



طرق القياس المحاسبي البديلة لحاسبة التضخم

Alternative accounting measurement methods for inflation accounting

أ. م. د. عماد غفوري عبود

الباحث سامي حاتم مطر

Prof. Ass . Dr. Emad Ghafouri Abboud

Researcher Sami Hatem Matar

جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد

Wasit University / College of Administration and Economics Wasit University / College of Administration and Economics

المستخلص

هدف البحث إلى بيان الآثار السلبية التي يسببها الارتفاع في المستويات العامة للأسعار على قوائم الوحدات الاقتصادية عند تجاهل الوحدة الاقتصادية ذلك الارتفاع ، وبيان أثر ذلك على نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي ، من خلال بيان الأثر على بنود القوائم المالية ، إذ أخذ البحث بنظر الاعتبار تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 في فترات التضخم وبيان استعمال أي الطرق المحاسبية الصحيحة في عملية القياس المحاسبي ، ولكي تحصل الوحدة الاقتصادية على نتائج قياس اقرب إلى الحقيقة عليها العدول عن طريقة القياس التاريخية واستعمال الطرق المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 29 ، فالأرقام التاريخية في فترات التضخم لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع الوحدات الاقتصادية .

تم استعمال الكلفة التاريخية المعدلة في تعديل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث، باستعمال مؤشرات الأرقام القياسية لفترة الدراسة والمنشورة من قبل وزارة التخطيط العراقي – الجهاز المركزي للإحصاء ، وتم تعديل كافة البنود غير النقدية الواردة في القوائم المالية بالاعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 29 ، وتم التوصل إلى نتيجة اعمال ومركز مالي اقرب لواقع الوحدة الاقتصادية محل البحث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات كونه يعبر عن واقع الوحدة الاقتصادية في تلك الفترة ، أما بنود القوائم غير النقدية فهي لا تعدل وإنما تم احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية لها نتيجة الاحتفاظ بها .

وتوصل البحث إلى نتيجة مفادها أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 في فترات التضخم واستعمال الطرق المحاسبية البديلة عن التكلفة التاريخية لها أثر على اعطاء صورة أكثر وضوحاً عن واقع الوحدة الاقتصادية في فترات الارتفاع في



مستويات الأسعار العامة. وأوصى البحث إلى ضرورة تطبيق الوحدات الاقتصادية لمحاسبة التضخم وأخذ الآثار التي يسببها التضخم بنظر الاعتبار. الكلمات المفتاحية: طرق القياس المحاسبي، محاسبة التضخم.

Abstract

The aim of the research is to indicate the negative effects caused by the rise in general levels of prices on the lists of economic units when the economic unit ignores that rise, and to indicate the impact of this on the result of the business of the economic unit and its financial position, through the statement of the impact on the items of the financial statements, as the research took into account the application of International Accounting Standard 29 in Inflation Periods and a statement of the use of any correct accounting methods in the accounting measurement process, and in order for the economic unit to obtain measurement results closer to the truth, it must abandon the historical measurement method and use the accounting methods contained in International Accounting Standard 29, for historical figures in inflation periods do not Reflects the true picture of the reality of economic units. The modified historical cost was used to modify the financial statements of the economic unit in question, using the index numbers for the study period and published by the Iraqi Ministry of Planning - the Central Statistical Organization, and all non-monetary items included in the financial statements were modified based on what was stated in the International Accounting Standard 29 And a business result and a financial position that is closer to the reality of the economic unit in question was reached, which can be relied upon in making decisions, as it reflects the reality of the economic unit in that period. The research came to the conclusion that the application of International Accounting Standard 29 in periods of inflation and the use of alternative accounting methods for the historical cost have an impact on giving a clearer picture of the reality of the economic unit in periods of rise in general price levels.

The research recommended the necessity of applying economic units to accounting for inflation and taking into account the effects caused by inflation.



المقدمة

ظاهرة التضخم ليست وليدة عصرنا الحالي وإنما هي ظاهرة لها جذورها الممتدة إلى العصور القديمة، والتضخم كان وما زال من المشاكل التي تتعرض لها اقتصاديات دول العالم دون استثناء، فلا يقتصر التضخم على الدول النامية أو الدول المتقدمة بل الاثنان على حد سواء.

وتعاني بيئة الاقتصاد العالمي ككل والبيئة الاقتصادية العراقية خاصة من موجات تضخم مرتفع، حيث إن الارتفاع في المستويات العامة للأسعار أصبح من الظواهر المستمرة من أكثر من عدة سنوات، فالحصار والحروب المتتالية على البيئة العراقية جعلتها بيئة غير مستقرة، على الرغم من أن الارتفاع في المستويات العامة للأسعار ظاهرة ليست فقط في العراق بل ظاهرة تصيب أغلب بلدان العالم، تؤثر هذه الظاهرة على الكثير من الجوانب ومنها الجانب المحاسبي، حيث ينعكس ذلك الأثر على قوائم الوحدة الاقتصادية المالية، إذ أنها تكون قوائم عاجزة على أن تعبر عن واقع الوحدة الاقتصادية بمصادقية وكذلك بموثوقية، مما تفقد المعلومات التي يتم توفرها من خلال تلك القوائم فائدتها لمستخدمي هذه المعلومات.

إن الارتفاع في معدلات الأسعار العامة يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية لوحدة النقد وبالتالي تفقد خاصية القياس للقيمة، وبالتالي يؤثر ذلك على دقة ومصادقية المعلومات المحاسبية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عنها، إذ تصبح تلك المعلومات مبنية على أساس تاريخي عاجز عن التعبير بصورة حقيقية عن واقع الوحدة الاقتصادية، فانعدام الدقة والمصادقية في القوائم المالية تعطي صورة مضللة وبعيدة عن الواقع الحقيقي، وبالتالي اتخاذ قرارات غير رشيدة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

إن الارتفاع في مستويات الأسعار العامة يؤدي إلى أحداث تغييراً في القوة الشرائية لوحدة النقد، وعليه إن استخدام طريقة الكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية والتي تقتض ثبات وحدة النقد سوف تعطي نتائج قياس غير موثوقة، مما يتطلب تعديل تلك القوائم باستعمال معدلات تضخم سائدة من أجل التعبير عن واقع الوحدات الاقتصادية الحقيقي وهذا يتطلب معياراً محاسبياً دولياً لتقييم نشاط الوحدة الاقتصادية، مع الأخذ بنظر الاعتبار كافة التغيرات والأحداث التي حدثت خلال مدة إعداد القوائم المالية، وهنا تبرز التساؤلات الآتية:



1. هل هناك تأثير سلبي للتضخم على القوائم المالية الرئيسية التي يتم إعدادها وفقاً لمبدأ الكلفة التاريخية؟
2. هل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (29) له تأثير في تقديم بيانات أكثر دقة وأقرب إلى الصحة في ظل التضخم؟

2. أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

1. التعرف على ماهية المعيار المحاسبي الدولي (29) وماهية محاسبة التضخم.
2. كيفية معالجة آثار التضخم وقت إعداد القوائم المالية.

3. فرضيات البحث

البحث يستند إلى الفرضيات الآتية:

1. الأخذ بمبدأ الكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية مضللة لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع الوحدة الاقتصادية .
2. إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (29) له تأثير في تقديم بيانات وقوائم مالية أكثر دقة وعدالة وأقرب إلى الواقع.

4. أهمية البحث

تكمن أهميته البحث من أهمية دور ظاهرة التضخم ومدى تأثيرها على إعداد القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية العاملة في العراق , كما يهتم البحث لمعرفة مدى الحاجة إلى تطبيق معياراً محاسبياً دولياً موحداً قابلاً للتطبيق في كافة الوحدات الاقتصادية يساهم في حل مشكلة البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم ، بغرض الحصول على تقارير مالية متنسقة تساعد المستثمرين في تلك الوحدات وخارجها على اتخاذ قرارات صائبة تؤخذ في الوقت المناسب ومراعاة وجود الأزمات المالية مثل أزمة التضخم ، كذلك تبرز أهمية البحث من خلال :

1. معرفة تأثير التضخم الذي يسببه على القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية.
2. إيجاد حل ومعالجه لبيانات الوحدة الاقتصادية من خلال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (29) في ظل التضخم.



ثانياً: دراسات سابقة

1. دراسات عربية

دراسة (بركة، 2015)

بعنوان "أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية"

تهدف الدراسة الى مجموعة من الاهداف منها:

- دراسة ظاهرة التضخم وتأثيرها على الاقتصاد المحلي والأسعار، وبالتالي معرفة تأثيرها على المعلومات المحاسبية وانعكاس ذلك التأثير على قرارات المستخدمين، والبحث عن الطرق الصحيحة لعرض البيانات المالية لكي تعكس الوضع الحقيقي للوحدة الاقتصادية.
- الوصول إلى بدائل عوضاً عن التكلفة التاريخية فترة التضخم لأجل الاهتمام بمحتوى القوائم المالية، وفائدة المعلومات لمستخدميها.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها:

- أن معظم الهيئات المحاسبية اتفقت على إن إعداد القوائم المالية فترة ارتفاع الأسعار بالتكلفة التاريخية يؤدي لتضليل مستخدميها، لذا يتوجب على الوحدات إعداد قوائم مالية اضافية باستعمال أساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة نقد في تاريخ إعداد القوائم.
- من خلال الدراسة تبين أن وحدة النقد الثابتة غير فعالة ، لعدم امكانيتها على تقييم بنود القوائم المالية الغير نقدية بصورة دقيقة لاختلاف التغير الحاصل في الأسعار بكل عملية اثبات .

2. دراسات اجنبية

دراسة (Alberta, 2012)

بعنوان "Exploring the effects of inflation on financial statements through ratio analysis"

"أكتشاف اثار التضخم على القوائم المالية من خلال تحليل النسب"

تهدف الدراسة الى مجموعة من الاهداف منها:

- قيام الوحدات الاقتصادية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (29) في اعادة تقييم بنود القوائم المالية.



- معالجة أثر التضخم سواء كان هناك ارتفاع في معدلات التضخم أو انخفاض، لأن معالجتها تغير بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية ، حتى فترات المعدلات المنخفضة .

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها:

- أن التضخم عامل خارجي يؤثر على الاقتصاد لا يمكن للوحدة الاقتصادية السيطرة عليه، وله آثار سيئة على البيانات والمعلومات المحاسبية.
- في حالة استمرار التضخم وأن كان بمعدلات منخفضة ، فأن على الوحدة الاقتصادية أن تجري تعديل على قوائمها المالية ، وعليها تطبيق ما هو مطلوب في المعيار الدولي (29) بصورة مستمرة.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 29 وطرق القياس المحاسبي البديلة لمحاسبة التضخم

أولاً: مفهوم وتعريف المعايير المحاسبية

مفهوم المعايير المحاسبية تمثل المعايير في مجال عمل المحاسبة قاعدة عامة ومحكمة، يتم اشتقاقها من أهداف، ومفاهيم المحاسبة، التي تساعد في تطوير الأساليب المتبعة محاسبياً (بلاقوي، 2004:124). كما تم تعريف المعايير المحاسبية الدولية على أنها " تفسيرات محاسبية يتم اصدارها من مجلس المعايير المحاسبية الدولية، بهدف توفير المعلومات الملائمة التي تتمتع بالشفافية وقابلية المقارنة لمساعدة المستخدمين لها على اتخاذ القرارات الاقتصادية " (بقاص واخرون، 2018:7).

وتعرف على أنها " ارشادات يقوم المحاسب بالرجوع اليها عند قياسه للأحداث الاقتصادية التي لها تأثير على مركز الوحدة الاقتصادية المالي وقياس نتائج أعمالها، وإيصال هذه النتائج إلى المستفيدين " (لطي، 2005:366). كذلك عرف المعيار المحاسبي بأنه " نموذج يتم الاتفاق عليه ويحذوا به المحاسبون في عملية قياس درجة الاكتمال والكفاءة ، فالمعيار عبارات وصفية من خلالها يتم تحديد الصورة المثلى للواقع الاقتصادي للوحدة الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها في عملية القياس المحاسبي " (رماش، 2017:16). وعرفه عادل "بأنه أساس تم الاتفاق عليه في التطبيقات المحاسبية الصحيحة " (عادل، 2014:35).

ويعرف الباحث المعيار: هو بيان، أو قانون يصدر من الهيئات، أو المنظمات الرسمية المهمة بإعداد المعايير، أو من الجهات الحكومية للبلد نفسه بما يتفق مع بيئة العمل.

ثانياً: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية

تأتي الحاجة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال: (مشكور، 2014:38-39)

1- من أجل تحديد الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية وقياسها بالصورة الصحيحة.



- 2- توصيل نتائج القياس إلى الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، لأجل الاعتماد عليها؛ لأن عملية الاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسبين لا تدخل في القياس.
 - 3- تحدد المعايير المحاسبية طريقة القياس المناسبة.
 - 4- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال توفير معيار مناسب ودقيق.
- إضافة إلى ما ذكر حسب رأي الباحث هناك بعض الوحدات الاقتصادية تفرض عليها المعايير المحاسبية من خلال بيئتها الداخلية والبيئة التي تتعامل معها، كما أن بعض مدراء وموظفي تلك الوحدات الاقتصادية ليس لديهم الرغبة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولأسباب عدة منها:

❖ عدم وجود موظفين مؤهلين من ذوي الشهادات، أو الاختصاص الدقيق بالمكان المناسب فلا يقبلون أي تحديث، أو تغيير إجراءات عملهم للخوف من التغيير الجذري لها.

❖ انفصال ملكية الوحدة الاقتصادية عن ملكية مالكيها يجعل بعض المدراء لا يأخذون بنظر الاعتبار مصلحة الوحدة ككل بل ينظرون إلى مصالحهم الشخصية؛ لأن أي تغيير يحتاج إلى كلفة مالية لتهيئة بيئة عمل جديدة؛ لذلك يحاولون صرف الأموال بما يحقق مصالحهم ورفاهيتهم.

وعلى عكس ذلك تكون الحاجة لتطبيق المعايير المحاسبية لدى الوحدات الاقتصادية الناجحة والتي تسعى أن يكون لها تأثير تنافسي لكون أغلب قراراتها مبنية على معلومات صحيحة لذلك تبحث عن أيّ حادثة أو تغييرات في الإجراءات المحاسبية، إن مثل هذه الوحدات تتوفر فيها موظفون نشطون لا يحبون الخمول ويحاولون مواكبة التطور الذي يطرأ على مهنة المحاسبة.

ثالثاً: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

لا يقتصر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على وحدة اقتصادية معينة سواء كانت هذه الوحدة الاقتصادية تزاوّل أعمالها لأول مرة أو كانت مستمرة سابقاً، كذلك لا يقتصر على كون الوحدات مساهمة، أو غير مساهمة، أو صغيرة وكبيره، أيّ أن المعايير جاءت لوضع اسس صحيحة للإجراءات المحاسبية ويتم تطبيقها في هذه المجالات إلا أنّ هناك وحدات اقتصادية وجوب التزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكالاتي: (شبلي وفاضل، 2014:122).

- 1- **الوحدات الاقتصادية المساهمة:** الوحدات الاقتصادية المساهمة التي تكون أسهمها متداولة في البورصات هذه الوحدات جميعها تلتزم بتطبيقها للمعايير المحاسبية.
- 2- **الوحدات الاقتصادية الغير مساهمة:** هناك أهمية في التزام تطبيق المعايير الدولية من قبل وحدات القطاع الخاص الغير مساهمة، لما تحقّقه هذه الوحدات من منافع في تعاملها مع الوحدات المالية الوطنية الدولية، وما تحقّقه من منافع في مستوى الوحدة الداخلي.



3- **الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة:** في عام 2009 تم إقرار المعيار المتعلق بالوحدات الصغيرة الحجم من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويصف المجلس أنّ هذه المعايير هي معايير مبسطة تركز بصورة أساسية على متطلبات تلك الوحدات، ومن خلال ذلك سيكون إمكانية تطبيق المعايير العامة للوحدات كبيرة الحجم والاعتماد عليها وتطبيق المعايير المبسطة في الوحدات صغيرة ومتوسطة الحجم في البلدان العربية.

رابعاً: معيار المحاسبة الدولي رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

• **هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى أن يتم عرض المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية التي تداول أعمالها في بيئة اقتصاد جامح، ويتم عرض القوائم المالية دون عمل أي تحريف في أداء الوحدة المالي، لأجل الاعتماد على مخرجات القوائم المالية من قبل المهتمين بها، وينطبق المعيار على جميع الوحدات التي يكون تعاملها بعملة اقتصاد ذات تضخم مرتفع (حماد، 2016:238).

• **نطاق عمل المعيار**

هذا المعيار يطبق لأي وحدة اقتصادية تقدم التقارير المالية بالعملة ذات التضخم العالي، ويتم تطبيقه على القوائم المالية الرئيسية بما فيها القوائم المالية الموحدة، أما كيفية تحديد بيئة العمل كونها ذات تضخم مرتفع فأن المعيار يبين مؤشرات توضح ذلك، كما ويبين الإجراءات التي يتم الاعتماد عليها في تعديل المعلومات المالية (حميدات، 2018:776).

فالمعيار لا يعرف التضخم المرتفع ولكن يحدد خصائص الاقتصاد العامة الذي يتصف كونه ذو تضخم مرتفع ومن هذه الخصائص ما يلي: (حماد، 2016:239).

1. عندما يفضل معظم الناس أن يحتفظوا بثروتهم في أصول غير نقدية، أو بأحد العملات الأجنبية المستقرة نسبياً، ثم يتم استثمار تلك الأصول بسرعة بالعملة المحلية من أجل محاولتهم للحفاظ على قوتها الشرائية.
2. عندما يتم الإعلان عن الأسعار بالعملة الأجنبية المستقرة، والناس ينظرون إلى المبالغ المعلن عنها بالعملة الأجنبية باعتبارها عملة محلية وفعلية مقبولة.
3. عندما يتم تسعير المعاملات بالمبلغ الذي يشمل تعويض تلك المعاملات عن الخسارة المستقبلية التي تتوقع من العملة المحلية بتغير قوتها الشرائية، وإن كانت فترة الائتمان جداً قصيرة فهذه الخاصية تؤخذ بعين الاعتبار.



4. عندما يكون كل من الأسعار والأجور وسعر الفائدة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمؤشر للأسعار.
5. يعتبر الاقتصاد ذا تضخم مرتفع عندما تصل معدلات التضخم المجمع إلى 100% أو أكثر خلال ثلاث سنوات.

● **طرق القياس المحاسبي البديلة كما جاءت في المعيار المحاسبي الدولي رقم (29)**

سيتم عرض أبرز ما جاء في تفسيرات المعيار المحاسبي لطرق القياس المحاسبية وكما يلي:

أولاً: التكلفة التاريخية المعدلة

أنّ محاسبة التكلفة التاريخية هي الأكثر تطبيقاً في الوحدات الاقتصادية في الفترة السابقة وإلى وقتنا الحالي فإن بعض الوحدات تعتمد عليها في قياس البنود الواردة في القوائم المالية، رغم أن أغلب الوحدات الاقتصادية إنّ لم تكن تعمل في بيئة داخلية ذات تضخم مرتفع فإنها تتعامل مع وحدات خارجية تتصف بذلك، أي إنّ تأثير التضخم لا تسلم منه بيئة اقتصادية فإن لم يكن محلياً فهو مكتسب، لذلك ينبغي توحيد الإجراءات المتبعة دولياً لأجل الإيفاء بمتطلبات تطوير وتوسيع التبادل التجاري الخارجي؛ لذلك لتلافي قصور التكلفة التاريخية في اقتصاد يعاني من التضخم تم الاعتماد على أهم ما تطرق إليه المعيار من خلال استعمال التكلفة التاريخية المعدلة وفق الإجراءات التالية :

(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018: 870-869).

1. يتم إعادة عرض بنود قائمة المركز المالي التي يسبق قياسها بوحدة قياس جارية في نهاية فترة التقرير المالي، أي أنّ الوحدة بذلك غير مطبقة محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار.
2. تعديل أي اصول أو التزامات متفق على تغييرها في حالة تغيير الأسعار بموجب اتفاقية، مثل السندات والقروض المرتبطة بمؤشر حسب الاتفاق لغرض إثبات المبلغ في القوائم المالية المعاد عرضها.
3. جميع الأصول والالتزامات الغير نقدية يتم تعديلها، ماعدا بعض البنود التي تم تقييمها بالمبالغ الجارية في تاريخ إعداد الميزانية باستعمال القيمة العادلة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أما الاصول والالتزامات الاخرى فيتم إعادة عرضها بأجمعها.

أي أنّ بعد إعادة التقييم للبنود غير النقدية وفق الرقم القياسي لمؤشر الأسعار فإنّ بعض البنود نجدها تظهر متفقة في التقييم مع المعالجات المحاسبية التي يتم قبولها في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية كالمبلغ القابل للاسترداد في حالة تقييم الأصول الغير متداولة، أو صافي القيمة القابلة للتحقق عند تقييم المخزون، أو القيمة العادلة في



تقييم بعض أنواع الاستثمارات المالية، في مثل هذه الحالة تتم مقارنة المبالغ للبنود التي احتسبت بالاعتماد على الرقم القياسي للمؤشر العام للأسعار ، او قيم البنود الجارية التي تم ذكرها مع إثبات القيمة الأقل في إعادة عرض المركز المالي (حميدات، 2019:778) .

4. تصنف بنود القوائم المالية حسب هذا المعيار لغرض إعادة العرض بالاعتماد على المؤشر العام للأسعار إلى الفئات التالية: (نصار وحميدات، 2016:442) .

أ- البنود النقدية وهذه البنود قيمتها الاسمية تبقى ثابتة ، أي ليس للتضخم تأثير عليها ، كالنقدية، والذمم المدينة، والذمم الدائنة ... إلخ ، فإذا امتلكت الوحدة الاقتصادية ذمم مدينة فإن أي ارتفاع في الأسعار لا يؤثر على قيمتها وتبقى القيمة الاسمية لها ثابتة ، أي على المدين الالتزام بتسديد المبلغ الاسمي الذي تم الاتفاق عليه ، وعموما تعتبر الالتزامات للغير جميعها بنوداً نقدية إلا إذا كان هناك شروط تم وضعها تلزم التغيير في حالة التغيير الذي يحصل في الأسعار ، وحسب المعيار (29) فإن البنود النقدية تبقى بقيمتها المسجلة ولا يجري أي تعديل عليها بالمؤشر العام للأسعار، لأنها لا تتأثر بذلك؛ لأنها تظهر بوحدة نقدية جارية بتاريخ إعداد القوائم المالية .

ب- هناك بعض البنود غير النقدية التي تم إعادة التقييم لها بالقيمة الجارية لها ، كالمخزون الذي تم تقييمه بصافي القيمة القابلة للتحقق ، أو الاستثمارات المالية التي تم تقييمها بالسعر السوقي ، وكذلك المبلغ القابل للاسترداد للأصول غير المتداولة ، فكما هو في البنود النقدية فإن الغير نقدية التي يتم إعادة تقييمها بالقيمة الجارية لا يتم تعديلها بالمؤشر العام للأسعار؛ لأنها مقيمة بتاريخ الميزانية العمومية بالأسعار الجارية .

ت- البنود غير النقدية والغير مقيمة بالقيمة الجارية كالمخزون المقيم بالتكلفة والأصول الغير متداولة المقيمة بالتكلفة، والمعاد تقييمها بفترات مالية سابقة بالقيمة العادلة، وفق المعيار المحاسبي الدولي 29 هذا فان مجموعة البنود هذه يتم إعادة عرضها باستعمال المؤشر العام للأسعار بين تاريخ شرائها أو تاريخ إعادة التقييم لها في آخر مرة والتاريخ الحالي للميزانية العمومية.

إنّ التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية ضروري، لأن هناك اختلاف في المعالجات التي تطبق على كلا النوعين، فالبنود النقدية هي في الأساس قد تثبت بالعملة المحلية في نهاية المدة الحالية فلا يكون عليها تغيير في القوة الشرائية، وكنتيجة للتغيرات في مستوى العام للأسعار تتحقق مكاسب وخسائر القدرة الشرائية الحالية للنقود، أما البنود غير النقدية فيجب تحويلها إلى نقود بنفس القدرة الشرائية للنقد بنهاية المدة الحالية (بلاقوي، 2009:345).



نلاحظ من ذلك عند تعديل القوائم المالية في فترة الارتفاع في مستويات الأسعار باستعمال محاسبة التضخم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 فإن ما يتم تعديله من بنود القوائم المالية هي البنود غير النقدية، أما البنود النقدية لا يتم تعديلها، ويتم احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية الناتجة عن الاحتفاظ بها فترة الارتفاع في مستويات الأسعار ويكون ذلك من خلال اتباع تسلسل الخطوات التالية: (بلقاوي، 2009:339).

1. احتساب صافي الموجودات النقدية في بداية العام، ويتم ذلك من خلال طرح المطلوبات النقدية من الموجودات النقدية.
2. يتم تعديل صافي الموجودات النقدية أول الفترة بالقدرة الشرائية للدينار في نهاية الفترة.
3. يتم تعديل جميع المقبوضات النقدية خلال الفترة، على أساس القدرة الشرائية نهاية الفترة، وتضاف نتيجة التعديل إلى صافي البنود النقدية أول الفترة المعدل في الخطوة (2).
4. تعدل جميع المدفوعات النقدية خلال الفترة على أساس القدرة الشرائية في نهاية الفترة، ويتم طرحها من المقبوضات النقدية المعدلة في الخطوة (3) ليتم الحصول على صافي البنود النقدية المعدلة في نهاية الفترة.
5. يتم طرح صافي البنود النقدية الفعلية في نهاية الفترة من صافي البنود النقدية آخر الفترة المعدل المستخرجة في الخطوة (4) للوصول إلى مكاسب أو خسائر القدرة الشرائية.

ثانياً: التكلفة الجارية المعدلة

ظهرت الحاجة إلى استعمال التكلفة الجارية واعتمادها في إعداد القوائم المالية بسبب المشاكل التي تسببها التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي كونها لا تعكس الصورة الحقيقية للبنود الواردة في المركز المالي تحت ظل اقتصاد يعاني من التضخم.

والتكلفة الجارية: هي التكلفة التي تعبر عن الأسعار التي تم دفعها مقابل الحصول على أصل، أو استعمال أصل بتاريخ الميزانية العمومية، أو بتاريخ استعمال الأصل أو بيعه، عندما يكون هذا الأصل غير مملوك فعلاً (هندريكسن، 1990:394).

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم (29) الآلية التي تتبعها الوحدات الاقتصادية في حال تطبيق محاسبة التكلفة الجارية كما يلي: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018:871).



1. إنّ البنود الواردة في المركز المالي وتم إعادة قياسها بالتكلفة الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية فأنها تبقى كما هي دون تغيير، بينما يتم عرض البنود الأخرى الظاهرة في قائمة المركز المالي.
2. قائمة الدخل الشامل تقوم بالتكلفة الجارية قبل إن يتم إعادة عرضها، أي أنه يلزم إعادة عرض جميع البنود بوحدة القياس الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية، فيتم إثبات تكلفة المبيعات والاستهلاك بتكلفتها الجارية في وقت الاستهلاك، والمبيعات والمصروفات الأخرى تسجل بمبلغها النقدي في وقت حدوثها.
3. يتم التعبير عن جميع بنود قائمة التدفقات النقدية باستعمال وحدة القياس الجارية بتاريخ إعداد القوائم.

ومن خلال هذه الطريقة يمكن معرفة إلى أي مدى التغير في المستوى العام للأسعار يتوافق مع التغير في المستوى الخاص للأسعار، وذلك التوافق يحسب وفق العلاقة التالية:

التغير النسبي للأسعار = التغير في المستوى العام للأسعار - التغير في المستوى الخاص للأسعار

وتطبق القيمة الجارية على أساسين هما: أساس (أسعار الشراء) وفي هذه الحالة فأن النموذج الذي يستخدم هو التكلفة الأستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار، وأساس (أسعار الخروج) فأن النموذج المستخدم هو صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار (وادي، 2006:33).

المبحث الثالث: الجانب العملي

تعديل القوائم المالية باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة

اولاً: معطيات البحث

1. تم الاعتماد على الكشوفات والقوائم المالية المنشورة من قبل سوق العراق للأوراق المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث للفترة من (2014-2015)، والمعدة على أساس التكلفة التاريخية في إعدادها وهذه القوائم والكشوفات المالية، وهي كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العمومية وكشف الموجودات الثابتة واندثارها.

2. استعمل في تعديل البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث أسلوب الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة باستعمال مؤشرات الأرقام القياسية بالاعتماد على (الرقم القياسي لأسعار المستهلك).



3. تم الاعتماد على الأرقام القياسية التي تم الحصول عليها من وزارة التخطيط - قسم الأرقام القياسية بالحصول على التقرير السنوي للأرقام القياسية للحدود الزمنية للبحث ، بالاعتماد على سنة الأساس 2007 للفترة من (2014-2015).
4. تم اختيار فترة البحث من (2014-2015) كون البيئة العراقية في هذه الفترة تعاني من التضخم، وكون محاسبة التضخم تطبق في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، لذلك تم اختيار المدة التي تعاني معدلات تضخم عالية متمثلة بالفترة (2014-2015).
5. اعتمد المعيار المحاسبي الدولي 29 عند تعديل قوائم الوحدة الاقتصادية المعدة على أساس تاريخي باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة.
6. بسبب صعوبة توفر البيانات عن فترة اقتناء الموجودات الثابتة طيلة حياة الوحدة الاقتصادية ، تم تحديد نقطة قطع واعتبار الميزانية العمومية في 2013/12/31 كونها السنة الأولى للتعديل التي تعتمد عليها تعديل سنة 2014.
7. تعتمد الوحدة الاقتصادية طريقة (الكلفة أو سعر السوق أيهما أقل) في تسعير المخزون التام وتحت الصنع .

شهر سنة	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	أيار	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول
2013	141.3	141.4	142.6	144.1	142.2	140.9	141.5	142.0	142.7	145.0	144.3	144.9
2014	147.0	145.7	145.5	146.2	144.2	144.1	144.8	145.9	145.7	146.3	148.6	147.2
2015	146.6	146.2	145.8	147.0	146.6	147.2	148.6	149.7	148.8	148.6	150.1	150.6

8. كانت الأرقام القياسية الشهرية لأسعار المستهلك للفترة من (2013-2015) كما في الجدول التالي :

جدول (1) الأرقام القياسية لأسعار المستهلك الشهرية للفترة (2013 – 2015)

سنة الأساس (2007 = 100)

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة التخطيط العراقية /الجهاز المركزي للإحصاء-
قسم الأرقام القياسية

ثانياً: احتساب الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك

يتم احتساب الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك بداية ونهاية العام وكذلك خلال العام باستعمال المعادلات التالية :

1. الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك نهاية العام

= الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك نهاية العام الحالي + الرقم القياسي العام لأسعار
المستهلك بداية العام التالي ÷ 2



2. الرقم القياسي لأسعار المستهلك بداية العام التالي = الرقم القياسي العام نهاية العام السابق

3. متوسط الرقم القياسي خلال العام = مجموع الأرقام القياسية لأشهر السنة ÷ 12

ويتم تطبيق المعادلات السابقة لاستخراج الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك كالآتي :

$$\begin{aligned} & - \text{الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك نهاية عام } 2013 = 144.9 + 147.0 \div 2 \\ & = 145.9 \end{aligned}$$

- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك بداية عام 2014 = 145.9

$$\begin{aligned} & - \text{الرقم القياسي لأسعار المستهلك في نهاية عام } 2014 = 146.6 + 147.2 \div 2 \\ & = 146.8 \end{aligned}$$

- متوسط الرقم القياسي خلال عام 2014 = 145.9

- الرقم القياسي بداية عام 2015 = 146.8

- الرقم القياسي في نهاية عام 2015 = 150.6 + 150.0 ÷ 2 = 150.3

- متوسط الرقم القياسي خلال عام 2015 = 148.0

*150.0 هو الرقم القياسي لشهر كانون الثاني لسنة 2016 كما تم نشره من قبل الجهاز المركزي للإحصاء - قسم الأرقام القياسية.

ويبين الجدول التالي الأرقام القياسية في بداية كل سنة ونهايتها ومتوسط الرقم القياسي للسنوات حدود البحث :

جدول (2) الأرقام القياسية بداية ونهاية السنة ومتوسط الرقم القياسي خلال العام

سنة الأساس (2007 = 100)

السنة	الرقم القياسي بداية العام	الرقم القياسي في نهاية العام	متوسط الرقم القياسي
2014	145.9	146.8	145.9
2015	146.8	150.3	148.0

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة التخطيط العراقية/ الجهاز المركزي للإحصاء - قسم الأرقام القياسية .

ثالثاً: تعديل القوائم المالية التاريخية وفق المعيار المحاسبي الدولي 29 باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة



لمعرفة أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار الذي يسببه على البيانات المحاسبية التاريخية يجب ان يتم تعديل كافة البنود الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث خلال مدة البحث واعتمد البحث المدة من (2014 – 2015) ولسنة أساس (2007) ، واستعمل لتعديل بنود القوائم المالية في هذه الفترة مؤشرات الأرقام القياسية المنشورة من قبل وزارة التخطيط العراقية / الجهاز المركزي للإحصاء – قسم الأرقام القياسية كونها مدة ذات معدلات تضخم عالية يمكن بيان أثر التضخم على الأرقام المحاسبية التاريخية عند تعديلها بصورة واضحة .

يجب التمييز بين البنود النقدية والغير نقدية عند إجراء عملية تعديل القوائم المالية ، فالبنود النقدية يتم احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية لها ، بينما تعدل كافة البنود غير النقدية .

لأجل تنفيذ عملية تعديل القوائم المالية التاريخية إلى قوائم مالية معدلة باستعمال الكلفة الشرائية العامة بمؤشرات الأرقام القياسية تم اتباع الخطوات التالية :

• تعديل بنود القوائم المالية بمؤشرات الأرقام القياسية للفترة (2014-2015)

يتم تعديل البنود الغير نقدية الواردة في القوائم المالية باستعمال الرقم القاسي أول المدة والرقم القياسي آخر المدة والرقم القياسي خلال العام التي تم استخراجها سابقاً وكما يأتي :

1. تعديل الكلفة التاريخية للموجودات الثابتة واندثارها للوحدة الاقتصادية محل البحث باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة

الجداول من (3-9) تبين عملية تعديل كلفة واندثار الموجودات الثابتة باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة للفترة من (2014-2015) .

جدول (3) تعديل بند الاراضي

2015		2014		البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	
3219856068	100/150.3	2142286140	470303145	الرصيد في 1/1
-		-	1833154838	الإضافات خلال العام
3219856068		2142286140	2303457983	الرصيد كما في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة



جدول (4) تعديل بند المباني واندثارها

2015			2014			البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	
10106569595	100/150.3	6724264534	8909665765	100/146.8	6069254608	الكلفة الرصيد في 1/1
446205019	146.8/150.3	435814350	771479790	145.9/146.8	766750009	الإضافات خلال السنة
171613	100/150.3	114180	164034442	100/146.8	111740083	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
10552603001		7159964704	9517111113		6724264534	الرصيد في 12/31
2315333602	100/150.3	1540474785	1929815856	100/146.8	1314588458	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
516943657	*1.473	350946135	412210455	*1.415	292728237	يضاف: اندثار السنة الحالية
155911	100/150.3	103733	68931800	100/146.8	46956267	تنزل: الاندثارات المتراكمة للموجودات المشطوبة والمباعة
29885792	100/150.3	19884093	29192124	100/146.8	19885643	تنزل: احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة
2802235556		1871433094	2243902387		1540474785	الرصيد في 12/31
7750367445		5288531610	7273208726		5183789749	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

*تم احتساب معامل تعديل قسط اندثار السنة الحالية من خلال تطبيق المعادلة التالية :
معامل تعديل قسط اندثار السنة الحالية = الكلفة التاريخية المعدلة للموجود في 12/31
الكلفة التاريخية للموجود في 12/31



جدول (5) تعديل بند الآت والمعدات واندثارها

2015			2014			البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	
162910079477	100/150.3	108389939772	158035768996	100/146.8	107653793594	الكلفة الرصيد في 1/1
15611039699	146.8/150.3	15247509167	740903502	145.9/146.8	736361178	الإضافات خلال السنة
1457892135	100/150.3	969988114	315620	100/146.8	215000	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
177063227041		122667460825	158776356878		108389939772	الرصيد في 12/31
77653788994	100/150.3	51665860941	65004406159	100/146.8	44280930626	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
8785049686	1.115	7878968328	10908769349	1.465	7446258941	يضاف: اندثار السنة الحالية
1156689078	100/150.3	769586878	315617	100/146.8	214998	تنزل: الاندثارات المتراكمة للموجودات المشطوبة والمباعة
92039209	100/150.3	61236999	89714800	100/146.8	61113624	تنزل: احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة
85190110393		58714005392	75823145091		51665860941	الرصيد في 12/31
91873116648		63953455433	82953211787		56724078831	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

جدول (6) تعديل بند وسائل نقل وانتقال

2015			2014			البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	
17895428860	100/150.3	1190647296 1	16559388188	100/146.8	11280237185	الكلفة الرصيد في 1/1
1916545794	146.8/150.3	1871915652	630098779	145.9/146.8	626235776	الإضافات خلال السنة
64880441	100/150.3	43167293	-		-	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
19747094213		1373522132 0	17189486967		11906472961	الرصيد في 12/31
9684160568	100/150.3	6443220604	7630363461	100/146.8	5197795273	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
2510477536	1.438	1750681685	1951173157	1.443	1352164350	يضاف: اندثار السنة الحالية
27709352	100/150.3	18436029	-		-	تنزل: الاندثارات المتراكمة للموجودات المشطوبة والمباعة
890174460	100/150.3	592265110	156692880	100/146.8	106739019	تنزل: احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة
11276754292		7583201150	9424843738		6443220604	الرصيد في 12/31
8470339921		6152020170	7764643229		5463252357	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة



جدول (7) تعديل بند عدد وقوالب

2015			2014			البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	
3486271510	100/150.3	2319541923	3872827773	100/146.8	2638166058	الكلفة الرصيد في 1/1
520127692	146.8/150.3	508015603	374885079	145.9/146.8	372586737	الإضافات خلال السنة
8311375	100/150.3	5529857	1014697560	100/146.8	691210872	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
3998087827		2822027669	3233015292		2319541923	الرصيد في 12/31
2604968474	100/150.3	1733179291	2885027552	100/146.8	1965277624	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
1025334918	1.417	723595567	877860749	1.394	629742288	يضاف: اندثار السنة الحالية
8311264	100/150.3	5529783	1007115427	100/146.8	686045931	تنزل: الاندثارات المتركمة للموجودات المشطوبة والمباعة
382306962	100/150.3	254362583	258066605	100/146.8	175794690	تنزل: احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة
3239685166		2196882492	2497706269		1733179291	الرصيد في 12/31
758402661		625145177	735309023		586362632	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

جدول (8) تعديل بند أثاث واجهزة مكاتب

2015			2014			البند
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	
15488202572	100/150.3	10304858664	8527965057	100/146.8	5809240502	الكلفة الرصيد في 1/1
4919717626	146.8/150.3	4805153343	4569341557	145.9/146.8	4541327883	الإضافات خلال السنة
524973330	100/150.3	34928363	67101870	100/146.8	45709721	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
20355422868		15075083644	13030204744		10304858664	الرصيد في 12/31
3252868260	100/150.3	2164250339	2105724094	100/146.8	1434416958	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
1663793191	1.350	1232439401	1008898982	1.264	798179574	يضاف: اندثار السنة الحالية
16053489	100/150.3	10680964	48642068	100/146.8	33134924	تنزل: الاندثارات المتركمة للموجودات المشطوبة والمباعة
60292065	100/150.3	40114481	51690143	100/146.8	35211269	تنزل: احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات الثابتة
4840315898		3345894295	3014290865		2164250339	الرصيد في 12/31
15515106970		11729189349	10015913879		8140608325	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة



بعد أن تم تعديل بنود الموجودات الثابتة واندثارها بالكلفة التاريخية المعدلة باستعمال مؤشر الأرقام القياسية للوحدة الاقتصادية محل البحث لكل سنة من سنوات البحث تم التوصل إلى القيمة الدفترية المعدلة للموجودات الثابتة والاندثار المتراكم التي يتم ادراجها ضمن كشف الميزانية العمومية في 12/31 ، كذلك تم التوصل إلى قيمة الاندثار السنوي المعدل الذي يدرج في كشف العمليات الجارية لتخفيض به الإيرادات الجارية ، ويوضح الجدول الآتي القيمة الجمالية للموجودات الثابتة واندثارها المعدلة:

جدول (9)

كشف إجمالي الموجودات الثابتة واندثارها

2015	2014	البند
213,106,408,082	196,375,918,924	الكلفة الرصيد في 1/1
23,413,635,830	8,919,863,545	الإضافات خلال السنة
1,583,752,894	1,246,149,492	تنزل: الموجودات المشطوبة والمباعة
234,936,291,018	204,049,632,977	الرصيد في 31/12
95,511,119,898	72,688,337,122	مخصص الاندثار الرصيد في 1/1
14,501,598,988	15,158,912,692	يضاف: اندثار السنة الحالية
1,208,919,094	1,125,004,912	تنزل: الاندثارات المتراكمة للموجودات المشطوبة والمباعة
1,454,698,488	585,356,552	تنزل: احتياطي ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة
107,349,101,304	86,136,888,350	الرصيد في 12/31
127,587,189,714	117,912,744,627	القيمة الدفترية في 12/31

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

2. احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود

يتم احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية الواردة في القوائم المالية للوحدة محل البحث كما في الجدول الآتي :



جدول (10) مكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد كما في 12/31

2015			2014			السنة
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	البند
64806246965		58988715471	47319098069		47028994607	صافي الاصول النقدية في 1/1* تضاف: المتحصلات النقدية خلال العام
<u>244759002319</u>	/150.3 146.8	<u>241013521911</u>	<u>208614819700</u>	/146.8 145.9	<u>207335846010</u>	إيرادات النشاط الجاري
309565249284	/150.3 148.0	300002237382	255933917769	/146.8 145.9	254364840617	تطرح: المدفوعات النقدية خلال العام
23413635829		22868408115	8914832702			مشتريات أصول ثابتة رواتب وأجور
16632664936	/150.3 146.8	16378139791	15565628880	/146.8 145.9	15470199275	مشتريات بضائع بفرض البيع
718274763	/150.3 148.0	707283200	2170939877	/146.8 145.9	2157630300	مستلزمات سلعية
176345634965	/150.3 148.0	173647065701	155988288906	/146.8 145.9	155031957435	مستلزمات خدمية
7669583067	/150.3 148.0	7552217524	4779099843	/146.8 145.9	4749800185	فوائد وإيجارات أراضي
178868608	/150.3 148.0	176131430	30475730	/146.8 145.9	30288890	ضرائب ورسوم
<u>254353299</u>	/150.3 148.0	<u>250461000</u>	<u>108310</u>	/146.8 145.9	<u>107650</u>	مج المدفوعات
225213015467	/150.3 148.0	221579706761	187449374252	/146.8 145.9	186300161468	صافي الاستلامات النقدية في 12/31
79941109027	148.0	78422530621	68484543517	/146.8 145.9	68064679149	خسائر القوة الشرائية للنقود**
78422530621			68064679149			
<u>79941109027</u>			<u>68484543517</u>			
(1518578406)			(419864368)			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة



* صافي المركز النقدي كما في 1/1 = الموجودات النقدية – المطلوبات النقدية

$$= (\text{المدينون} + \text{النقدية}) - (\text{الدائنون} + \text{التخصيصات})$$

صافي المركز النقدي في 2014/1/1

$$= (3024005572 + 4841083542) - (36672868749 + 18221214972) = 47028994607 =$$

صافي الرصيد النقدي في 2015/1/1

$$= (4308403987 + 5918785709) - (62937208728 + 6278696439) = 58988715471 =$$

** مكاسب ، خسائر القوة الشرائية للنقود

= صافي الاستلام النقدي بالكلفة المعدلة في 12/31 – صافي الاستلام النقدي بالكلفة التاريخية في 12/31

مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في 2014/12/31

$$= 419864368 - 68064679149 - 68484543517 =$$

مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في 2015/12/31

$$= 1518578406 - 79941109027 - 78422530621 =$$

من خلال نتائج جدول (21) مكاسب وخسائر القوة الشرائية للنقود تبين أنّ الوحدة الاقتصادية حققت خسارة في القوة الشرائية مقدارها (419864368، 1518578406) خلال السنوات (2014 – 2015) على التوالي، وهذه الخسارة تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة الاحتفاظ بالأصول النقدية فترة أطول وقت ارتفاع مستويات الأسعار العامة، مسبباً انخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد، ومقدار خسارة القوة الشرائية للنقود يتم تحويله إلى كشف العمليات الجارية، ليتم تخفيضها من نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية لكل سنة مالية .

3. تعديل كشف العمليات الجارية



جدول (11) كشف العمليات الجارية بالتكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة كما في 12/31

2015		2014		السنة		
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	البند
244759002319		241013521911	208614819700	/146.8 145.9	207335846010	الإيرادات الجارية
16632664936	/150.3 148.0	16378139791	15565628880		15470199275	تنزل : المصروفات الجارية
176345634965		173647065701	155988288906		155031957435	الرواتب والاجور
7669583067		7552217524	4779099843		4749800185	المستلزمات السلعية
718274763		707283200	2170939877	/146.8	2157630300	المستلزمات الخدمية
178868608		176131430	30475730	145.9	30288890	مشتريات بضائع بغرض البيع
254353299	/150.3 148.0	250461000	108314		107650	فوائد وايجارات اراضي
14501598988		<u>12409731029</u>	<u>15158912692</u>	جدول (9)	<u>11035182390</u>	ضرائب ورسوم الاندثارات
216300978626	جدول (9)	211121029675	193693454242		188475166125	مجموع المصاريف
28458023693		29892492236	14921365458		18860679885	فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)
309135304	/150.3 148.0	304404691	3179950298	/146.8 145.9	3160454690	تضاف : الإيرادات التحويلية والأخرى الإيرادات الأخرى
60602382	/150.3 148.0	59675000	9784990	/146.8 145.9	9725000	تنزل : المصروفات التحويلية
(1518578406)			(419864368)	جدول (10)		المصروفات التحويلية (عدى الضرائب والرسوم)
26909756409	جدول (10)	<u>30137221927</u>	<u>17671666398</u>		<u>22011409575</u>	مكاسب، خسائر القوة الشرائية للنقود
						فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة بعد أن تم تعديل بنود كشف العمليات الجارية للوحدة الاقتصادية محل البحث للفترة من (2014 - 2015) من البيانات المعدة بالكلفة التاريخية إلى بيانات معدة بالكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستويات العامة للأسعار ، حيث كانت نتائج تعديل البيانات التاريخية لكشف العمليات الجارية كما يأتي :

1. كانت هناك زيادة واضحة في المصاريف ومن ضمنها مصروف الاندثار ، إذ إن زيادة قيمة الاندثار السنوي المعدل على قيمة الاندثار السنوي التاريخي تنعكس على الأرباح السنوية التي يتم تحقيقها ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى احتساب ضرائب عالية على أرباح وهمية وكذلك عدم سلامة قرارات توزيع الأرباح ، مما يؤدي إلى تآكل رأس المال تدريجياً في حالة استعمال الكلفة



التاريخية في فترات التضخم، ويبين الجدول الآتي مقدار فرق الزيادة بين قيمة الاندثار السنوي التاريخي والمعدل خلال فترة البحث :

جدول (12) مقارنة قسط الاندثار السنوي

السنة	قسط الاندثار التاريخي	قسط الاندثار المعدل	الفرق	نسبة الزيادة
2014	11035182390	15158912692	4123730302	%37
2015	12409731029	14501598988	2091867959	%17

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول (13).

2. كان هناك انخفاض واضح في فائض العمليات الجارية ، حسب نتائج كشف العمليات الجارية المعدل للوحدة الاقتصادية محل البحث باستعمال الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة، مما ينعكس ذلك على قرارات الوحدة الاقتصادية بشأن الأرباح المتحققة عند إعداد كشف العمليات الجارية بالكلفة التاريخية وما لتلك القرارات من تأثير على رأس مال الوحدة الاقتصادية، فالانخفاض هذا ناتج عن عدم اخذ الوحدة الاقتصادية أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار بعين الاعتبار ، مما نتج عن ذلك ارباح صورية لا صحة لوجودها ، وهذا يعني ان الأرباح المتحققة عند إعداد كشف العمليات الجارية بالكلفة التاريخية هي أرباح صورية أو وهمية بسبب عدم اخذ الوحدة الاقتصادية تأثير الارتفاع الحاصل في المستوى العام للأسعار وينعكس ذلك على رأس مال الوحدة الاقتصادية، هذا يعني أن الاخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية مضللة لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع الوحدة الاقتصادية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى والفرضية الثانية، والجدول الآتي يوضح مقدار قيمة انخفاض فائض العمليات الجارية خلال فترة البحث :

جدول (13) مقدار قيمة انخفاض فائض العمليات الجارية

السنة	تاريخي	معدل	الفرق	نسبة الانخفاض
2014	22011409575	17671666398	4339743180	%20
2015	30137221927	26909756409	3227465518	%11

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول (13).

إنّ تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 عند تعديل كشف العمليات الجارية كان له تأثير ايجابي على تقديم بيانات محاسبية صحيحة اقرب إلى الواقع، إذ اظهر نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية بالشكل الحقيقي إذ يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، كونه أخذ بنظر الاعتبار الآثار المتحققة من ارتفاع المستوى العام للأسعار، وبذلك تكون القوائم المالية المعدلة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 والبيانات المقدمة أكثر دقة وعدالة وأقرب إلى الواقع ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

4.تعديل كشف الميزانية العمومية



جدول (14) الميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة في 12/31

2015			2014			السنة
تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	تاريخية معدلة	معامل التعديل	تاريخية	البند
127587189714		89890627879	117912744627		78240378034	الموجودات
2107928555		1402480742	2753352401		1875580655	الموجودات الثابتة
26599019982		17697285417	23278199484		15857084117	الموجودات الثابتة
<u>69704093</u>	جدول (9)	<u>46376642</u>	<u>68080910</u>	جدول (9)	<u>46376642</u>	بالقيمة الدفترية
156363842344		109036770680	144012377422	100/146.8	96019419448	النققات الأيرادية
	100/150.3					المؤجلة
49410755181		48654635840	46564554875		46279077359	مشروعات تحت
6278696439		6278696439	18221214972		18221214972	التنفيذ
<u>62937208728</u>		<u>62937208728</u>	<u>36672868749</u>	145.9/146.8	<u>36672868749</u>	الاستثمارات المالية
118626660348	148/150.3	117870541007	101458638596		101173161080	مجموع الموجودات
						الثابتة
<u>274990502692</u>		<u>226907311687</u>	<u>245471016018</u>		<u>197192580528</u>	الموجودات
						المتداولة
						المخزون (بالكلفة)*
						المدنيون
						النقدية
						مجموع الموجودات
						المتداولة
						مجموع الموجودات
						مصادر التمويل
						مصادر التمويل
						طويلة الأجل
						رأس المال الاسمي
199899000000	100/150.3	133000000000	195244000000	100/146.8	133000000000	والمدفع
26909756409		83680121991	17671666402		56327491414	أرباح السنة الحالية
<u>37954556587</u>	متتم حسابي	<u>216680121991</u>	<u>24690260502</u>	متتم حسابي	<u>189327491414</u>	الاحتياطيات
264763312996		216680121991	237605926904		189327491414	مجموع مصادر
						التمويل طويلة
						الأجل
4308403987		4308403987	3024005572		3024005572	مصادر التمويل
<u>5918785709</u>		<u>5918785709</u>	<u>4841083542</u>		<u>4841083542</u>	قصيرة الأجل
						التخصيصات
						الدائنون
10227189696		10227189696	7865089114		7865089114	مج مصادر التمويل
<u>274990502692</u>		<u>226907311687</u>	<u>245471016018</u>		<u>197192580528</u>	قصيرة الأجل
						مجموع مصادر
						التمويل

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية



*فيما يخص تقييم المخزون قد تطلب المعيار المحاسبي الدولي (2) المخزون ، أن يتم تقييم المخزون عند قيام الوحدات الاقتصادية إعداد القوائم المالية بالكلفة، أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، نجد إنّ الوحدة الاقتصادية محل البحث تقييم المخزون بالكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، وأن قيمة المخزون قد أدرجت في كشف الميزانية العمومية بالكلفة، وهذا يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي (2) إذا أردنا تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (2) إلا أنه يتعارض مع المعيار المحاسبي الدولي (29) موضوع البحث حيث يفترض المعيار المحاسبي الدولي 29 عندما يظهر المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق لا يتم تقييمه، لأنه يتفق مع المعالجات المحاسبية، لذا تم تقييم المخزون كونه تم تقييمه بالكلفة ونحن في صدد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 .

بعد أن تم تعديل بنود كشف الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية محل البحث خلال الفترة (2014- 2015) على أساس الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة تم التوصل إلى ما يأتي :

1. وجود ارتفاع واضح في قيمة الموجودات الثابتة المعدلة على قيمتها التاريخية، يعود ذلك إلى ارتفاع المستويات العامة للأسعار، وهناك زيادة في مقدار مخصص الاندثار المتراكم في حين نجد هناك نقص في مقدار مخصص الاندثار المتراكم للموجودات الثابتة المعد على أساس تاريخي للأصول القابلة للاندثار، إن ارتفاع قيمة الموجودات الثابتة يؤدي إلى حاجة الوحدة الاقتصادية لتوفير سيولة مالية لشراء موجودات جديدة في حين أن ارتفاع قيمة مخصص الاندثار يؤدي إلى ارتفاع المصاريف وانخفاض الأرباح ، هذا يعني أن القوائم المالية التاريخية لا تقدم بيانات دقيقة وأن ما تم تحقيقه من أرباح على أساس الكلفة التاريخية هي أرباح وهمية أدت إلى دفع ضرائب عالية وتوزيع أرباح صورية مما يؤدي إلى تآكل رأس المال تدريجياً، أي أن القوائم المالية المعدلة على أساس الكلفة التاريخية المعتمدة على افتراض الثبات النقدي مضللة ولا تعكس واقع الوحدة الاقتصادية الحقيقي، وهذا ما يثبت صحة فرضيات البحث ويوضح الجدول الآتي قيمة تغير الموجودات الثابتة :

جدول (15) قيمة تغير الموجودات الثابتة

السنة	تاريخية	معدلة	الفرق	نسبة الزيادة
2014	78240378034	117912744627	39672366593	%51
2015	89890627879	127587189714	37696561835	%42

المصدر :إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول (14).

2. وجود ارتفاع واضح في حقوق المساهمين/ الملاك الاجمالية ،هذا يعني أنّ الوحدة الاقتصادية غير قادرة على المحافظة على رأس المال عند استعمال الأساس التاريخي في إعداد قوائمها المالية فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار نتيجة لانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد ، ويوضح الجدول الآتي حقوق المساهمين الإجمالية .



جدول (16) قيمة تغير حقوق المساهمين

السنة	تاريخي	معدل	الفرق	نسبة الزيادة
2014	189327491414	237605926904	48278435490	%25
2015	216680121991	264763312996	48083191005	%22

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول (14).

بعد ان تم تعديل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث (شركة بغداد للمشروبات الغازية) يتضح أن القوائم المالية المعدة على أساس الكلفة التاريخية لا تعكس الواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية وذلك؛ لأن نتائج القوائم المالية المعدلة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 تختلف عن نتائج القوائم المالية المعدة على أساس الكلفة التاريخية وبذلك تعتبر البيانات والقوائم المالية المعدة وفق الكلفة التاريخية فترة التضخم مضللة، في حين كانت البيانات والمعلومات التي قدمتها القوائم المالية المعدلة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 ملائمة وأقرب إلى الواقع وذات تمثيل صادق وتمكن إدارة الوحدة الاقتصادية ومستخدمي تلك المعلومات من اتخاذ القرارات الرشيدة، إضافة إلى ذلك إن كشف العمليات الجارية للوحدة الاقتصادية محل البحث المعدل بالقوة الشرائية العامة عند تحليله يتضح هناك انخفاض في مبلغ الأرباح المتحققة؛ إذ كان رصيد الأرباح المعدل أقل من رصيد الأرباح الذي تم قياسه على أساس الكلفة التاريخية وخلال سنوات البحث هذا يعني أن الوحدة الاقتصادية عند إعداد قوائمها المالية بالاعتماد على أساس الكلفة التاريخية قد حققت أرباح عالية وهمية مما كبدت الوحدة الاقتصادية دفع ضرائب على ارباح وهمية مع توزيع أرباح صورية وهذا يؤدي إلى تآكل رأس المال تدريجياً، مما يستوجب على الوحدة الاقتصادية زيادة رأس مالها وهذا ما اثبت صحة فرضيات البحث وهي :

1. الاخذ بمبدأ الكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تقديم قوائم مالية مضللة لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع الوحدة الاقتصادية.
2. ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 له أثر ايجابي في تقديم بيانات وقوائم مالية اكثر دقة وعدالة واقرب إلى الواقع.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري والتطبيقي تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:



1. إن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث المعدة على أساس تاريخي في ظل وجود التضخم لا تعكس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي بالصورة الحقيقية.

2. إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 له أثر ايجابي على القوائم المالية؛ إذ يبين حقيقة الأرقام المحاسبية وذلك من خلال بيان أثر التضخم على تلك الأرقام عند تعديلها بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 واعطاء نتائج قياس ومعلومات اقرب إلى الصحة.

3. المعلومات التي يتم تقديمها في ضوء قياس الكلفة التاريخية لا تكون معلومات ملائمة في فترات التضخم ما لم يتم تعديلها، كونها لا تعكس حقيقة الوضع الداخلي للوحدة الاقتصادية .

4. تعطي طرق القياس البديلة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 29 معلومات ملائمة تعكس واقع الوحدة الاقتصادية الحقيقي إذ يمكن الاعتماد عليها من قبل الإدارة والمستخدمين لتلك المعلومات من اتخاذ القرارات المناسبة، ومنها ما تم استعمالها في هذا المبحث (الكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العامة).

ثانياً: التوصيات

1. الاهتمام بدراسة ظاهرة التضخم وتوضيح ماهية التضخم ، والتعمق بها بصورة أكثر ، كونها من الظواهر الملازمة للاقتصاد، حيث الأسعار باستمرار تتغير نحو الارتفاع وبالتالي تنخفض القوة الشرائية لوحدة النقد.

2. ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي 29 التي تطرقت إلى ظاهرة التضخم من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية .

3. حاجة الوحدات الاقتصادية إلى ثقافة التجدد والرغبة في تطوير إجراءاتها لمواكبة التغيير في بيئة الأعمال المحلية والعالمية .

4. ضرورة العدول عن استعمال الكلفة التاريخية في القياس، واستعمال طرق قياس بديلة فترات ارتفاع مستويات الأسعار العامة؛ لأنها لا تعطي نتائج قياس دقيقة كونها تعتمد على ثبات وحدة النقد .

5. ضرورة مشاركة موظفي الوحدات الاقتصادية في أي دورات، أو ورش، أو ندوات تقام داخل البلد، أو خارجة تتعلق بظاهرة التضخم لكي يكون هناك وعي تام بمعرفة هذه الظاهرة وما تسببه من آثار عند تجاهلها فترة ارتفاع مستويات الأسعار، واقامة دورات وورش للمعايير المحاسبية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي 29.



المصادر

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2017-2018، المعايير الدولية للتقرير المالي والمعتمد في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
2. بلقاوي ، أحمد رياض ، 2009، نظرية محاسبية ، تعريب ، العبد الله رياض ، الججاوي طلال ، دار اليازوري العلمية للنشر والطبع ، عمان ، الاردن .
3. حميدات ، جمعة فلاح ، 2019 ، منهج خبير المعايير الدولي لأعداد التقارير المالية IFRS EXPERT ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية .
4. حماد، طارق عبد العال ، 2016 ، موسوعة معايير المحاسبة ، ج2 ، الدار الجامعية
5. مشكور، سعود جايد، 2014، المحاسبة المتوسطة، مطبعة الميزان ، النجف الاشرف ، جمهورية العراق .
6. نصار، محمد ، حميدات جمعة ، 2016، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية ، عمان ، الأردن .
7. هندريكسن ، 1990، النظرية المحاسبية ، تعريب ، كمال خليفة ابو زيد ، ط1 ، مكتبة الجامعة ، الاسكندرية.
8. بركة ، حنان ، 2015، اوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية دراسة حالة في مؤسسة EDIMMA بالوادي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، علوم التسيير ، الجزائر .
9. بقاص ، محمد ، معروف عون ، التيجاني البشير ، 2018، دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي في تعزيز الإفصاح المحاسبي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، علوم مالية ومصرفية ، الجزائر .
10. وادي ، مدحت فوزي عليان ، 2006، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية وتطبيقية)، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، المحاسبة والتمويل ، غزة ، فلسطين .
11. Edmonton , Alberta,2012, Exploring the Effects of inflation on financial statements through Ratio Analysis , international Journal of Business and social science .