أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل
دراسة تحليلية

أ.د. يوسف العبد الله الأحمد

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الوطنية الخاصة في حماة

yosuf.alabdullah@wpu.edu.sy

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دارسة أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل، وتحديد بديل القياس الذي يتناسب مع طبيعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل والذي يؤدي إلى قياس بعيد عن التحيز لربحية هذه العقود.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء التطبيق العملي على أحد العقود متوسطة الأجل لبيع خط إنتاج بموجب دفعات شهرية في إحدى الشركات الصناعية السورية الخاصة في مجال صباغة الخيوط والأقمشة في مدينة حلب.

كما اعتمد الباحث على البيانات الواردة في موقع المكتب المركزي للإحصاء المتعلقة بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد بين عامي 2015 و2018، بالإضافة إلى زيارة بعض المصارف الخاصة للتعرف على معدلات الفوائد على الودائع متوسطة الأجل والتي تم اعتبارها تكلفة الفرصة البديلة عند حساب معدل الخصم المطبق في الدراسة.

تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها: إن اعتماد بديل التكلفة التاريخية في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل يعود إلى ترجيح كفة الموثوقية على الملاءمة. كما أن بديل صافي القيمة الحالية هو البديل الأكثر انسجاماً مع طبيعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل.

الكلمات المفتاحية: بدائل القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الاستبدالية، صافي القيمة الحالية، ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الإيرادات من العقود مع العملاء.

The Impact of Applying Alternatives of Accounting Measurement on The Long and medium-term contracts Profitability An Analytical Study

Yousef Al Abdullah Al Ahmad

Prof. at Department of Accounting, Faculty of Administrative and Financial Sciences, Al-Wataniya Private University in Hama

yosuf.alabdullah@wpu.edu.sy

Abstract:

This research aims to study the impact of applying accounting measurement alternatives on the profitability of long and medium-term contracts, and to determine the alternative measurement that is commensurate with the nature of long and medium-term contracts, which leads to measure the profitability of these contracts away from bias.

To achieve this aim, the researcher conducted a practical application on one of the medium-term contracts for sailing a production line by monthly payments in one of the private Syrian industrial companies in the field of dyeing yarns and fabrics in Aleppo city.

The researcher also relied on the data contained on the Central Bureau of Statistics website related to the change in the purchasing power of the monetary unit between 2015 and 2018, in addition to visiting some private banks to identify the interest rates on medium-term deposits, which were considered the alternative opportunity cost when calculating the discount rate applied in the study.

The researcher reached to Several results, the most important of which are: The adoption of the historical cost alternative in measuring the profitability of long and medium-term contracts is due to the weighting of reliability over convenience. Also, the NPV alternative is the one that is more in line with the nature of long and medium-term contracts.

Key words: Alternatives of Accounting Measurement, Historical Cost, Modified Historical Cost, Replacement Cost, Net Present Value, Profitability of Long and Medium-Term Contracts, IFRS, Revenue from Contracts with Customers.

1- مقدمة البحث:

تمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل شركة، وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى الشركات الصناعية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي.

يوجد عدة بدائل أو سياسات للقياس المحاسبي للعديد من الأحداث الاقتصادية والبنود المحاسبية التي تتطلبها آليات تشغيل واستمرار الشركات في مزاولة نشاطها، وجاء هذا التعدد في البدائل نتيجة لمحصلة عوامل اقتصادية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني لعملية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى وجود تباين في العوامل الاقتصادية والقانونية المحيطة بالشركات من دولة لأخرى، مما يتطلب معه تعدد بدائل القياس المحاسبي للأحداث والبنود المحاسبية بما يسمح لكل شركة أن تختار البديل الذي يتناسب مع متغيراتها المالية وظروف البيئة المحيطة بها.

وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بالعقود طويلة ومتوسطة الأجل تتمثل في كيفية اختيار بديل القياس المناسب في تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته وتوقيت الاعتراف به، وكذلك كيفية معالجة التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ وفي قياس وتحديد التكاليف اللازمة لاستكمال العقد، ومعالجة الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل يعد خروجاً عن قاعدة البيع كأساس لإثبات الإيراد.

فالعقود طويلة ومتوسطة الأجل عبارة عن عقد له مجموعة من الأحكام والشروط والضوابط القانونية، يبرم بين طرفين، أي هو عقد يتم بين المقاول وصاحب المشروع، ويسري لفترة زمنية محددة عادة ما تكون أكثر من سنة، كما تسعى جميع الشركات بجميع أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بإيراد العقود طويلة ومتوسطة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية.

يستعرض هذا البحث بالدارسة والتحليل أثر بدائل القياس المحاسبي في ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل، واختبار مدى تأثير تلك الطرق على قائمتي الدخل والمركز المالي.

2- مشكلة البحث

في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية سواءً في الفكر المحاسبي أم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تبرز أهمية اختيار البديل المناسب للقياس والذي يتناسب مع الطبيعة الخاصة للعقود طويلة ومتوسطة الأجل، ومدى تأثير ذلك البديل على أرباح العقود في الشركات الصناعية.

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات البحثية الآتية:

1. ما هو أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل؟
2. ما هو بديل القياس الذي يتناسب مع طبيعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل والذي يؤدي إلى قياس بعيد عن التحيز لربحية هذه العقود؟

3- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي المختلفة لمكونات العقود طويلة ومتوسطة الأجل في قياس ربحية هذه العقود، كما يهدف إلى تحديد بديل القياس الذي يتناسب مع طبيعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل، وتحديد بديل القياس المحاسبي الأفضل الذي يقدم معلومات أجود.

4- أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من حداثة الموضوع، ومن معرفة بدائل القياس المحاسبي المستخدمة في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل في الشركات الصناعية واختيار البديل الأفضل في القياس المحاسبي لربحية هذه العقود.

كما يستمد البحث أهميته من مدى اهتمام الفكر المحاسبي والهيئات المعنية بدراسة أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي المختلفة لمكونات العقود طويلة ومتوسطة الأجل في قياس ربحية هذه العقود.

5- الدراسات السابقة

اهتمت بعض الدراسات بموضوع البحث بشكل غير مباشر مثل:

1- دراسة سويد، 2012، بعنوان: " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية – القيمة العادلة"

هدفت هذه الدراسة الى عرض لأهم بدائل القياس المحاسبي واستعراض الآراء المؤيدة وما يقابلها من آراء معارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. وإجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال استقصاء أجرته الدراسة لآراء المهنيين والأكاديميين والإداريين في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المالية المبنية على أساس التكلفة التاريخية تتصف بالموثوقية العالية، وأن المعلومات المالية المقاسة استناداً لمحاسبة القيمة العادلة تتصف بالملائمة لقرارات مستخدميها.

2- دراسة(Kaya,2013) بعنوان:" Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more Fair ?"
القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية: أيهما فعلاً أكثر عدالة.

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الطبيعة الغامضة لمحاسبة القيمة العادلة، والتشديد على أهمية التكلفة التاريخية لتجنب أية أزمة مالية محتملة في المستقبل.

توصلت الدراسة إلى وجود معارضة نحو القيمة العادلة من قبل جزء كبير من المهنيين والأكاديميين والمهتمين بالشأن المحاسبي، وأن أكثر أوجه القصور التي تعاني منها محاسبة القيمة العادلة إثارةً للقلق هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق معايير القيمة العادلة، فضلاً عن مخالفة القيمة العادلة لأحد المبادئ المحاسبية وهو التحقق من خلال الاعتراف بمكاسب وخسائر دون تحققها بشكل فعلي مما يشوه حقوق المالكين.

3- دراسة(Jaijairam,2013) بعنوان:" Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting"
محاسبة القيمة العادلة مقابل محاسبة التكلفة التاريخية.

تستعرض هذه الدراسة طريقة محاسبة القيمة العادلة بالنسبة لمحاسبة التكلفة التاريخية، على الرغم من أن الشركات تستخدم كلتا الطريقتين على نطاق واسع في حساب دخلها ومركزها المالي، إلا أن هناك جدلاً حول التفوق لأي منهما.

تعتمد تقارير محاسبة التكلفة التاريخية على تسجيل الأصول والخصوم بالسعر

الأولي الذي تم استبدالها به في وقت المعاملة. على العكس من ذلك، تشير محاسبة القيمة العادلة إلى السعر السائد في السوق. ومع ذلك، فإن كلا الأسلوبين المحاسبيين يؤثران على القوائم المالية، فإن تأثير محاسبة القيمة العادلة على قائمة الدخل والميزانية العمومية شديد بسبب التقلبات المحتملة للطريقة.

توصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة أفضل عند مقارنتها بمحاسبة التكلفة التاريخية لأنها تعكس الوضع الحالي في السوق في حين أن التكلفة التاريخية تستند إلى الماضي. بالإضافة إلى ذلك، من الناحية النسبية، توفر محاسبة القيمة العادلة للمستخدمين المزيد من الرؤية والمعلومات المالية الحالية.

4- دارسة حمد والنجيب ،2015، بعنوان: " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية- بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري"

تناولت هذه الدارسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالسودان، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير بدائل لقياس المحاسبي على إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية.

خلصت الدارسة إلى أن إدارة المنشآت الصناعية بالسودان قد تميل لاستخدام بدائل القياس المحاسبي لإهلاك الأصول الثابتة لتمهيد الدخل من منطلق فلسفة مؤداها البحث عن الاستقرار المالي وعدم ظهور تذبذب في الأرباح من فترة لأخرى كوسيلة للاطمئنان بالنسبة للمستثمرين، إلا أن هذا السلوك يؤثر بالسلب على منفعة المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

5- دارسة شلغام وبن زخروفة ،2016، بعنوان: " تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتسليط الضوء على (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة) كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،

بالإضافة إلى معرفة أهم مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من70 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 62 مستجوب واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى معالج البيانات Excel وبرنامج (SPSS v20).

توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

6- دارسة عبلة ،2018، بعنوان: " أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة"

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، كما سعت الدراسة إلى اكتشاف ما إذا كانت البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة من عدمه، وهذا كله من خلال إشكالية الدراسة والتي صيغت كالتالي: ما أثر بديلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؟.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج هي: يتصف المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية المقاسة وفق التكلفة التاريخية بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية المقاسة وفق القيمة العادلة يتصف بالملائمة لاتخاذ القرارات والقابلية للمقارنة؛ كما أن البيئة الجزائرية غير مستعدة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في ظل الظروف الحالية.

7- دراسة(Akdas, et al.,2019) بعنوان:" Impact of Accounting Measurement Alternatives in the Independent Auditor's

Opinion on Tax Profits"
تأثير بدائل القياس المحاسبي في رأي المدقق المستقل حول الأرباح الضريبية.

إن حرية اختيار البدائل المحاسبية ومرونة التطبيق في حساب الأرباح مثل الأرباح الضريبية مهمة جداً في كيفية الإفصاح والتعبير عن الرأي في تقرير التدقيق عن تلك الأرباح التي يعتقد البعض أنها تعكس الواقع الحقيقي الذي تعتمده معظم الشركات في القياس المحاسبي على أساس طريقة التكلفة التاريخية على الرغم من الانتقادات العديدة التي يواجهها بسبب افتقاره الواضح لتمثيل البيانات إلى الواقع. بالمقارنة مع طريقة القياس بالقيمة العادلة، لوحظ الفرق في الرقم الضريبي بسبب تأثير بعض معايير القياس المحاسبي.

تفيد استنتاجات الدراسة بأن تأثير محددات القياس المحاسبي ينعكس في رأي المدقق المستقل مع الرقم الضريبي في تقريره، والذي يفترض أن يكون محايداً، فإن أي من التوصيات هو الحاجة إلى الإفصاح عن تأثير محددات القياس المحاسبي في البنود المالية للقوائم المالية، بما في ذلك الأرباح الضريبية، وينبغي أن يمتنع المدقق المستقل عن إبداء رأيه إذا كان تأثير القياس المحاسبي كبير وشامل على بنود القوائم المالية.

8- دراسة العايدي،2019، بعنوان: " إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية"

اهتمت هذه الدراسة باستعراض بعض بدائل القياس المحاسبي للبنود المؤثرة بشكل مباشر على قائمة المركز المالي مثل كيفية حساب الإهلاك للأصول الثابتة، وكيفية تقييم المخزون في نهاية المدة، بالإضافة لكيفية الاعتراف بالإيراد كمؤثر أساسي على قيمة الإيراد المدرج بقائمة الدخل.

وضع الباحث مجموعة من الفروض العلمية من أجل تحقيق أهداف الدراسة، وتم اختبارها من خلال دراسة ميدانية اعتمدت على قائمة استبيان وجهت للفئات المعنية والمهتمة بموضوع الدراسة. ولقد جاءت نتائج التحليلي الإحصائي لآراء الفئات محل الدراسة متوافقة –إلى حد مقبول– مع فلسفة ومضمون الدراسة، من حيث كون تعدد بدائل القياس المحاسبي قد أفرز إشكالية مفادها أن هناك تأثير لهذا التعدد على دلالة

القوائم المالية لمستخدميها من كافة الأطراف المعتمدة على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

9- دراسة أسامة،2019، بعنوان: " آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى مختلف استخداماتها كعملية تقييم للمؤسسة، من خلال التطرق إلى بدائل قياس المخزونات والطرق الممكنة لقياسها، إضافة إلى مختلف طرق إهتلاك الأصول الثابتة المستخدمة في المجال المحاسبي، ومعرفة الأثر المترتب عن كل بديل محاسبي على كل من وظيفة الإفصاح في قائمتي الدخل والمركز المالي، ووظيفة التقييم بمختلف مداخلها ومقارباتها المتعارف عليها ومختلف الطرق التي تندرج ضمنها.

أكدت نتائج هذه الدراسة وجود أثر مترتب عن تعدد بدائل القياس بصفة عامة على قائمتي الدخل والمركز المالي مما يجعلهما مضللين لمستخدميهما، ويبرز هذا الأثر جلياً في الجانب التطبيقي على استخدامها في عملية التقييم، والتي خلصت إلى أن كل بديل محاسبي يعطي نتيجة تختلف عن البديل الآخر، مما يستوجب توحيد الطرق والسياسات المحاسبية للحد من هذه الآثار، مع إبراز البديل المحاسبي الأنسب في قياس كل من المخزونات والإهتلاكات.

10- دراسة زعباط ،2019، بعنوان: " بدائل القياس المحاسبي لأثار التضخم على القوائم المالية "

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة تأثير الارتفاع في المستوى العام للأسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدات النقود على البيانات المحاسبية التاريخية للقوائم المالية باستخدام بدائل القياس المحاسبي المتعارف عليها في ظروف التضخم والتي تتمثل في التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الجارية، التكلفة الجارية المعدلة والقيمة العادلة، الأمر الذي يؤدي إلى تجانس وحدة قياس العناصر المحاسبية وإزالة آثار التضخم التي تشوب

القوائم المالية بهدف زيادة فعاليتها ومصداقيتها كوسيلة لاتخاذ القرار الاقتصادي السليم.

توصلت الدراسة إلى استنتاج يستند إلى إمكانية قيام الشركات بتعديل قوائمها المالية باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة، التكلفة الجارية والتكلفة الجارية المعدلة انطلاقاً من الأرقام القياسية للأسعار، والقيمة العادلة في حال توافر أسواق مالية نشطة، وتعديل هذه القوائم تبعاً لهذه الأساليب سيؤدي إلى تحسين فاعلية القوائم المالية في التعبير الحقيقي عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة:

تناولت **الدارسات السابقة** موضوع تأثير بعض بدائل القياس المحاسبي من زاوية إدارة الأرباح وأثار التضخم على القوائم المالية والمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بشكل يغلب عليه طابع العمومية في المضمون.

يتميز هذا البحث عن الدراسات السابقة بأنه يتناول دراسة وتحليل أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، والتكلفة التاريخية المعدلة، والتكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة الحالية) في قياس قيمة مكونات الدخل الناتج عن أحد العقود متوسطة الأجل لإحدى الشركات الصناعية السورية الخاصة في مجال صباغة الخيوط والأقمشة في مدينة حلب، ومن ثم إجراء مقارنة بين ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبدائل القياس المختلفة بغرض تحديد فيما إذا كان لتطبيق بدائل القياس المختلفة لمكونات العقد متوسط الأجل أثر في ربحية هذا العقد.

6- فروض البحث

يقوم البحث على الفرض الرئيس الآتي:

يوجد أثر لتطبيق بدائل القياس المحاسبي في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل.

7- متغيرات البحث

- **المتغير المستقل:** بدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية

المعدلة، التكلفة الاستبدالية، صافي القيمة الحالية).

- **المتغير التابع:** ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل.

8- حدود البحث

- اقتصر هذا البحث على دراسة أحد العقود متوسطة الأجل لبيع خط إنتاج بموجب دفعات شهرية في إحدى الشركات الصناعية السورية الخاصة في مجال صباغة الخيوط والأقمشة في مدينة حلب.
- تاريخ بداية العقد (البيع): 2015/06/01. وتاريخ بداية أول دفعة من قيمة خط الإنتاج: 2015/07/01. وتاريخ آخر دفعة من قيمة خط الإنتاج: 2018/06/01.
- تم قياس ربحية العقد متوسط الأجل لبيع خط الإنتاج من خلال قياس قيمة مكونات الدخل الناتج عن هذا العقد وفقاً لبدائل القياس المحاسبي(التكلفة التاريخية، والتكلفة التاريخية المعدلة، والتكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة الحالية).
- لم يتم تطبيق بديل القياس المحاسبي وفقاً للقيمة العادلة لعدم توفر سوق نشطة- لخط الإنتاج المباع- يمكن من خلالها قياس القيمة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13.

9- منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج العلمي المعاصر بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، من خلال عرض وتقييم الواقع الحالي للممارسات المحاسبية السائدة في الشركة محل الدراسة بالنسبة لقياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل، وبيان كيفية تطبيق بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، والتكلفة التاريخية المعدلة، والتكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة الحالية) في قياس قيمة مكونات الدخل الناتج عن أحد العقود متوسطة الأجل، ومن ثم إجراء مقارنة بين ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبدائل القياس المختلفة بغرض تحديد فيما إذا كان لتطبيق بدائل القياس المختلفة لمكونات العقد متوسط الأجل أثر في ربحية هذا العقد.

10- مصطلحات البحث

العقود طويلة ومتوسطة الأجل: هي اتفاقيات بين طرفين أو أكثر تُنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ وتتجاوز مدتها السنة الواحدة.

هامش الخدمة التعاقدية: هو عبارة عن الفائض في التدفق النقدي الناتج عن طرح التدفقات الخارجة المخصومة الخاصة بالعقود من التدفقات الداخلة بعد تعديل القيم حسب عامل المخاطرة.

معدل الخصم: هو المعدل المستخدم لقياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ويعكس هذا المعدل معدل العائد المنتظر أو المتوقع الحصول عليه نظير الاستثمار، ويقدر عن طريق قياس تكلفة الفرصة البديلة للتدفقات النقدية المتخلى عنها في الوقت الحالي مقابل الحصول على تدفقات نقدية مستقبلية.

الجانب النظري:

أولاً: بدائل القياس وفقاً للفكر المحاسبي:

تتعدد بدائل القياس وفقاً للإطار الفكري لنظرية المحاسبة والإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أن بدائل القياس لعناصر القوائم المالية هي:

1- القياس وفقاً للتكلفة التاريخية: يقوم هذا البديل على قياس قيم عناصر القوائم المالية وفقاً للنقد أو مكافئ النقد المدفوع في تاريخ الحيازة للأصل أو نشوء الالتزام (Elliott&Elliott,2011,p.34).

يُعد هذا البديل الأكثر استخداماً في الممارسات العملية لقياس عناصر القوائم المالية لما يتمتع به هذا البديل من موثوقية عالية إلا أنه أقل ملاءمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية بسب عدم انسجامه مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي.

2- القياس وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة: يُعد هذا البديل بديلاً مشتقاً من القياس وفقاً للتكلفة التاريخية حيث يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة بغرض تحييد أثر التغير

في القوة الشرائية للنقود وذلك باستخدام الأرقام القياسية لأسعار المستهلك (الناغي،2017، ص404-406)، ويتفق هذا البديل للقياس مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي إلا أنه لا يأخذ بعين الاعتبار التغير في الأسعار الخاصة لعناصر القوائم المالية.

3- القياس وفقاً للتكلفة الاستبدالية: يقوم هذا البديل على قياس قيم الأصول وفقاً للسعر الأقل الذي يمكن أن تدفعه الشركة لاستبدال الأصل بأصل مشابه من حيث القدرة الإنتاجية، ويُعد تطبيق هذا البديل صعب عملياً بسبب صعوبة إيجاد أصل مشابه خاصة ضمن الشروط الفنية لهذا الأصل، إلا أن هذا البديل ينسجم مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 2006, p. 26)

4- القياس وفقاً للقيمة العادلة: تعرّف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد التزام على الشركة وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري (حميدات،2019، ص897).

من أهم مزايا بديل القياس بالقيمة العادلة أنه أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية لغاية اتخاذ القرارات وذلك لقرب القيمة من الواقع الفعلي خاصة في ظل الاقتصاديات مرتفعة التضخم، إلا أنه من أهم العيوب لهذا البديل صعوبة التحقق من نتائج القياس، بالإضافة إلى وجود التقدير الشخصي خاصة في ظل غياب السوق النشطة.

5- القياس وفقاً للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية: تحدد قيمة الأصول والخصوم وفقاً لبديل القيمة الحالية للتدفقات النقدية بناءً على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل أو تسديد التزام، ومن ثم يتم خصم هذه التدفقات النقدية بمعدل خصم، ويُعد هذا البديل من أكثر البدائل توافقاً مع تعريف الأصل الثابت كونه مجموعة من المنافع الاقتصادية

المستقبلية، إلا أن هذا البديل يعتمد على التقدير في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية مما يزيد من عدم التأكد المصاحب لعملية القياس(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 2006, p.34)

إن تعدد بدائل القياس في الفكر المحاسبي ترك للقائم بعملية القياس الاختيار بين البدائل مما أدى إلى جعل القوائم المالية غير قابلة للمقارنة نتيجة لاستخدام بدائل قياس مختلفة، إلا أن توحيد بدائل القياس وفقاً لطبيعة عناصر القوائم المالية وكفاءة السوق سيؤدي إلى تخفيض التحيز في القياس كما أنه يزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ثانياً: بدائل القياس لمكونات العقود وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تناولت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قياس إيرادات العقود من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء"، حيث أن هذا المعيار تناول كل أنواع العقود باختلاف آجالها عدا عقود الإيجار التي تناولها المعيار الدولي رقم 16 وعقود التأمين التي تناولها المعيار الدولي رقم 17.

عرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 العقد بأنه: "اتفاقية بين طرفين أو أكثر تُنشئ حقوق والتزامات واجبة النفاذ" (المعايير الدولية للتقرير المالي، 2020، ص563)، ووفقاً للمعيار يجب على الشركة أن تثبت إيراداً عندما تفي الشركة بالتزام الأداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة مُتعهد بتقديمها إلى العميل، ويعني التحويل انتقال السيطرة على السلعة بشكل كامل إلى العميل، حيث يتم قياس هذا الإيراد بالسعر الإجمالي المتفق عليه في العقد والذي ستستلمه الشركة من العميل، وسمح المعيار بطريقتين لتوقيت الاعتراف بالإيراد: (المعايير الدولية للتقرير المالي ،2020، ص ص 566-569)

- الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن تتحدد هذه النقطة عند انتقال السيطرة على البضاعة المباعة إلى العميل.

- الاعتراف بالإيراد على فترة من الزمن حيث يتم تطبيق هذا الاعتراف عندما يستهلك العميل المنافع وفقاً لمراحل تنفيذ العمل أو عندما يسيطر العميل على الأصل وللبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز.

وفقاً لما سبق فإن قياس الإيراد وفقاً للمعيار يتم في لحظة زمنية تحدد من خلال الوفاء بالالتزام، أي القيمة التاريخية المحددة في لحظة الوفاء بالالتزام تجاه العميل.

أما بالنسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 فيتم قياس الإيراد المتأتي من عقود الإيجار من خلال دفعات الإيجار المدرجة في عقد الإيجار وهذه الدفعات قد تكون دفعات ثابتة، أو دفعات متغيرة، أي أن قياس الإيراد وفقاً للمعيار يتم من خلال القيمة التاريخية المحددة في عقد الإيجار (المعايير الدولية للتقرير المالي ،2020، ص614).

وبالنسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 بعنوان "عقود التأمين" فهذا المعيار هدف الى توفير أساس موحد للمحاسبة عن جميع أنواع عقود التأمين بما في ذلك عقود إعادة التأمين مما يعزز قابلية القوائم المالية للمقارنة فيما بين الشركات، وسيصبح هذا المعيار نافذاً للتطبيق اعتباراً من 1 كانون الثاني 2021 مع السماح بالتطبيق المبكر بشرط أن تكون الشركة مطبقة للمعيار الدولي رقم 9 والمعيار الدولي رقم 15، حيث يتم قياس دخل عقد التأمين من خلال ما يأتي: (IFRS 17,2017,p.8).

- يتم تحديد التدفقات النقدية التي ستتولد عن كل مجموعة من عقود التأمين ويتم استخدام معدل الخصم في خصم هذه التدفقات النقدية المستقبلية.
- يتم حساب هامش خدمة تعاقدية للعقود ذات درجة المخاطر المتماثلة، حيث يُحسب بطرح التدفقات الخارجة المخصومة الخاصة بالعقود من التدفقات الداخلة بعد تعديل القيم حسب عامل المخاطرة.

يلاحظ من خلال استعراض المعايير السابقة أن المعيارين 15 و16 ربطا بين قياس الإيراد للعقد والبدل النقدي المحدد ضمن هذا العقد أي أن هذين المعيارين يتناسبان مع بديل القياس وفقاً للتكلفة التاريخية، بينما يلاحظ بأن المعيار الدولي رقم 17

أكد على استخدام بديل صافي القيمة الحالية لحساب هامش الخدمة التعاقدية لمكونات العقود.

أخيراً في ظل الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع، يتبنى معيار المحاسبة الدولي رقم 29 بعنوان " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع" بديل القياس وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة وذلك بتعديل قيم عناصر القوائم المالية – بما فيها مكونات العقود – وفقاً للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

وفقاً لما سبق يلاحظ تعدد بدائل القياس وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أن المعايير حددت بدائل القياس وفقاً لطبيعة العقود والظروف الاقتصادية المحيطة بالعقد وليس وفقاً لآجال هذه العقود، وهنا تبرز أهمية دراسة أثر هذه البدائل المختلفة في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل.

التطبيق العملي:

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل لشركات صناعية سورية أما عينة الدراسة فهي عقد متوسط الأجل لشركة صناعية سورية خاصة في مجال صباغة الخيوط والأقمشة في مدينة حلب، هذا العقد هو عقد بيع خط إنتاج تقسيطاً مقابل دفعات متفق عليها على مدة ثلاث سنوات.

معلومات عن العقد متوسط الأجل (عينة الدراسة):

- قيمة العقد: 149,976,000 ل.س، تسدد القيمة بموجب 36 دفعة شهرية قيمة الدفعة 4,166,000 ل.س.
- تبلغ تكلفة خط الإنتاج المباع 119,880,000 ل.س.
- تاريخ بداية العقد (البيع): 2015/06/01.
- تاريخ بداية أول دفعة من قيمة خط الإنتاج: 2015/07/01.
- تاريخ آخر دفعة من قيمة خط الإنتاج: 2018/06/01.

أسلوب جمع بيانات الدراسة:

اعتمد الباحث على أحد العقود متوسطة الأجل لبيع خط إنتاج بموجب دفعات شهرية، كما اعتمد على البيانات الواردة في موقع المكتب المركزي للإحصاء المتعلقة بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد بين عامي 2015 و2018، بالإضافة إلى زيارة بعض المصارف الخاصة للتعرف على معدلات الفوائد على الودائع متوسطة الأجل والتي تم اعتبارها تكلفة الفرصة البديلة عند حساب معدل الخصم المطبق في الدراسة.

خطوات تطبيق الدراسة:

- تم قياس ربحية العقد متوسط الأجل لبيع خط الإنتاج من خلال قياس قيمة مكونات الدخل الناتج عن هذا العقد وفقاً لبديل التكلفة التاريخية وبما ينسجم مع الفروض والمبادئ المحاسبية والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 حيث تم قياس الإيراد المتأتي من العقد بالسعر الإجمالي المتفق عليه في العقد والذي ستستلمه الشركة حيث أن وفاء الشركة لالتزاماتها تم بتاريخ توقيع العقد كونه يوجد شركة أخرى مسؤولة عن تركيب خط الإنتاج.
- تم لاحقاً إعادة حساب صافي الدخل عن العقد السابق باستخدام بديل القياس وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة (بديل القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 29) وبديل القياس وفقاً للتكلفة الاستبدالية وبديل القياس وفقاً لصافي القيمة الحالية (بديل القياس وفقاً للمعيار الدولي رقم 17)، ومن ثم تم إعادة حساب ربحية هذا العقد وفقاً لبدائل القياس السابقة.
- تم إجراء المقارنة بين ربحية العقد وفقاً لبدائل القياس المختلفة بغرض تحديد فيما إذا كان لتطبيق بدائل القياس المختلفة لمكونات العقد متوسط الأجل أثر في ربحية هذا العقد.

الدراسة التحليلية:

وفقاً للممارسة المحاسبية المطبقة من قبل الشركة، اعترفت الشركة بالدخل الناتج عن عقد بيع خط الإنتاج في قوائمها المالية باستخدام بديل القياس بالتكلفة

التاريخية، حيث قامت بالاعتراف بالأقساط الشهرية عن كامل مدة العقد كالتزام مترتب على المشترى والاعتراف بقيمة عقد البيع كإيراد ومن ثم طرح قيمة خط الإنتاج المباع منها لتحديد الدخل الناتج عن العقد. إن هذه المعالجة المحاسبية تنسجم مع مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15.

تم حساب ربحية العقد وفقاً للممارسة المحاسبية المطبقة من قبل الشركة كما يأتي:

الجدول رقم (1) –الدخل المعترف به عن العقد في قائمة الدخل (بديل التكلفة التاريخية)

البيان	الربح المعترف به / ل.س
إجمالي التدفقات النقدية التي تمثل الأقساط المقبوضة	149,976,000
تكلفة شراء خط الإنتاج	(119,880,000)
صافي الدخل / ربح	**30,096,000**

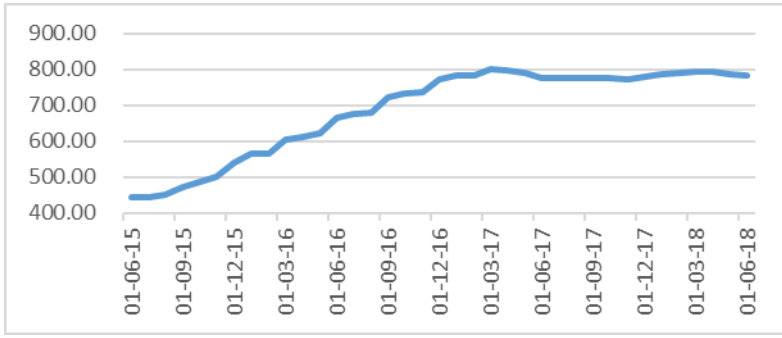
هامش الربح للعقد وفقاً لبديل التكلفة التاريخية = 20.07%

إن قياس ربحية العقد تم وفقاً للمفهوم المحاسبي للدخل وليس وفقاً للمفهوم الاقتصادي، فبديل التكلفة التاريخية الذي تم اعتماده من قبل الشركة ينسجم مع المفهوم المحاسبي للدخل الذي يهمل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ومفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، فلو قامت الشركة بشراء نفس خط الانتاج خلال عام 2018 بغرض إعادة بيعه فإن قيمة هذا الخط ستختلف عن قيمة خط الإنتاج في عام 2015 نتيجة لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد (بفرض ثبات باقي العوامل كالتقادم التكنولوجي).

قام الباحث بإعادة حساب الدخل الناتج عن العقد السابق وفقاً لبديل التكلفة التاريخية المعدلة وبما ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي رقم 29:

من خلال البيانات الواردة في موقع المكتب المركزي للإحصاء حول التغير في الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين بداية شهر حزيران من عام 2015 وبداية شهر حزيران من عام 2018 يلاحظ أن التغير في الرقم القياسي لأسعار المستهلك كان 77% بينما كان التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد 43%-، أي أن مقارنة التدفقات النقدية

المتولدة عن بيع خط الإنتاج مع قيمة خط الانتاج هي مقارنة غير صحيحة بسبب التغير في وحدة القياس وهي وحدة النقد، وبالتالي فإن حساب ربحية عقد البيع متوسط الأجل السابق وفقاً لبديل التكلفة التاريخية هو حساب غير دقيق بسبب أن نتائج القياس لمكونات صافي الدخل لهذا العقد تحوي تحيزاً بمقدار 43%.



الشكل رقم (1) التغير في الرقم القياسي لأسعار المستهلك بين عامي 2015 و2018

وفقاً لعقد البيع متوسط الأجل فإن تكلفة خط الانتاج تبلغ 119,880,000 ل.س وذلك وفقاً للقوة الشرائية لوحدة النقد بتاريخ 2015/06/01 حيث يبلغ الرقم القياسي لأسعار المستهلك 444.09 (سنة الأساس 2010) بينما الرقم القياسي لأسعار المستهلك بتاريخ 2018/06/01 هو 783.67 أي أن الشركة بحاجة إلى دفع مبلغ أكبر لشراء نفس خط الانتاج المباع (وفقاً للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد مع بقاء بقية العوامل ثابتة).

يلاحظ أن الفكر المحاسبي لا ينطلق في حساب صافي الدخل من مفهوم المحافظة على رأس المال في قياس صافي الدخل وإنما المفهوم المحاسبي الذي يستند إلى الفروض والمبادئ المحاسبية ومنها مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفرض ثبات وحدة القياس المحاسبي بالإضافة إلى فرض الدورية.

وفقاً لفرض الدورية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب تقسيم قيمة خط الإنتاج لمقابلتها بالإيرادات المتولدة خلال الفترات التي يغطيها العقد، كما يجب وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة أن يتم تعديل قيم التدفقات النقدية الداخلة وفقاً للتغير بالقوة الشرائية لوحدة النقد قبل مقارنتها بتكلفة خط الإنتاج بغرض حساب قيمة صافي

الدخل، فالقوة الشرائية لوحدة النقد انخفضت خلال السنوات التي يغطيها العقد، حيث أنه يتم حساب التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد كمقلوب للرقم القياسي للأسعار.

تم إعادة حساب ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبديل التكلفة التاريخية المعدلة كما يأتي:

الجدول رقم (2) الدخل المعترف به عن العقد في قائمة الدخل (بديل التكلفة التاريخية المعدلة)

البيان	الربح المعترف به / ل.س
إجمالي التدفقات النقدية التي تمثل الأقساط المقبوضة بعد تعديلها وفقاً للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد	99,364,211
تكلفة شراء خط الإنتاج	(119,880,000)
صافي الدخل / خسارة	**(20,515,789)**

تم حساب قيمة التدفقات النقدية الداخلة والمتمثلة بالأقساط المقبوضة بضرب قيمة التدفق النقدي الداخل بالرقم القياسي لأسعار المستهلك للفترة التي تم فيها البيع مقسوماً على الرقم القياسي للفترة التي تولد فيها هذا التدفق، فمثلاً تم حساب القيمة التاريخية المعدلة للتدفق النقدي الداخل للشهر الرابع من عام 2018 وفق ما يأتي:

قيمة التدفق الداخل 4,166,000 × (794.64/444.09) = 2,328,198 ل.س، حيث أن الرقم 444.09 هي الرقم القياسي لأسعار المستهلك لشهر 6 / 2015 بينما الرقم 794.64 هو الرقم القياسي لأسعار المستهلك لشهر 4 / 2018.

تم حساب صافي الدخل بمقابلة مجموع التدفقات النقدية الداخلة –بعد تعديل قيمها وفقاً للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد باستخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك –مع تكلفة خط الإنتاج.

يلاحظ أن هامش الربح للعقد متوسط الأجل وفقاً لبديل القياس بالتكلفة التاريخية المعدلة بلغت –20.65%.

لاحقاً قام الباحث بحساب ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبديل القياس بالتكلفة الاستبدالية، فالتكلفة الاستبدالية هي القيمة الأقل الذي يمكن أن تدفعها الشركة لاستبدال

الأصل بأصل مشابه من حيث القدرة الإنتاجية، فبديل التكلفة الاستبدالية يتفق مع المفهوم الاقتصادي للدخل والذي يمثل الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية التي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها، أي أن المفهوم الاقتصادي للدخل يقوم على أساس المحافظة على رأس المالي الحقيقي، وفي حالة العقد متوسط الأجل موضوع التطبيق العملي فإن مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي يقتضي أن تغطي الأقساط المقبوضة تكلفة الأصل وفقاً للتكلفة الاستبدالية لهذا الأصل وتفيض عن هذه التكلفة حيث أن هذا الفائض يُعد صافي الدخل عن هذا العقد.

وفقاً لإفادة الشركة فإن قيمة خط إنتاج مماثل من حيث الطاقة الإنتاجية لخط الإنتاج المباع بتاريخ 2018/6 تبلغ 179,820,000 ل.س، أي أن الشركة وفقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي لن تستطيع شراء نفس خط الإنتاج من خلال التدفقات النقدية المتولدة عن بيع خط الإنتاج السابق، بالتالي فإن ربحية العقد ستكون وفقاً لبديل القياس وفقاً للتكلفة الاستبدالية كما يأتي:

الجدول رقم (3) الدخل المعترف به عن العقد في قائمة الدخل (بديل التكلفة الاستبدالية)

البيان	الربح المعترف به
إجمالي التدفقات النقدية التي تمثل الأقساط المقبوضة	149,976,000
القيمة الاستبدالية لخط الإنتاج	(179,820,000)
صافي الدخل / خسارة	**(29,844,000)**

أي أن صافي الدخل للعقد وفقاً لبديل التكلفة الاستبدالية هو عبارة عن خسارة قدرها 29,844,000 مليون ل.س، أما هامش الدخل للعقد فهو -19.90%.

أخيراً قام الباحث بحساب ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبديل صافي القيمة الحالية، فصافي القيمة الحالية يمثل الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة مخصومة بمعدل خصم وقيمة التدفقات النقدية الخارجة، حيث يمثل معدل الخصم تكلفة رأس المال، وقد اعتمد الباحث في تحديد معدل الخصم على الحد الأدنى من العوائد على استثمارات الشركة والتي تمثل سعر الفائدة الفعلي على الودائع طويلة ومتوسطة الأجل في تاريخ توقيع العقد وقدرها 10%.

وفقاً لبديل صافي القيمة الحالية يتم خصم التدفقات النقدية الداخلة بمعدل خصم 10% للوصول إلى القيمة الحالية لهذه التدفقات بينما لا يتم خصم قيمة خط الانتاج كونه تدفق نقدي حالي، أي أن بديل صافي القيمة الحالية يطبق قبل المباشرة في تنفيذ العقد متوسط الأجل مما يُمكّن الشركة من تحديد ربحية العقد قبل المباشرة في تنفيذه، كما يمكن لاحقاً تعديل قيمة معدل الخصم وفقاً للمتغيرات التي تحصل على كامل مدة العقد.

بتطبيق طريقة صافي القيمة الحالية وبافتراض ثبات سعر الفائدة الفعلي على الودائع طويلة ومتوسطة الأجل في تاريخ توقيع العقد وقدرها 10% تم حساب ربحية العقد كما يأتي:

الجدول رقم (4) الدخل المعترف به عن العقد في قائمة الدخل (بديل صافي القيمة الحالية)

البيان	الربح المعترف به ل.س
إجمالي التدفقات النقدية التي تمثل الأقساط المقبوضة مخصومة وفقاً لمدل الخصم 10%	129,109,487
تكلفة شراء خط الإنتاج	(119,880,000)
صافي الدخل / ربح	**9,229,487**

أي أن صافي الدخل للعقد وفقاً لبديل صافي القيمة الحالية هو عبارة عن ربح قدره 9,229,487 مليون ل.س، أما هامش الدخل للعقد فهو 7.15 %.

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن ربحية العقد وفقاً لبديل صافي القيمة الحالية كان أقل من ربحية العقد وفقاً لبديل التكلفة التاريخية وأعلى من بديل التكلفة التاريخية المعدلة.

من خلال دراسة أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي على ربحية عقد بيع خط الإنتاج السابق يلاحظ ما يأتي:

- بالنسبة لبديل التكلفة التاريخية: بالرغم من أن هذا البديل يتفق مع الفروض والمبادئ المحاسبية ومع المفهوم المحاسبي للدخل بالإضافة إلى المعيار الدولي رقم 15، إلا أنه يتجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، كما أنه لا يأخذ بعين الاعتبار

مفهوم تكلفة رأس المال في تقييمه لربحية العقود، ويعطي نفس التثقيل للإيرادات المتولدة خلال فترات زمنية مختلفة.

بالمقابل فإنه يتمتع بموثوقية عالية حيث أن تكلفة شراء خط الإنتاج موثقة في نص العقد وكذلك الأقساط المقبوضة وإن إمكانية التحقق فيه عالية، وبالتالي فإن الموثوقية تغلب على الملاءمة في هذا البديل عند حساب ربحية العقد (بلغت ربحية العقد وفقاً لبديل التكلفة التاريخية 20.07%).

- بالنسبة لبديل التكلفة التاريخية المعدلة: يتعارض هذا البديل مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية، كما أنه غير قابل للتطبيق في بداية مدة العقد وذلك لأن التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد غير محددة بعد، بالتالي يجب الانتظار لنهاية مدة العقد ليتم تحديد ربحية العقد وفقاً للتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد على كامل مدة العقد، وفي حال تم تطبيق هذا البديل في بداية مدة العقد ستكون نتائج قياس الدخل مطابقة لنتائج قياس الدخل المتوقع تولده عن العقد باستخدام بديل التكلفة التاريخية.

بالمقابل فإن هذا البديل ينسجم مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، فبالعودة إلى العقد السابق يلاحظ بأن مجموع التدفقات النقدية الداخلة لا تغطي قيمة خط الإنتاج نتيجة لفقدان وحدة القياس المحاسبي المتمثلة بالنقد 43% من قيمتها وبالتالي لو قامت الشركة بتجميع هذه التدفقات وأرادت شراء نفس الأصل (بفرض ثبات العوامل الأخرى التي تؤثر في قيمة الأصل كالندرة والعامل التكنولوجي) فإن الشركة عاجزة عن تغطية تكلفة شراء خط الإنتاج من هذه التدفقات وبالتالي فإنه وفقاً للمفهوم الاقتصادي للدخل فإن العقد لم يولد أي دخل وإنما حصل هناك انخفاض في رأس المال الحقيقي (بلغت ربحية العقد وفقاً لبديل التكلفة التاريخية المعدلة -20.65%).

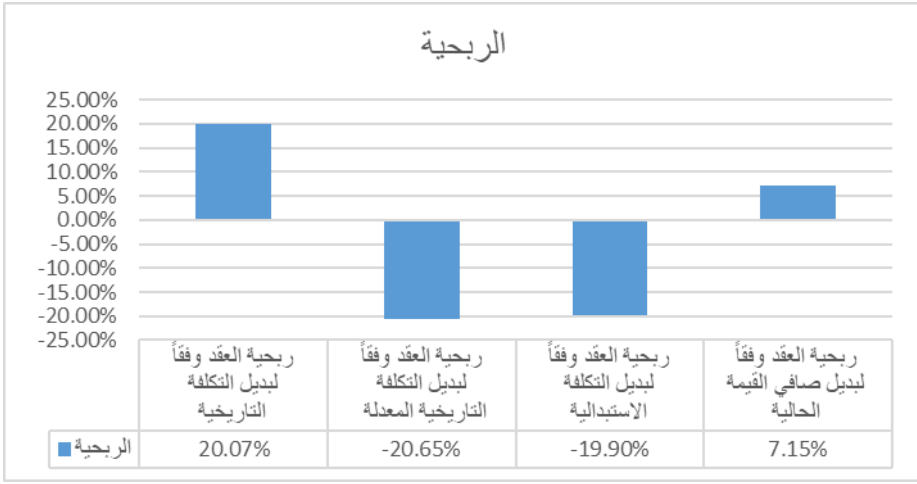
- بالنسبة لبديل القياس وفقاً للتكلفة الاستبدالية: يلاحظ أن هذا البديل ينسجم مع المفهوم الاقتصادي للدخل وليس المفهوم المحاسبي له، كما أن هذا البديل قابل للتطبيق لقياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل في نهاية مدة العقد وليس في

بدايته حيث أن التكلفة الاستبدالية للآلة في بداية العقد ستكون مطابقة للتكلفة التاريخية.

بالمقابل يعتبر بديل القياس بالتكلفة الاستبدالية من البدائل التي تنسجم مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، إلا أن صعوبة إيجاد التكلفة الاستبدالية يجعل تطبيق هذا البديل صعب، كما أن الفرق الكبير في قياس الدخل بين هذا البديل وغيره من بدائل القياس السابقة يعود حسب رأي الباحث إلى تأثر تكلفة شراء خط الإنتاج ليس فقط بعوامل الندرة وإنما التقلب الكبير في القوة الشرائية لوحدة النقد والتي انعكست على معظم الأسعار وهذا ما يفسر النتائج المتقاربة للقياس بين بديلي التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية المعدلة (في حال تم تعديل تكلفة خط الإنتاج وفقاً للقوة الشرائية بتاريخ البيع) – بلغت ربحية العقد وفقاً لبديل التكلفة الاستبدالية – 19.90%.

- بالنسبة لبديل صافي القيمة الحالية: يلاحظ أن هذا البديل لا ينسجم مع بعض الفروض والمبادئ كمبدأ التكلفة التاريخية، كما أن القياس وفقاً لهذا البديل قائم على عدم التأكد ووجود افتراضات تتعلق بحساب قيمة معدل الخصم.

بالمقابل يتميز هذا البديل بأنه يساعد في تحديد ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل قبل البدء بمباشرة تنفيذ العقد، كما أنه يأخذ بمفهوم تكلفة رأس المال، ولا يعطي نفس التثقيل للتدفقات النقدية الداخلة خلال فترة تنفيذ العقد، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يميل إلى هذا البديل في قياس العقود ذات التدفقات النقدية المستقبلية وهذا ما يلاحظ في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 بعنوان عقود التأمين (بلغت ربحية العقد وفقاً لبديل صافي القيمة الحالية 7.15%).



الشكل رقم (2) –ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لبدائل القياس المحاسبي

وفقاً لما سبق يثبت صحة الفرض الرئيس للبحث وهو:

يوجد أثر في ربحية العقد متوسط الأجل وفقاً لتطبيق بدائل القياس المختلفة لمكونات هذا العقد.

النتائج:

1- إن اعتماد بديل التكلفة التاريخية في قياس ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل يعود إلى ترجح كفة الموثوقية على الملاءمة.

2- إن بديل صافي القيمة الحالية هو البديل الأكثر انسجاماً مع طبيعة العقود طويلة ومتوسطة الأجل، حيث أن هذا البديل يساعد في قياس ربحية العقد قبل التنفيذ، كما ان الاستخدام الأمثل لهذا البديل يتم من خلال إعادة قياس الدخل المتولد عن العقد خلال فترة التنفيذ وفقاً للتغيرات التي تطرأ على معدل الخصم المستخدم.

3- يوجد أثر لبدائل القياس المحاسبي في ربحية العقود طويلة ومتوسطة الأجل.

التوصيات:

1- استخدام بديل القياس وفقاً للقيمة الحالية لقياس مكونات الدخل للعقود طويلة ومتوسطة الأجل لما لهذا البديل من قدرة على قياس الدخل المتوقع قبل التنفيذ ولقدرته على التلاؤم مع المتغيرات في البيئة الاقتصادية المحيطة من خلال تغيير معدل الخصم وإعادة قياس الدخل خلال مراحل تنفيذ العقد.

2- العمل على توحيد بدائل القياس المطبقة لقياس الدخل للعقود طويلة ومتوسطة الأجل كما هو الحال بالنسبة لقياس مكونات عقود التأمين وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17، إن توحيد بدائل القياس يساعد في جعل المعلومات المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية

1- **الناغي،** محمود السيد(2017). "**نظرية المحاسبة مدخل معاصر**". المكتبة العصرية، المنصورة ، مصر.

2- حميدات، جمعة(2019). "**خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**". المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين،عمان، الأردن.

3-**المعايير الدولية للتقرير المالي** المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2020). مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية.

4-**العايدي،** ثروت مصطفى علي (2019). "إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية-دراسة ميدانية". **مجلة الفكر المحاسبي،** كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد23، العدد1، ص127-168.

5- **حمد،** محمد معتصم؛ **النجيب،** إسماعيل محمد(2015). " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية- بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري". **مجلة العلوم الاقتصادية،** المجلد 16، العدد1، ص ص139-140.

6- **أسامة،** طبيب(2019). " آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". **أطروحة دكتوراة غير منشورة،** كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس-سطيف01- الجزائر.

7- **عبلة،** قوادري(2018). " أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة". **أطروحة دكتوراة غير منشورة،** كلية

العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس- سطيف01- الجزائر.

8-**شلغام**، هشام؛ **بن زخروفة**، بوعلام(2016). " تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية". **المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية**، العدد 2، ص ص.111-130.

9- **سويد**، بسمة(2012). " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية –القيمة العادلة". **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

10-**زعباط**، مهدي(2019)." بدائل القياس المحاسبي لأثار التضخم على القوائم المالية-دراسة حالة". **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. **Elliott** Barry, **Elliott** Jamie, (2011)."**Financial accounting and reporting**", 14th edition, Pearson Education Limited, UK.
2. **The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)، (2006)**."**Measurement in financial reporting",** published by ICAEW, UK.
3. **International Accounting Standards Board**, IFRS Standards Project Summary – **IFRS 17** – Insurance Contracts, (2017)." IFRS 17 – Insurance Contracts", IFRS Foundation, UK, publication department.
4. **Kaya**, C. T. (2013). "Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more Fair?"، **Journal of Accounting & Finance**, October، No. 60, pp.127-137.
5. **Jaijairam**, P., (2013). "Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting"، **Review of Business Information Systems** (RBIS) · January، Vol. 17, No. 1, pp.1-7.
6. **Akdas** Hussain Hadi Al-Nasser، M.، et al.,(2019)." Impact of Accounting Measurement Alternatives in the Independent Auditor's Opinion on Tax Profits"، **Transylvanian Review** · January، Vol. XXVII, No. 43, pp.139-154.