0.0934$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2003 = 3822569 × نسبة الاستهلاك

= 3822569 ×0.0934= 357028

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2003** = 357028 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 357028 \times \frac{140.51}{137.73} = 364234$$

جدول رقم (41) الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب الكلفة التاريخية المعدلة لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2003/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2003/1/1	2794050	$\frac{140.51}{100}$	3925920
(+) إضافات خلال 2003	293659	$\frac{140.51}{134.97}$	305713
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**3087709**		**4231633**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	2057244	$\frac{140.51}{100}$	2890634
(+) استهلاك عام 2003	288249	1.3705	395045
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**2345493**		**3285679**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2003/12/31	**742216**		**945954**

إيضاحات جدول رقم (41)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2003 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4231633}{3087709} = 1.3705$$

جدول رقم (42) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2003/12/31	معامل العديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2003/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2003/1/1	3607972	148.99 / 100	5375517	140.51 / 100	7553139
(+) إضافات خلال عام 2003	935289	148.99 / 148.49	938438	140.51 / 134.97	976958
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**4543261**		**6313955**		**8530097**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	1337245	148.99 / 100	1992361	140.51 / 100	2799467
(+) استهلاك عام 2003	200795	1.3897	279045	1.3510	376990
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**1538040**		**2271406**		**3176457**
التكلفة الصافية للمباني في 2003/12/31	**3005221**		**4042549**		**5353640**

إيضاحات جدول رقم (42)

(ملاحظة هامة: تم فصل بند أراضي ومباني إلي النسبة التالية افتراضيا $\frac{2}{3}$ للأراضي حيث الأراضي لا تستهلك و $\frac{1}{3}$ للمباني)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2003** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في بداية العام

$$= \frac{6313955}{4543261} = 1.3897$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في بداية العام

$$= \frac{8530097}{6313955} = 1.3510$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2003** $= \frac{6313955+5330493}{2} = 5822224$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2003 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$= \frac{200795}{4543261} = 0.0442$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2003 = 5822224 × نسبة الاستهلاك

= 5822224 × 0.0442 = 257342

4) متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2003 = 257342 × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في خلال العام

$$= 257342 \times \frac{140.51}{137.73} = 262537$$

جدول رقم (43)الاستهلاك والتكلفة لبند المباني حسب التكلفة التاريخية المعدلة عام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2003/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2003/1/1	3607972	$\frac{140.51}{100}$	5069561
(+) إضافات خلال عام 2003	935289	$\frac{140.51}{134.97}$	973679
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**4543261**		**6043240**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2003/1/1	1337245	$\frac{140.51}{100}$	1878963
(+) استهلاك عام 2003	200795	1.3302	267098
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**1538040**		**2146061**
التكلفة الصافية للمباني في 2003/12/31	**3005221**		**3897179**

إيضاحات جدول رقم (43)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2003 = التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{6043240}{4543261} = 1.3302$$

جدول رقم (44) التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2003/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2003/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2003/1/1	7215944	148.99 100	10751035	140.51 100	15106279
(+) إضافات خلال عام 2003	1870579	148.99 148.49	1876878	140.51 134.97	1953916
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**9086523**		**12627913**		**17060195**

جدول رقم (45) التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2003

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2003/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2003/1/1	7215944	140.51 100	10139123
(+) إضافات خلال عام 2003	1870579	140.51 134.97	1947359
رصيد كلفة الأصل كما في 2003/12/31	**9086523**		**12086482**

جدول رقم (46) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند السيارات لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2004/1/1	3113563	255.09 / 100	7942388	145.26 / 100	11537113
(+) إضافات خلال عام2004	51282	255.09 / 254.42	51417	145.26 / 140.51	53155
(-) استبعادات خلال العام 2004	259546	255.09 / 100	662076	145.26 / 100	961731
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**2905299**		**7331729**		**10628537**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	1882792	255.09 / 100	4802814	145.26 / 100	6976568
(+) استهلاك عام 2004	392875	2.5235	991420	1.4496	1437163
(-) استبعادات خلال العام 2004	117345	255.09 / 100	299335	145.26 / 100	434815
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**2158322**		**5494899**		**7978916**
التكلفة الصافية للسيارات في 2004/12/31	**746977**		**1836830**		**2649621**

إيضاحات جدول رقم (46)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2004** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

= 7331729 / 2905299 = 2.5236

2) معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004 = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام

= 10628537 / 7331729 = 1.4497

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2004** = (7331729 + 7815050) / 2 = 7573390

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2004 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$0.1352 = \frac{392875}{2905299} =$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2004 = 7573390 × نسبة الاستهلاك

$$= 7573390 \times 0.1249 = 945916$$

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2004** = 945916× $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

$$= 945916 \times \frac{145.26}{141.86} = 968587$$

جدول رقم (47) الاستهلاك والتكلفة لبند السيارات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004/12/31
تكلفة السيارات الرصيد المدور كما في 2004/1/1	3113563	$\frac{145.26}{100}$	4522762
(+) اضافات خلال عام 2004	51282	$\frac{145.26}{140.51}$	53016
(-) استبعادات خلال عام 2004	259546	$\frac{145.26}{100}$	377017
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**2905299**		**4198761**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	1882792	$\frac{145.26}{100}$	2734944
(+) استهلاك عام 2004	392875	1.4452	567783
(-) استبعادات خلال عام 2004	117345	$\frac{145.26}{100}$	170455
مجموع الاستهلاك في 2003/12/31	**2158322**		**3132272**
التكلفة الصافية للسيارات في 2004/12/31	**746977**		**1066489**

إيضاحات جدول رقم (47)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2004 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

$$= \frac{4198761}{2905299} = 1.4452$$

جدول رقم (48) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الماكنات لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2004/1/1	33372267	126.49 / 100	42212581	145.26 / 100	61317994
(+) إضافات خلال عام 2004	729769	126.49 / 121.87	757434	145.26 / 140.51	783039
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**34102036**		**42970015**		**62101033**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	25410990	126.49 / 100	32142362	145.26 / 100	46689994
(+) استهلاك عام 2004	1495217	1.2600	1883973	1.4452	2722718
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**26906207**		**34026335**		**49412712**
التكلفة الصافية للماكنات في 2004/12/31	**7195829**		**8943680**		**12688321**

إيضاحات جدول رقم (48)

1) معامل الاستهلاك الجاري لعام 2004 = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$1.2600 = \frac{42970015}{34102036} =$$

2) معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004 = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في بداية العام

$$1.4452 = \frac{62101033}{42970015} =$$

3) متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2004 $= \frac{42970015 + 40668960}{2} = 41819488$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2004 / رصيد كلفة الاصل فى نهاية العام

$$0.043 = \frac{1495217}{34102036}$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2004 = 41819488 × نسبة الاستهلاك

= 41819488 × 0.0438 = 1831694

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2004** =1831694 × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في خلال العام

$$= 1831694 \times \frac{145.26}{141.86} = 1875594$$

جدول رقم (49) الاستهلاك والتكلفة لبند الماكنات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004/12/31
تكلفة الماكنات الرصيد المدور كما في 2004/1/1	33372267	145.26 / 100	48476555
(+) إضافات خلال عام 2004	729769	145.26 / 140.51	754439
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**34102036**		**49230994**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	25410990	145.26 / 100	36912004
(+) استهلاك عام 2004	1495217	1.4436	2158495
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**26906207**		**39070499**
التكلفة الصافية للماكنات في 2004/12/31	**7195829**		**10160495**

إيضاحات جدول رقم (49)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2004 = التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{49230994}{34102036} = 1.4436$$

جدول رقم (50) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأثاث والأجهزة المكتبية لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2004/1/1	3087709	$\frac{140.35}{100}$	4333600	$\frac{145.26}{100}$	6294987
(+) إضافات خلال عام 2004	230305	$\frac{140.35}{133.07}$	242905	$\frac{145.26}{140.51}$	251116
(-) استبعادات خلال عام 2004	88744	$\frac{140.35}{100}$	124552	$\frac{145.26}{100}$	180925
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**3229270**		**4451953**		**6365178**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	2345493	$\frac{140.35}{100}$	3291899	$\frac{145.26}{100}$	4781813
(+) استهلاك عام 2004	270464	1.3786	372862	1.4297	533080
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**2615957**		**3664761**		**5314893**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2004/12/31	**613313**		**787192**		**1050285**

إيضاحات جدول رقم (50)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2004** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{4451953}{3229270} = 1.3786$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهابة العام

$$= \frac{6365178}{4451953} = 1.4297$$

3) **متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2004** $= \frac{4451953 + 4015456}{2} = 4233705$

نسبة الاستهلاك = استهلاك عام 2004 / رصيد كلفة الاصل في نهاية العام

$$= \frac{270464}{3229270} = 0.0838$$

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2004 = 4233705 × نسبة الاستهلاك

= 4233705 × 0.0838 = 354784

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2004** = 354784 × الرقم القياسي العام في نهاية العام / الرقم القياسي العام في خلال العام

$$= 354784 \times \frac{145.26}{141.86} = 363288$$

جدول رقم (51) الاستهلاك والتكلفة لبند الأثاث والأجهزة المكتبية حسب التكلفة التاريخية المعدلة لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004/12/31
تكلفة الأثاث والأجهزة المكتبية الرصيد المدور كما في 2004/1/1	3087709	$\frac{145.26}{100}$	4485206
(+) إضافات خلال عام 2004	230305	$\frac{145.26}{140.51}$	238091
(-) استبعادات خلال عام 2004	88744	$\frac{145.26}{100}$	128910
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**3229270**		**4594387**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	2345493	$\frac{145.26}{100}$	3407063
(+) استهلاك عام 2004	270464	1.4227	384789
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**2606957**		**3791852**
التكلفة الصافية للأثاث والأجهزة المكتبية في 2004/12/31	**613313**		**802535**

إيضاحات جدول رقم (51)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2004 = التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{4594387}{3229270} = 1.4227$$

جدول رقم (52) الاستهلاك والتكلفة حسب النموذج المقترح لبند المباني لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2004/1/1	4543261	$\frac{155.17}{100}$	7049778	$\frac{145.26}{100}$	10240508
(+) إضافات خلال عام 2004	13013	$\frac{155.17}{148.99}$	13553	$\frac{145.26}{140.51}$	14011
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	**4556274**		**7063331**		**10254519**
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	1538040	$\frac{155.17}{100}$	2386577	$\frac{145.26}{100}$	3466741
(+) استهلاك عام 2004	198518	1.5502	307743	1.4518	446781
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	**1736558**		**2694320**		**3913522**
التكلفة الصافية للمباني في 2004/12/31	**2819716**		**4369011**		**6340997**

إيضاحات جدول رقم (52)

(ملاحظة هامة: تم فصل بند أراضي ومباني إلي النسبة التالية افتراضيا $\frac{2}{3}$ للأراضي حيث الأراضي لا تستهلك و $\frac{1}{3}$ للمباني)

1) **معامل الاستهلاك الجاري لعام 2004** = التكلفة الجارية للأصل في نهاية العام / التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام

$$= \frac{7063331}{4556274} = 1.5502$$

2) **معامل قسط الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004** = التكلفة الجارية المعدلة للأصل في نهاية العام / التكلفة الجارية للأصل في نهابة العام

$$= \frac{10254519}{7063331} = 1.4518$$

3) متوسط التكلفة الجارية للأصل لعام 2004 $= \frac{7063331 + 6313955}{2} = 6688643$

نسبة الاستهلاك = $\frac{\text{استهلاك عام } 2004}{\text{رصيد كلفة الاصل في نهاية العام}}$

= $\frac{198518}{4556274}$ = 0.0436

متوسط قسط الاستهلاك الجاري لعام 2004 = 6688643 × نسبة الاستهلاك

= 6688643 × 0.0436= 291625

4) **متوسط التكلفة الجارية المعدلة لقسط الاستهلاك لعام 2004** = 291625 × $\frac{\text{الرقم القياسي العام في نهاية العام}}{\text{الرقم القياسي العام في خلال العام}}$

= 291625× $\frac{145.26}{141.86}$ = 298614

جدول رقم (53) الاستهلاك والتكلفة لبند المباني لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004/12/31
تكلفة المباني الرصيد المدور كما في 2004/1/1	4543261	$\frac{145.26}{100}$	6599541
(+) إضافات خلال عام 2004	13013	$\frac{145.26}{140.51}$	13453
رصيد تكلفة الأصل كما في 2004/12/31	4556274		6612994
الاستهلاك الرصيد المدور كما في 2004/1/1	1538040	$\frac{145.26}{100}$	2234157
(+) استهلاك عام 2004	198518	1.4514	288129
مجموع الاستهلاك في 2004/12/31	1736558		2522286
التكلفة الصافي للمباني في 2004/12/31	2819716		4090708

إيضاحات جدول رقم (53)

معامل قسط الاستهلاك التاريخي المعدل لعام 2004 = $\frac{\text{التكلفة التاريخية المعدلة للأصل في نهاية العام}}{\text{التكلفة التاريخية للأصل في نهاية العام}}$

= $\frac{6612994}{4556274}$ = 1.4514

جدول رقم (54) التكلفة حسب النموذج المقترح لبند الأراضي لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2004/1/1	9086523	155.17 100	14099558	145.26 100	20481018
(+) إضافات خلال عام 2004	26025	155.17 148.99	27104	145.26 140.51	28020
رصيد كلفة الأصل كما في 2004/12/31	**9112548**		**14126662**		**20509038**

جدول رقم (55) التكلفة التاريخية المعدلة لبند الأراضي لعام 2004

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004/12/31
تكلفة الأراضي الرصيد المدور كما في 2004/1/1	9086523	145.26 100	13199083
(+) إضافات خلال عام 2004	26025	145.26 140.51	26905
رصيد كلفة الأصل كما في 2004/12/31	**9112548**		**13225988**

5-2-3 أرباح الحيازة :

أ- أرباح الحيازة المحققة:

جدول رقم (56) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2000

البند	الاستهلاك التاريخي (أ)	الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	318809	421085	102276	6
الماكنات	1471108	1977475	506367	8
الأثاث والأجهزة المكتبية	173266	251405	78139	10
المباني	86879	137978	51099	12
المجموع	**2050062**	**2787943**	**737881**	

جدول رقم (57) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2000

البند	الاستهلاك التاريخي المعدل (د)	المرجع جدول رقم	متوسط الاستهلاك الجاري المعدل (هـ)	المرجع إيضاح جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة المحققة
السيارات	328437	7	365535	6	37098
الماكنات	1758121	9	1569518	8	(188603)
الأثاث والاجهزة المكتبية	204142	11	193583	10	(10559)
المباني	107087	13	99998	12	(7089)
المجموع	**2397787**		**2228634**		**(169153)**

جدول رقم (58) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2001

البند	الاستهلاك التاريخي (أ)	الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	428007	898981	470974	16
الماكنات	1839181	2684990	845809	18
الأثاث والأجهزة المكتبية	241484	365844	124360	20
المباني	146581	214338	67757	22
المجموع	**2655253**	**4164153**	**1508900**	

جدول رقم (59) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2001

البند	الاستهلاك التاريخي المعدل (د)	المرجع جدول رقم	متوسط الاستهلاك الجاري المعدل (هـ)	المرجع إيضاح جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة المحققة
السيارات	539760	17	629297	16	89537
الماكنات	2330610	19	2110232	18	(220378)
الأثاث والاجهزة المكتبية	303062	21	288125	20	(14937)
المباني	169624	23	144954	22	(24670)
المجموع	**3343056**		**3172608**		**(170448)**

جدول رقم (60) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2002

البند	الاستهلاك التاريخي (أ)	الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	402067	1160120	758053	26
الماكنات	1787600	2838639	1051039	28
الأثاث والأجهزة المكتبية	272925	473298	200373	30
المباني	200363	398438	198075	32
المجموع	**2662955**	**4870495**	**2207540**	

جدول رقم (61) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2002

البند	الاستهلاك التاريخي المعدل (د)	المرجع جدول رقم	متوسط الاستهلاك الجاري المعدل (هـ)	المرجع إيضاح جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة المحققة
السيارات	542670	27	851301	26	308631
الماكنات	2408970	29	2123455	28	(285515)
الأثاث والاجهزة المكتبية	363482	31	339073	30	(24409)
المباني	269408	33	276782	32	7374
المجموع	**3584530**		**3590611**		**6081**

جدول رقم (62) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2003

البند	الاستهلاك التاريخي (أ)	الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	388786	1366877	978091	36
الماكنات	1575659	2697738	1122079	38
الأثاث والأجهزة المكتبية	288249	516605	228356	40
المباني	200795	376990	176195	42
المجموع	**2453489**	**4958210**	**2504721**	

جدول رقم (63) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2003

البند	الاستهلاك التاريخي المعدل (د)	المرجع جدول رقم	متوسط الاستهلاك الجاري المعدل (هـ)	المرجع إيضاح جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة المحققة
السيارات	542706	37	911259	36	368553
الماكنات	2213801	39	1925493	38	(288308)
الأثاث والاجهزة المكتبية	395045	41	364234	40	(30811)
المباني	267098	43	262537	42	(4561)
المجموع	**3418650**		**3463523**		**44873**

جدول رقم (64) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي وقسط الاستهلاك (الجاري المعدل) حسب النموذج المقترح عن عام 2004

البند	الاستهلاك التاريخي (أ)	الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	392875	1437163	1044288	46
الماكنات	1495217	2722718	1227501	48
الأثاث والأجهزة المكتبية	270464	533080	262616	50
المباني	198518	446781	248263	52
المجموع	**2357074**	**5139742**	**2782668**	

جدول رقم (65) المقارنة بين قسط الاستهلاك التاريخي المعدل ومتوسط قسط الاستهلاك الجاري المعدل عن عام 2004

البند	الاستهلاك التاريخي المعدل (د)	المرجع جدول رقم	متوسط الاستهلاك الجاري المعدل (هـ)	المرجع إيضاح جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة المحققة
السيارات	567783	47	968587	46	400804
الماكنات	2158495	49	1875594	48	(282901)
الأثاث والاجهزة المكتبية	384789	51	363288	50	(21501)
المباني	288129	53	298614	52	10485
المجموع	**3399196**		**3506083**		**106887**

ب - أرباح الحيازة غير المحققة:

جدول رقم (66) المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2000

البند	القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أ)	التكلفة الجارية المعدلة للأصول الثابتة (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	3508584	4634296	1125712	6
الماكنات	32622168	43852524	11230356	8
الأثاث والأجهزة المكتبية	2451905	3557916	1106011	10
المباني	1909520	3032853	1123333	12
الأراضي	3819041	6065708	2246667	14
المجموع	**44311218**	**61143297**	**16832079**	

جدول رقم (67) المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2000

البند	القيمة الصافية تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة (د)	المرجع جدول رقم	القيمة الصافية تبعاً لتكلفتها الجارية المعدلة (هـ)	المرجع جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة غير المحققة
السيارات	2777710	7	3478695	6	700985
الماكنات	13980077	9	15119619	8	1139542
الأثاث والاجهزة المكتبية	985304	11	1090714	10	105410
المباني	1125584	13	1442888	12	317304
الأراضي	4707276	15	6065708	14	1358432
المجموع	**23575951**		**27197624**		**3621673**

جدول رقم (68) المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2001

البند	القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أ)	التكلفة الجارية المعدلة للأصول الثابتة (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	3653652	7674464	4020812	16
الماكنات	33115539	48346833	15231294	18
الأثاث والأجهزة المكتبية	2620587	3970153	1349566	20
المباني	3543594	5181617	1638023	22
الأراضي	7087189	10363237	3276048	24
المجموع	**50020561**	**75536304**	**25515743**	

جدول رقم (69) المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2001

البند	القيمة الصافية تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة (د)	المرجع جدول رقم	القيمة الصافية تبعاً لتكلفتها الجارية المعدلة (هـ)	المرجع جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة غير المحققة
السيارات	3142065	17	5217974	16	2075909
الماكنات	13951196	19	16026176	18	2074980
الأثاث والأجهزة المكتبية	1025049	21	1208029	20	182980
المباني	2672325	23	3213708	22	541383
الأراضي	8201048	25	10363237	24	2162189
المجموع	**28991683**		**36029124**		**7037441**

جدول رقم (70) المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2002

البند	القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أ)	التكلفة الجارية المعدلة للأصول الثابتة (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	3034930	8756953	5722023	26
الماكنات	33362432	52978017	19615585	28
الأثاث والأجهزة المكتبية	2794050	4845329	2051279	30
المباني	3607972	7174827	3566855	32
الأراضي	7215944	14349656	7133712	34
المجموع	**50015326**	**88104782**	**38089454**	

جدول رقم (71) المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2002

البند	القيمة الصافية تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة (د)	المرجع جدول رقم	القيمة الصافية تبعاً لتكلفتها الجارية المعدلة(هـ)	المرجع جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة غير المحققة
السيارات	2079785	27	4446164	26	2366379
الماكنات	12791451	29	15045978	28	2254527
الأثاث والاجهزة المكتبية	949447	31	1207772	30	258325
المباني	3047301	33	4497885	32	1450584
الأراضي	9702317	35	14349656	34	4647339
المجموع	**28570301**		**39547455**		**10977154**

جدول رقم (72) المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2003

البند	القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أ)	التكلفة الجارية المعدلة للأصول الثابتة (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	3113563	10946858	7833295	36
الماكنات	33372267	57140255	23767988	38
الأثاث والأجهزة المكتبية	3087709	5533843	2446134	40
المباني	4543261	8530097	3986836	42
الأراضي	9086523	17060195	7973672	44
المجموع	**53203323**	**99211248**	**46007925**	

جدول رقم (73) المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2003

البند	القيمة الصافية تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة (د)	المرجع جدول رقم	القيمة الصافية تبعاً لتكلفتها الجارية المعدلة (هـ)	المرجع جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة غير المحققة
السيارات	1704307	37	4239126	36	2534819
الماكنات	11182967	39	13627007	38	2444040
الأثاث والاجهزة المكتبية	945954	41	1170672	40	224718
المباني	3897179	43	5353640	42	1456461
الأراضي	12086482	45	17060195	44	4973713
المجموع	**29816889**		**41450640**		**11633751**

جدول رقم (74) المقارنة بين مجموع الأصول الثابتة دفتريا ومجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2004

البند	القيمة الدفترية للأصول الثابتة (أ)	التكلفة الجارية المعدلة للأصول الثابتة (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	2905299	10628537	7723238	46
الماكنات	34102036	62101033	27998997	48
الأثاث والأجهزة المكتبية	3229270	6365178	3135908	50
المباني	4556274	10254519	5698245	52
الأراضي	9112548	20509038	11396490	54
المجموع	**53905427**	**109858305**	**55952878**	

جدول رقم (75) المقارنة بين القيمة الصافية للأصول تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة والقيمة الصافية للأصول طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة عن عام 2004

البند	القيمة الصافية تبعاً للتكلفة التاريخية المعدلة (د)	المرجع جدول رقم	القيمة الصافية تبعاً لتكلفتها الجارية المعدلة (هـ)	المرجع جدول رقم	(هـ – د) أرباح الحيازة غير المحققة
السيارات	1066489	47	2649621	46	1583132
الماكنات	10160495	49	12688321	48	2527826
الأثاث والاجهزة المكتبية	802535	51	1050285	50	247750
المباني	4090708	53	6340997	52	2250289
الأراضي	13225988	55	20509038	54	7283050
المجموع	**29346215**		**43238262**		**13892047**

5-2-4 مخصصات الاستهلاك:

جدول رقم (76) المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2000

البند	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	728477	1155601	427124	6
الماكنات	20208550	28732905	8524355	8
الأثاث والأجهزة المكتبية	1542835	2467202	924367	10
المباني	990301	1589965	599664	12
المجموع	**23470163**	**33945673**	**10475510**	

جدول رقم (77) المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2001

البند	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	1156484	2456490	1300006	16
الماكنات	22047731	32320657	10272926	18
الأثاث والأجهزة المكتبية	1784319	2762124	977805	20
المباني	1136882	1967909	831027	22
المجموع	**26125416**	**39507180**	**13381764**	

جدول رقم (78) المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2002

البند	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	1494006	4310789	2816783	26
الماكنات	23835331	37932039	14096708	28
الأثاث والأجهزة المكتبية	2057244	3637557	1580313	30
المباني	1337245	2676942	1339697	32
المجموع	**28723826**	**48557327**	**19833501**	

جدول رقم (79) المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2003

البند	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	1882792	6707732	4824940	36
الماكنات	25410990	43513248	18102258	38
الأثاث والأجهزة المكتبية	2345493	4363171	2017678	40
المباني	1538040	3176457	1638417	42
المجموع	**31177315**	**57760608**	**26583293**	

جدول رقم (80) المقارنة بين مخصص الاستهلاك الدفتري ومخصص الاستهلاك الجاري المعدل لعام 2004

البند	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل (ب)	الفروقات ج = ب – أ	المرجع جدول رقم
السيارات	2158322	7978916	5820594	46
الماكنات	26906207	49412712	22506505	48
الأثاث والأجهزة المكتبية	2615957	5314893	2698936	50
المباني	1736558	3913522	2176964	52
المجموع	**33417044**	**66620043**	**33202999**	

5-2-5 تكلفة المبيعات:

جدول رقم (81) تكلفة المبيعات لعام 2000 حسب النموذج المقترح

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2000 /12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة في2000 /12/31
بضاعة أول المدة في 2000 /1/1	25620013	139.86 / 137.99	25967208	124.08 / 123.64	26059618
(+)المشتريات	17247979	139.86 / 137.99	17481719	124.08 / 123.64	17543931
(-)بضاعة أخر المدة في2000/12/31	21594796	139.86 / 137.99	21887442	124.08 / 123.64	21965334
البضاعة المباعة في2000/12/31	**21273196**		**21561485**		**21638215**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	7083743		7083743	124.08 / 123.28	7129711
تكلفة البضاعة المباعة في 2000/12/31	**28356939**		**28645228**		**28767926**

إيضاحات جدول رقم (81)

1- يتم حساب المشتريات حيث أن المشتريات تمت أول العام وذلك حسب إفادة الشركة.

البضاعة المباعة للعام 2000 = بضاعة أول المدة + المشتريات – بضاعة أخر المدة

21273196 = 25620013 + المشتريات – 21594796

المشتريات = 21273196 – 25620013 + 21594796

= 17247979

2- افتراض أن بداية الشراء للبضاعة كانت في بداية العام 2000.

3- الشركة تتبع في صرف البضاعة سياسة الوارد أولاً صادر أولاً.

4- المصروفات الصناعية المباشرة تمت خلال العام بانتظام.

جدول رقم (82) تكلفة المبيعات لعام 2000 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة في2000 /12/31
بضاعة أول المدة في 2000 /1/1	25620013	124.08 / 123.64	25711187
(+)المشتريات	17247979	124.08 / 123.64	17309360
(-)بضاعة أخر المدة في2000 /12/31	21594796	124.08 / 123.64	21671646
البضاعة المباعة في2000 /12/31	**21273196**		**21348901**
(+)المصروفات الصناعية المباشرة	7083743	124.08 / 123.28	7129711
تكلفة البضاعة المباعة في 2000 /12/31	**28356939**		**28478612**

جدول رقم(83) تكلفة المبيعات لعام 2001 حسب النموذج المقترح

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2001/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2001/12/31
بضاعة أول المدة في 2001 /1/1	21594796	141.22 / 137.99	22100276	127.09 / 123.64	22716953
(+)المشتريات	28565939	141.22 / 139.86	28843714	127.09 / 124.08	29543421
(-)بضاعة آخر المدة في2001 /12/31	29284890	141.22 / 139.86	29569657	127.09 / 124.08	30286973
البضاعة المباعة في2001 /12/31	**20875845**		**21374333**		**21973401**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	7130379		7130379	127.09 / 124.79	7261799
تكلفة البضاعة المباعة في 2001/12/31	**28006224**		**28504712**		**29235200**

إيضاحات جدول رقم (83)

البضاعة المباعة للعام 2001 = بضاعة أول المدة + المشتريات – بضاعة أخر المدة

20875845= 21594796 + المشتريات - 29284890

المشتريات = 20875845 – 21594796+ 29284890

= 28565939

جدول رقم (84) تكلفة المبيعات لعام 2001 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2001/12/31
بضاعة أول المدة في 2001/1/1	21594796	127.09 / 123.64	22197368
(+)المشتريات	28565939	127.09 / 124.08	29258907
(-)بضاعة آخر المدة في2001 /12/31	29284890	127.09 / 124.08	29995299
البضاعة المباعة في2001/12/31	**20875845**		**21460976**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	7130379	127.09 / 124.79	7261799
تكلفة البضاعة المباعة في 2001/12/31	**28006224**		**28722775**

جدول رقم (85) تكلفة المبيعات لعام 2002 حسب النموذج المقترح

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2002/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2002/12/31
بضاعة أول المدة في 2002/1/1	29284890	163.96 / 139.86	34331121	134.97 / 124.08	37344225
(+)المشتريات	22367504	163.96 / 141.22	25969239	134.97 / 127.09	27579418
(-)بضاعة أخر المدة في2002/12/31	34739357	163.96 / 141.22	40333274	134.97 / 127.09	42834070
البضاعة المباعة في2002/12/31	**16913037**		**19967086**		**22089573**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	6670641		6670641	134.97 / 131.92	6824867
تكلفة البضاعة المباعة في 2002/12/31	**23583678**		**26637727**		**28914440**

إيضاحات جدول رقم (85)

البضاعة المباعة للعام 2002 = بضاعة أول المدة + المشتريات – بضاعة أخر المدة

16913037 = 29284890 +المشتريات – **34739357**

المشتريات = 16913037 - 29284890 + **34739357**

= 22367504

جدول رقم (86) تكلفة المبيعات لعام 2002 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2002/12/31
بضاعة أول المدة في 2002/1/1	29284890	134.97 / 124.08	31855106
(+)المشتريات	22367504	134.97 / 127.09	23754363
(-)بضاعة أخر المدة في12/31/ 2002	34739357	134.97 / 127.09	36893312
البضاعة المباعة في12/31/ 2002	**16913037**		**18716157**
(+)المصروفات الصناعية المباشرة	6670641	134.97 / 131.92	6824867
تكلفة البضاعة المباعة في 2002/12/31	**23583678**		**25541024**

جدول رقم (87) تكلفة المبيعات لعام 2003 حسب النموذج المقترح

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية في2003/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة في2003/12/31
بضاعة أول المدة في 2003 /1/1	34739357	167 / 141.22	41081098	140.51 / 127.09	45419034
(+)المشتريات	3129180	167 / 163.96	3187198	140.51 / 134.97	3318021
(-)بضاعة أخر المدة في2003/12/31	21399351	167 / 163.96	21796119	140.51 / 134.97	22690766
البضاعة المباعة في2003/12/31	**16469186**		**22472177**		**26046289**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	6156595		6156595	140.51 / 137.73	6280862
تكلفة البضاعة المباعة في 2003/12/31	**22625781**		**28628772**		**32327151**

إيضاحات جدول رقم (87)

البضاعة المباعة للعام 2003 = بضاعة أول المدة + المشتريات – بضاعة أخر المدة

16469186= 34739357 + المشتريات -21399351

المشتريات = 16469186 – 34739357 + 21399351

= 3129180

جدول رقم (88) تكلفة المبيعات لعام 2003 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة في2003/12/31
بضاعة أول المدة في 2003/1/1	34739357	140.51 / 127.09	38407641
(+)المشتريات	3129180	140.51 / 134.97	3257621
(-)بضاعة أخر المدة في2003/12/31	21399351	140.51 / 134.97	22277712
البضاعة المباعة في2003/12/31	**16469186**		**19387550**
(+)المصروفات الصناعية المباشرة	6156595	140.51 / 137.73	6280862
تكلفة البضاعة المباعة في 2003/12/31	**22625781**		**25668412**

جدول رقم (89) تكلفة المبيعات لعام 2004 حسب النموذج المقترح

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي خاص	تكلفة جارية 2004/12/31	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة جارية معدلة 2004/12/31
بضاعة أول المدة في 2004/1/1	21399351	169.42 / 163.96	22111967	145.26 / 134.97	23797764
(+)المشتريات	22608726	169.42 / 167	22936349	145.26 / 140.51	23711722
(-)بضاعة أخر المدة في2004 /12/31	24934647	169.42 / 167	25295975	145.26 / 140.51	26151117
البضاعة المباعة في2004 /12/31	**19073430**		**19752341**		**21358369**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	5990217		5990217	145.26 / 141.86	6133786
تكلفة البضاعة المباعة في 2004/12/31	**25063647**		**25742558**		**27492155**

إيضاحات جدول رقم (89)

البضاعة المباعة للعام 2004 = بضاعة أول المدة + المشتريات – بضاعة أخر المدة

19073430 = 21399351 + المشتريات – 24934647

المشتريات = 19073430 – 21399351 + 24934647

= 22608726

جدول رقم (90) تكلفة المبيعات لعام 2004 حسب التكلفة التاريخية المعدلة

البند	تكلفة تاريخية	معامل التعديل رقم قياسي عام	تكلفة تاريخية معدلة 2004 /12/31
بضاعة أول المدة في 2004 /1/1	21399351	145.26 / 134.97	23030820
(+)المشتريات	22608726	145.26 / 140.51	23373024
(-)بضاعة أخر المدة في2004 /12/31	24934647	145.26 / 140.51	25777573
البضاعة المباعة في2004 /12/31	**19073430**		**20626271**
(+) المصروفات الصناعية المباشرة	5990217	145.26 / 141.86	6133786
تكلفة البضاعة المباعة في 2004 /12/31	**25063647**		**26760057**

مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2000

= 21965334 (جدول رقم 81) - 21671646 (جدول رقم 82) = 293688

مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2001

= 30286973 (جدول رقم 83) - 29992599 (جدول رقم 84) = 291674

مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2002

42843070 (جدول رقم 85) - 36893312 (جدول رقم 86) = 5940758

مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2003

= 22690766 (جدول رقم 87) - 22277712 (جدول رقم 88) = 413054

مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2004

= 26151117 (جدول رقم 89) – 25777573 (جدول رقم 90) = 373544

مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة لعام 2000

= 28767926 (جدول رقم 81) – 28478612 (جدول رقم 82) = 289314

مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة لعام 2001

= 29235200 (جدول رقم 83) – 28722775 (جدول رقم 84) = 512425

مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة لعام 2002

= 28914440 (جدول رقم 85) – 25541024 (جدول رقم 86) = 3373416

مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة لعام 2003

= 32327151 (جدول رقم 87) – 25668412 (جدول رقم 88) = 6658739

مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة لعام 2004

= 27492155 (جدول رقم 89) – 26760057 (جدول رقم 90) = 732098

- **إجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة عن عام 2000**

= مكاسب الحيازة غير المحققة عن مخزون عام 2000 + مكاسب الحيازة غير المحققة عن القيمة الصافية للأصول

39153161 = 3621673 + 293688

- **إجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة عن عام 2001**

7329115 = 7037441 + 291674

- **إجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة عن عام 2002**

16917912 = 10977154 + 5940758

- **إجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة عن عام 2003**

12046805 = 11633751 + 413054

- **إجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة عن عام 2004**

14265591 = 13892047 + 373544

- **إجمالي مكاسب الحيازة المحققة عن عام 2000**

= مكاسب الحيازة المحققة عن قسط الاستهلاك + مكاسب الحيازة المحققة عن تكلفة البضاعة المباعة

= (169153) + 289314 = 120161

- **إجمالي مكاسب الحيازة المحققة عن عام 2001**

(170448) + 512425 = 341977

- **إجمالي مكاسب الحيازة المحققة عن عام 2002**

6081 + 3373416 = 3379497

- **إجمالي مكاسب الحيازة المحققة عن عام 2003**

44873 + 6658739 = 6703612

- **إجمالي مكاسب الحيازة المحققة عن عام 2004**

106887 + 732098 = 838985

5-2-6 مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود:

صافي المركز النقدي 1999/12/31

= الموجودات النقدية – المطلوبات النقدية

الموجودات التقدية

= المدينون + تأمينات مدفوعة مقدما + سلفيات ضريبية فوق الحساب

= 9919718 + 380449 + 913788

= 11213955

المطلوبات النقدية =

ذمم دائنة بنوك + ذمم دائنة آخرون + ذمم المساهمين + مصاريف مستحقة ولم تدفع.

= 17179920 + 25914448 + 518255 + 1320023

= 44932646

صافي الأصول النقدية في 2000/1/1

= 44932646 – 11213955

= (33718691)

صافي الأصول النقدية في 2000/1/1 بالسالب

جدول رقم (91) مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2000/12/31

البند	الأرقام التاريخية	معامل التعديل رقم عام	الأرقام التاريخية المعدلة 2000/12/31
صافي الاصول النقدية في 2000/1/1	(33718691)	124.08 123.64	33838686
(+) يضاف المتحصلات النقدية خلال العام 2000			
المبيعات	56613622	124.08	56981004
مبيعات أصول	13023	123.28	13108
	56626645		56994112
	– 56626645)		-56994112)
	(33718691		(33838686
	22907954		23155426
(-) يخصم المدفوعات النقدية خلال العام			
استثمارات مشتراه	7283813	124.08	7309734
أصول مشتراه	10237224	123.64	10273655
بضاعة مشتراه	21273196		21348901
مصروفات صناعية	7083743	124.08	7129711
مصروفات عامة	14336623	123.28	14429658
	(60214599)		(60491659)
	-60214599)		– 60491659)
	(22907954		(23155426
صافي المركز النقدي في 2000/12/31	(37306645)		(37336233)
			(37306645)
مكاسب القوة الشرائية في 2000/12/31			**29588**

جدول رقم (92)مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2001/12/31

البند	الأرقام التاريخية	معامل التعديل رقم عام	الأرقام التاريخية المعدلة 2001/12/31
صافي الاصول النقدية في 2000/1/1	(37306645)	127.09 124.08	38211650
(+) يضاف المتحصلات النقدية خلال العام 2001			
المبيعات	55432049	127.09	56453715
مبيعات أصول	392395	124.79	399627
	55824444		56853342
	55824444) (37306645 – 18517799		-56853342) (38211650 18641692
(-) يخصم المدفوعات النقدية خلال العام			
استثمارات مشتراه	62547	127.09	64064
أصول مشتراه	5709343	124.08	5847843
بضاعة مشتراه	20875845		21382263
مصروفات صناعية	7130379	127.09	7261799
مصروفات عامة	15371403	124.79	15654713
	(49149517)		(50210682)
صافي المركز النقدي في 2001/12/31	-49149517) (18517799 (30631718)		– 50210682) (18641692 (31568990)
			(30631718)
مكاسب القوة الشرائية في 2001/12/31			**937272**

جدول رقم (93)مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2002/12/31

البند	الأرقام التاريخية	معامل التعديل رقم عام	الأرقام التاريخية المعدلة 2002/12/31
صافي الاصول النقدية في 2002/1/1	(30631718)	134.97 127.09	32530986
(+) يضاف المتحصلات النقدية خلال العام 2002			
المبيعات	54389474	134.97	55646963
مبيعات أصول	214517	131.92	219477
	54603991		55866440
	54603991) -(30631718		-55866440) (32530986
	23972273		23335454
(-) يخصم المدفوعات النقدية خلال العام			
استثمارات مشتراه	68879		73150
أصول مشتراه	613488	134.97 127.09	651526
بضاعة مشتراه	16913037		17961701
مصروفات صناعية	6670641	134.97 131.92	6824867
مصروفات عامة	18317115		18740608
	(42583160)		(44251852)
صافي المركز النقدي في 2002/12/31	-42583160) (23972273		– 44251852) (23335454
	(18610887)		(20916398)
مكاسب القوة الشرائية في 2002/12/31			(18610887) **2305511**

جدول رقم (94)مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2003/12/31

البند	الأرقام التاريخية	معامل التعديل رقم عام	الأرقام التاريخية المعدلة 2003/12/31
صافي الاصول النقدية في 2003/1/1	(18610887)	140.51 / 134.97	19374792
(+) يضاف المتحصلات النقدية خلال العام 2003			
المبيعات	43526849		44405413
ايرادات ومبيعات أصول	248338		253351
أرباح من استثمارات [1]	2700000	140.51 / 137.73	2754498
مبيعات استثمارات	577059		588707
ايرادات الايجارات	206525		210694
	47258771		48212663
	(18610887- 47258771)		(19374792- 48212663)
	28647884		28837871
(-) يخصم المدفوعات النقدية خلال العام			
أصول مشتراه	2805869	140.51 / 134.97	2921039
بضاعة مشتراه	16469186		17145183
مصروفات صناعية	6156595	140.51 / 137.73	6280862
مصروفات عامة	13949029		14230582
	(39380679)		(40577666)
صافي المركز النقدي في 2003/12/31	(28647884 -39380679)		(28837871 – 40577666)
	(10732795)		(11739795)
مكاسب القوة الشرائية في 2003/12/31			(10732795) **1007000**

[1] تم توزبعه علي الشركة خلال العام

جدول رقم (95)مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود في 2004/12/31

البند	الأرقام التاريخية	معامل التعديل رقم عام	الأرقام التاريخية المعدلة 2004/12/31
صافي الاصول النقدية في 2004/1/1	(10732795)	145.26 140.51	11095622
(+) يضاف المتحصلات النقدية خلال العام 2003			
المبيعات	47177232		48307942
ايرادات ومبيعات أصول	1304241	145.26 141.86	1335500
ارباح من الاستثمارات	2250000		2303926
ايرادات الايجارات	364306		373037
	51095779		52320405
	51095779) -(10732795		52320405) (11095622-
	40362984		41224783
(-) يخصم المدفوعات النقدية خلال العام			
أصول مشتراه	1050394	145.26 140.51	1085903
استثمارات مشتراه	2034321		2103092
بضاعة مشتراه	19073430		19530568
مصروفات صناعية	5990217	145.26 141.86	6133786
مصروفات عامة	11968753		12255612
	(40117115)		(41108961)
صافي المركز النقدي في 2004/12/31	-40117115) (40362984		– 41224783) (41108961
	(245869)		(115822)
			(245869)
مكاسب القوة الشرائية في 2004/12/31			**(130047)**

جدول رقم(96) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2000/12/31

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
المبيعات	56613622		124.08	56981004	
مبيعات بدون مكوس			123.28		
مواد خام	21273196		جدول رقم(81)	21638215	
المصاريف الصناعية			124.08		
مصاريف صناعية مباشرة	7083743		123.28	7129711	
الربح الأجمالي		28256683			28213078
المصروفات العامة			124.08	14429658	
المصروفات العامة	14336623		123.28		
استهلاكات الموجودات الثابتة	2050062		جدول رقم(56)	2787943	
الربح الصافي		11869998			10995477
صافي مبيعات اصول	13023		124.08	13108	
			123.28		
الربح الصافي قبل الضريبة		11883021			10982369
الضريبة		2374000			2196474
الربح الصافي بعد الضريبة		9509021			8785895

إيضاح جدول رقم (96) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2000/12/31

الضريبة عن عام 2000 = 2374000

صافي الربح قبل الضريبة = 11883021

نسبة الضريبة للعام 2000 = 2374000 = %20
11883021

صافي الربح المعدل قبل الضريبة = مقدار الربح × نسبة الضريبة

= 10982369 × %20 = 2196474

جدول رقم(97) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2001/12/31

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
المبيعات					
مبيعات بدون مكوس	55432049		127.09 / 124.79	56453715	
مواد خام	20875845		جدول رقم(83)	21973401	
المصاريف الصناعية	7130379		127.09 / 124.79	7261799	
مصاريف صناعية مباشرة					
الربح الأجمالي		27425825			27743602
المصروفات العامة	15371403		127.09 / 124.79	15654713	
المصروفات العامة					
استهلاكات الموجودات الثابتة	2655253		جدول رقم(58)	4164153	
الربح الصافي		9399169			7924736
صافي مبيعات اصول	392395		127.09 / 124.79	399627	
الربح الصافي قبل الضريبة		9791564			8324363
الضريبة		1879834			1598278
الربح الصافي بعد الضريبة		7911730			6726085

إيضاح جدول رقم(97) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2001/12/31

الضريبة عن عام 2001 = 1879834

صافي الربح قبل الضريبة = 9791564

نسبة الضريبة للعام 2001 = $\frac{1879834}{9791564}$ = 19.2%

صافي الربح المعدل قبل الضريبة = مقدار الربح × نسبة الضريبة

= 8324363 × 19.2% = 1598278

جدول رقم(98) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2002/12/31

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
المبيعات			134.97		
مبيعات بدون مكوس	54389474		131.92	55646963	
مواد خام	16913037		جدول رقم(85)	22089573	
المصاريف الصناعية			134.97	6824867	
مصاريف صناعية مباشرة	6670641		131.92		
الربح الأجمالي		30805796			26732523
المصروفات العامة			134.97		
المصروفات العامة	18317114		131.92	18740607	
استهلاكات الموجودات الثابتة	2662955		جدول رقم(60)	4870495	
الربح الصافي		9825727			3121421
صافي مبيعات اصول	214517		134.97	219477	
			131.92		
الربح الصافي قبل الضريبة		10040244			3340898
الضريبة		1965145			654816
الربح صافي بعد الضريبة		8075099			2686082

إيضاح جدول رقم(98) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2002/12/31

الضريبة عن عام 2002 = 1965145

صافي الربح قبل الضريبة = 10040244

نسبة الضريبة للعام 2002 = 1965145 = 19.6%
10040244

صافي الربح المعدل قبل الضريبة = مقدار الربح × نسبة الضريبة

= 3340898 × 19.6% = 654816

جدول رقم(99) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2003/12/31

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
المبيعات			140.51		
مبيعات بدون مكوس	43526849		137.73	44405413	
مواد خام	16469186		جدول رقم(87)	26046289	
المصاريف الصناعية			140.51		
مصاريف صناعية مباشرة	6156595		137.73	6280862	
الربح الأجمالي		20901068			12078262
المصروفات العامة			140.51		
المصروفات العامة	13949029		137.73	14230582	
استهلاكات الموجودات الثابتة	2453489		جدول رقم(62)	4958210	
الربح الصافي		4498550			(7110530)
صافي مبيعات اصول	3154863		140.51	3218542	
			137.73		
الربح الصافي قبل الضريبة		7653413			(3891988)
الضريبة		941015			
الربح صافي بعد الضريبة		6712398			

إيضاح جدول رقم(99) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2003/12/31

الضريبة عن عام 2003 = 941015

صافي الربح قبل الضريبة = 7653413

نسبة الضريبة للعام 2003 = $\frac{941015}{7653413}$ = %12.3

صافي الربح المعدل قبل الضريبة = (3891988)

هناك حالة خسارة وبالتالي لا يتم دفع ضرائب

جدول رقم(100) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2004/12/31

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
المبيعات	47177232		145.26		
مبيعات بدون مكوس			141.86	48307942	
مواد خام	19073430		جدول رقم(89)	21358369	
المصاريف الصناعية			145.26		
مصاريف صناعية مباشرة	5990217		141.86	6133786	
الربح الأجمالي		22113585			20815787
المصروفات العامة			145.26		
المصروفات العامة	11968753		141.86	12255612	
استهلاكات الموجودات الثابتة	2357074		جدول رقم(64)	5139742	
الربح الصافي		7787758			3420433
صافي مبيعات اصول	3918547		145.26	4012464	
			141.86		
الربح الصافي قبل الضريبة		11706305			7432897
الضريبة		1630413			1040606
الربح الصافي بعد الضريبة		10075892			6392291

إيضاح جدول رقم(100) بيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 2004/12/31

الضريبة عن عام 2004 = 1630413

صافي الربح قبل الضريبة = 11706305

نسبة الضريبة للعام 2004 = $\frac{1630413}{11706305}$ = 14%

صافي الربح المعدل قبل الضريبة = مقدار الربح × نسبة الضريبة

= 7432897 × 14% = 1040606

الميزانية العمومية كما في 2000/12/31
جدول رقم(101)

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
الموجودات الثابتة		44311218	جدول رقم (66)	61143297	
موجودات ثابتة بكلفة الأصل		23470163	جدول رقم(76)	33945673	
يطرح الاستهلاك المتراكم		20841055			27197624
يساوي صافي الموجودات الثابتة					
الموجودات المتداولة		8186949		8186949	
مدينون		21594796	جدول رقم(81)	21965334	
المستودعات والمخازن		56905962	124.08/100	70608918	
استثمارات بكلفة الاصل		217035		217035	
تأمينات مدفوعة مقدماً		539788		539788	
سلفيات ضريبة دخل		87444530			101518024
مجموع الموجودات المتداولة		108285585			128715648
مجموع الموجودات					
المطلوبات وحقوق المساهمين		10242214		10242214	
بنوك ونقد		38905831		38905831	
ذمم دائنة		655151		655151	
ذمم المساهمين		2602570	124.08/123.64	2611832	
صافي مخصص تعويضات		846207		846207	
مصاريف مستحقة ولم تدفع		53251973			53261235
مجموع المطلوبات		26070106	124.08/100	32347788	
رأس المال الأسهمي		9509021		8785895	
أرباح العام		19454483	متم حسابي	(4982180)	
الاحتياطات والأرباح المحتجزة				120161	
مكاسب الحيازة المحققة				39153161	
مكاسب الحيازة غير المحققة			جدول رقم (91)	29588	
مكاسب القوة الشرائية		55033610			75454413
صافي حقوق المساهمين		108285585			128715648
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين					

الميزانية العمومية كما في 2001/12/31
جدول رقم(102)

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
الموجودات الثابتة	50020561		جدول رقم (68)	75536304	
موجودات ثابتة بكلفة الأصل	26125416		جدول رقم(77)	39507180	
يساوي صافي الموجودات الثابتة		23895145			36029124
الموجودات المتداولة	7018622			7018622	
مدينون	29284890		جدول رقم(83)	30286973	
المستودعات والمخازن	56968509		127.09 / 100	72401278	
استثمارات بكلفة الاصل	61874			61874	
تأمينات مدفوعة مقدماً	859954			859954	
سلفيات ضريبة دخل		94193849			110628701
مجموع الموجودات المتداولة		118088994			146657825
مجموع الموجودات	12276373			12276373	
المطلوبات وحقوق المساهمين	43896245			43896245	
بنوك ونقد	2084885			2084885	
ذمم دائنة	2771456		127.09 / 124.08	2838687	
ذمم المساهمين	1004674			1004674	
صافي مخصص تعويضات		62033633			62100864
مصاريف مستحقة ولم تدفع	29970751		127.09 / 100	38089827	
مجموع المطلوبات	7911730			6726085	
رأس المال الأسهمي	18172880		متمم حسابي	31132685	
أرباح العام				341977	
الاحتياطات والأرباح المحتجزة				7329115	
مكاسب الحيازة المحققة			جدول رقم (92)	937272	
مكاسب الحيازة غير المحققة		56055361			84556961
مكاسب القوة الشرائية		118088994			146657825
صافي حقوق المساهمين					
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين					

الميزانية العمومية كما في 2002/12/31
جدول رقم(103)

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
الموجودات الثابتة	50015326		جدول رقم (70)	88104782	
موجودات ثابتة بكلفة الأصل	28723826		جدول رقم(78)	48557327	
يساوي صافي الموجودات الثابتة		21291500			39547455
الموجودات المتداولة	6272390			6272390	
مدينون	34739357		جدول رقم(85)	42834070	
المستودعات والمخازن	57037387		134.97 / 100	76983361	
استثمارات بكلفة الاصل		98049134			126089821
مجموع الموجودات المتداولة		119340634			165637276
مجموع الموجودات	2015252			2015252	
المطلوبات وحقوق المساهمين	41379450			41379450	
بنوك ونقد	1778618			1778618	
ذمم دائنة	3062494		134.97 / 127.09	3252379	
ذمم المساهمين	705191			705191	
صافي مخصص تعويضات	5063169			5063169	
ضريبة دخل المطلوبة	950520			950520	
قروض		54954694			55144579
مصاريف مستحقة ولم تدفع	29970751		134.97 / 100	40451523	
مجموع المطلوبات	8075099			2686082	
رأس المال الأسهمي	26340090		متمم حسابي	44752172	
أرباح العام				3379497	
الاحتياطات والأرباح المحتجزة				16917912	
مكاسب الحيازة المحققة			جدول رقم (93)	2305511	
مكاسب الحيازة غير المحققة		64385940			110492697
مكاسب القوة الشرائية		119340634			165637276
صافي حقوق المساهمين					
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين					

الميزانية العمومية كما في 2003/12/31
جدول رقم(104)

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
الموجودات الثابتة		53203323	جدول رقم (72)	99211248	
موجودات ثابتة بكلفة الأصل		31177315	جدول رقم(79)	57760608	
يطرح الاستهلاك المتراكم		819791	140.51 / 134.97		853440
أصول أخري		22845799			42304080
يساوي صافي الموجودات الثابتة					
الموجودات المتداولة		8584415		8584415	
مدينون		21399351	جدول رقم(87)	22690766	
المستودعات والمخازن		56460329	140.51 / 100	79332408	
استثمارات بكلفة الاصل		191965		191965	
تأمينات مدفوعة مقدماً		86636060			110799554
مجموع الموجودات المتداولة		109481859			153103634
مجموع الموجودات					
المطلوبات وحقوق المساهمين		4297005		4297005	
بنوك ونقد		32348013		32348013	
ذمم دائنة		2330200		2330200	
ذمم المساهمين		2368032	140.51 / 134.97	2465231	
مخصص تعويضات		1646206		1646206	
ضريبة دخل		514455		514455	
قروض		1110903		1110903	
مصاريف مستحقة		44614814			44712013
مجموع المطلوبات		29970751	140.51 / 100	42111902	
رأس المال الأسهمي		6712398		(3891988)	
أرباح العام		28183896	متمم حسابي	50414290	
الاحتياطات والأرباح المحتجزة				6703612	
مكاسب الحيازة المحققة				12046805	
مكاسب الحيازة غير المحققة			جدول رقم (94)	1007000	
مكاسب القوة الشرائية		64867045			108391621
صافي حقوق المساهمين		109481859			153103634
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين					

الميزانية العمومية كما في 2004/12/31
جدول رقم(105)

البند	التاريخي		معامل التعديل	المعدل	
الموجودات الثابتة		53905427	جدول رقم (74)	109858305	
موجودات ثابتة بكلفة الأصل		33417044	جدول رقم(80)	66620043	
أصول أخري	144999		$\frac{145.26}{140.51}$		149901
يساوي صافي الموجودات الثابتة	20633382				43388163
الموجودات المتداولة		8089378		8089378	
مدينون		24934647	جدول رقم(89)	26151117	
المستودعات والمخازن		58494650	$\frac{145.26}{100}$	84969329	
تأمينات مدفوعة مقدماً		5520		5520	
مجموع الموجودات المتداولة	91524195				119215344
مجموع الموجودات	112157577				162603507
المطلوبات وحقوق المساهمين					
بنوك ونقد		1873813		1873813	
ذمم دائنة		33770781		33770781	
ذمم المساهمين		2706296		2706296	
مخصص تعويضات		1897467	$\frac{145.26}{140.51}$	1961612	
ضريبة دخل		1286619		1286619	
مصاريف مستحقة		1398919		1398919	
مجموع المطلوبات	42933895				42998040
رأس المال الأسهمي		29970751	$\frac{145.26}{100}$	43535513	
أرباح العام		10075892		6392291	
الاحتياطات والأرباح المحتجزة		29177039		54703134	
مكاسب الحيازة المحققة				838985	
مكاسب الحيازة غير المحققة				14265591	
مكاسب القوة الشرائية			جدول رقم (95)	(130047)	
صافي حقوق المساهمين	69223682				119605467
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	112157577				162603507

المبحث الثالث

دراسة أثر النموذج المقترح للمحاسبة عن التضخم علي إعداد القوائم المالية

ويتكون من:

5-3-1 مقدمة

5-3-2 أثر تطبيق النموذج المقترح على الدخل

5-3-3 أثر تطبيق النموذج المقترح على حقوق المساهمين

5-3-4اثر تطبيق النموذج المقترح على الأصول الثابتة ومخصصات استهلاكاتها

5-3-1 مقدمة:

يتناول هذا المبحث أثر النموذج المقترح للمحاسبة عن التضخم علىاعداد القوائم الماليـــة وذلـــك من خلال مقارنة بنود القوائم المالية للشركة محل الدراسة و المعدة على الأسس التقليدية بـــالبنود المعدلة طبقا للنموذج المقترح (تكلفة استبدالية معدلة) في نهاية كل فترة من فترات الدراسة.

ويقوم الباحث في هذا المبحث بعمل سلسلة من التحليلات للنتائج التي توصل إليها من التطبيـــق العملي للمحاسبة عن التضخم وذلك بهدف شرح وتفسير مغزى الأرقام المعدلة ودلالتها وإظهـــار الفروق بين النتائج المعدلة والنتائج التقليدية ويتناول الباحث بهذا الصدد النقاط التالية:

5-3-2 أثر تطبيق النموذج المقترح على الدخل:

ويتم من خلاله مايلي:

أ- مقارنة الفائض القابل للتوزيع طبقا لمبادئ المحاسبة التقليدية بالفائض القابـــل للتوزيـــع طبقا للنموذج المقترح.

ب- مقارنة قسط الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة المعدة طبقا للأســـس التقليديـــة بقـــسط الاستهلاك الجاري المعدل المعد طبقا للنموذج المقترح.

ت- مقارنة تكلفة المبيعات التاريخية بتكلفة المبيعات حسب النموذج المقترح.

ث- المقارنة بين الضرائب المدفوعة في ظل كل من المحاسبة التقليدية والنموذج المقترح.

5-3-3 أثر تطبيق النموذج المقترح على حقوق المساهمين:

ويتم من خلاله مايلي:

أ- مقارنة إجمالي حقوق المساهمين طبقا للمبادئ المحاسبية التقليدية بحقوق المساهمين المعدة طبقا للنموذج المقترح.

ب- مقارنة الفائض القابل للتوزيع بإجمالي حقوق المساهمين دفتريا وطبقا للنموذج المقترح.

5-3-4اثر تطبيق النموذج المقترح علىالأصول الثابتة ومخصصات استهلاكاتها :

ويتم من خلاله مايلي:

أ- مقارنة مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة الدفتري بمخصص استهلاك الأصول الثابتة الجاري المعدل.

ب- مقارنة مجموع الأصول الثابتة الدفترية بالأصول الثابتة المعدلة طبقا للقيمة الجارية المعدلة.

وفيما يلي بيان تفصيلي بكل بند على حدة:

5-3-2 اثر تطبيق النموذج المقترح على الدخل:

أ- مقارنة الفائض القابل للتوزيع طبقا لمبادئ المحاسبة التقليدية بالفائض القابل للتوزيع طبقا للنموذج المقترح.

جدول رقم (106) مقارنة الفائض القابل للتوزيع الفعلي بالفائض القابل للتوزيع طبقا للنموذج المقترح

السنة المنتهية في	الفائض القابل للتوزيع تاريخيا	الفائض القابل للتوزيع طبقا للنموذج المقترح	المرجع جدول رقم	الفروقات
2000/12/31	9509021	8785895	96	723126
2001/12/31	7911730	6726085	97	1185645
2002/12/31	8075099	2686082	98	5389017
2003/12/31	6712398	(3891988)	99	10604386
2004/12/31	10075892	6392291	100	3683601
المجموع	**42284140**	**20698365**		**21585775**

بمراجعة بيان الأرباح والخسائر للشركة في سنوات الدراسة وبمقارنة الفائض القابل للتوزيع (أو العجز) الدفتري بالفائض القابل للتوزيع طبقا للنموذج المقترح نحصل على النتائج التالية:

1- بلغ إجمالي الفائض القابل للتوزيع طبقا للأسلوب التاريخي خلال سنوات الدراسة التطبيقية محل البحث 42284140 شيقل بينما أظهرت القوائم المعدلة أن إجمالي الفائض القابل للتوزيع خلال نفس الفترة 20698365 شيقل وهذا يعني أن الحسابات التقليدية قد تضمنت أرباح صورية

الأرباح الصورية = 42284140 –20698365= 21585775 شيقل

وقد ترتب على هذه الأرباح الصورية زيادة في التوزيعات والضرائب التي تحملتهـــا الـــشركة تعادل بنسبة الزيادة في الأرباح الصورية

= 21585775 = %51

42284140

2- بلغ صافي الفائض القابل للتوزيع عام 2003 مبلغ وقدره 6712398 شيقل بينما أظهـــرت القوائم المعدلة وفقا للنموذج المقترح صافي عجز قدره 3891988 شيقل عن تلك الفترة.

3- بلغ صافي الفائض القابل للتوزيع عام 2002 مبلغ وقدره 8075099 شيقل بينما أظهـــرت القوائم المعدلة وفقا للنموذج المقترح صافي ربح قدره 26886082 شيقل، لذا يوجد عـــن تلـــك الفترة أرباح صورية = 8075099 – 26886082 = 5389017 شيقل

وقد ترتب على هذه الأرباح الصورية عام 2002 زيادة في التوزيعات والضرائب التي تحملتها الشركة تعادل نسبة الزيادة في الأرباح الصورية في هذا العام بمقدار

= 5389017 = %66.7

8075099

4- خلال تطبيق النموذج في السنوات الأولى من الدراسة اتضح أن هناك تخفيض فـــي أربـــاح التشغيل الجاري بدأ أول سنوات الدراسة عام 2000 حتى وصل الى الخسارة عام 2003

ب- مقارنة قسط الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة المعدة طبقا للأسس التقليدية بقسط الاستهلاك الجاري المعدل المعد طبقا للنموذج المقترح.

جدول رقم (107) مقارنة بين قسط الاستهلاك الفعلي بقسط الاستهلاك وفقا للنموذج المقترح

السنة المنتهية في	قسط الاستهلاك الدفتري (أ)	قسط الاستهلاك وفقا للنموذج المقترح (ب)	الفروقات (ج)	جدول رقم	النسبة ج / أ × 100%
2000/12/31	2050062	2787943	737881	56	%36
2001/12/31	2655253	4164153	1508900	58	%56.8
2002/12/31	2662955	4870495	2207540	60	%82.9
2003/12/31	2453489	4958210	2504721	62	%102.1
2004/12/31	2357074	5139742	2782668	64	%118.1
	12178833	**21920543**	**9741710**		**متوسط 79.18%**

بمقارنة قسط الاستهلاك الدفتري بقسط الاستهلاك المعدل طبقا للنموذج المقترح فإننا نحصل على النتائج التالية:

1- بلغ مجموع عبء الاستهلاك الدفتري خلال الفترة محل الدراسة 12178833 شيقل في حين أظهرت القوائم المعدلة طبقا للنموذج المقترح أن مجموع عبء الاستهلاك هو 21920543 شيقل وهذا يعني أن النقص في القوة الشرائية لعبء الإهلاك المحتسب خلال فترة الدراسة قدره 9741710 شيقل.

2- أظهرت الأرقام المعدلة طبقا للنموذج المقترح استمرار زيادة عبء الاستهلاك الجاري المعدل عن عبء الاستهلاك الدفتري. وتتراوح نسبة الزيادة في قسط الاستهلاك الجاري المعدل بين 118.1%، 36% وان متوسط نسبة الزيادة تبلغ 79.18% خلال مدة

الدراسة وهذه نسبة خطيرة لانعكاسها على قيمة رأس مال الشركة الحقيقي وأيضا على سلامة قرارات توزيع الأرباح على حملة الأسهم، وكذلك على مقدار الضرائب المستقطعة.

ت - مقارنة تكلفة المبيعات التاريخية بتكلفة المبيعات حسب النموذج المقترح.

جدول رقم (108) مقارنة تكلفة المبيعات التاريخية بتكلفة المبيعات حسب النموذج المقترح

السنة المنتهية في	تكلفة البضاعة المباعة الدفترية (أ)	تكلفة البضاعة المباعة الجارية المعدلة (ب)	الفروقات (ج)	المرجع جدول رقم	نسبة الزيادة د = ج / أ
2000/12/31	28356939	28767926	410987	81	%14.5
2001/12/31	28006224	29235200	1228976	83	% 43.9
2002/12/31	23583678	28914440	5330762	85	% 22.6
2003/12/31	22625781	32327151	9701370	87	% 42.9
2004/12/31	25063647	27492155	2428508	89	% 9.7

بمقارنة تكلفة المبيعات طبقا للأساس التقليدي بتكلفة المبيعات المعدلة وفقاً للنموذج المقترح يتضح ما يلي:-

1- ارتفعت تكلفة البضاعة المباعة وفقا للنموذج المقترح عن تكلفة البضاعة المباعة الدفترية بنسبة تتراوح 9.7% عام 2004، 43.9% عام 2001.

2- بلغ متوسط الزيادة في تكلفة المبيعات المعدلة وفقا للنموذج المقترح على تكلفة المبيعات الدفترية بمعدل 26.7% خلال الخمس سنوات مدة الدراسة وهذا يدلل على أن تسعير البضاعة المباعة لم يراع التكلفة الحقيقية لتلك البضاعة.

ث- المقارنة بين الضرائب المدفوعة في ظل كل من المحاسبة التقليدية والنموذج المقترح.

جدول رقم (109) مقارنة الضرائب المدفوعة فعليا بالضرائب طبقا للنموذج المقترح

السنة المنتهية في	الضرائب المدفوعة فعليا	الضرائب طبقا للنموذج المقترح	المرجع جدول رقم	الفروقات
2000/12/31	2374000	2196474	96	177526
2001/12/31	1879834	1598278	97	281556
2002/12/31	1965145	654816	98	1310329
2003/12/31	941015	خسارة	99	941015
2004/12/31	1630413	1040606	100	589807
المجموع	**8790407**	**5490174**		**3300233**

بمراجعة بيان الأرباح والخسائر للشركة في سنوات الدراسة وبمقارنة الضرائب المدفوعة فعليا وفقا للأساس التاريخي والضرائب طبقا للنموذج المقترح نحصل على ما يلي:-

1- مقدار الفرق في الضرائب بين التاريخي والمقترح

= 8790407 –5490174= 3300233 شيقل

2- تحملت الشركة ضرائب دخل زيادة عما كان يجب أن تتحمله بمبلغ وقدره 3300233 شيقل نتيجة وجود أرباح صورية، وهذه الضرائب الإضافية لم تدفع من أرباح فعلية وإنما دفعت في الحقيقة من رأس المال، وفي هذا هلاك تدريجي لرأس مال الشركة.

وما سبق من نتائج (أ)، (ب)، (ت) يؤيد صحة الفرضية الأولى بأن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية.

5-3-3 أثر تطبيق النموذج المقترح على حقوق المساهمين:

أ- مقارنة إجمالي حقوق المساهمين طبقا للمبادئ المحاسبية التقليدية بحقوق المساهمين المعدة طبقا للنموذج المقترح.

جدول رقم (110) المقارنة بين إجمالي حقوق المساهمين دفتريا وطبقا للنموذج المقترح

السنة	إجمالي حقوق المساهمين الدفتري (أ)	إجمالي حقوق المساهمين طبقا للنموذج المقترح(ب)	الفروقات (ج)	نسبة الزيادة في المعدل د = ج / أ × 100%
2000	55033610	75454413	20420803	%37
2001	56055361	84556961	28501600	%50.8
2002	64385940	110492697	46106757	%71.6
2003	64867045	108391621	43524576	%67.1
2004	69223682	119605467	50381785	%72.8

بمقارنة إجمالي حقوق المساهمين طبقا للأساس التقليدي بإجمالي حقوق المساهمين المعدل طبقا للنموذج المقترح يتضح ما يلي:-

1- ارتفع إجمالي حقوق المساهمين المعدل طبقا للنموذج المقترح عن إجمالي حقوق المساهمين الدفتري بصفة مستمرة خلال مدة الدراسة بنسبة تتراوح بين 37% عام 2000 ، 72.8% عام 2004 و الملاحظ في هذه النسبة تزايدها المتواصل تدريجياً

2- بلغ متوسط الزيادة في إجمالي حقوق المساهمين المعدلة وفقا للنموذج المقترح على إجمالي حقوق المساهمين الدفتري بمعدل 59.9% خلال الخمس سنوات محل الدراسة.

3- يعبر الفرق بين إجمالي حقوق المساهمين المعدل وفقا للنموذج المقترح وإجمالي حقوق المساهمين الدفتري عن النقص في إجمالي حقوق المساهمين نتيجة هبوط القوة الشرائية

لوحدة النقد. كما يشير إلى أن الشركة محل الدراسة لم تحافظ على القوة الشرائية لرأس المال.

ب -مقارنة الفائض القابل للتوزيع بإجمالي حقوق المساهمين دفتريا وطبقا للنموذج المقترح.

جدول رقم (111) مقارنة الفائض القابل للتوزيع (أو العجز) بإجمالي حقوق المساهمين دفتريا وطبقا للنموذج المقترح

السنة	إجمالي حقوق المساهمين		الفائض القابل للتوزيع		نسب الفائض لإجمالي حقوق المساهمين	
	دفتريا (أ)	معدلا (ب)	دفتريا (ج)	معدلا (د)	دفتريا هـ = ج/ أ	معدلا و= د/ب
2000	55033610	75454413	9509021	8785895	%17.3	%11.6
2001	56055361	84556961	7911730	6726085	%14	%8
2002	64385940	110492697	8075099	2686082	%12.5	%2.4
2003	64867045	108391621	6712398	(3891988)	%10.3	(%3.6)
2004	69223682	119605467	10075892	6392291	%14.6	%5.3

بمقارنة معدل الفائض القابل للتوزيع (أو العجز) بإجمالي حقوق المساهمين دفتريا ومعدلا حسب النموذج المقترح فإننا نحصل على النتائج التالية:

1- تبين الأرقام التقليدية أن معدل الفائض القابل للتوزيع بالنسبة لإجمالي حقوق المساهمين يتراوح بين 17.3% عام 2000، 10.3% عام 2003 بينما تظهر الأرقام المعدلة وفقا للنموذج المقترح أن معدل الفائض القابل للتوزيع بالنسبة لإجمالي حقوق المساهمين يتراوح بين 11.6% عام 2000، (3.6%) عام 2003.

2- ترتفع نسبة الفائض القابل للتوزيع بالنسبة لإجمالي حقوق المساهمين الدفترية عن النسبة المعدلة وذلك بسب عاملين:

أ- زيادة الفائض القابل للتوزيع الدفتري عن الفائض المعدل وفقا للنموذج المقترح.

ب- انخفاض إجمالي حقوق المساهمين الدفتري عن إجمالي حقوق المساهمين المعدل وفقا للنموذج المقترح.

3- كان معدل الفائض القابل للتوزيع بالنسبة لإجمالي حقوق المساهمين في عام 2003 هو 10.3% بينما أظهرت القوائم المعدلة وفقا للنموذج المقترح وجود صافي عجز بمعدل 3.6% بالنسبة لإجمالي حقوق المساهمين.

وما سبق من نتائج (أ)،(ب) يؤيد صحة الفرضية الثانية بأن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليما.

5-3-4 أثر تطبيق النموذج المقترح على الأصول الثابتة ومخصصات استهلاكاتها

أ- مقارنة مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة الدفتري بمخصص استهلاك الأصول الثابتة الجاري المعدل.

جدول رقم (112) مقارنة مخصص الاستهلاك للأصول الثابتة الدفتري بمخصص الاستهلاك الجاري المعدل

السنة المنتهية في	مخصص الاستهلاك الدفتري (أ)	مخصص الاستهلاك الجاري المعدل(ب)	الفروقات (ج)	المرجع جدول رقم	نسبة الزيادة في مخصص الاستهلاك الجاري المعدل د =ج/أ
2000/12/31	23470163	33945673	10475510	76	%44.6
2001/12/31	26125416	39507180	13381764	77	%51.2
2002/12/31	28723826	48557327	19833501	78	%69
2003/12/31	31177315	57760608	26583293	79	%85.3
2004/12/31	33417044	66620043	33202999	80	%99.4

بمقارنة مخصص الاستهلاك الدفتري بمخصص الاستهلاك الجاري المعدل فإننا نحصل على النتائج التالية:

1- زيادة مخصص الاستهلاك الجاري المعدل بصفة مستمرة عن مخصص الاستهلاك الدفتري خلال فترة الدراسة بنسبة مئوية تتراوح بين 99.4% ، 44.6% كما بلغ متوسط الزيادة في الأرقام المعدلة عن الأرقام الدفترية خلال فترة الدراسة 70%.

2- يمثل الفرق بين مخصص الاستهلاك الجاري المعدل ومخصص الاستهلاك الدفتري مقدار النقص في عبء الاستهلاك خلال فترة حيازة الشركة للأصول الثابتة القابلة للاستهلاك.

3- بطرح مخصص استهلاك الأصول الثابتة الجاري المعدل من مجموع القيمة الجارية المعدلة للأصول الثابتة فإننا نحصل على صافي الأصول الثابتة طبقا لنموذج القيمة الجارية المعدلة عن تلك الفترة.

ب- مقارنة مجموع الأصول الثابتة الدفترية بالأصول الثابتة المعدلة طبقا للتكلفة الجارية المعدلة.

جدول رقم (113) مقارنة مجموع الأصول الثابتة الفعلية بمجموع الأصول الثابتة طبقا للنموذج المقترح

السنة المنتهية في	القيمة الدفترية لمجموع الأصول الثابتة (أ)	القيمة الجارية المعدلة لمجموع الأصول الثابتة(ب)	الفروقات (ج)	المرجع جدول رقم	نسبة الزيادة في الأصول الجارية المعدلة د =ج / أ
2000/12/31	44311218	61143297	16832079	66	%38
2001/12/31	50020561	75536304	25515743	68	%51
2002/12/31	50015326	88104782	38089454	70	%76.2
2003/12/31	53203323	99211248	46007925	72	%86.5
2004/12/31	53905427	109858305	559528878	74	%103.8

بمقارنة مجموع الأصول الثابتة الدفترية بمجموع الأصول الثابتة طبقا لتكلفتها الجارية المعدلة فإننا نحصل على النتائج التالية:

1- ارتفع مجموع الأصول الثابتة الجاري المعدل عن مجموع الأصول الثابتة الدفتري خلال مدة الدراسة، وتتراوح نسبة الزيادة في القيمة الجارية المعدلة على التكلفة التاريخية (التقليدية) بين 103.8%، 38% كما بلغ متوسط الزيادة في القيمة الجارية المعدلة 71%.

2- تبين الأرقام الدفترية والقيمة الجارية المعدلة لمجموع الأصول الثابتة أنهما يسيران في نفس الاتجاه.

3- بلغ الحد الأقصى لقيمة الأصول الثابتة طبقا للأرقام الدفترية 53905427 شيقل عام 2004 في حين انه إذا أردنا الحصول على مثل هذه الأصول فإن قيمتها طبقا للنموذج المقترح تكون 109858305 شيقل أي تحتاج لفرق قدره 55952878 شيقل وهو ما يمثل نسبة 103.8% من قيمتها الدفترية.

وما سبق من نتائج (أ)،(ب) يؤيد صحة الفرضية الثالثة بأن مجمعات الاستهلاك المكونة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا تكفي للقيام بعملية الإحلال والحفاظ على القدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

مقدمة:

أن التضخم يؤثر على البيانات والتقارير المالية، لـــذلك أصـــبح هنـــاك ضـــرورة أن تتـــضمن المعلومات المحاسبية آثار التغيرات في الأسعار الخاصة وبالمستوى العام للأسعار أي النمـــوذج المقترح (التكلفة الاستبدالية المعدلة) لكي تكون المعلومات مفيدة لـــلإدارة ولمتخـــذي القـــرارات ويتطلب ذلك البدء في اتخاذ إجراءات استخدام نظام مناسب لمحاسبة التضخم في فلسطين بهـــدف توفير معلومات إضافية وذات دلالة مفيدة غير تلك التي يوفرها الأساس التاريخي.

المبحث الأول

النتائج

توصل الباحث من دراسته إلى النتائج التالية:

(أ) أظهرت الدراسة النظرية أن التضخم يؤثر على القوائم المالية فتعطي مخرجات مضللة مما يثير تساؤلاً حول حقيقة الإفصاح المصاحب لهذه القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدات الاقتصادية لأن ظاهرة التضخم من أكثر الظواهر الاقتصادية تأثيراً على البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية

(ب) من خلال الدراسة الميدانية وباختبار النموذج المقترح للمحاسبة عن التضخم على إحدى الوحدات الاقتصادية الصناعية المساهمة العامة العاملة في فلسطين، والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية(**X**)والمقابلات التي أجراها الباحث مع بعض العاملين فيها،و قد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- أن أخذ التضخم في الحسبان وإظهار أثره على القوائم المالية أصبح أمرا ضروريا وممكن تطبيقه عمليا.

2- تأثرت الشركة محل الدراسة التطبيقية بشكل واضح بالتضخم المستمر والهبوط المتلاحق في القوة الشرائية لوحدة النقد فقد ارتفع المستوى العام للأسعار طبقا للرقم القياسي العام لأسعار المستهلك من 100 في عام 1996 إلى 145.26 في نهاية عام 2004 أي بزيادة قدرها 45%.

3- بلغ إجمالي الفائض القابل للتوزيع الدفتري خلال الخمس سنوات محل الدراسة 42284140 شيقل بينما أظهرت القوائم المعدلة أن إجمالي الفائض القابل للتوزيع خلال نفس الفترة 20698365 شيقل وهذا يعني أن حسابات النتيجة التقليدية خلال الخمس سنوات محل الدراسة قد تضمنت أرباحا صورية قدرها 21585775 شيقل. تتمثل من الفرق في أقساط الاستهلاك بين الدفتري والمعدل حيث بلغ مجموع عبء الاستهلاك الدفتري خلال مدة الدراسة 12178833 شيقل في حين أظهرت القوائم المعدلة طبقا للنموذج المقترح أن مجموع عبء الاستهلاك خلال نفس الفترة هو 21920543 وقد ترتب على ذلك نقص في التكاليف الحقيقية التي كان يجب تحميلها على الإيرادات خلال نفس المدة محل الدراسة بما يعادل 9741710 شيقل أي بمتوسط معدل زيادة قدره 79.18% خلال مدة الدراسة بما يؤثر على الأرباح الحقيقية وظهور أرباح صورية يتم من خلالها زيادة نسبة التوزيعات وتحمل الشركة عبئا ضريبيا إضافيا بدون وجه حق.

وكذلك فرق تكلفة المبيعات والذي بلغ متوسط معدل الزيادة فيها 26.7%خلال مدة الدراسة وهذا يتفق و نتائج دراسة(Bulow , Shoven, 1982) (Hughes,Lui,Zhang,2003)

4- ترتب على ظهور الأرباح الصورية زيادة في التوزيعات والضرائب التي تحملتها الشركة تعادل نسبة الزيادة في الأرباح الصورية عن الأرباح الحقيقية، فقد تحملت الشركة ضرائب دخل زيادة عما كان يجب أن تتحمله بمبلغ وقدره 3300233 شيقل نتيجة وجود أرباح صورية، وهذه الضرائب الإضافية لم تدفع من أرباح فعلية وإنما دفعت في الحقيقة من رأس المال، وفي هذا هلاك تدريجي لرأس مال الشركة.وهذا يتفق مع نتائج دراسة كل من(شعبان،1986)،(أبو خليل،1986)

وما سبق من نتائج رقم (3) و(4) يؤيد صحة الفرضية الأولى بأن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية.

5- بلغ إجمالي حقوق المساهمين الدفتري خلال مدة الدراسة 69223682 شيقل بينما أظهرت القوائم المعدلة أن إجمالي حقوق المساهمين خلال نفس الفترة يبلغ 119605467 أي بزيادة قدرها 50381785 شيقل

6- بلغ متوسط الزيادة في إجمالي حقوق المساهمين المعدلة وفقا للنموذج المقترح على إجمالي حقوق المساهمين الدفتري بمعدل 59.9 % خلال الخمس سنوات محل الدراسة.

ويعبر الفرق بين إجمالي حقوق المساهمين المعدل وفقا للنموذج المقترح وإجمالي حقوق المساهمين الدفتري عن النقص في إجمالي حقوق المساهمين نتيجة هبوط القوة الشرائية لوحدة النقد. كما يشير إلى أن الشركة محل الدراسة لم تحافظ على القوة الشرائية لرأس المال.وهو ما يتفق مع نتائج كل من الدراسات التالية:

-(Rosnfield,1969) , (Piracy,1970), (Smith , Anderson, 1986)وما سبق يؤكد صحة الفرضية الثانية بأن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليما.

7- بالنسبة للأصول الثابتة ما يلي:

أ- بلغ متوسط الزيادة في الأرقام المعدلة لمخصص استهلاك الأصول الثابتة طبقا للنموذج المقترح عن الأرقام الدفترية خلال فترة الدراسة 70%.

ب- بلغ متوسط الزيادة في القيمة الجارية المعدلة عن التكلفة التاريخية (التقليدية) لمجموع الأصول الثابتة 71%. وهو ما يتفق مع نتائج الدراسات التالية:

(علي،1989)،(غنيمي،1994)، (عبد الحميد،1975)

وبناءً على ما تقدم بالنسبة للأصول الثابتة ومخصصات واستهلاكاتها يؤيد الفرضية الثالثة بأن مجمعات الاستهلاك المكونة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم لا تكفي للقيام بعملية الإحلال والحفاظ على القدرة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية.

8- بناءً على النتائج العملية من البنود 1- 7 يؤيد الفرضية الرابعة بأن قصور عرض القوائم المالية وفقاً لأساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم ، لا يتفق مع مفهوم الإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات التي يتعين إعلام مستخدمي القوائم المالية بها، والتي تساعدهم في اتخاذ قرارات مستقبلية. وهو ما يتفق مع نتائج دراسة كل من:

(فاضل،1996)، (عيسى،2000)،(Baran , Lakenishok &Ofer , 1980)

3-11 التوصيات:

يوصي الباحث في ضوء نتائج هذه الدراسة بما يلي:-

1- العمل على تطوير بعض المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية المتبعة في القياس المحاسبي لتتلاءم مع التغيرات في مستويات الأسعار.

2- ضرورة قيام الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني بإصدار المزيد من الأرقام القياسية الملائمة التي يمكن استخدامها في تعديل عناصر وبنود القوائم المالية، بالإضافة إلى توفير أي بيانات أخرى لازمة للتطبيق لتحقيق المزيد من الدقة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة.

3- توفير الكوادر العلمية المتخصصة وتدريبها على كيفية تطبيق إجراءات الطريقة المقترحة للمحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار، من خلال تنظيم الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين لاستيعاب أي تطورات جديدة في الفكر المحاسبي.

4- تقديم القوائم المالية المعدلة ضمن التقرير السنوي للمنشأة في صورة قوائم مستقلة أو في صورة أرقام مقارنة مع الأرقام التقليدية ضمن القوائم الأساسية، مع استخدام الخرائط والرسوم البيانية كوسيلة إيضاحية لتفسير مغزى الأرقام المعدلة وبيان حدود استخدامها.

5- ضرورة أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه في القوائم المالية المعدلة ومدى إفصاحها عن حقيقة نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي، حتى يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحكم السليم على آثار التضخم على المنشأة.

6- ضرورة قبول مصلحة الضرائب للقوائم المالية المعدلة وفقا لمحاسبة التضخم كأساس للتحاسب الضريبي مع الوحدات الاقتصادية. حفاظا على القوة الشرائية لرأس المال من

الهلاك والتآكل التدريجي في شكل ضرائب إضافية على الزيادة في الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية (المعدلة).

7- إقناع منتجي المعلومات المحاسبية المتاحة حاليا بضعف دلالة هذه المعلومات وعدم تعبيرها عن الواقع الحقيقي، وضرورة تعديلها بآثار التغيرات في الأسعار الخاصة والعامة.

8- ضرورة قيام جميع الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها وأنشطتها بإعداد وتقديم قوائم مالية معدلة حسب النموذج المقترح ويتم تقديم تلك القوائم المعدلة على أنها قوائم إضافية مكملة وليست قوائم أساسية ويتم إجراء تعديل شامل لجميع بنود القوائم المالية للمحافظة على إمكانيات الإنتاج في المشروعات ولإظهار أرقام واقعية تفصح عن القوائم المالية ويتم استخدام الرقم القياسي السائد في تاريخ إعداد الميزانية في التعديل، ويوصي أيضا باستخدام الرقم القياسي العام والخاص لأسعار المستهلكين الذي يصدر عن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني كمؤشر للتعبير عن التضخم.

9- يوصي بتشكيل لجنة علمية خاصة للبحث في مدى إمكانية تطبيق أساس التكلفة الاستبدالية المعدلة(النموذج المقترح) بحيث تضم هذه اللجنة ما يلي:

أ- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

ب- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

ج- ممثلين عن سلطة النقد الفلسطينية.

د- ممثلين عن الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.

هـ- أساتذة المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة في الجامعات الفلسطينية.

و - ممثلين عن مكاتب المحاسبة و التدقيق.

10-العمل على وضع برامج محاسبية على الحاسوب لتعديل بنـــود القـــوائم الماليـــة وفقـــاً لمحاسبة التضخم.

القرآن الكريم

المراجـــــع

أولاً: المراجـــع العربيـــة

(أ) الكتـــب:

1- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح (2004) *"دراسات متقدمة في مجال المحاســبة الماليــة"*، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، مصر.

2- أبو طالب، يحيى محمد (2001) *"المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة"*، القاهرة، بدون دار نشر، مصر.

3- أحمد، بهجت محمد حسني (1985) *"النظرية في المحاسبة"*، القاهرة: مكتبة عــين شــمس، مصر.

4- ألبير، روبرت و مايرز، وتوماس و دوســينبري (2002) *"النقــود والبنــوك والاقتــصاد"*، (ترجمة: السيد عبد الخالق و أحمد بلح)، الرياض: دار المريخ، السعودية.

5- الأمين، عبد الوهاب (2002) *"مبادئ الاقتصاد الكلي"*، عمان: دار الحامد، الأردن.

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

7- جامعة القدس المفتوحة (بدون سنة نشر) *"تحليل القوائم المالية "*.

8- جربوع، يوسف (2001-أ) "***النظرية المحاسبية***"، غزة: بدون دار نشر، فلسطين.

9- ـــــ، ـــــ وحلس، سالم (2001) "***المحاسبة الدولية***"، ط1، غـزة: بـدون دار نـشر، فلسطين.

10- الجمل، جمال جويدان(2002) "***دراسات في الأسواق المالية والنقدية***"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن.

11- دبيان، السيد عبد المقصود (1986) "***دراسات في بعض مـشاكل القيـاس المحاسـبية*** " الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، مصر.

12- الدهراوي، كمال الدين (2002) "***مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة***"، الإسـكندرية: دار الجامعة الجديدة، مصر.

13- هيكل، عبد العزيز فهمي (1985) "***مبادئ في الإحصاء التطبيقـي***"، الإسـكندرية: الـدار الجامعية، مصر.

14- الوزني، خالد والرفاعي، أحمد (2000) "***مبادئ الاقتصاد الكلي بين النظرية والتطبيق***"، ط3، عمان: دار وائل، الأردن.

15- زامل، أحمد محمد (2000) "***المحاسبة الإدارية***"، ج2، الرياض معهـد الإدارة العامـة- مركز البحوث، السعودية.

16- زكي، رمزي (1986) "***التضخم المستور***د"، القاهرة: دار المستقبل العربي، مصر.

17- ـــــ ، ـــــ (1996) "***التضخم والتكييف الهيكلي في الدول النامية***"، القاهرة: دار المستقبل العربي، مصر.

18- حاتم، سامي عفيفي (2000) "***دراسات في الاقتصاد الدولي***"، ط5، القاهرة: الدار المصرية اللبنانية، مصر.

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

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

21- ـــــ ، ـــــ (2003-ب) "***بدائل القياس المحاسبي المعاصر***"،ط1 ،عمان: دار وائل، الأردن.

22- ـــــ ، ـــــ (1998) "***تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة***"، عمان: دار الثقافة، الأردن.

23- حسنين، عمر السيد (1968) "***تطور الفكر المحاسبي***" ، القاهرة: دار الجامعات المصرية، مصر.

24- الحبيب، فايز إبراهيم (1994)" ***مبادئ الاقتصاد الكلي***"، ط 3، الرياض: بدون دار نشر، السعودية.

25- الحيالي، وليد ناجي (2002) "***دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة***"، عمان: دار الحامد، الأردن.

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

27- ـــــــ ، ـــــــ ، ـــــــ (1999-ب) "***المحاسبة المتوسطة***" ترجمة أحمد حامد حجاج، ج2، الرياض: دار المريخ، السعودية.

28- ـــــــ ، ـــــــ ، ـــــــ (1988) "***المحاسبة المتوسطة***" ترجمة: كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ، السعودية.

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

30- مطر، محمد (1993-ب) "***المحاسبة المالية***"، ط2، عمان: مكتبة الفلاح، الأردن.

31- المجمع العربي للمحاسبين القانونين (1999) "***المعايير المحاسبية الدولية***"، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

32- _____ (1992) "***المحاسبة الدولية***"، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

33- نمر، حلمي محمود (1973) "***نظرية المحاسبة المالية***"، القاهرة: دار النهضة العربية، مصر.

34- الناغي، محمود السيد (2002) "***دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية***"، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية، مصر.

35- عبد الرحمن، إسماعيل عريقات، حربي (1999) "***مفاهيم أساسية في علم الاقتصاد الكلي***"، عمان: دار وائل، الأردن.

36- عوض الله، عبد المنعم وحجازي، محمد وحمدي، محمود (1993) "***تحليل ونقد القوائم المالية***"، جامعة القاهرة، التعليم المفتوح، مصر.

37- عطية، أحمد صالح (2004) "***مبادئ المحاسبة المالية نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات***"، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر.

38- عكاشة، محمود خالد (2001) "***الإحصاء التطبيقي***"، ط2، غزة، بدون دار نشر، فلسطين.

39- علي، عبد الوهاب نصر (2004) "***مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية***"، الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر.

40-عناية، غازي حسين (1985) "***التضخم المالي***"، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، مصر.

41- العناني، حمدي أحمد (1995) "***مقدمة الى الاقتصاد الكلي***"، القاهرة: الدار المصرية اللبنانية، مصر.

42- فهمي، صلاح الدين عبد الرحمن (2000) "***مقارنة معايير المحاسبة الدولية***"، القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، مصر.

43- فضالة، أبو الفتوح علي (1996-أ) "***استراتيجية القوائم المالية***"، القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر.

44- ـــــ، ـــــ (1996-ب) "***أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة***"، القاهرة: دار الكتب العلمية، مصر.

45- الفداغ، فداغ عبد الجبار (1999) "***المحاسبة المتوسطة***"، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، السعودية.

46- صيام، وليد والخداش، حسام الدين ونور، عبد الناصر (1998) "**أصول المحاسبة المالية**"، ج1، عمان: دار المسيرة، الأردن.

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

48- الراوي، خالد (2000) "***التحليل المالي للقوائم والإفصاح المحاسبي***"، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.

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

50- الروبي، نبيل (1984) "***نظرية التضخم***"، الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر.

51- شاهين، علي ومحفوظ، إسماعيل وأبو شوارب، سالم (2004) "***مبادئ المحاسبة المالية***"، ج2، ط2، غزة: بدون دار نشر، فلسطين.

52- شهاب، مجدي محمود (1990) "***الاقتصاد النقدي***"، الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر.

53- شحاتة، أحمد و بدوي، محمد (2002) "***المحاسبة المالية المتقدمة***"، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، مصر.

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

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

56- ضيف، خيرت (1978) "***مذكرات في تطور الفكر المحاسبي***"، بيروت: دار النهضة العربية، لبنان.

57- ـــــ، ـــــ وشحاتة، أحمد (1985) "***في تطور الفكر المحاسبي***"، بيروت: دار النهضة العربية، لبنان.

(ب) الدوريات العلمية :

1- أبو جبارة، هاني (1984) "لمن الأفضلية في التقارير المحاسبية لقيم السوق الجارية أم الدفترية"، دليل عملي وواقعي"، ***مجلة دراسات الجامعة الأردنية***، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ص241-258، تشرين أول، عمان، الأردن.

2- أبو الحسن، علي أحمد (1979) "الموضوعية في الفكر المحاسبي"، ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، جامعة الإسكندرية، مجلد16، العدد2، ص183-210، مصر.

3- أبو خليل، أحمد إبراهيم محمد (1986) "القياس المحاسبي لأثر التضخم على الربح الضريبي والمتأخرات الضريبية"، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، كلية التجارة، جامعة المنصورة،المجلد العاشر، العدد الرابع، ص208-236، مصر.

4- أحمد، علاء الدين خليل (1991) "القياس والتحليل المحاسبي لقرارات الإحلال المثلي"، ***المجلة العلمية بكلية التجارة***، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد الثامن، ص85-126، القاهرة، مصر.

5- باسيلي، مكرم عبد المسيح (1983) "دراسة تحليلية لإعداد القوائم الملية في ظل التضخم، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، بكلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع، العدد الرابع، ص128-217، مصر.

6- بهجت، محمد فداء الدين ويماني، عبد الله (1990) "الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية"، ***مجلة جامعة الملك سعود***، العلوم الإدارية، (1) المجلد الثاني، ص61-100، السعودية.

7- جمعة، سهير شعراوي (1989) "أثر التضخم على كفاية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة وموقف مراقب الحسابات منه"، ***مجلة الدراسات والبحوث التجارية***، بنها: كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة التاسعة، العدد الثاني، مصر.

8- جربوع، يوسف (2001-ب) "أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها"، ***مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين***، نسخة الكترونية، كانون أول، العدد رقم (1)، ص2-4.من موقع

www.ascasociety.org/magazine.aspx?page_key=magazine

9-الجزيري، رفيق محمد (1986) "الدور المقترح للمراجع الخارجي في ظل المتغيرات الاقتصادية، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية***، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد العاشر، العدد الرابع، ص190-206، مصر.

10- هلالي، حسين (1987) "كيفية اختبار مدى فاعلية النماذج المحاسبية في قابلية مشاكل التضخم ومشكلة الملائمة بين القرارات الإدارية والبيانات التي تتولد عن النظام المحاسبي"، ***مجلة البحوث التجارية***، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة التاسعة ،المجلد التاسع، العدد الحادي عشر، ص153-217، مصر.

11- حسن، فاروق أحمد (1987) "أثر تقلبات الأسعار على الإفصاح المحاسبي بقوائم نتائج الأعمال للوحدات الاقتصادية"، ***مجلة العلوم التجارية***، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد10-11-12، ص155-195، مصر.

12- الحاروني، عمرو كامل (1983) "محاسبة التضخم"، ***مجلة التكاليف***، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثانية عشر، مايو/سبتمبر، العدد الثاني والثالث، ص 155-206، مصر.

13- محسب، خيري وقادوس، هدى (1985) " نحو إطار عام لاختيار طريقة للمحاسبة عن التضخم"، ***مجلة الدراسات و البحوث التجارية***، بنها، جامعة الزقازيق، كلية التجارة،السنة الخامسة، العدد الأول ، ص 106-132، مصر.

14- مطر، محمد (1993-أ) "تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"، الجامعة الأردنية، ***مجلة دراسات السلسلة (أ) العلوم الإنسانية***، المجلد20 أ، العدد2 ،ص116-169، الأردن.

15- مصطفى، تفيدة محمد (1985)"استخدام التحليل الإحصائي في استبعاد أثر التضخم"، ***المجلة العلمية لكلية التجارة***- فرع جامعة الأزهر للبنات، يناير، العدد الثاني، ص30-55، القاهرة، مصر.

16- مشهور، نعمت عبد اللطيف (1992) "الاقتصاد الإسلامي والتضخم"، ***المجلة العلمية لكلية التجارة***، جامعة الأزهر بنات، العدد التاسع، ص83-126، يناير، مصر.

17- الملحم، عدنان بن عبد الله (2003) "معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية"، ***المجلة العربية للمحاسبة***، جامعة البحرين،المجلد السادس، العدد الأول،ص1-21، مملكة البحرين.

18- نوفل، أسامة (2001-أ) "القطاع الصناعي الفلسطيني، تحليل المؤشرات الصناعية لعامي 1994- 2000"، ***مجلة مركز التخطيط الفلسطيني***، السنة الأولى، العدد الأول ص24-34، غزة،فلسطين.

19- ـــــــ ، ـــــــ (2001-ب) "الحسابات القومية الفلسطينية"، ***مجلة مركز التخطيط الفلسطيني***، السنة الأولى، العدد الثاني ص4-27، غزة، فلسطين.

20- سجيني، طلال إبراهيم عرابي (1997) "قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية"، ***المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر***، العدد الثامن، ص137-171، قطر.

21- سليم، محمد عبيد (1997) "الموازنات التخطيطية والتضخم"، ***جرش للبحوث والدراسات***، المجلد الأول، العدد الثاني،ص107-140، الأردن.

22- عبد الله، خالد أمين (1983) "محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد"، ***مجلة دراسات، الجامعة الأردنية***، المجلد العاشر، العدد الثاني، ص93-105، كانون أول، الأردن.

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

24- علي، إبراهيم محمد (1986) "الإفصاح عن الربحية"، ***مجلة البحوث التجارية***، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، السنة الرابعة عشر، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ص131-171، الزقازيق، مصر.

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

26- العيسى، ياسين أحمد (1998) "أساسيات المحاسبة وأثره على عناصر الميزانية العامة"، ***مجلة دراسات، العلوم الإدارية***، الجامعة الأردنية، المجلد 25 ، العدد 2، ص231-245، تموز، الأردن.

27- العظمة، محمد والعادلي،يوسف عوض العادلي (1988) "بعض ملامح القياس والإفصاح المحاسبي وإعداد التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية ومقترحات لتطويرها"، ***مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية***، السنة الرابعة عشرة، العدد الثالث والخمسون، ص57-104، الكويت.

28- شعبان، حامد عبد المعطي (1986) "مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم"، ***مجلة البحوث التجارية***، بكلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثامنة، المجلد الثامن، العدد التاسع والعاشر، ص127-148، ، مصر.

29- توفيق، محمد شريف (1993) "قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية"، ***مجلة الإدارة العامة***، معهد الإدارة العامة، السنة الثامنة والعشرون،العدد 61، ص113-201 ، الرياض، فبراير، السعودية.

30- التوني، ناجي (2002) "استهداف التضخم والسياسة النقدية"، ***جسر التنمية***، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، السنة الأولى، العدد السادس، ص1-12، الكويت.

31- خشارمة، حسين علي (2003) "مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنـــوك والـــشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن- معيار المحاسبة الدولي رقم (30)"، ***مجلة النجاح للأبحاث –ب***، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص87-116، حزيران، فلسطين.

(ت) الرسائل العلمية:

1- أبو عواد، موسى (1991) "القوائم المالية المعدلة حسب المستوى العام للأسعار وأثرها على دلالة النسب المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رســـالة ماجـــستير غيـــر منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

2- إبراهيم، رضا توفيق عبده (1996) "***تقييم معايير المحاسبة الدولية بهدف تعظيم الوظيفـــة الإعلامية للمحاسبة***"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

3- حسن، عثمان عبده (2002) "***الإفصاح العام و أهميته لمستخدمي القوائم المالية***"، رســـالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

4- الكحلوت ،خالد (2005) "***مدى اعتماد المصارف التجارية على التحليل المالي في ترشـــيد القرار الائتماني- دراسة تطبيقية***"، رسالة ماجستير غير منـــشورة، كليـــة التجـــارة، الجامعـــة الإسلامية-غزة، فلسطين.

5- نصار، مجدي محمد أحمد (1984) "***موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار***"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

6- نشوان، اسكندر محمود (2004) "***تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية في ضوء التغيرات البيئية***"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

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

8- عبد الحميد،محمد المرغني(1975) "***المحاسبة عن التغير في مستويات الأسعار وأثر ذلك على القوائم والقرارات الإدارية*** "،رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ،جامعة عين شمس،القاهرة،مصر.

9- عبد الله، سوزان (2002) "***كيفية اختيار سياسة الاستهلاك وأثرها على القوائم المالية في شركات المساهمة في السودان***"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

10- عيسى، زينة عبد اللطيف (2000) "***دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمنشآت متعددة الجنسية***"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك بن عبد العزيز، نسخة إلكترونية، تاريخ الزيارة 2005/10/22، من موقع www.kaau.edu.sa

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

12- فاضل، إيمان صالح (1996) "***آثار التغير في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية لبعض الشركات المساهمة السعودية***"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك بن عبد العزيز، نسخة إلكترونية، تاريخ الزيارة 2005/01/22، من موقع www.kaau.edu.sa

13- غنيمي، سامي (1994) "***دراسة تحليلية لطرق المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار وإمكانية تطبيقها عملياً في جمهورية مصر العربية***" ،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق- فرع بنها، مصر.

(ث) أخري :

1- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (2006-أ) "***إجمالي قيمة الواردات والصادرات من وإلى إسرائيل ونسبتها من الإجمالي***"، بيانات غير منشورة، رام الله- فلسطين.

2- ـــــــــــــــــــــــــ (2006-ب) "***المساهمة النسبية للناتج المحلي الإجمالي في باقي الضفة الغربية وقطاع غزة للأنشطة الصناعية للأعوام من 2000- 2004 بالأسعار الثابتة: سنة الأساس1997***"، بيانات غير منشورة، رام الله- فلسطين.

3- ـــــــــــــــــــــــــ (2005-أ) "***الأسعار والأرقام القياسية***"، ***النشرة السنوية***"، 2004 رام الله- فلسطين.

4- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2005-ب) "***الأرقام القياسية لأسعار المستهلك لخدمات النقل العامة في الأراضي الفلسطينية خلال شهر كانون ثاني- كانون أول من الأعوام 2000-2005***"، بيانات غير منشورة، رام الله- فلسطين.

5- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2005-ت) " ***الأرقام القياسية لأسعار المستهلك لمنتجات الأثاث في الأراضي الفلسطينية خلال شهر كانون ثاني- كانون أول من الأعوام 2000-2005***"، بيانات غير منشورة، رام الله- فلسطين.

6- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2005-ث) " ***الأرقام القياسية لأسعار المستهلك لمنتجات السلعة(Y) في الأراضي الفلسطينية خلال شهر كانون ثاني- كانون أول من الأعوام 2000-2005***"، بيانات غير منشورة، رام الله- فلسطين.

7- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2004) "***الأسعار والأرقام القياسية***"، ***النشرة السنوية***"، 2003 رام الله-فلسطين.

8- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2003) "***الأسعار والأرقام القياسية***"، ***النشرة السنوية***"، 2002 رام الله- فلسطين.

9- ـــــــــــــــــــــــــــــ (2000) " ***الأرقام القياسية لأسعار الجملة: 1999***"، رام الله- فلسطين.

10- ـــــــــــــــــــــــــــــ، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس) (2005) "***المراقب الاقتصادي والاجتماعي***" الربع الأول، نيسان/ابريل، فلسطين.

11- الهيئة العامة للاستعلامات (2002)" ***أثر السياسات الإسرائيلية على قطاع الصناعة الفلسطيني خلال الفترة من 1967-2002/6/30***"،مركز المعلومات الوطني الفلسطيني،ملف دراسات –تقارير اقتصادية ،تاريخ الزيارة 2006/1/15 من موقع
http://www.pnic.gov.ps/arabic/quds/arabic/studies/a/studies_04_4.html

12-نصر الله،عبد الفتاح وعواد،طاهر(2004) "***واقع القطاع الصناعي في فلسطين***"،إدارة السياسات والتحليل والإحصاء،وزارة الاقتصاد الوطني،فلسطين.

13- العبادسة ،جميل (2006) " ***الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الأقصى واقع وآفاق***"، الهيئة العامة للاستعلامات، مركز المعلومات الوطني الفلسطيني،فلسطين. تاريخ الزيارة 2006/1/20 من موقع
http://www.pnic.gov.ps/arabic/economy/derasat/derasat_3.html

14- صندوق النقد العربي(2006) "***المؤشرات الاقتصادية***" تاريخ الزيارة 2006/2/20 من موقع http://www.amf.org.ae/vArabic/showPage.asp?objectID

ثانيا:المراجع الأجنبية:

A-Books:

1. Balkaoui, Ahmed(2000),"***Accounting Theory***", Fourth Edition, Thomson Press.

2. Choi, Choisfrederick, D. S., Forts, Carol Ann & Meek, Gazy k. (2002) ***"International Accounting"***, Pearson Education.

3. Gilbert, David (1976), ***"The Inflation Accounting"*** steering Group, The Pitman Press. Britain.

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

5. Horne, JamesC.Van, Wachowwicz, Jhon M. (1992) ***"Fundamentals of Financial Management",*** ASimon& Schuster company New Jersey.

6. Maheshwari, S.N.(1989) ***''Advanced Accountancy"***, vol2 , Housing society, karve Nagar . India.

7. Meigs, Robert F., Meigs ,Walter B. (1989) ***''Financial Accounting''***, sixth edition, Mc Grraw – Hill, Inc, U.S.A

8. Miller, Elwood (1980) ***''Inflation Accounting"*** van Nostrand Reinhold company, New York.

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

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

B-Periodicals:

1. Baran, Arie; Lakonishok, Josef; Ofer, Aharon R.(1980, Jan.)" The , Informational Content of General Price Level Adjusted Earnings: Some Empirical Evidence" [Electronic version]. ***Accounting Review,*** Vol. 55 Issue 1, p22-35, 14p.from http://web1.epnet.com/search.asp?

2. Bartly, J.W, Boardman C.M (1990, Spring) " The Relevance of Inflation Adjusted Accounting Data to the predicition of corporate Takeovers"[Electronic version]., ***Journal of Business Finance & Accounting***, Vol. 17 Issue1, p53-72. from http://web1.epnet.com/search.asp?

3. Bernanke, Ben S & Woodford, Michael(1997) "Inflation Forecasts and Monetary Policy"[Electronic version]. ***Journal of Money, Credit and Banking,*** Ohio State University Press, vol. 29(4), pages 653-84 Retrieved 25/10/2005 from www.ideas.repec.org.

4. Bernard, Victor L.; Ruland, Robert G.(1987, Oct.) "The Incremental Information Content of Historical Cost and Current Cost Income Numbers: Time-Series Analyses for_1962-1980" [Electronic version]. ***Accounting Review,***Vol. 62 Issue 4, p707, 16p.

from http://web1.epnet.com/search.asp?

5. Bodgett, Timothy B., Harrison, David D., & Hernandez, William H. (1983, Jan / Feb) " Measuring the Impact of Inflation on Working Capital"***, Harvard Business Review,*** Vol. 61, Issue I.

from http://web1.epnet.com/search.asp?

6.Brayshaw, R. E.; Miro, A. R. O.(1985, Summer)"The Information Content of Inflation-Adjusted Financial Statements"[Electronic version]. ***Journal of Business Finance & Accounting***, Vol. 12 Issue 2, p249-261, 13p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

7.Chordia, Tarun; Shivakumar,Lakshmanan(2005 ,Sep.)" Inflation Illusion and Post-Earnings-Announcement Drift"[Electronic version]. ***Journal of Accounting Research***, Vol. 43 Issue 4, p521-556, 36p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

8.Coulthrust, N.J.(1986 ,Winter)"Accounting for Inflation in Capital Investment: The State of the Art and Science"*[Electronic version].* ***Accounting & Business Research***, , Vol. 16 Issue 65, p33-42, 10p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

9. Davidson, Sidney; Weil, Roman L.(1975, Jan/Feb.)" Inflation Accounting what will General Price- Level Adjusted Statement Show". [Electronic version] ***Financial Analysts Journal***, Vol. 31 Issue 1, p27, 20p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

10. Davis-Friday, Paquita Y.(2001, Autumn) "Equity Valuation and Current Cost Disclosures: the Case of Mexico"[Electronic version]. ***Journal of International Financial Management & Accounting***, Vol. 12 Issue 3, p260-285, 26p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

11. Gordon, Elizabeth 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 1, p177-200, 24p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

12. Kosiol, Erich E.(1966, Fall)." Price Changes, Money Value, and Profit Distribution Within the Framework of Financial Accounting". [Electronic version] ***International Journal of Accounting***, Vol. 2 Issue 1, p1-24, 24p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

13. Mahapatra, S.; Chase, M.; Rodgers, W.(1989,Winter) "Information Interaction Effects of Inflation Adjusted Accounting Data on Individual Decision-Maker's Sophistication and Risk Preference" [Electronic version]. ***Journal of Business Finance & Accounting***, Vol. 16 Issue 5, p635-650, 16p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

14. McIntyre, Edward V.(1982, Jul.)" Interaction Effects of Inflation Accounting Models and Accounting Techniques"[Electronic version] . ***Accounting Review***, Vol. 57 Issue 3, p607, 12p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

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

16. Piracy , J.,(1970, Oct..)Inflation and U.K.***Published Accounts, journal*** UFC, p.201

17. Rosenfield, Paul(1969, Jun.)" Accounting for Inflation--A Field Tests" [Electronic version] ***journal of Accountancy***, Vol. 127 Issue 6, p45-50, 6p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

18. Sami, Heibatollah; White, Richard A.(1994, Fall)"Incremental Information Content of SFAS No. 33 Earnings Disclosures: Some New Evidence"[Electronic version]. ***Journal of Accounting & Public Policy***, Vol. 13 Issue 3, p253-279, 27p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

19. Smith, L. Douglas; Anderson, John J.(1986**,** Spring)" Inflation Accounting and Comparisons of Corporate Returns on Equity" [Electronic version]. ***Accounting & Business Research***, Vol. 16 Issue 62, p107-115, 9p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

20. Staubus, George J.(1976, Jul.)." The Effects of Price-Level Restatements on Earnings"[Electronic version]**.** ***Accounting Review*** Vol. 51 Issue 3, p574-589, 16p.
from http://web1.epnet.com/search.asp?

21. Thies, Clifford F.; Sturrock, Thomas(1987, Fall)." What Did Inflation Accounting Tell Us?" [Electronic version] ***Journal of Accounting, Auditing & Finance***, Vol. 2 Issue 4, p375-391, 17p.
from http://web1.epnet.com/search.asp?

22. Thomson, Lydia; Watson, Robert(1989, Spring)." Historic Cost Earnings, Current Cost Earnings and The Dividend Decision" [Electronic version]. ***Journal of Business Finance & Accounting***, Vol. 16 Issue 1, p1-24, 24p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

C-Theses:

1. Bulow, Joremy I.& Shoven, John B, (1982)*'' **Inflation, Corporate Profits, and the Rate of Return to Capital '',*** University of Chicago Press, Chicago,p233-259 Retrieved 20/8/2005 from www. Faculty- gsb. Stanford. Edu.

2. Central Bureau of Statistics(2006) ***"Statistical Abstract of Israel 2005-No.56"*** Retrieved 25/2/2006 from http://www1.cbs.gov.il/reader/shnatonenew_sit

3. Davidmann , Manfred (2002) ***''Inflation, Balance of payments and Currency Exchange Rates''*** ,p1-32.Retrieve 15/10/2005 from http://www.solbaram.org/articles/inflation.html.

4. Edwards E.O, and p.w.Bell(1970),***The Theory and measurement of Business In come Berkeley***, university of California press, p.12-15

5. Forrester, David A.R. (2005)"***Wilhem Rieger and Cash-accounting***", ***An Invitation to Accounting History"*** Retrieved 17/9/2005 from www.accfinweb.account.strath.ac.uk/df/c3.html

6. 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, www.anderson.ucla.edu/documents/areas/fac/accounting/inflation.pdf .

7. Kirkman, P.R.A., (1974) ***Accounting under Inflationary conditions*** , London , George Allen and Unvin Ltd ., p 113-119

8. Norby, William C. (1981, December 17)" ***Interprelation of Inflation Accounting Information"***, p48-55 Retrieved 20/12/2005 from, www.newman .baruch. cuny. edu.

9. Ramesh, Gupta, Lc., Bhandari (1978 ,Aug.) ***''Impact of Inflation Accounting on corporate profits- A study of 57 Indian companies''*** Retrieved 11/9/2005 from www. ideas. repec. org/p/iimawp/235.html.

10. Salvary, Stanley C.W (2004, Oct.) ***"Price Level Changes and Financial Accounting Measurement"***, Canisius College, p1-31 Retrieved 25/9/2005 from www. Econwpa. Wustl. Edu.

10. Shiller, Robert J. (1996, March)***'' why Do people Dislike Inflation''***, yale university, Retrieved 8/8/2005 from www.cowles.econ.yale.edu.

11. Wachtel ,Paul , Rousseau, Peter L. (2000,Nov.) " ***Inflation, Financial Development and Growth",*** New York University,Working Papers , p1-14 Retrieved 25/9/2005 from www.ideas. repec.org

ثالثاً: المقابلات الهاتفية

1- عبد الله عبد الله، المدير المالي للشركة محل الفحص، 2005/9/17.

2- عبد العفو جمعة، مدير دائرة الأرقام القياسية، في الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني،2006/2/16

3-خالد دراغمة، إحصائي في دائرة الأرقام القياسية، في الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني،2006/2/20

الملاحـــــــق

البيانات المالية[1] وتقرير مدققي الحسابات

كما في 2000/12/31

[1] تم تعديل بعض أرقام البنود الظاهرة في قائمة المركز المالي في الأرصدة الافتتاحية لبعض السنوات وذلك لتتوافق مع الأرصدة الختامية لنفس البند في السنة السابقة للتعديل.

البيانات المالية وتقرير مدققي الحسابات

كما في 2001/12/31

البيانات المالية وتقرير مدققي الحسابات

كما في 2002/12/31

البيانات المالية وتقرير مدققي الحسابات

كما في 2003/12/31

البيانات المالية وتقرير مدققي الحسابات

كما في 2004/12/31

מדד מחירים לצרכן
CONSUMER PRICE INDEX

13.3

Month												חודש	ממוצע שנתי Annual average	
XII	XI	X	IX	VIII	VII	VI	V	IV	III	II	I			
בסיס: ממוצע 1964 = 100.0 Base: average 1964 = 100.0 מקדם הקשר: 1.347 Chaining coefficient: 1.347														
110.1	110.0	109.4	108.3	106.9	108.1	108.9	109.4	107.2	106.3	104.2	103.7		**107.7**	1965
118.7	117.9	118.5	117.5	115.8	117.1	116.8	117.2	116.7	114.6	112.7	111.5		**116.3**	1966
118.9	118.1	117.6	116.7	116.8	117.9	118.8	120.1	119.8	118.0	117.5	118.6		**118.2**	1967
121.2	120.7	121.0	120.2	119.7	120.8	120.4	121.7	121.9	120.8	119.9	120.0		**120.7**	1968
125.9	125.4	124.5	123.0	122.2	124.6	124.5	123.3	124.0	123.2	121.5	121.8		**123.7**	1969
בסיס: ממוצע 1969= 100.0 Base: average 1969 = 100.0 מקדם הקשר: 1.237 Chaining coefficient: 1.237														
112.1	111.3	111.3	109.1	104.9	104.4	104.8	105.0	103.7	102.9	101.9	101.5		**106.1**	1970
127.1	125.6	123.6	121.0	117.2	116.6	117.2	117.0	116.4	115.5	114.0	114.1		**118.8**	1971
142.8	140.8	138.4	135.2	133.3	132.7	131.8	133.7	132.3	130.8	128.2	128.9		**134.1**	1972
180.5	175.8	168.4	165.4	162.7	161.7	159.0	158.5	156.3	150.5	146.9	145.5		**160.9**	1973
281.9	260.8	233.6	227.9	223.5	222.4	219.4	218.7	213.0	207.4	202.0	186.9		**224.8**	1974
348.2	345.5	334.9	315.0	308.6	308.5	307.1	308.2	303.9	298.8	291.7	287.4		**313.1**	1975
480.6	468.0	448.0	433.5	423.8	418.7	398.4	397.6	389.3	368.2	355.4	352.9		**411.2**	1976
בסיס: ממוצע 1976 = 100.0 Base: average 1976 = 100.0 מקדם הקשר: 4.112 Chaining coefficient: 4.112														
166.6	163.4	146.1	141.0	135.8	130.7	128.8	125.8	122.9	120.0	117.7	116.6		**134.6**	1977
246.8	238.6	224.6	212.4	206.2	201.4	196.7	192.9	189.4	179.5	173.1	170.4		**202.7**	1978
521.7	482.6	439.8	407.9	377.7	348.5	330.3	319.0	304.5	280.2	265.3	259.0		**361.4**	1979
1,215.3	1,146.7	1,048.4	944.5	880.5	813.4	779.3	744.9	680.5	617.5	587.5	559.9		**834.9**	1980
בסיס: ממוצע 1980 = 100.0 Base: average 1980 = 100.0 מקדם הקשר: 8.349 Chaining coefficient: 8.349														
293.3	278.9	263.6	241.8	223.6	215.2	202.9	197.5	191.1	172.7	164.8	156.2		**216.8**	1981
679.0	643.3	604.1	557.3	518.0	480.2	439.7	414.7	390.4	352.8	335.8	317.7		**477.7**	1982
1,973.8	1,768.5	1,535.5	1,268.3	1,163.7	1,085.9	1,022.0	986.5	934.9	825.4	781.3	736.6		**1,173.5**	1983
10,754.8	10,367.4	8,672.6	6,975.0	5,746.9	4,934.1	4,391.7	3,874.3	3,389.7	2,810.7	2,539.8	2,268.3		**5,560.4**	1984
מקדם הכפלה: 100 Multiplying coefficient: 100														
306.7	302.8	301.4	288.0	279.5	269.0	211.0	183.6	171.9	144.0	128.5	113.2		**225.0**	1985
בסיס: ממוצע 1985 = 100.0 Base: average 1985 = 100.0 מקדם הקשר: 2.25 Chaining coefficient: 2.25														
163.1	160.7	156.2	152.6	149.7	148.1	148.1	145.7	143.4	138.8	136.7	134.5		**148.1**	1986
189.4	187.0	184.1	181.3	179.6	177.4	177.0	175.3	174.2	170.4	168.2	166.6		**177.5**	1987
בסיס: ממוצע 1987 = 100.0 Base: average 1987 = 100.0 מקדם הקשר: 1.775 Chaining coefficient: 1.775														
124.2	123.6	121.6	118.8	116.8	115.9	115.8	115.5	114.1	111.1	109.3	108.4		**116.3**	1988
149.9	148.3	146.4	143.8	141.6	139.9	139.1	137.4	136.2	132.8	132.2	130.0		**139.8**	1989
176.3	175.6	173.4	170.5	167.0	164.4	161.8	160.6	158.1	154.2	152.3	151.5		**163.8**	1990
208.1	207.4	207.1	206.2	203.0	198.9	193.1	189.4	185.9	181.9	179.7	178.6		**194.9**	1991
227.6	225.2	223.8	222.7	219.8	218.1	216.6	216.3	217.1	213.3	210.2	208.1		**218.2**	1992
253.2	251.3	249.4	245.9	243.5	241.2	240.9	240.3	239.6	236.3	233.3	230.5		**242.1**	1993
בסיס: ממוצע 1993 = 100.0 Base: average 1993 = 100.0 מקדם הקשר: 2.421 Chaining coefficient: 2.421														
119.7	118.7	117.2	115.6	114.3	113.1	111.9	110.4	109.1	107.0	105.9	105.3		**112.3**	1994
129.4	127.9	127.0	125.7	124.5	123.0	122.7	122.3	121.1	120.0	120.1	119.9		**123.6**	1995
143.1	142.0	141.1	140.0	139.4	138.9	138.5	137.5	135.2	133.0	131.7	130.5		**137.6**	1996
153.1	153.6	154.0	152.2	152.3	151.7	150.2	148.6	147.9	146.8	145.4	143.7		**150.0**	1997
166.3	166.2	164.1	159.3	157.1	156.3	156.5	155.9	155.3	153.2	153.5	153.6		**158.1**	1998
בסיס: ממוצע 1998 = 100.0 Base: average 1998 = 100.0 מקדם הקשר: 1.581 Chaining coefficient 1.581														
106.6	106.6	106.8	106.1	105.6	105.1	104.8	104.5	104.0	103.7	103.9	104.7		**105.2**	1999
106.6	106.7	106.7	106.1	106.7	107.3	107.0	106.7	105.8	105.3	105.6	106.1		**106.4**	2000
בסיס: ממוצע 2000 = 100.0 Base: average 2000 = 100.0 מקדם הקשר: 1.064 Chaining coefficient 1.064														
101.6	101.7	102.3	102.2	102.0	101.7	101.3	101.0	100.6	99.7	99.5	99.6		**101.1**	2001
108.2	108.5	109.4	108.7	108.3	108.7	108.0	106.6	105.6	104.0	103.5	102.7		**106.8**	2002
בסיס: ממוצע 2002 = 100.0 Base: average 2002 = 100.0 מקדם הקשר: 1.068 Chaining coefficient 1.068														
99.4	99.6	99.8	99.8	100.3	100.1	100.8	101.4	101.9	102.1	101.9	101.5		**100.7**	2003
100.6	100.5	100.6	100.6	100.8	100.6	100.8	100.8	100.4	99.3	99.4	99.2		**100.3**	2004
							101.0	100.7	100.0	100.2	100.0			2005