

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جمهورية السودان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة شندي



كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

أثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الصناعي السوداني

دراسة تطبيقية على مصنع العجيمي للمواد الغذائية

بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إشراف الدكتورة:

إشراق بشير محمد بشير

أستاذ مشارك - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال

جامعة شندي

إعداد الطالب:

ياسر عبد المجيد محمد يسن

الاستهلال

﴿لَقَدْ مَنَّ اللَّهُ عَلَى الْمُؤْمِنِينَ إِذْ بَعَثَ فِيهِمْ رَسُولًا مِنْ
أَنْفُسِهِمْ يَتْلُو عَلَيْهِمْ آيَاتِهِ وَيُزَكِّيهِمْ وَيُعَلِّمُهُمُ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَإِنْ
كَانُوا مِنْ قَبْلُ لَفِي ضَلَالٍ مُبِينٍ﴾ ﴿١٦٤﴾

سورة آل عمران الآية (164)

القرآن الكريم

الإهداء

الى خيمة الحنان وغيمة المكان، والدتى الحبيبه، اطال الله فى عمرها
ومتعها بالصحه والعافيه . . .

الى من علمنى الصبر فى مواجهة الازمات، ابى الحبيب، رحمه الله
واسكنه الفردوس الاعلى . . .

الى اخوتى واخواتى وازواجهم وبنائهم متعمم الله بالصحه والعافيه . . .

الى رفيقة دربى، زوجتى العزيزه، واولادى البرره الذين بذلوا الكثير
من الوقت والجهد والتشجيع . . .

الى اصدقائى وزملائى . . .

اهدى هذا الجهد المتواضع نفع الله به . . .

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه. احمد الله بعدد خلقه ما علمت وما لم اعلم. اما بعد يقول الرسول صلى الله عليه وسلم (لا يشكر الله من لا يشكر الناس). اعترافا بالفضل لاهله واستجابته لقول الرسول صلى الله عليه وسلم في الحديث السابق اتقدم بخالص الشكر لجامعة شندى ممثلة في كلية الدراسات العليا والبحث العلمي التي سمحت بكتابة هذا البحث وعبرها اتقدم بوافر الشكر وعظيم التقدير للدكتور مهند جعفر حبيب، كما أثني على البروفيسر عبد الماجد عبد الله حسن أحمد، ولا يفوتني الشكر للدكتور اشراقه بشير التي تولت الاشراف على هذا البحث واخرجه الى حيز الوجود، فقد غمرتني باخلاقها الكريمة وجادت على بتوجيهاتها السديده واعطتني من وقتها وعلمها الكثير.

أيضاً الشكر والتقدير لأسرة مكتبة جامعة وادي النيل وأسرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كما لا يفوتني ان اشكر كل من مد لي يد العون في هذا البحث من اعارة كتاب او ابداء رأى او طباعه واسال الله تعالى ان يتقبل من الجميع تعاونهم وان يوفقنا واياهم الى كل خير.

أحمد الله حمد الشاكرين واثنى عليه بما هو اهله لا احصى ثناء عليه، هو كما اثنى على نفسه، فله الحمد في الاولى وله الحمد في الاخره . سبحان ربك رب العزه عما يصفون وسلام على المرسلين والحمد لله رب العالمين.

الباحث

المستخلص

تناول البحث اثر التكلفة التاريخيه والتغير فى الاسعار على القوائم المالىه لمصنع العجيمى للطحنه والحلويات بالخرطوم بحرى، حيث تمثلت مشكلة البحث فى تاثير كل من مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الاسعار على القوائم المالىه والحسابات الختاميه للمشروع مما يؤدى الى اظهار ارباح أو خسائر غير حقيقيه، ويؤدى ذلك بدوره الى انهيار المشروعات فى نهاية الامر. حيث هدف البحث الى تأكيد واثبات ان النتائج التى يتم الحصول عليها بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخيه وتأثير هذا المبدأ على القوائم المالىه يختلف تماما عن النتائج التى يمكن الحصول عليها عند الأخذ بتأثيرات التغير فى الأسعار.

لتحقيق اهداف البحث تم اختيار الفرضيات منها الفرضية الأولى لكل من مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الأسعار تأثيره المختلف تماما على القوائم المالىه وحسابات القطاع الخاص السودانى. أما الفرضية الثانية اظهار الحسابات المالىه بصورة سليمة يتطلب المؤامه بين مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الأسعار.

اعتمد البحث على عدد من المناهج منها المنهج التاريخي و المنهج التحليلي الوصفى و الإستقرائي والإستنباطى فى دراسة وتحليل البيانات التى يتم تجميعها من عينة البحث. توصل البحث لعدد من النتائج كان من أهمها ان افتراض ثبات قيمة النقد فى ظل التضخم افتراض غير واقعى لأن قيمة النقد تتغير من وقت لآخر، حسب المتغيرات الاقتصادية. وتتوقف فعالية القوائم المالىه كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية على مدى صحة وصدق البيانات والمعلومات التى توفرها هذه القوائم، وتعتمد صحة هذه البيانات والمعلومات على مدى صحة المبادئ او القواعد المحاسبية المستخدمه فى اعدادها، وعلى هذا فإن اعداد القوائم المالىه فى ظل التضخم وفق النموذج التقليدى القائم على مبدأ التكلفة التاريخيه يجعل منها غير واقعيه ولا تصور الوضع الفعلى للمؤسسة، ومن ثم عدم صلاحية هذه القوائم المالىه للتحليل المالى واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبليه. وعدم اخذ التضخم فى الحسبان عند اعداد القوائم المالىه فى نهاية كل سنه مالىه يؤدى الى

تآكل رأس مال المشروع دون ان يشعر اصحاب المشروع وإدارته بذلك مما يؤدي في نهاية المطاف الى إنهياره.

توصل البحث لعدد من التوصيات كان من أهمها تطوير بعض المبادئ والمفاهيم المتبعه في القياس المحاسبي لتتلائم مع التغيرات في مستويات الأسعار وإلزام المصانع والشركات العمل بها في القطاعين العام والخاص. و ضرورة التعامل مع ظاهرة التضخم محاسبيا لأن اى تجاهل لها يؤدي الى الإبقاء على القوائم الماليه بأسعار وقيم تاريخيه مما يؤدي الى تضليل مستخدمى القوائم الماليه وادارة المشروع والأجهزه الحكوميه والدائنين. ضرورة ان يتضمن تقرير المراجع الخارجى رأيه فى القوائم الماليه المعدله ومدى إفصاحها عن حقيقة نشاط المنشأة ومركزها المالى حتى يساعد مستخدمى القوائم الماليه فى الحكم السليم على آثار التضخم على المنشأة.

Study Abstract

This research was carried out to study the effect of historical cost and price changes on the financial statement of Al-Ajimi factory for Halva and Sweets in Khartoum North. The research problem focuses on the effect of the historical cost principle and changes in price on the financial statement and final accounts of the project, which will lead to the appearance of un-real profit and losses that will finally result in project failure.

This study aims at confirming that the results obtained from applying the historical cost principle and the effect of this principle on the financial statement, will be completely different from the results obtained when taking in to consideration the effect of price changes.

To achieve the study objective the following assumptions were made:

- 1- Each of the historical cost principle and price changes have different effect on the financial statement and accounts of the Sudanese private sector.
- 2- The disclose of the financial accounts in a proper way requires an adjustment between the historical cost principle and price changes.

The general inductive approach was used to study and analyze data obtained from the study sample.

The study main results were:

- 1- The assumption of the constant cash value is not valid under inflation, because the cash value will change according to changes in the economic variables.
- 2- The effectiveness of the financial statements as a tool to rationalize economic decisions, depends on reliability of the data and information provided by this financial statement, and reliability of the data and information depends on the validity of the accounting principles used in this financial statement, therefor the preparation of the financial

statement under inflation using historical cost principle, results in unreal outcome that will not reflect the actual status of the organization. Hence, such financial statement will not be valid for financial analysis and future economic decisions.

- 3- When inflation is not taken into consideration while preparing the financial statement at the end of the fiscal year this will result in unnoticeable depletion of the project capital which will finally lead to the failure of the project.

The study concluded the following recommendation:

1. There is a need for development or improvement of some of the principles and concepts used in accounting systems to suit the changes in price levels, and make the new adjusted principles and concepts obligatory for all factories and companies in both public and private sector to use it.
2. It is important to include inflation in accounting, otherwise the ignorance of inflation will result in financial statement with historical values and prices which will mislead the users of the financial statement such as project administration, government agencies and creditors.
3. The internal auditor report should include an evaluation of the adjusted financial statement and to what degree it disclose the actual activities of the enterprise and its financial position, in order to help the users of the financial statement judging the effect of inflation on the enterprise.

فهرس الموضوعات. 1

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الاشكال
م	فهرس الملاحق
1	المقدمة: تشمل على
2	أولاً : الاطار المنهجي للبحث
9	ثانياً : الدراسات السابقة.
30	الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة
31	المبحث الأول: مفهوم المحاسبة المالية
56	المبحث الثاني: النظرية والفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية
71	المبحث الثالث: مفهوم النظام المحاسبي
83	الفصل الثاني: الاطار النظري للقوائم المالية ومبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار
84	المبحث الأول: مفهوم القوائم الماليه
96	المبحث الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف ومبدأ التكلفة التاريخية
105	المبحث الثالث: مفهوم التغير في الاسعار
118	الفصل الثالث: الاطار النظري للصناعة في السودان
119	المبحث الأول: مفهوم ونشأة وتطور الصناعة في السودان
145	المبحث الثاني: التطور الصناعي في السودان
176	المبحث الثالث: مشكلات الصناعة في السودان

209	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية (مصنع العجيمي للمواد الغذائية)
210	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مصنع العجيمي للمواد الغذائية.
215	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة التطبيقية
223	المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية لمصنع العجيمي من 2008-2012م
256	الخاتمة: النتائج والتوصيات
257	أولاً : النتائج
259	ثانياً : التوصيات
261	المراجع
267	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
149	إنتاج مصنع سُكر الجنيد للفترة من 1962-1983 م	1-2-3
150	إنتاج مصنع سُكر حلفا الجديدة في الفترة من 1965-1985 م	2-2-3
151	إنتاج مصنع سكر سنار في الفترة من 1976-1985 م	3-2-3
154	انتاج مصانع السكر في المواسم 86/85-76/75	4-2-3
154	العمالة المتوقعة في مصانع السكر	5-2-3
161	إنتاجية مصانع الغزل و النسيج.	6-2-3
162	إنتاجية مصنع شندي للغزل و النسيج	7-2-3
168	المدابغ و طاقاتها التصميمية	8-2-3
180	بعض النماذج للقروض الممنوحة والتي خُصص بعضها للصناعة	1-3-3
185	قروض البنك الصناعي للقطاع الصناعي	2-3-3
216	قائمة المركز المالي 2008م	1-2-4
217	قائمة المركز المالي 2009م	2-2-4
218	قائمة المركز المالي 2010م	3-2-4
219	قائمة المركز المالي 2011م	4-2-4
221	قائمة المركز المالي 2012م	5-2-4
223	قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2008/12/31م	1-3-4
224	قيمة التغير في الأصول في 2008/12/31م	2-3-4
225	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2008/12/31م	3-3-4
225	قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2009/12/31م	4-3-4
227	قيمة التغير في الأصول في 2009/12/31م	5-3-4
227	نسبة التغير في الأصول في 2009/12/31م	6-3-4
228	قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2010/12/31م	7-3-4
229	قيمة التغير في الأصول في 2010/12/31م	8-3-4
230	نسبة التغير في الأصول في 2010/12/31م	9-3-4
231	قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2011/12/31م	10-3-4
232	قيمة التغير في الأصول في 2011/12/31م	11-3-4
233	نسبة التغير في الأصول في 2011/12/31م	12-3-4
234	قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2012/12/31م	13-3-4

235	قيمة التغير في الأصول في 2012/12/31م	14-3-4
236	نسبة التغير في الأصول في 2012/12/31م	15-3-4
237	قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2008/12/1م	16-3-4
238	قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2008/12/31م	17-3-4
238	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2008/12/31م	18-3-4
239	قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2009/12/1م	19-3-4
239	قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2009/12/31م	20-3-4
240	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2009/12/31م	21-3-4
240	قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2010/12/1م	22-3-4
241	قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2010/12/31م	23-3-4
241	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2010/12/31م	24-3-4
242	قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2011/12/1م	25-3-4
242	قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2011/12/31م	26-3-4
243	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2011/12/31م	27-3-4
243	قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2012/12/1م	28-3-4
244	قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2012/12/31م	29-3-4
244	نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2012/12/31م	30-3-4
245	نسبة التغير في حقوق الملكية 2009م	31-3-4
246	نسبة التغير في حقوق الملكية 2009م	32-3-4
247	نسبة التغير في حقوق الملكية 2010م	33-3-4
247	نسبة التغير في حقوق الملكية 2011م	34-3-4
248	نسبة التغير في حقوق الملكية 2012م	35-3-4
249	نسبة التدهور في 2008-2007	36-3-4
250	نسبة التدهور في 2009-2008	37-3-4
250	نسبة التدهور في 2010-2009	38-3-4
251	نسبة التدهور في 2011-2010	39-3-4
252	نسبة التدهور في 2012-2011	40-3-4
252	جدول معادلة الاتجاه العام لحساب معدل التدهور	41-3-4
253	يوضح نسبة التدهور حسب معادلة الاتجاه العام	42-3-4

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
57	دورة حياة المشروع	1-2-1
71	الدورة الاستراتيجية لنظام المعلومات المحاسبي	1-3-1
212	الهيكل الإداري التنظيمي لمصنع العجيمي للمواد الغذائية	1-1-4
224	قيمة الأصول الثابتة بتكلفة تاريخية والقيمة المعدلة للأصول 2008م	1-3-4
226	يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2009م	2-3-4
229	يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2010م	3-3-4
232	يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2011م	4-3-4
235	يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2012م	5-3-4
254	يوضح نسبة التدهور حسب معادلة الاتجاه العام	6-3-4

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
268	الأرقام القياسية لسنة 2008م	1
274	الأرقام القياسية لسنة 2009م	2
277	الأرقام القياسية لسنة 2010م	3
280	الأرقام القياسية لسنة 2011م	4
283	الأرقام القياسية لسنة 2012م	5

الافتتاحية

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

المقدمة

أولاً : الاطار النظري للبحث

ثانياً : الدراسات السابقة.

أولاً: الاطار المنهجي للبحث

تمهيد:

تعتمد المحاسبة في تطبيقها على مبادئ وفروض تشكل الجانب العلمي لها وقد ارتبطت هذه المبادئ والفروض عند ظهورها بظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية وذلك منذ ظهور المحاسبة في القرون الوسطى أي في القرن الرابع عشر وإذا كانت الظروف في تغير مستمر ومتسارع فإن التطور الصحيح والسليم للمحاسبة يتطلب الأخذ في الاعتبار هذا التغير المستمر والمتسارع حيث أن المحاسبة وسيلة وليست هدفاً وقد تطورت عبر مراحلها المختلفة من وسيلة لخدمة أصحاب المشروع إلى وسيلة لخدمة الإدارة ثم إلى وسيلة لخدمة المجتمع وهذا التطور في الناحية الوظيفية للمحاسبة لا يمكن إهماله أو غض النظر عنه فالممارسة العملية السليمة للمحاسبة لا يمكن أن تتفصل عن وظيفتها أو أهدافها كما أن المحاسبة كنظام للمعلومات -وليس كمجرد أداة لمسك الدفاتر- تؤثر وتتأثر بالبيئة -الداخلية والخارجية- التي تحيط بهذا النظام ولذلك فإن التفاعل المستمر بين النظام والبيئة يمثل لازمة لتحقيق وظائف المحاسبة وأهدافها وبدون هذا التفاعل لا يمكن أن يأخذ تطور علم المحاسبة الاتجاه السليم.

ومن أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي مبدأ التكلفة التاريخية Historical cost والذي يرتبط بمبادئ أخرى نذكر منها مبدأ القياس النقدي ومبدأ موضوعية القياس وهو مبدأ برغم عيوبه الكثيرة مازال يلقي قبولاً من الكثير من الهيئات

والمنظمات المهنية والعلمية المحاسبية في مختلف أنحاء العالم ومن أهم هذه الهيئات والمنظمات لجنة المعايير الدولية كما أن هذا المبدأ نفسه مازال ومنذ سنوات طويلة يلاقي نقداً وهجوماً شديدين من الكثير من المحاسبين والمهتمين بعلم المحاسبة باعتبار أن الإصرار على قبول وتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في المرحلة الخامسة من مراحل تطور المحاسبة وهي مرحلة التغير العام في الأسعار سوف يؤدي إلى ظهور مراكز مالية غير حقيقية للمشروعات سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية وفي هذا -وعلى الأقل- تضليل لكافة الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية وهذا بالطبع يؤثر بصورة سلبية على اتخاذ القرارات السليمة بالنسبة لهذه الجهات المستفيدة وعلى مستويات كثيرة ويدخل في هذه المستويات المستوى الفردي ومستوى الاستثمار والمستوى الحكومي وأيضاً على مستوى القرارات التي تتخذها الدولة.

لقد تعرضنا لمبدأ التكلفة التاريخية وكان من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في دراسة سابقة أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر وفي الحقيقة "من العيوب" والتي لا يفترض بأي حال من الأحوال جعلها مكشوفة وإنما يجب سترها. وفي هذه الدراسة التي بعنوان "أثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية بالقطاع الخاص السوداني" وبالتطبيق على عينة من مصانع الأغذية يحاول الباحث في صورة أكثر شمولاً وتعمقاً وبتركيز خاص على التأثير أو التأثيرات في الجانب المحاسبي من خلال أهداف الدراسة وفرضياتها، وذلك من خلال عرض مشكلة الدراسة بصورة سليمة وواضحة

ودراستها وتحليلها اعتماداً على المنهج التحليلي والاستعانة أيضاً بالمنهج الاستنباطي وذلك من أجل الوصول إلى نتائج يمكن أن تكون مرشداً ودليلاً وذات منفعة للجهات ذات الصلة والتي تستفيد من مثل هذه البحوث.

مشكلة البحث : تتلخص مشكلة الدراسة في الآتي :

1. هل لكل من مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك التغير في الأسعار تأثيره المختلف تماماً على القوائم المالية وحسابات القطاع الخاص السوداني.

2. هل تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج غير التي يؤدي إليها الأخذ بأثر التغيرات في الأسعار.

3. هل إظهار الحسابات المالية بصورة سليمة يتطلب الموازنة بين مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار

أهداف البحث :

1. تأكيد وإثبات أن المبادئ المحاسبية ذات ارتباط بالبيئة التي تطبق فيها وهي البيئة المحاسبية وأن المبدأ المحاسبي يفقد فاعليته وقوته إذا لم يرتبط بالتغير الذي يحدث في البيئة.

2. تأكيد وإثبات أن الفكر المحاسبي بمكوناته المختلفة من مبادئ وفروض ليس فكر ذو ثبات مطلق أو أزلي وإنما هو فكر مرحلي يتميز بالتطور والظروف السائدة في المجتمع وهذا ينطبق على مبدأ التكلفة التاريخية.

3. تأكيد وإثبات أن النتائج التي يتم الحصول عليها بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وتأثير هذا المبدأ على القوائم المالية يختلف تماماً عن النتائج التي يمكن الحصول عليها عند الأخذ بتأثيرات التغير في الأسعار.

4. تأكيد وإثبات أن المحاسبة كنظام للمعلومات يجب أن تتميز بسلامة ووضوح ودقة المعالجات المحاسبية.

5. تأكيد وإثبات أن مبدأ التكلفة التاريخية كمعيار للقياس المحاسبي يفتقد إلى الموضوعية في ظل تأثيرات التغير المستمر في الأسعار وانعكاس ذلك على نتائج أعمال المشروع أو المنظمة.

فرضيات البحث : يقوم البحث على الفرضيات الآتية:

1. لكل من مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك التغير في الأسعار تأثيره المختلف تماماً على القوائم المالية وحسابات القطاع الخاص السوداني.

2. تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج غير التي يؤدي إليها الأخذ بأثر التغيرات في الأسعار.

3. إظهار الحسابات المالية بصورة سليمة يتطلب الموازنة بين مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار

أهمية البحث : تكتسب الدراسة أهميتها من أهمية النقاط الآتية :

1. إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يؤثر على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ويؤدي إلى ظهور أرباح أو خسائر غير حقيقية.
2. المبدأ المحاسبي والذي يقول بثبات القوة الشرائية لوحدة النقد والذي يعتبر مرتكزاً من المرتكزات الأساسية التي يعتمد عليها مبدأ التكلفة التاريخية يفقد المدلول الصحيح والتبرير السليم والمصادقية في ظل التغير المستمر في الأسعار.
3. المبدأ المحاسبي الذي يقول بموضوعية القياس والذي يعتبر مرتكز أساسي آخر من المرتكزات التي يعتمد عليها مبدأ التكلفة التاريخية يفقد أيضاً مدلوله ومبررات وجوده ومصادقته في ظل التغير المستمر في الأسعار وعدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد المتداولة والمستخدمة في القياس المحاسبي.
4. الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في إثبات وقياس أصول وخصوم المشروع وعدم الأخذ بأثر التغير في الأسعار يؤدي إلى التآكل التدريجي لرأسمال المشروع مما يؤدي في النهاية إلى فوائده.
5. الأخذ بتأثير مبدأ التكلفة التاريخية في إثبات وقياس أصول وخصوم المشروع وعدم الأخذ بأثر التغير في الأسعار يؤدي إلى إلغاء الدور والوظيفة الأساسية للمحاسبة كنظام للمعلومات.

مناهج البحث :

اعتمد البحث على مناهج متعددة منها:

- 1- المنهج التاريخي: وذلك لاستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.
- 2- المنهج الاستقرائي: وذلك لصياغة مشكلة البحث.
- 3- المنهج الاستنباطي: وذلك لاختبار فرضيات البحث.
- 4- المنهج التحليل الوصفي: وذلك لتحليل بيانات الدراسة التطبيقية.

مصادر البحث :

اعتمد البحث على مجموعتين من المصادر في الاطار النظري تم الاعتماد على الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والبحث في شبكة المعلومات، وفي الاطار التطبيقي تم الاعتماد على القوائم المالية لمصنع العجيمي للمواد الغذائية.

حدود البحث : اعتمد البحث على الحدود الآتية:

- حدود مكانية : مصنع العجيمي للمواد الغذائية (عينة مختارة)
- حدود زمانية : الفترة من 2008 / 2012
- حدود موضوعية: مبدأ التكلفة التاريخية والتغيير في الأسعار على القوائم المالية

هيكل الدراسة:

يتكون البحث من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، تشتمل المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقة. الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ويشتمل على ثلاث مباحث، المبحث الأول مفهوم المحاسبة المالية، المبحث الثاني النظرية والفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية، المبحث الثالث مفهوم النظام المحاسبي، أما الفصل الثاني الاطار النظري للقوائم المالية ومبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار ويشتمل على ثلاث مباحث، المبحث الأول مفهوم القوائم المالية، المبحث الثاني مفهوم محاسبة التكاليف ومبدأ التكلفة التاريخية، المبحث الثالث مفهوم التغير في الأسعار. بينما الفصل الثالث الاطار النظري للصناعة في السودان ويشتمل على ثلاث مباحث، المبحث الأول مفهوم ونشأة وتطور الصناعة في السودان، المبحث الثاني التطور الصناعي في السودان، المبحث الثالث مشكلات الصناعة في السودان، أما الفصل الرابع الدراسة التطبيقية على مصنع العجيمي للمواد الغذائية ويشتمل ثلاث مباحث، المبحث الأول نبذة تعريفية عن مصنع العجيمي للمواد الغذائية، المبحث الثاني إجراءات الدراسة التطبيقية، المبحث الثالث تحليل القوائم المالية لمصنع العجيمي من 2008م-2012م. وأخيراً الخاتمة تشتمل على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

يستعرض الباحث بعض من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي تمكن الباحث من الاطلاع عليها.

1- (دراسة Mentyre، 1982)⁽¹⁾:

حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين نماذج محاسبة التضخم ودراسة أثر المحاسبة التقليدية ومحاسبة التغيرات في المستوى العام وذلك بهدف تحديد الأرباح. وأهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:-

أ. يختلف الربح باختلاف طريقة التقييم للمخزون.

ب. يختلف الربح باختلاف طريقة التعديل للقوائم المالية وفقاً لمحاسبة التضخم.

ج. أن لمحاسبة التضخم أثر ذو دلالة على الأرباح.

2- (دراسة: عمرو، 1983)⁽²⁾:

تناولت الدراسة أثر زيادة نسبة التضخم على الحسابات الختامية المنشورة، هدفت هذه الدراسة إلى استعراض الخطوات التي اتخذتها المعاهد العلمية لمواجهة المشاكل المترتبة على زيادة نسبة التضخم على القوائم المالية المنشورة وذلك تمهيداً لمناقشة الحاجة إلى وجود مثل هذه النظم في جمهورية مصر العربية، وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

⁽¹⁾Mentyre, E.V. (1982), "Interaction Effects of Inflation Accounting Models and Accounting Techniques {Electronic Version} Accounting Review, Vol. 57, Issue 3,P607, 12.

⁽²⁾ عمرو كامل الحاروني، "محاسبة التضخم"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد (2) و(3)، 12 -مايو- سبتمبر 1983م، ص155 .

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

- إهتم عدد كبير من دول العالم بالدراسة عن وسيلة تمكن من بيان أثر التضخم على القوائم المالية، إلا أن أكثر الدول نشاطاً في هذا المجال كانت المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

- لا يمكن الحكم حتى الآن بتفوق نظام على آخر، فرغم اتجاه المملكة المتحدة إلى نظام التكلفة الجارية، إلا أن الكثير من المحاسبين لا زالوا يشككون في جدوى هذا النظام، لذلك يلزم مرور فترة زمنية كافية تمكن من الحكم على مدى فاعلية كل من النظامين، وهو الاتجاه الذي أخذت به الولايات المتحدة الأمريكية.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت محاسبة التضخم بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

3- (دراسة: خالد، 1983)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة محاسبة التضخم حيث هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الآراء المؤيدة لمحاسبة التضخم والمعارضة لها، حيث بينت مزايا وعيوب الأخذ بمحاسبة التضخم من جهة وعدم الأخذ بها من جهة أخرى. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

(1) خالد أمين عبد الله " محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد"، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، عمان، العدد الثاني، 1983، ص ص 93-105.

أ. ضرورة التعامل مع هذه الظاهرة محاسبياً، فالتضخم ظاهرة اقتصادية آخذة في

التفشي والانتشار وأن الإبقاء على القوائم المالية بأسعار وقيم تاريخية تعتبر

في ظل هذه الظاهرة تشويش لمستخدمي تلك القوائم الماليه.

ب. الباحث يتطلع أولاً إلى زوال هذه الظاهرة عالمياً ومحلياً، كما يتطلع إلى أن

يرى دراسات متخصصة لبيان أثر التضخم على القطاعات الاقتصادية

المختلفة من ماليه وتجارية وصناعية وغيرها.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت محاسبة التضخم

بين المعارضة والتأييد بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير

في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

4- (دراسة: مجدي، 1984)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات

مستويات الأسعار حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

أ. تحديد أهمية وكيفية الإفصاح عن أثر التغيرات في مستويات الأسعار في قائمة

الدخل وقائمة المركز المالي.

ب. تحديد موقف مراجع الحسابات الخارجي من مشكلة تغيرات مستويات الأسعار وذلك

عن طريق توزيع قائمة استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين.

(1) مجدي محمد نصار، "موقف مراقب الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1984م.

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

أ. إن الغالبية العظمى من مفردات العينة محل الدراسة ترى عدم صلاحية مبدأ

التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية.

ب. إن أساس التكلفة الاستبدالية الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة يلقي قبولا

واسعاً من قبل المهنيين.

ج. أكدت الدراسة الاستقصائية أن المراجعين على استعداد تام لمراجعة قوائم مالية

تغيرت مستويات الأسعار بدليل أنهم قدموا مجموعة من التعديلات.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت موقف مراقب

الحسابات الخارجي من الإفصاح في ظل تغيرات مستويات الأسعار بينما تناولت دراسة

الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص

السوداني.

5- (دراسة: Brayshaur & Miro ، 1985)⁽¹⁾:

حيث تناولت الدراسة أثر معلومات التكلفة على نشاط سوق الأسهم المالية في

بريطانيا، وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ما يلي:

أ- أن محاسبة التكلفة التاريخية تنتج بيانات وقوائم مالية مضللة للمستثمرين.

⁽¹⁾ Brayshaw, R.W. and Miro, A.R. (1985), "The Information content of Inflation- Adjusted Financial statements " {Electronic Version}, Journal of Business Finance and Accounting, Vols:12, Issue 2, P 249-261, 13.P From [http: web 1](http://web1).

ب- أن تعدل القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية، وترفق كملاحق مع القوائم الأصلية.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت أثر معلومات التكلفة على نشاط سوق الأسهم المالية في بريطانيا، بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

6- (دراسة: سهام، 2001) (1):

تناولت الدراسة مشكلات المحاسبة عن الاهلاك في ظروف تغير الأسعار حيث هدفت هذه الدراسة إلى كيفية الإهلاك في ظل مبدأ التكلفة التاريخية، وتعديله في ظل محاسبة التغير في مستويات الأسعار وقياس الدخل وتحديد رأس المال، وذلك بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية. وأهم النتائج التي توصلها لها هذه الدراسة ما يلي:

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

ب. عدم أخذ التضخم في الحسبان يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليماً في الشركة.

(1) سهام حسن سليطين، "مشكلات المحاسبة عن الاهلاك في ظروف تغير الأسعار"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2001م.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت مشكلات المحاسبة عن الاهلاك في ظروف تغير الأسعار بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

-7 (دراسة: Davis ، 2001)⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى تحري العلاقة بين القيمة السوقية للشركات التجارية العامة المكسيكية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدلة بمستوى الأسعار. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:-

أ. أن هناك علاقة كبيرة تبين القيمة السوقية للشركات التجارية العامة المكسيكية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدلة بمستوى الأسعار.
ب. أن التعديلات في المستوى العام للأسعار وافصاحات التكلفة الجارية تشرح جزء مهم في الاختلاف بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركات.

-8 (دراسة: Gordan ، 2001)⁽²⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين التكلفة التاريخية، ومستوى الأسعار و محاسبة التكلفة الاستبدالية استخدام عينة من الشركات المكسيكية، وأهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:

⁽¹⁾Davis, P.Y (2001Autumn), "Equity Valuation and Current Cost Disclosures: the Case of Mexico", Electronic Version , {Journal of International Financial Management and Accounting Vol. 12, Issue 3,P 26 ,285 – 260

⁽²⁾Gordan, E.A. (2001autumn), "Accounting for Changing Prices: the Value Relevance of Historical Cost, Price Level and Replacement Cost Accounting in Mexico" Electronic Version , {Journal of Accounting Research, Vol. 19, Issue 1,p 200-177, 24.

أ- أن التعديلات للقوائم المالية بالتكلفة الاستبدالية أفضل من التكلفة التاريخية المعدلة.
ب- أن تعديلات القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة للأسعار أفضل من التكلفة التاريخية.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت العلاقة بين التكلفة التاريخية ومستوى الأسعار ومحاسبة التكلفة الاستبدالية، بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

9- (دراسة Hughes ، 2002)⁽¹⁾:

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى صحة تحديد قيمة الشركة تحت مبدأ التكلفة التاريخية. وأهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:-
أ- إنتقاد مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول لأنها تهمل آثار التضخم.
ب - أثناء فترات التضخم المرتفع يمثل تقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة لدى الشركة.

⁽¹⁾Hughes, Jahn, Liu, Jing, and Zhang, Mingsshan (2003, January) "Inflation Foreign exchange and parsimonious equity valuation, university of California- los angeles, p33-1, retrieved 2005/12/20.

10- (دراسة: Salvary ، 2004)⁽¹⁾:

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أثر التغيرات في الأسعار والإفصاح عنها على تقييم الإدارة وعلى حملة الأسهم. وأهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:-

- أ- أن التغيرات في الأسعار تؤثر على عوامل الإنتاج وبالتالي على تسعير المنتجات.
- ب- أداء الإدارة من حيث الأرباح يكون مضللاً عند عدم أخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان.

11- (دراسة: Chordia & Shivakumer ، 2005)⁽²⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة هل مستثمري الأسهم في السوق المالي يستطيعون معرفة أثر التضخم على معدلات نمو أرباحهم المستقبلية. وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ما يلي:-

- أ. مستثمرو الأسهم في السوق المالي لا يستطيعون معرفة أثر التضخم على معدلات نمو أرباحهم المستقبلية.
- ب. مستثمرو السندات يفهمون تأثير التضخم على معدلات الخصم.

⁽¹⁾Salvary, stanely, c.w. (2004, cot) price level changes and financial accounting measurements", canisius college p. 31 – 1retrieved 92005/25.

⁽²⁾Chordia, T. and shivakumar, I. (2005, sept), "inflation illusion and postearnings –announcement drift" Electronic version ، {journal of accounting research, vol.43, Issue 4, p- 521 36 ،554P

12- (دراسة: تيجاني، 2006)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة، مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية هدفت هذه الدراسة إلى تبين واقع وظيفتي القياس والاتصال في النظرية المحاسبية التقليدية في ظل وجود هذه الظاهرة، وتطرقَت الدراسة كذلك إلى تأثيرات التضخم على ظاهرة التضخم الاقتصادي، ومدى تأثيرهما على الاقتصاد الوطني عموماً وعلى فاعلية بعض المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية، وآثارها على القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي التي تمكن من إزالة الإفصاح عن آثار التضخم على المعلومات المالية لتمكين من اتخاذ قرارات أكثر واقعية، وتم تقييم كل تلك البدائل والمقارنة فيما بينها، لمعرفة إلى أي طريقة ترجع أفضلية التطبيق، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

يرتكز نجاح القرارات التي تعتمد على القوائم المالية في مدى سلامة وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المتعارف عليها لا تزال توفر معلومات ملائمة لمختلف الفئات المستفيدة منها، تمكن أساليب القياس المحاسبي التقليدية والتي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية من تحديد تكلفة الأصل والتحقق منها، وأن الاعتماد على أسلوب آخر يوفر معلومات محاسبية أقل موضوعية

(1) تيجاني بالريقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة"، دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006م.

وأكثر تحيزاً، يؤدي الاعتماد على التكلفة الأصلية لتقييم ممتلكات المؤسسة إلى انخفاض قيمها أثناء التضخم مما يعني انخفاض رأس المال،

تعتبر عملية اعتماد نظام لمحاسبة التضخم بدلاً من المبادئ التقليدية المستخدمة عملية مكلفة، لأن النظام الجديد قد يتطلب معلومات جديدة لا تكون متوفرة حالياً، فقبل الشروع في اعتماد هذا النظام يجب المقارنة بين الآثار السلبية للتضخم على المعلومات المالية وتكلفة اعتماد النظام الجديد؛

تعد محاسبة التضخم في الجزائر مقتصرة فقط على الأصول القابلة للإهلاك والتي أدرجت تحت مسمى إعادة تقييم الاستثمارات، تعد هذه العملية غير فعالة فهي لا تقدم أثراً بارزاً في الميدان.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

13- (دراسة: سلوي، 2009)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في ايضاح أثر التغيرات في اسعار صرف العملات عند اصدار القوائم المالية ومدى ارتباط ذلك بمعايير المحاسبة الدولية.

(1) دراسة سلوي الدرديري علي عبدالله، "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات وفقاً لمعيار المحاسبة على القوائم المالية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة. جامعة ام درمان الإسلامية، 2009م.

هدفت الدراسة الي التعرف علي اهم المشاكل المحاسبية الناتجة من التغيرات واثرها علي القوائم المالية متناولة اسعار صرف العملات الاجنبية .وتوصلت الدراسة الي ان الممارسة المحاسبية في المصارف التجارية السودانية في مجال المعالجات في فروق اسعار الصرف تتفق مع توصيات معايير المحاسبة .

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في انها ركزت على مدي استخدام معايير المحاسبة في اسعار الصرف للعملات الاجنبية في البنوك التجارية بالسودان، وتناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

14- (دراسة: طارق، 2011)⁽¹⁾:

تتاولت الدراسة اثر تغيرات الاسعار علي القوائم المالية، هدفت الدراسة الي بيان اثر التضخم علي عناصر القوائم المالية وعرض البيانات بصورة صادقة وعادلة لمستخدميها وتوفير معلومات ملائمة ومناسبة تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات المختلفة .
توصلت الدراسة للعديد من النتائج منها:

الافصح عن المعلومات الخاصة بأثر التغيرات في المستوي العام والخاص كمعلومات ملحقه ببيانات القوائم المالية. ان ظاهرة التغيرات في الاسعار اثرت جوهريا علي قيمة وحدة القياس النقدي ويعتبر الفرض الذي يناهدي بوحدة القياس النقدي هو

(1) طارق محمد عبد الرحيم، "اثر تغيرات الاسعار علي القوائم المالية"، دراسة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة في فلسفة المحاسبة، جامعة النيلين، 2011م.

السبب الرئيسي في التأثير. اثر التضخم سلبيا علي اسعار اسهم شركة الصمغ العربي في سوق الاوراق المالية وعلي حساب معدلات العائد علي الاستثمار.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في انها ركزت علي قياس قيمة الاسهم بالنسبة للشركات في سوق الاوراق المالية وتناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

15- (دراسة: زهري، 2012)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر التضخم على معلومات القوائم المالية في أسواق المال، تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للادارات المالية لاثر إرتفاع مستوى الاسعار عند إعداد القوائم المالية.

تهدف الدراسة إلى دراسة أثر تغيرات الاسعار بغرض بيان أثر إرتفاع المستوى العام للاسعار عن عناصر القوائم المالية.

توصلت الدراسة الي: يشكل النظام التقليدي لمعظم المنشآت الامر الذي يجعلها مضللة للاستخدام.

استقرت جهود المنظمات المهنية والباحثين المهنيين في مجال الدراسات المحاسبية عن حلول لمعالجة أثر إرتفاع المستوى العام للاسعار على بيان القوائم المالية.

تمثلت أهم التوصيات للدراسة في الاتي:

(1) زهري عبد السلام محمد أحمد محمد، " أثر التضخم على معلومات القوائم المالية في أسواق المال "، رسالة دكتوراة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012م.

تضافر جهود المنظمات والاكاديميين والباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة بدراسة تقويم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية. ضرورة قيام المراجع الخارجي بالافصاح عن رايه الفنى عن مدى صدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحت المراجعة في ظل ظروف التضخم. قيام الشركات في سوق الخرطوم للاوراق المالية بإعداد تقارير مالية دورية تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية.

تناولت الدراسة أثر معلومات القوائم المالية في سوق الاوراق في ظل التضخم بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

16- (دراسة: يحي، 2013)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة متطلبات الافصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المنشورة للمصارف تمثلت مشكلة الدراسة في مدى إلتزام المصارف الاسلامية بالسودان بتطبيق متطلبات الافصاح والإيضاحات المرفقة بها وفقاً لمعيار العرف والإفصاح وعلى القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلى دراسة القوائم المالية المنشورة للمصارف الاسلامية بالسودان لمعرفة مدى الإلتزام بتطبيق متطلبات الافصاح المحاسبي وبيان أثر ذلك التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية بتلك القوائم.

(1) يحي مقدم احمد مارن، "متطلبات الافصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المنشورة للمصارف"، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013م.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ان التزام المصارف الاسلامية بالسودان بتطبيق جميع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً لهذا المعيار يحقق جودة المعلومات المحاسبية .
- إن الالتزام بالإفصاح وفقاً لهذا المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد قراراتهم. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:
- ضرورة التزام المصارف الاسلامية بالسودان بتطبيق جميع متطلبات معيار العرض والإفصاح العام .
- ضرورة تبني بنك السودان المركزي سياسة فاعلة لمتابعة تطبيق متطلبات الإفصاح أول بأول والتزم المصارف بذلك .

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث حيث تناولت الدراسة أهمية الإفصاح في القوائم المالية المنشورة في البنوك وذلك بإتباع معيار العرض والإفصاح لضمان جودة المعلومات بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

17- (دراسة: رحاب، 2015) ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور الإنفاق الحكومي الجاري في التضخم تمثلت مشكلة الدراسة عن مدى تأثير التضخم في الإنفاق الحكومي الجاري وهدفت الدراسة إلى توضيح دور

⁽¹⁾ رحاب عبدالساير بكرين، "دور الإنفاق الحكومي الجاري في التضخم"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ديسمبر 2015م.

الإنفاق الحكومي الجاري في التضخم في السودان وعرض الوضع القائم للتضخم في السودان وكيفية معالجتها بواسطة السياسة المالية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- وجود علاقة طردية بين الانفاق الحكومي والتضخم في السودان.
- ان الزيادة الظاهرية للنفقات العامة والاعتماد على استمرار السلع من الدول المتقدمة كانت إحدى أسباب تزايد معدلات التضخم. وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها:

- استخدام السياسة المالية والنقدية بصورة فاعلة لتقليل معدلات التضخم في السودان.
 - ترشيد الانفاق العام - ضبط الاداء المالي الحكومي - تقليل الإسراف .
- تناولت الدراسة دور استخدام السياسة المالية والنقدية في الحد من التضخم في السودان بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير فى الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

18- (دراسة: آدم، 2015)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة تكلفة رأس المال الفكري وأثرها في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإفصاح عن مشكلة رأس

(1) آدم أمجد داؤود أمجد، " تكلفة رأس المال الفكري وأثرها في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة"، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015م.

المال الفكري في القوائم المالية لشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية مما يجعل البيانات بالقوائم المالية لا تلبي إحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين.

هدفت الدراسة في عرض ومناقشة مفهوم رأس المال الفكري والإفصاح عن تكلفته باعتبارها جزء من التكاليف الرأسمالية لشركات المساهمة ذلك من خلال قدرة العنصر البشري في خلق الفرص الاستثمارية بالإضافة إلى تطور النظم الابداعية والبرامج بالاستخدام الامثل للعلاقات مع العملاء و الاطراف ذات الاختصاص .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

■ الإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة بسوق الخرطوم للأوراق المالية يؤثر على جودة المحتوى العالمي وزيادة منفعة المستخدمين للبيانات المالية .

■ يوفر الإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري لشركات المساهمة معلومات جيدة وذات فائدة

أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن رأس المال الفكري عند اعداد القوائم المالية.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت أهمية الإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري في إعداد القوائم المالية ومدى تأثير ذلك على مستخدمي هذه القوائم بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

19- (دراسة: حنان، 2015)⁽¹⁾:

- تناولت الدراسة أوجه قصور في مبدأ التكلفة التاريخية المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية، مشكلة الدراسة إلى أي مدى يعاني مبدأ التكلفة التاريخية قصورا في معالجة آثار التضخم على القوائم المالية لتكون أكثر مصداقية؟ أهداف الدراسة:
- دراسة مشكلة التضخم وتأثيرها على الاقتصاد الوطني وعلى الأسعار، وبالتالي على المعلومات المالية المنشورة، وانعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين والممولين، مما يستدعي الدراسة عن كيفية عرض البيانات المالية بصورة مناسبة تعكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة.
 - بحث إمكانية استعمال بدائل أخرى للتكلفة التاريخية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية من أجل تصحيحها وترشيدها وتعزيز محتواها، وتحسين الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية المنشورة.
 - تقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة من طرف مختلف الهيئات المهنية، مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق هذه النماذج المحاسبية، وملاءمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

(1) حنان بركة، "أوجه قصور في مبدأ التكلفة التاريخية المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، الجزائر، 2015م.

أهمية الدراسة: تعتبر ظاهرة التضخم ظاهرة العصر، ولقد حظيت آثار وانعكاسات هذه الظاهرة على الجانب الاقتصادي والاجتماعي بدراسة وافية من قبل الكثير من الباحثين الاقتصاديين، ولكن آثار التضخم على الجانب المحاسبي وكيفية معالجته لم تحظى بنفس الدرجة من الاهتمام والدراسة من قبل الباحثين. يرجع الاهتمام الكبير بموضوع القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وكذا طرق القياس البديلة إلى عدة عوامل، أهمها التغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار في معظم الأحوال، وظهور ما يسمى بالتضخم النقدي الذي يؤثر بدوره على المحاسبة وعلى الاقتصاد ككل.

تمثلت اهم الفرضيات في التالي:

- تعتبر ظاهرة التضخم هي الزيادة في الطلب الإجمالي على العرض الإجمالي، مما يؤدي إلى ارتفاع مستويات الأسعار، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتمثل في: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إضافة إلى الإيضاحات الملحقة.
- أصبح أسلوب القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية لا يلبي بشكل جيد أهداف المحاسبة في الوقت الحاضر نتيجة لظهور مشاكل اقتصادية بسبب التغيرات السعرية.

- تعتبر القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم غير واقعية ومضلة، كما تؤدي بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم والمؤيدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة، والقيم الجارية، وطريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة إلى قوائم مالية أكثر موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات.

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها وهي:

- يرى مؤيدو طريقة التكلفة التاريخية بأنها تتلاءم مع فرض الاستمرارية، ولكن يرى مؤيدو طريقة القيم الجارية أن هذا غير صحيح ، على عكس الوضع في التغيرات السعرية، حيث موضوعية القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية تكمن في مدى قدرتها على عكس الوضع المالي الجارى للمؤسسة ، وفرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على قدرتها التشغيلية، وهذا يتطلب من المؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها بقيمتها الجارية وقت إعداد القوائم المالية، كما يرى مؤيدو محاسبة وحدة النقد الثابتة. أن فرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال.

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحث في ان هذه الدراسة تناولت أوجه قصور

مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية بينما تناولت دراسة

الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

20- (دراسة: صلاح، 2016)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة اثر التضخم في اعداد القوائم المالية للشركات حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل الوحدات الاقتصادية لأثر التضخم عند اعداد القوائم المالية الامر الذي يؤدي الي عدم مصداقيتها مما يؤدي الي انهيار الشركات في نهاية الامر. هدفت الدراسة الي بيان اثر التضخم علي القوائم المالية للمحافظة علي استمرارية المشاريع . تتمثل اهمية الدراسة في الي:

1/ اظهار اهمية عامل التضخم عند اعداد القوائم المالية.

2/ بيان اثر التضخم في استمرارية المنشآت.

3/ بيان مدي اهمية القوائم المالية كمصدر للقرارات.

4/ بيان مدي ايفاء التكلفة التاريخية في الحفاظ علي راس المال سليماً.

تم اختيار العديد من فرضيات الدراسة تمثلت اهمها في الاتي:

- يؤثر التضخم علي بيانات القوائم المالية سلباً.
- التضخم اذا لم يؤخذ في الحسبان يؤدي الي انهيار المشاريع.

(1) صلاح سليمان علي محمد، "اثر التضخم في اعداد القوائم المالية للشركات"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة شندي، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، 2016م.

استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في تحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التحليلية.

توصلت الدراسة الي العديد من النتائج تمثلت اهمها في الاتي:

عدم اخذ التضخم في الحسبان يؤدي الي ظهور قوائم مالية غير حقيقة. عدم اخذ

التضخم في الحسبان يؤدي الي انهيار المشاريع الاقتصادية

كما توصلت الدراسة الي العديد من التوصيات منها: ضرورة اصدار معايير

للمحاسبة في السودان تتماشى مع المعايير الدولية للتضخم. علي المنشآت اختيار واحد

من نماذج المحاسبة عن التضخم. علي الدولة الاعتراف بمستوي التضخم الحقيقي.علي

الجهاز المركزي للإحصاء ووزارة المالية انزال نشرات شهرية في مواقعها الالكترونية من

اجل الاستفادة منها. وضع معايير محاسبية تواكب التغيرات الاقتصادية وإلزام الشركات

العمل بها في القطاعين العام والخاص. وضع التضخم في الحسبان عند اعداد القوائم

المالية حتى تكون اقرب للدقة ويمكن الاستفادة منها.

تناولت الدراسة اثر التضخم في اعداد القوائم المالية للشركات خاصة مطاحن

الغلال مدينة عطبرة، بينما تناولت دراسة الباحث اثر مبدأ التكلفة التاريخيه والتغير في

الاسعار على القوائم الماليه بالقطاع الخاص السوداني.

الفصل الأول

الاطار النظري للمحاسبة

المبحث الأول : مفهوم المحاسبة المالية

المبحث الثاني : النظرية والفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية

المبحث الثالث : مفهوم النظام المحاسبى

المبحث الأول

مفهوم المحاسبة المالية

تعريف المحاسبة:

1. المحاسبة المالية هي مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بوحدة محاسبية في مجموعة من الدفاتر والسجلات بقصد تحديد نتيجة حركة الأموال في المشروع من ربح أو خسارة في خلال مدة زمنية معينة ومراكز الأموال في نهاية هذه المدة⁽¹⁾.
2. تعتبر المحاسبة من المهن الاجتماعية وثيقة الصلة بالاقتصاد والتنمية الاقتصادية وذلك لما لها من دور في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية سواء كان على المستوى الجزئي أم على المستوى الكلي⁽²⁾.
3. توصف المحاسبة من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية⁽³⁾.
4. "المحاسبة هي نظام للمعلومات يختص بقياس المعلومات المالية عن المنشأة ومعالجتها ثم إيصالها للأطراف ذات المصلحة وذلك كي تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة"⁽⁴⁾.

(1) حلمي محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، القاهرة ، دار النهضة العربية مصر 1973م ، ص14.

(2) Belkaoui A.R 1994 "Accounting in the developing countries – Quorum books – Conn - USA

(3) محمد السيد الناغي – دراسات في نظرية المحاسبة – المكتبة العصرية للنشر والتوزيع – مصر – المنصورة – 2011 – ص17.

(4) (Needles) E.B, Financial Accounting 7thed, Houghton Mifflin Co, N.Y 2001

1. تعريف معهد المحاسبين بأمريكا:

"المحاسبة نظام للمعلومات قادر على إنتاج المعلومات الأساسية اللازمة لإدارة وتقييم

الأنشطة في أي منظمة من المنظمات وتحقق المعلومات التي تنتجها المحاسبة هدفين:

1. تساعد إدارة المنظمة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.

2. تفي بمسئولية المنظمة تجاه المستثمرين والدائنين والهيئات الحكومية وكل

المهتمين بأمر المنظمة على وجه الإجمال."

والنص الأصلي بالإنجليزية يقول:

" Accounting is a discipline which provides information essential to the efficient conduct and evaluation of activities of any organization. The information which accounting provides is essential for:

1. Effective planning, control and decision making.

2. Discharging the accountability of organization to investors-government and others"⁽¹⁾

2. تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA⁽¹⁾:

فلقد أصدرت هذه الجمعية التعريف الآتي للمحاسبة وذلك في العام 1940م:

"المحاسبة نظام يختص بتحليل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية

وتسجيلها وتبويبها ثم تلخيصها وتفسيرها وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن

فترة مالية معينة وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة." وهذا التعريف يتفق مع الدور

⁽¹⁾ALCPA, By laws as amended Feb 1969 New York 1969 P. 40

⁽¹⁾ALCPA, By laws as amended Feb 1969 New York 1969 P. 40

التقليدي للمحاسبة إلا أن الجمعية نفسها أصدرت في العام 1970م تعريفاً آخراً للمحاسبة يتفق مع احتياجات المرحلة الحديثة التي تخدم فيها المحاسبة ونورد نص التعريف:

المحاسبة نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية هي ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المنشآت الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة. وهذا يؤكد أن المحاسبة في تعريفها الحديث هي نظام للمعلومات وليس فقط مجرد وسيلة أو أداة لإمساك الدفاتر. ولا يفوت الباحث أن يذكر أن أي تعريف للمحاسبة لابد أن يعكس طبيعتها الخدمية واختلاف هذه الطبيعة الخدمية باختلاف المرحلة التطورية للمحاسبة وهي المرحلة التي تتمثل فيها ظروف بيئية معينة ومحددة فالمحاسبة أساساً ذات بعد خدمي اجتماعي.

خصائص وطبيعة المحاسبة هي⁽¹⁾:

- نشاط إنساني فكري.
- نشاط خدمي يهدف إلى إشباع حاجات.
- نشاط يرتبط بالعينة التي يخدم فيها ومتغيرات هذه البيئة.
- نشاط يهدف إلى إبراز تأثير العمليات التبادلية المالية على قائمة المركز المالي.
- نشاط يساعد الأطراف المستفيدة على اتخاذ القرارات.

(1) حلمي محمود نمر ، مرجع سابق، ص19.

- نشاط يهدف إلى إنتاج المعلومات وقياسها توصيلها للمستخدمين منها من خلال عرض النتائج المالية.

تخدم المحاسبة كمنشآت في جميع المجالات سواء كانت شركات (فردية) - تضامن - مساهمة .. الخ) وسوء كانت هذه المجالات ربحية أو لا ربحية - تجارية - صناعية - خدمات فندقية - مقاولات - بنوك - شركات استخراج بترول .. الخ.

أهمية المحاسبة⁽¹⁾:

إن أهمية المحاسبة تظهر بوضوح باعتبار أن المشروع هو وحدة اقتصادية اجتماعية وذلك من حيث طبيعته أي أن الوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية اجتماعية والكثير من الكتابات تؤكد هذه الحقيقة وتربط ما بين التطور الاقتصادي والاجتماعي وتطور المحاسبة.

إن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف إلى المحاسبة الإدارية إلى المحاسبة الاجتماعية، وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية.

أهداف المحاسبة:

إن جميع الكتابات عن أهداف المحاسبة وبصورة أو بأخرى تركزت حول الأهداف التالية:

1. إعداد قوائم محاسبية مالية لها دلالاتها (تحديد أرباح أو خسائر المشروع).

(1) حلمي محمود نمر، مرجع سابق، ص 24.

2. قياس موارد المشروع وحقوقه والتزاماته.

3. خدمة أصحاب المشروع (الرقابة الداخلية على أصول وموارد المشروع).

4. خدمة الإدارة والمستثمرين والملاك.

5. خدمة العاملين بالمشروع والمجتمع بصفة عامة.

6. توصيل البيانات المالية للمستفيدين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

7. المحافظة على أصول المشروع وممتلكاته.

وهذه الأهداف المذكورة تتعلق بمشروعات قائمة إلا أننا نضيف لذلك أيضاً أن المحاسبة لها أهداف.

أيضاً فيما يتعلق بالمشروعات غير القائمة أي المقترحة فعند دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروع معين فإن للمحاسبة دور كبير في تحديد مدى تحقق ربحية من المشروع المقترح من عدمه وهذا يدخل ضمن ما يسمى بمحاسبة الاستثمارات.

أنواع المحاسبة:

1/المحاسبة المالية:

المحاسبة الأم وهي النشاط الذي يهتم بتحليل العمليات التي تحدث خلال الفترة

المحاسبية بين المنشأة والغير وتسجيلها وتبويبها أو تصنيفها وذلك بقصد إعداد تقارير

مالية خارجية توفر لمستخدمي هذه التقارير معلومات مالية عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي⁽¹⁾.

2/ محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط حتى تستخرج تكلفة كل وحدة على حدة وبحيث لا يتبقى رصيد للتكاليف دون تحميل.

3/ المحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية امتداداً لمحاسبة التكاليف وهي نظام للمعلومات مصمم خصيصاً لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على عمليات المشروع واتخاذ القرارات وتقوم المحاسبة الإدارية بإمداد الإدارة بمجموعات مختلفة من البيانات التي تناسب كل هدف من هذه الأهداف⁽¹⁾.

كما أن جمعية المحاسبة الأمريكية عرفت المحاسبة الإدارية بأنها:

هي التطبيق المناسب للتقنيات والمفاهيم في كافة الأنشطة بالوحدة المحاسبية لمساعدة الإدارة في التخطيط للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الموارد لتحقيق هذه الأهداف وهي تشمل الطرق والمفاهيم الضرورية للتخطيط الفعال للاختيار من بين البدائل والرقابة من خلال التقييم للأداء.

(1) مطر - مرجع سابق - ص56.

(1) منير محمود سالم - جامعة القاهرة - الناشر دار النهضة العربية - 2005 - ص22.

Manage rail accounting is the application of appropriate techniques and concepts in processing the historical and projected economic data of an entity to assist management in establishing a plan for reasonable economic objectives and in the making material decisions with a view towards achieving these objectives. It includes the methods and concepts necessary for effective planning for choosing among alternative business action, and for control through the evaluation and interpretation of performance⁽¹⁾.

نجد في مجال التخطيط تهتم المحاسبة الإدارية بأنماط سلوك التكلفة والعلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج والربحية وكذلك إعداد الموازنات التقديرية أما في مجال الرقابة فهي تهتم بتقييم الأداء والمحاسبة عن المسؤولية من خلال إعداد الموازنات⁽²⁾.

وتستخدم معلومات المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات بنوعها قصيرة وطويلة الأجل.

4/ المحاسبة الضريبية:

المحاسبة الضريبية هي علم متفرع عن المحاسبة النظرية والمتصل ببعض العلوم الاجتماعية المتعلقة بالسلوك المادي للأشخاص مستهدفاً تعيين وتقدير أموالهم الخاضعة للضريبة وتحديد القدر الذي يؤدي منها إلى خزينة الدولة⁽¹⁾.

⁽¹⁾Lester E. Heitger and Serge Matulich – Responsibility Accounting – Hill international book company – 1982 – P. 369

⁽²⁾ أحمد مشاطي – المعهد العالي للإدارة والسكرتارية – القاهرة – 2012م – ص10.
⁽¹⁾ محمد سعيد عبد السلام – دراسة تحليلية في مقدمة علم الضريبة – دار المعارف – مصر الطبعة الأولى 1966 – ص6.

5/ محاسبة المسؤولية:

تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لا بد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أداؤهم وأيضاً عن أداء معاونيهم ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع والتقارير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية⁽²⁾. وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تمثل مفهوم رقابي يربط بين عناصر الأداء من حيث معدلاتها المخطط لها ومراكز المسؤولية ويهدف من ذلك إلى تحديد من هو المسئول عن الانحرافات التي تحدث فهي رقابة على العناصر البشرية التي تتحكم في استخدام العناصر المادية.

6/ المحاسبة الحكومية والقومية:

المحاسبة الحكومية والقومية هي مجموعة من المفاهيم والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي يمكن في ظلها التعرف على أوجه النشاط الحكومي وفرض الرقابة عليه وعلى الممتلكات العامة.

7/ المراجعة:

تعريفها: هي الوظيفة التي تهتم بالفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية للمنشآت التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ومدى الاعتماد عليها ومدى

⁽²⁾Lester E. Heitger and Serge Matulich – Responsibility Accounting – Hill international book company – 1982 – P. 412

دلالة القوائم المالية التي تم إعدادها على صدق وعدالة المركز المالي وكذلك نتائج العمليات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

نشأة المحاسبة:

يختلف الباحثون حول تعيين تاريخ محدد لنشأة المحاسبة إلا أنهم يتفقون على حقيقة أساسية وهي أن تاريخ نشأة المحاسبة لا يمكن ربطه بالحقبة التاريخية التي شهدت اكتشاف القيد المزدوج على يد Pacioli عام 1494م⁽¹⁾ وهم في ذلك يعودون بنشأة المحاسبة إلى العام 3500 ق.م . إن هذه النقطة حول تاريخ نشأة المحاسبة تستوجب الوقوف عندها قليلاً وإعطاءها حقها من النقاش حيث أنه من السهل القول بأن المحاسبة قديمة النشأة وأنها ظهرت في عصور الحضارات القديمة أي ما قبل الميلاد غير أن هذا القول لا يؤيده كثير من الشواهد ومن هذه الشواهد:

أولاً: أن المحاسبة وسيلة للقياس وذلك باستخدام مقياس وهو وحدة النقد وذلك أن أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة هو مبدأ وحدة القياس النقدي وفي الفترة 3500 ق.م وهي الفترة التي ينسب إليها نشأة المحاسبة لم تكن النقود قد اكتشفت إذ أن اكتشاف النقود جاء في الحضارة الإغريقية أي في الفترة من 1000 - 200 ق.م أما ما كان يستخدم كوسيلة للقياس فلقد كان مختلفاً من مجتمع لآخر فقد استخدم الأشوريون الماشية والحبوب والأحجار الكريمة وذلك في عهد حضارتهم التي امتدت من (3500-4000 ق.م) وهذا كمثل.

(1) محمد مطر - نظرية المحاسبة - الطبعة الأولى - الشركة العربية المتحدة للتسويق - القاهرة - 2009م - ص15.

وكذلك لم تكن النقود معروفة في الحضارة البابلية (3500-1800 ق.م) ولا في الحضارة الفرعونية (3000-1000 ق.م) لكنها -أي النقود- اكتشفت في فترة الحضارة الرومانية (الإغريقية) (1000-200 ق.م) كما ذكرنا.

ثانياً: في تلك الفترة 3500 ق.م لم يكن نظام العد قد اكتشف أي لم يكن هنالك أعداد أو أرقام إنما كان يتم استخدام كلمات words أو رموز Symbols مثل:

- كلمة "آذان" أو "أجنحة" للدلالة على الرقم 10

- أصابع اليدين والقدمين للدلالة على الرقم 20

- العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم 1000 ... وهكذا⁽¹⁾.

ثالثاً: لا يمكن بأي حال من الأحوال أن نفصل بين نشأة المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية ونشأة غيرها من العلوم الاجتماعية فللمحاسبة علاقة بالقانون -وهذا كمثل- إذ أنه ينشأ عن عملية التبادل رابطة التزام ويتم تعريف رابطة الالتزام قانونياً بأنها:

"هي رابطة محلها عمل أو امتناع عن عمل له قيمة مالية وأطرافها مدين معين ودائن معين أو قابل للتعيين ومضمونها دين يجب الوفاء به ويحق اقتضاؤه"⁽²⁾.

من الواضح أنه في تلك الفترة 3500 ق.م لم تكن هنالك قواعد قانونية بالمعنى المفهوم بل أن ما ظهر من شرائع في تلك الفترة ولا نقول قوانين منها شرائع حمورابي في فترة الحضارة البابلية وهي قد اشتملت على المادتين 104 و 105 وهما تتعلقان بالأحكام

(1) محمد مطر - المرجع السابق - ص18.

(2) جلال علي العدوي - مبادئ الالتزامات - الجزء الثاني - جامعة الإسكندرية - 1982م - المقدمة.

التجارية ويمكن القول أن تلك الشرائع والقوانين بالقياس مع ما هو عليه الحال اليوم تعتبر بدائية وإن كانت إلى حد ما تتناسب مع الأحوال والظروف الاقتصادية لتلك الفترة.

رابعاً: في تلك الفترة 3500 ق.م لم تكن هنالك طريقة محددة وواضحة للقيود بالدفاتر بل أنه لم يكن هنالك وجود أصلاً للدفاتر أو السجلات المحاسبية ودليلنا على ذلك أنه حتى بداية القرن الميلادي الثالث عشر كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيها التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات⁽¹⁾.

فإذا كانت السجلات المحاسبية حتى العام 1300م عبارة عن مذكرات وأنها فقط تهتم بالمعاملات الآجلة ولا اعتبار لغير ذلك من معاملات فكيف يمكننا القول بأن المحاسبة نشأت في العام (3500 ق.م).

من الواضح أن ما كان يجري في تلك الفترة (3500 ق.م) قد يكون (مذكرات - حصر - ملاحظات ..الخ) ولكن لا يمكن أن نطلق عليه ولو مجازاً لفظ أو مصطلح محاسبة إذ أن ما كان يحدث أبعد ما يكون عن المحاسبة بل أنه لم تتوفر له في تلك الفترة أهم القواعد والأسس ومنها وكما ذكرنا:

- وحدة النقد (القياس).

- وحدة الحساب.

- القواعد القانونية فيما يتعلق بالالتزام.

⁽¹⁾ محمد مطر - المرجع السابق - ص20.

- طريقة القيد السليمة حيث كان التسجيل يتم حسب القيد المفرد وذلك أن نظام القيد المزدوج لم يظهر حتى ذلك الحين.

وأيضاً أن ما يدفعنا إلى القول بأن تلك الفترة (3500 ق.م) وما كان يجري فيها لا يمكن أن نطلق عليه ولو مجازاً لفظ أو مصطلح محاسبة هو أن للمحاسبة وظائف وهي⁽¹⁾:

1. قياس الموارد التي يحتفظ بها المشرع.
2. قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات والحقوق.
3. قياس التزامات المشروع وحقوقه المستحقة على الغير.
4. تخصيص هذه التغيرات لكل فترة من الفترات المحاسبية.
5. التعبير عن عناصر الحسابات بالنقود باعتبارها أداة قياس.
6. إعداد قوائم مالية لها قيمتها.

ويكفي دليلاً أن أداة القياس لم تكن موجودة في تلك الفترة وهي وحدة النقد.

أن ما نخلص إليه من هذا التحليل هو أن النشأة الفعلية والحقيقية للمحاسبة بدأت ما بعد اكتشاف النقود في العام (1000-200 ق.م) أي في فترة الحضارة الرومانية الإغريقية أما في الفترات التي سبقتها أو الحضارات التي سبقت الحضارة الرومانية الإغريقية فلم يكن هنالك وجود للمحاسبة إنما كان الأمر مجرد مذكرات كما سماها دكتور محمد مطر. أي أن المحاسبة نشأت كبدائية في الفترة 200 ق.م وما بعدها ... هذا إذا أردنا تحديداً دقيقاً لنشأة المحاسبة.

(1) حامد داوود الطلحة - مستشار محاسبي - عضو جمعية المحاسبة الأردنية.

المراحل التي مرت بها المحاسبة في تطورها التاريخي:

يرى دكتور محمد مطر أن المحاسبة مرت بثلاثة مراحل رئيسية وهي:

1/ المرحلة التاريخية القديمة (3500 ق.م - 1600م):

وهي مرحلة تتصف بأنها طويلة جداً من حيث المدى الزمني، وهي تشمل فترات

الحضارات الآتية:

- الحضارة الأشورية 4000 - 3500 ق.م

- الحضارة البابلية 3500 - 1800 ق.م

- الحضارة الفرعونية 3000 - 1000 ق.م

- الحضارة الرومانية 200 ق.م - 500 ق.م

وفي رأينا أن الدكتور محمد مطر قصد تطويل هذه الفترة زمنياً حتى تشمل الحدث العظيم

الذي كان له تأثيره على المحاسبة وهو اكتشاف النقود في فترة الحضارة الرومانية، كما

قصد أيضاً أن تشمل المرحلة حدث آخر مهم في تاريخ المحاسبة وهو ظهور القيد

المزدوج 1494م وبهذا أصبح لهذه الفترة معالم محاسبية واضحة ويمكن أن نسميها مرحلة

من مراحل التطور بدأت في عهد الحضارة الرومانية وما بعدها أما فيما قبلها من

حضارات (أشوريين وبابلية وفرعونية) فقد كانت المحاسبة -إذا صح التعبير- مجرد

مذكرات كما ذكرنا.

ووفقاً لهذا التحليل فإن المرحلة الأولى تشمل تطورات كان لها أثرها على المحاسبة وهي:

1. ظهور نظام العد (الأرقام).

- النظام العددي اليوناني.

- النظام العددي الروماني.
- النظام العددي الهندي - العربي.

2. ظهور القيد المزدوج 1494م.

2/ المرحلة التاريخية الوسيطة (1600م - 1800م) وهي فترة قصيرة -200 عام مقارنة

بفترة المرحلة الأولى، وقد ظهرت في هذه الفترة تطبيقات القيد المزدوج وأثارها

قيد مزدوج ← يومية ← أستاذ ← /أخ

كما استخدم ميزان المراجعة وظهرت معادلة الميزانية وهي:

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

وحقيقة فإن هذه المرحلة 200 عام كانت مرحلة القيد المزدوج.

3/ المرحلة التاريخية الحديثة (1800 ← وقتنا الحالي).

في النصف الثاني من القرن الثاني عشر كانت بداية الثورة الصناعية في أوروبا وتحولت

وظيفة المحاسبة من الرقابة والحماية لأصول هذا المشروع وتغير الشكل القانوني للمشروع

نفسه من ملكية فردية إلى جماعية (شركات - أشخاص - شركات أموال) وتحولت وظيفة

المحاسبة إلى أداة للقياس والتقييم ... ومن خصائص هذه المرحلة:

- ظهرت محاسبة التكاليف عام 1978م في بريطانيا.
- ظهرت التكاليف المعيارية عام 1908م.
- تقدمت المحاسبة أكثر وتطورت في أميركا لأن معدل النمو الصناعي في أميركا كان أكبر وأسرع.
- 1930م وهي مرحلة التضخم الاقتصادي العالمي ظهرت محاسبة التضخم.

- ظهرت المحاسبة القومية وأنواع المحاسبات الأخرى بسبب الازدهار الصناعي والتجاري قبل 1930م.
 - ازداد ارتباط المحاسبة بالرياضيات فاستخدمت المصفوفات 1936م في مجال المحاسبة القومية في أميركا (أسلوب تحليل المنتج المبني على المصفوفات لعالم الرياضيات).
 - أثناء الحرب العالمية الثانية ظهرت بحوث العمليات وقبلها ظهر الحاسوب (الكمبيوتر) وكان لكل ذلك أثره على المحاسبة من الناحية الوظيفية.
- أما الدكتور محمد حلمي نمر فيرى أن المحاسبة مرت بأربعة مراحل أساسية وهي⁽¹⁾:
1. مرحلة خدمة أصحاب المشروع:

وهي مرحلة ظهور الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة لظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت وكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا تستطيع أن تعيها ذاكرته مما يساعده على تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه وفي ظل هذه الظروف ظهرت المحاسبة المالية التي تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة.

(1) حلمي نمر - نظرية المحاسبة - جامعة القاهرة - ص7.

2. مرحلة خدمة الإدارة:

وهي مرحلة تبدأ بأواخر القرن الثامن عشر وبدايات القرن التاسع عشر حيث بدأت الثورة الصناعية خلال هذه الفترة مما جعل الاستثمارات تتضخم وتزايد وأصبح حجم الأعمال يتميز بالكثافة الشديدة مما جعل أيضاً عملية الإدارة أكثر تعقيداً في شركات كبيرة الحجم وهي شركات المساهمة ولذلك كان لا بد أن يحدث تغيير في وظيفة المحاسبة لتخدم متطلبات هذه المرحلة حيث لم تعد وظيفتها هي فقط خدمة أصحاب المشروع إنما امتدت وظيفتها لتخدم الإدارة بتوفير المعلومات التي تمكنها من اتخاذ القرارات الرشيدة وكانت هذه الفترة هي فترة ظهور محاسبة التكاليف واستخدامها في قياس التكلفة والرقابة على الإنتاج.

3. مرحلة خدمة المجتمع:

بدأت هذه المرحلة منذ أواخر القرن التاسع عشر لتستمر خلال القرن العشرين وقد تميزت بالآتي:

1. الزيادة والضخامة في حجم المشروعات.
2. ظهور التقنيات الحديثة وتطورها المتسارع.
3. تدخل الدولة في الاقتصاد والإنتاج والاستهلاك.
4. المنافسة الشديدة.
5. احتياج المستثمر الخارجي لمعلومات تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ولهذا تطورت الوظيفة المحاسبية من خدمة للإدارة ووسيلة لقياس كفاءتها لتتضمن خدمة المجتمع بصفة عامة.

4. مرحلة المحاسبة كنظام معلومات:

وهي تعتبر امتداد للمرحلة السابقة حيث ظهرت نتيجة للتطور الاجتماعي والاقتصادي فروع المحاسبة المختلفة محاسبة تكاليف، محاسبة تضخم، محاسبة حكومية وقومية، محاسبة ضريبية، محاسبة إدارية وكذلك محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

يأخذ دكتور حلمي في حديثه عن نشأة المحاسبة ومراحل تطورها عن ليتلون (في كتابه المحاسبة حتى 1900م)⁽¹⁾. فهو لم يتحدث عن المحاسبة باعتبار أنها نشأت منذ القدم وهي العبارة التي يرددها معظم المحاسبون عند حديثهم عن نشأة المحاسبة إنما ربط د. حلمي هذه النشأة بالحاجة الحقيقية للمحاسبة أو الخدمة التي تؤديها وحدد بداية نشأة المحاسبة في القرن الرابع عشر بظهور القيد المزدوج واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم المعاملات وكذلك عمل على ربط التطور في المحاسبة بالتطور الاقتصادي والاجتماعي حيث أن هذا التطور الاقتصادي أدى إلى تغير في وظيفة المحاسبة ففي الاقتصاديات الصغيرة كانت وظيفة المحاسبة هي خدمة أصحاب المشروع وعندما تطورت هذه الاقتصاديات كانت وظيفتها خدمة الإدارة وعند زيادة حجم التطور الاقتصادي وتعبده أصبحت وظيفتها خدمة المجتمع لتجديد خيارات استثمار موارده.

كما يرى دكتور علي عبد العليم أن المحاسبة تاريخياً مرت بثلاثة مراحل:

(1) علي عبد العليم عبد الحميد - أصول المحاسبة المالية - ص22.

- المرحلة الأولى: منذ القدم وحتى نهاية القرن الرابع عشر.

- المرحلة الثانية: من 1500 - 1800

- المرحلة الثالثة: من 1800 - عصرنا الحالي.

ويؤكد أن المحاسبة حتى العام 1800 كانت تخدم أصحاب المشروع كما أنها في بدايات

المرحلة الثالثة أصبحت وسيلة لخدمة الإدارة ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وبدايات

القرن العشرين أصبحت المحاسبة وسيلة لخدمة المجتمع ككل.

وعموماً فإن هنالك اختلافاً بين المحاسبين حول عدد المراحل التي مرت بها المحاسبة في

تطورها ومهما كان الاختلاف في عدد المراحل التي مرت بها المحاسبة خلال تطورها

فإنه يمكننا القول بأن المحاسبة لم تصبح علماً له قواعده ومبادئه إلا بعد ظهور القيد

المزدوج. لم تصبح المحاسبة علماً له قواعده ومبادئه إلا على يد عالم رياضيات إيطالي

يدعى (لوقا باتشيليو) حيث ألف كتاباً عام 1494م وضع فيه أساس المحاسبة العلمية

وتناول فيه طريقة تسجيل العمليات المادية وتبويبها وتلخيصها واستخراج نتائجها وبيان

المركز المالي للمشروع طبقاً لنظرية أطلق عليها القيد المزدوج⁽¹⁾.

وكذلك فإننا نجد أن معظم من تطرقوا إلى المراحل التي مر بها التطور المحاسبي أدخلوا

القيد المزدوج ضمن المرحلة الأولى أو اعتبروا القيد المزدوج مرحلة ثانية وما قبله مجرد

تمهيد أو استهلال ليس إلا.

(1) حمزة أبو عاصي / موسى علاوين - المحاسبة المالية أصولها وطرقها - دار قمر لاوي للنشر والتوزيع الأردن - 1986م - ص7.

الاهتمام بالمحاسبة كعلم يبدأ التاريخ له عادة من عام 1494م عندما نشر لوقا باتشيليو
أستاذ الرياضيات الإيطالي كتاباً في الحساب والجبر والتناسب ضمنه فصلاً عن قاعدة
القيود المزدوج.

ولعلنا نتساءل أو تبرز أمامنا عدد من الأسئلة وهي:

1. ما هو الهدف من تحديد ودراسة المراحل؟
2. لماذا الاختلاف في تحديد المراحل من حيث عددها وفترة كل مرحلة؟
3. هل المراحل منفصلة فعلاً أم أن بينها تداخل وما هي الحدود الفاصلة بين كل مرحلة
وأخرى؟

ونجيب على جميع هذه الأسئلة كالاتي:

1. أن جميع أدبيات المحاسبة ومن خلال التتبع التاريخي للتطور المحاسبي تعمل
على تحديد الوظيفة التي تؤديها المحاسبة في كل مرحلة من المراحل.
2. التتبع التاريخي للتطور المحاسبي يمكن من خلاله تقييم الممارسات المهنية
المحاسبية التي تسود خلال كل فترة أو حتى المتوقعة في المستقبل.
3. تحديد المراحل يساعد على فهم ومعرفة درجة النمو الاقتصادي والاجتماعي التي
يمر بها المجتمع وهناك دائماً علاقة ارتباط طردية ما بين التطور الاقتصادي
والاجتماعي والتطور المحاسبي كما فسرها دكتور حلمي فمن خلال حركة المجتمع
اقتصادياً استطاع تحديد مراحل تطور المحاسبة والوظيفة التي كانت تخدمها أو
تؤديها في كل مرحلة.

المحاسبة في الإسلام:

بالرجوع إلى الكثير من أدبيات المحاسبة نجد أنها تهمل دور الإسلام في المحاسبة

وذلك باعتبار الآتي:

1. المحاسبة نشأت في فترة قديمة ومتأخرة جداً سبقت ظهور الإسلام بقرون كثيرة

ويؤرخون لبداية هذه الفترة بالعام 3500 قبل ميلاد المسيح وهي فترة سابقة حتى لظهور

كثير من الديانات السماوية.

2. المحاسبة ظهرت في أوروبا وتحديداً في إيطاليا ثم انطلقت إلى بريطانيا ومنها إلى

أمريكا وغيرها من دول العالم الغربي وهي قد نشأت نتيجة لحركة تبادل تجاري بدأ في

حوض البحر المتوسط (إيطاليا) ثم انتشر وتمدد ليتبعه تطور صناعي متسارع.

3. المحاسبة لها علاقة وثيقة بالتطور في علوم الرياضيات وهي في تطورها وحتى في

آخر مراحل هذا التطور كانت ومازالت مرتبطة بالتطور الرياضي وكمثال استخدام الدوال

والمصفوفات وهذا التطور هو الذي قاد إلى اختراع الحاسوب كنظام مما أدى إلى حوسبة

النظام المحاسبي.

4. المحاسبة في نشأتها وتطورها وظهور فروضها ومبادئها ارتبطت بالتطور التجاري

والصناعي والتقدم العلمي والاكتشافات في مجال العلوم المادية والتي قادت إلى ظهور

الثورة الصناعية ولم يكن في الجزيرة العربية في ذلك الوقت ما يشير إلى ذلك أو حتى

شيء منه.

5. الحضارة الإسلامية جاءت أخيراً وقد سبقتها حضارات أخرى نذكر منها:

1. الحضارة الأشورية.

2. الحضارة البابلية.

3. الحضارة اليونانية.

4. الحضارة الرومانية.

5. الحضارة الفرعونية.

وقد كانت هذه المحاسبة تمارس بشكل أو بآخر حتى قبل ظهور الثقافات الدينية مما يدل على أنه لا توجد أي علاقة ارتباط بين المحاسبه والدين فقد تمت ممارستها على حد سواء في مجتمعات وثنية ومجتمعات غير وثنية وبذلك فهي علم اجتماعي قابل للتطبيق في مختلف البيئات والمجتمعات بغض النظر عن ثقافتها ومفاهيمها الدينية ... وهذا هو ما يقولون به أو ما يعتقد به الكثيرون.

لهذه الأسباب وغيرها نجد أن هنالك إنكار لدور الإسلام في المحاسبة أو على الأقل إهمال وتهميش له وعدم الإشارة إليه وهذا وارد كما ذكرنا في الكثير من الأدبيات المحاسبية بل في كثير من المؤسسات العلمية التي تدرس المحاسبة حتى في عصرنا ولذل فإننا في هذا الجزء من الدراسة نحاول إثبات أنه كان للإسلام كديانة دور عظيم في التطور المحاسبي.

قال تعالى: (وَيَقُولُونَ يَا وَيْلَتَنَا مَا لِ هَذَا الْكِتَابِ لَا يُغَادِرُ صَغِيرَةً وَلَا كَبِيرَةً إِلَّا أَحْصَاهَا وَوَجَدُوا مَا عَمِلُوا حَاضِرًا وَلَا يَظْلِمُ رَبُّكَ أَحَدًا) سورة الكهف الآية (49).

وقال تعالى (وَلَقَدْ ضَرَبْنَا لِلنَّاسِ فِي هَذَا الْقُرْآنِ مِنْ كُلِّ مَثَلٍ وَلَنْ جِنَّتَهُمْ بِآيَةٍ لِيَقُولَنَّ الَّذِينَ كَفَرُوا إِنْ أَنْتُمْ إِلَّا مُبْطِلُونَ) سورة الروم الآية (58).

وقال جل شأنه (مَا فَرَطْنَا فِي الْكِتَابِ مِنْ شَيْءٍ ثُمَّ إِلَى رَبِّهِمْ يُحْشَرُونَ) سورة الأنعام الآية (38).

والمفحص لآيات القرآن يجد أنها تعرضت لأهم مبادئ التجارة والإدارة والقانون والاقتصاد والجغرافيا والتربية وأصول السياسة والحكم .. وغيرها وقد عملت السنة المطهرة على تفسير كل ذلك قولاً وعملاً من خلال قول وسلوك المعصوم وخاتم الرسل والأنبياء الحبيب المصطفى محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم.

وما يهمننا في هذا الجزء من الدراسة عن المحاسبة هو بيان ومناقشة وتوضيح ما جاء به كل من الكتاب والسنة عن المحاسبة قبل أكثر من 1400 سنة حيث لم يظهر وقتها أي وجود ملموس للمحاسبة ونظرياتها ومن أهمها القيد المزدوج.

أن الذي يتأمل في نصوص وآيات القرآن الكريم يجد أنها اشتملت على كثير من المفاهيم والمصطلحات المحاسبية صراحة أو تضميناً وكذلك السنة ففيها الاثنان أي الكتاب والسنة نجد الكثير والكثير من المفاهيم المحاسبية بحيث يصعب علينا التعرض لها جميعاً أو حصرها وإنما نكتفي بذكر البعض منها فالمصطلحات كثيرة ومنها قرض، مال، رأس مال، خزينة، الحساب، الميزان، البيع، الشراء، الربح، الخسارة، الإنفاق، الثمن، الدائن

والمدين وغيرها ... كلها وردت بالقرآن الكريم والسنة وسنذكرها أولاً ثم نعرض إلى تفسيرها.

أولاً : المصطلحات المحاسبية في آيات القرآن الكريم:

1. (أُولَئِكَ الَّذِينَ اشْتَرُوا الضَّلَالََةَ بِالْهُدَىٰ فَمَا رَبِحَت تِّجَارَتُهُمْ وَمَا كَانُوا مُهْتَدِينَ) سورة البقرة الآية (16).

2. (الَّذِينَ يَنْقُضُونَ عَهْدَ اللَّهِ مِنْ بَعْدِ مِيثَاقِهِ وَيَقْطَعُونَ مَا أَمَرَ اللَّهُ بِهِ أَنْ يُوصَلَ وَيُفْسِدُونَ فِي

الْأَرْضِ أُولَئِكَ هُمُ الْخَاسِرُونَ) سورة البقرة الآية (27)..

3. (...وَلَا تَسْتُرُوا بِآيَاتِي تَمَنَّا قَلِيلًا وَإِيَّايَ فَانقُوتِ) سورة البقرة الآية (41)..

4. (فَلَوْلَا فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكُمْ وَرَحْمَتُهُ لَكُنْتُمْ مِنَ الْخَاسِرِينَ) سورة البقرة الآية (64).

5. (بَلَىٰ مَنْ كَسَبَ سَيِّئَةً وَأَحَاطَتْ بِهِ خَطِيئَتُهُ فَأُولَئِكَ أَصْحَابُ النَّارِ هُمْ فِيهَا خَالِدُونَ) سورة البقرة الآية (81).

6. (بِئْسَمَا اشْتَرُوا بِهِ أَنْفُسَهُمْ أَنْ ...) سورة البقرة الآية (89).

7. (أُولَئِكَ الَّذِينَ اشْتَرُوا الْحَيَاةَ الدُّنْيَا بِالْآخِرَةِ فَلَا يَخَفُ عَنْهُمْ الْعَذَابُ وَلَا هُمْ يُنصَرُونَ) سورة البقرة الآية (86).

8. (وَلَبِئْسَ مَا شَرَوْا بِهِ أَنْفُسَهُمْ لَوْ كَانُوا يَعْلَمُونَ) سورة البقرة الآية (102)..

هذا ما ورد من مصطلحات محاسبية في سورة البقرة فقط وبالتأكيد أن الكثير من سور

القرآن الكريم أشارت إلى المحاسبة وذكرت مصطلحاتها ونذكر الآتي:

1. (لَتَعْلَمُوا عَدَدَ السِّنِينَ وَالْحِسَابَ) سورة يونس الآية (5) ..
2. (فَحَاسِبُنَاهَا حِسَابًا شَدِيدًا) سورة الطلاق الآية (8) ..
3. (فَسَوْفَ يُحَاسَبُ حِسَابًا يَسِيرًا) سورة الانشقاق الآية (8) ..
4. (وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِنْ خَرْدَلٍ أَنْتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ) سورة الأنبياء الآية (47) ..
5. (وَكَفَى بِاللَّهِ حَسِيبًا) سورة النساء الآية (6) ..

يكفي هذا للتدليل على أن القرآن الكريم قد أشار إلى نظرية المحاسبة بما فيه الكفاية ويكفي أن نعلم أن "كلمة المحاسبة ومشتقاتها قد وردت في القرآن الكريم أكثر من 100 مرة⁽¹⁾."

إن كتابة الدين التي وردت في آية المداينة تعني أهمية وضرورة أن يكون هنالك إمساك للدفاتر وتسجيل (كتابة) وهذا يعتبر بمثابة توثيق للحدث المالي التبادلي حيث لا يستطيع أن يطمع الذي في قلبه مرض بالإنكار أو التزوير أو ما شابه ذلك.

(يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ) سورة البقرة الآية (282). وهنا يجيء الأمر الإلهي بكتابة الدين أو تسجيله وما يجدر ذكره أن الرسالة الإسلامية إلى جميع العالمين في إطارها العام هي رسالة أخلاقية حتى أن القرآن الكريم يصف الرسول صلى الله عليه وسلم بأنه على خلق عظيم (وَإِنَّكَ لَعَلَىٰ خُلُقٍ عَظِيمٍ) سورة القلم الآية (4).

(1) عبد الحلیم عمار غربي - الدلالات المحاسبية في ضوء النصوص القرآنية - جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية.

وهذا الجانب الأخلاقي السليم يجب توفره في كل حامل لمسئولية أو لأمانة وقد تكون الأمانة وظيفة ولهذا لم يهمل القرآن هذا الجانب الأخلاقي في المحاسبة والمحاسب أيضاً حيث أن الحضارة الإسلامية عامة تشمل من ضمن مكوناتها المكون الأخلاقي وهو ما تفقده جميع الحضارات الأخرى

والمكون الأخلاقي في المحاسب يعني أن يكون المحاسب أميناً عادلاً.

(قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْم) سورة يوسف الآية (55)..

المبحث الثاني

النظرية والفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية

تعريف الفرض:

هو قاعدة تلقى قبول عام وتستخدم في حل المشكلات وترشد السلوك. ويرى فادلين أن الفروض هي حلول مقترحة لمشكلة تم التعبير عنها لتعميمات أو مقترحات فهي تقديرات تتكون من عناصر صيغت كنظام منسق من العلاقات التي تحاول تفسير حالات أو أحداث لم تتأيد بعد طريق الحقائق.

الفروض المحاسبية:

1/ فرض الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية):

يقوم فرض الوحدة المحاسبية على أساس أن للمنشأة -بعد اكتسابها الصفة القانونية- شخصية معنوية عن شخصية المالك أو الملاك ولذلك ووفقاً لهذا الفرض فإن أية عملية مالية تتم بين المنشأة من جهة والمالك من جهة أخرى يجب أن تتعامل وكأنها تمت مع الغير وتسجل إما له أو عليه في حساب شخصي وإما من خلال أي حساب آخر من حسابات حقوق الملكية⁽¹⁾.

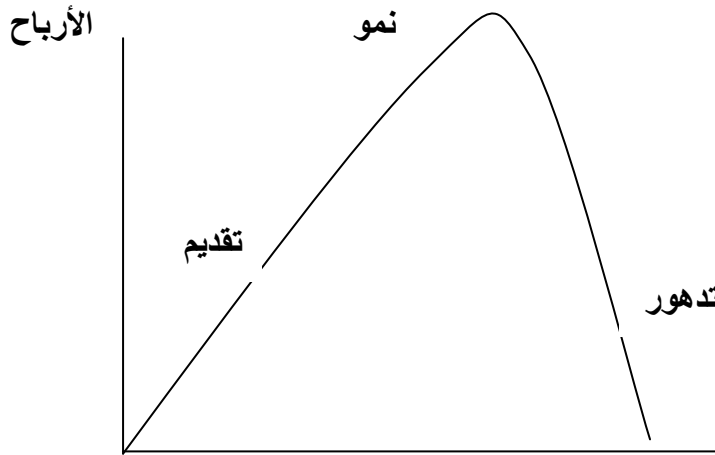
(1) مطر - مرجع سابق - ص66.

2/ فرض الاستمرارية:

يقوم هذا الفرض على أساس أن المشروع وجد ليبقى ويستمر في ممارسة نشاطه الاقتصادي حيث أن الهدف الأساسي للمشروع هو تضخيم الثروة أي تحقيق الأرباح وهو في سبيل تحقيق هذه الأرباح وزيادتها يتوقع أن تكون دورة حياته طويلة أما تصفية المشروع أو فوائه فهي تعتبر أمر استثنائي فالقاعدة هي أن يستمر المشروع ويمكن التمثيل لدورة حياة المشروع بعدد من المراحل كما هو موضح بالشكل.

الشكل رقم (1-2-1)

دورة حياة المشروع⁽¹⁾



الشكل أعلاه يوضح دورة حياة المشروع التي تبدأ بتقديم المشروع للمستهلك حيث يتم تعريف المشروع والمنتج حتى ينتهي للمستهلك الاستفادة من مميزات التنافسية مما يعظم من ربحية في مرحلة النمو، وأخيراً في بعض الأحيان يحدث تدهور في النمو. ولكن الأصل استمرارية المشروع.

(1) حلمي محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، القاهرة ، دار النهضة العربية مصر 1973م ، ص45

لتأكيد استمرارية المشروع من الواقع فإننا نشير إلى عدد كبير من المشروعات الناجحة التي ولدت منذ عشرات السنين ونمت وتطورت ومازالت تمارس نشاطها بفعالية مثل شركة جنرال موتورز الأمريكية وشركة الكوكاكولا .. وغيرها كثير.

لذلك يمكن القول بأن عمر المشروع أطول من عمر أصوله الثابتة بل كذلك أطول من عمر (ملاكه) وعند هذه النقطة نجد أن فرض الاستمرارية يتداخل مع فرض الشخصية المعنوية حيث أن شخصية المشروع منفصلة عن شخصية أصحابه أو ملاكه وإلا لكان المشروع انتهى مع نهاية العمر الطبيعي لأصحابه ونجد هذا واضحاً حتى في شركات الأشخاص التضامن حيث أن وفاة أحد الشركاء لا تؤدي إلى تصفية المشروع.

لقد نتج عن فرض الاستمرارية اختلاف في المبادئ المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول في حالة استمرار المشروع في مزولة النشاط عن المبادئ التي تتبع في حالة تصفية المشروع وكمثال في حالة الاستمرار في النشاط فالأصول يتم تقييمها بالتكلفة التاريخية أما في حالة التصفية فيتم تقييمها بالسعر الذي تباع به (سعر السوق) كما نتج عن فرض الاستمرارية أيضاً ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات متساوية وأن الميزانية التي يتم إعدادها سنوياً وهي (ميزانية الاستمرارية) تُعد على أساس أن النشاط مستمر أما إذا كان هنالك شك في هذا الفرض فإنه يتم إعداد (ميزانية تصفية). وبسبب أهمية هذا الفرض فإن الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية أصدرت عدداً من المعايير تعطي المدقق (المراجع الخارجي) الحق في أن يستوثق من تحققه أي من سلامة المركز المالي للمنشأة

مما يجعل الفرض مقبول أو ممكن أو إذا كان هنالك ما يشير إلى وجود شك في الاستمرارية فإن عليه الإفصاح عن ذلك في تقريره وفي هذه الحالة يتم تصفية المنشأة.

3/ فرض وحدة القياس النقدي:

وهو يفترض أن وحدة النقد المتداولة هي وحدة قياس العمليات باعتبارها طريقة أو وسيلة مقبولة لقياس الأصول والخصوم وكذلك التغييرات في الدخل باعتبار أن ليس هنالك أفضل من النقود كوسيلة للقياس وقد ذكرنا فيما سبق (المبحث الأول) عند نقاشنا للمنشأة للمراحل التي مرت بها المحاسبة ما يلي:

أن النشأة الفعلية والحقيقية للمحاسبة بدأت ما بعد اكتشاف النقود في العام (1000 - 200 ق.م) إلى فترة الحضارة الرومانية الإغريقية وتعرضنا أيضاً لمقوله دكتور مطر حيث قال: " ساهمت النقود بشكل أساسي في تطور المحاسبة "

من خلال التحليل لواقع الممارسة المحاسبية في ذلك الوقت نجد ان فرض وحدة القياس النقدي أدى إلى ظهور نظرية القيد المزدوج كما أن الفرض نفسه أدى فيما بعد إلى ظهور مبدأ التكلفة التاريخية وحيث أن اقتصاد المجتمعات في ذلك الوقت كان مبسطاً وليس بدرجة التعقيد التي يعرف بها في الوقت الحاضر فإنه قد تم أيضاً افتراض أن وحدة القياس النقدي لن تتغير في قوتها الشرائية أي أنها (ثابتة) ومستقرة وهذا الفرض الذي تسبب فيما بعد كما ذكرنا في ظهور مبدأ التكلفة التاريخية ويعتبر غير مقبول في ظل

ظروف التضخم و التغير في الأسعار حيث أن القوائم المالية تظهر بيانات غير حقيقية ومضللة للجهات المستخدمة لها او المستفيدة منها .

4/ فرض موضوعية القياس المحاسبي :

باعتبار أن التسجيل للإيراد مستندي وعلى أساس وحدة نقدية معتمدة فهذا تحقق الموضوعية ويرتبط فرض الموضوعية بمبدأ التكلفة التاريخية ويعتبر Campel هو أول من وضع تعريفا عالميا للقياس المحاسبي حيث أنه عرف القياس بأنه اقتران الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وهو أيضا التعريف الذي جاء فيما بعد عن جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) ونصه كالآتي :

(يتمثل القياس المحاسبي في اقتران الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة)

لان جميع الأحداث التاريخية المالية يتم تسجيلها مباشرة من واقع المستندات المؤيدة لها وقيمتها التي وردت بها وبذلك تتحقق موضوعية القياس وسنتعرض للقياس المحاسبي في فصل لاحق بتفصيل شديد من حيث خواصه وأنواعه و قواعده ومبادئه كما سنناقش أيضا موضوع تحيز القياس وذلك عند التحدث عن مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار على القوائم المالية وهو عنوان هذا الدراسة وباعتبار أن التغير في الأسعار (وحدة النقد) عامل أساسي في حدوث تحيز القياس المحاسبي وبإثباتنا لتحيز القياس التاريخي فإننا نستطيع تحديد وإبراز أثاره على القوائم المالية ونستطيع كذلك إثبات أن

المخرجات الناتجة عن المدخلات التاريخية لا تتسجم مع الواقع وأن المحاسبة في ظل التكلفة التاريخية لا تخدم أياً من المستفيدين سواء الخارجيين أو الداخليين وهذا يؤثر لعدم (صلاحية) التكلفة التاريخية كمبدأ وعدم (صلاحية) ثبات وحدة النقد كفرض في خدمة أهداف المحاسبة. ليس فقط في فترة التضخم وإنما أيضاً في فترة الانكماش وسيتم إثبات "أن تحيز القياس هو تحيز لموضوعية القياس وتحيز ملائمة وتحيز موثوقية".

5/ فرض الفترة المحاسبية:

بسبب أن المستفيدين أو المستخدمين للمعلومات المحاسبية يرغبون في معرفة نتيجة أعمال المشروع أولاً بأول فإنه من الأنسب تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية متساوية وهذه الفترة عادة ما تكون سنة وهذا ما يسمى بالدورية أو (السنوية) أيضاً تسبب فرض الفترة المحاسبية في ظهور مبدأ الاستحقاق عند إعداد القوائم المالية وبالطبع فإن ذلك يستوجب إجراء التسويات الجردية بحيث يمكن أن تتحمل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات أو إيرادات بدون أي زيادة أو نقصان وكذلك تسبب فرض الفترة المحاسبية في ظهور مبدأ المقابلة (مثلاً الإيرادات بالمصروفات) ومبدأ الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات.

المبادئ المحاسبية:

تعريف المبادئ المحاسبية:

هي أفكار أساسية تستخدم من أجل ترشيد التطبيق العملي للمحاسبة.

وتنقسم المبادئ المحاسبية إلى قسمين⁽¹⁾:

أ/ مبادئ مرتبطة بالإيرادات والمصروفات (أو الربح) وهي :

- مبدأ الاعتراف بالإيراد.

- مبدأ التكلفة التاريخية.

- مبدأ المقابلة.

ب/ مبادئ مقيدة : مثل :

- مبدأ التحفظ.

- مبدأ الإفصاح الكامل.

- مبدأ الأهمية النسبية.

- مبدأ الموضوعية.

ج/ مبادئ مرتبطة بالمخرجات (القوائم المالية) والمعلومات التي يمكن الحصول عليها من

تلك القوائم مثل:

- مبدأ مقابلة المقارنة.

- مبدأ التماثل (الاتساق)

⁽¹⁾ مطر - مرجع سابق - ص 69.

- مبدأ التوحيد.
- مبدأ الثبات.
- مبدأ موضوعية القياس.
- مبدأ الحيطة والحذر.

إن المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة مشتقة من الفروض وقد اتضح لنا ذلك حين تناولنا بالعرض والنقاش الفروض المحاسبية "المنطقية" وكل من الفروض والمبادئ العلمية تكون الإطار النظري للمحاسبة أو بمعنى أوضح نظرية المحاسبة وبما أن المحاسبة ليست علماً في العلوم التجريبية فبالتالي لا يمكن تكوين النظرية المحاسبية عن طريق التجارب العملية أو لا يمكن استنتاج مبادئها عملياً إنما يتم اشتقاق المبادئ بطريقتين:

1. الطريقة الاستقرائية.

2. الطريقة الاستنباطية.

المحاسبة تكونت مبادئها عن طريق الخبرة ونتيجة للتطبيق العملي فهي اعتمدت

على الطريقة الاستقرائية.

حلمي نمر يقرر أن المبادئ المحاسبية ليست ثمرة للتفكير المنطقي وإنما نتيجة

للتطبيق العملي⁽¹⁾.

(1) حلمي نمر - مرجع سابق - ص18.

المبادئ المحاسبية:

1/ مبدأ الاعتراف بالإيراد أو التحقق:

لقد عرفت النشرة رقم 4 الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة الإيراد بأنه يمثل الزيادة الصافية في الحقوق بالنسبة للمشروع نتيجة لبيع السلع أو الخدمات.

إن الهدف الأساسي لأي مشروع اقتصادي هو تحقيق الإيراد وتضخيم الأرباح وتحقيق الأرباح نتيجة لزيادة قيم الأصول عن قيم الخصوم والمشروع إذ يهتم بالإيراد إنما يعمل على إيجاد إجابة لسؤال مهم وهو متى تم الاعتراف بالإيراد وفي هذا الصدد نجد أن هنالك علاقة بين مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ الاعتراف بالإيراد.

لقد اتفق المحاسبون على أن الإيراد يتم الاعتراف به ويسجل بالدفاتر عند حدوث واقعة البيع وإتمام تسليم السلعة المباعة أو الخدمة ويعتبر هذا إثبات سليم يحقق الموضوعية من خلال التسجيل المستندي لعملية البيع.

وقد اعتمد مبدأ الاعتراف بالإيراد على فرضين منطقيين هما:

أ/ فرض الاستمرارية: طالما أن المشروع مستمر فالمبيعات الآجلة يتم الاعتراف بها أي أن هذه المبيعات الآجلة تعتبر إيراداً مستحقاً وهذا كلام معقول فعلاقة المشروع حسب فرض الاستمرارية مع الغير لم تنقطع سواء كان هؤلاء الغير مدينون كما في هذه الحالة أو دائنون في الحالة العكسية.

ب/ فرض موضوعية القياس: وهو الفرض الثاني الذي اعتمد عليه مبدأ تحقق الإيراد.

2/ مبدأ التكلفة التاريخية:

بالرغم من أن هذا المبدأ من أهم المبادئ في التطبيق المحاسبي المهني حيث أنه يؤثر على قائمة المركز المالي إلا أنه تعرض ومازال يتعرض للكثير من النقد إذ أن تطبيقه يؤدي إلى ظهور نتائج أعمال المشروع بصورة غير حقيقية ولا تتفق مع الواقع إذ أنه يوجب مبدأ التكلفة التاريخية فإن الأصول والخصوم يتم إثباتها وتسجيلها بالقيمة التي حدثت بها عند اقتنائها أو حدوثها أو الحصول عليها أي أن الإثبات يتم تاريخياً أما ما يحدث من تغير في التكلفة بعد التسجيل التاريخي فلا اعتبار له وهناك علاقة قوية ما بين مبدأ التكلفة التاريخية والفروض الآتية :

1. فرض الاستمرارية.

2. فرض ثبات القيمة الشرائية لوحة النقد.

3. فرض موضوعية القياس.

بالنسبة لفرض الاستمرارية وعلاقته بمبدأ التكلفة التاريخية وحتى نصل إلى هذه العلاقة فإننا نفترض عدم استمرارية المشروع أي تصنيفه وفي هذه الحالة لا يتم القياس لقيم الأصول بتكلفتها التاريخية إنما تباع الأصول بالقيمة السوقية الواردة وهذا يعني عدم تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية لأن المشروع في حالة تصنيفه يعتبر في حالة عدم استمرار ومن هنا نستنتج أن هناك ارتباط ما بين فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية. لأن مبدأ التكلفة التاريخية يعمل على تأكيد فرض الموضوعية حيث أن التسجيل التاريخي لقيم الأصول والخصوم يحقق موضوعية القياس.

ومن ناحية أخرى فإن التكلفة في تعريفها هي تضحية بموارد لتحقيق إشباع معين وبالتالي فإن تكلفة الأصول من وجهة النظر المحاسبية هي تضحية للحصول على خدمات الأصل الإنتاجية ولتحقيق الإيراد ولهذا يمكن القول بأن التكلفة والإيراد بينهما علاقة سببية وفرض موضوعية القياس يستدعي تسجيل أو إثبات التكلفة بقيمتها التي حدثت بها (التاريخية).

3/ مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات):

لتحقيق الدقة والعدالة في حساب الأرباح والخسائر عن أي فترة من الفترات المالية فإنه يتم مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها.

وإذا كان المبدأ الذي تقوم عليه التسويات الجردية في المحاسبة هو:

"كل سنة مالية يجب أن تتحمل بإيراداتها ومصروفاتها بدون أي زيادة أو نقصان"

4/ مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر):

يهدف مبدأ الحيطة والحذر إلى عدم إثبات (إيرادات) أرباح لم تتحقق فعلاً وهذا المبدأ على علاقة بفرض تحقق الإيراد وقد ذكرنا سابقاً أن الإيراد يتحقق عند إتمام عملية البيع كما يهدف هذا المبدأ أيضاً إلى أخذ الخسائر المتوقعة في الحسبان حتى ولو لم تتحقق وما ذلك إلا حيطة وحذراً من أن تحقق هذه الخسائر مستقبلاً فتؤدي إلى تآكل رأس المال والمبدأ نصاً هو:

"الأرباح المتوقعة لا تؤخذ في الحسبان ما لم تتحقق أما الخسائر المتوقعة فتؤخذ في الحسبان حتى ولو لم تتحقق وفي رأينا أن هذا المبدأ يتصف بالمعقولية في ظل الظروف الاقتصادية المستقرة نسبياً إذ لا يجوز أبداً إثبات أرباح لم تتم نتيجة لعملية البيع كما أنه لا يجوز عدم الاحتياط للخسارة والتي تؤثر على رأس المال سلباً وهذا المبدأ يؤدي إلى تكوين الاحتياطات وهي غير قابلة للتوزيع كأرباح إلا إذا تأكد أو انتفى السبب الذي أدى إلى تكوينها ولهذا المبدأ تطبيقات كثيرة من أهمها تقييم البضاعة آخر المدة فهي تقييم بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل وهذا أما في ظل التضخم المستمر فإن هذا المبدأ يفقد فعاليته وتتم المعالجة وفقاً لمحاسبة التضخم كما سنرى لاحقاً تحت مسمى أرباح احتفاظ بالمخزون غير محققه ويلاحظ أن التضخم أو التغير المستمر في الأسعار يؤثر على معيارية أو مصداقية الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية ويصبح العمل بهذه الفروض والمبادئ في حكم (لزوم ما لا يلزم) إذ أن الأمر كله كان قائماً على فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وفي حاله التضخم ينتفي هذا الفرض. إن دكتور حلمي نمر يري أن هذا المبدأ تأثر بفرض الاستمرارية

5/ مبدأ الإفصاح:

يرتبط هذا المبدأ مع مبدأ الأهمية النسبية والذي يأتي ذكره لاحقاً ويعني الإفصاح أن المعلومات المقدمة للمستفيدين باختلافهم يجب أن تكون واضحة ومفهومة وأن

المحاسب يجب أن يفصح عن كل معلومة ذات أهمية نسبية أي أن هنالك معلومات غير ذات أهمية ليس عن المحاسب أن يفصح عنها.

6/ مبدأ الأهمية النسبية:

أن مضمون هذا المبدأ هو أن العناصر ذات القيم الكبيرة أو التي لها تأثير بالغ علي كل من قائمتي الدخل والمركز المالي يجب أن تلقى اهتماماً أكبر من حيث توفر الدقة في معالجتها وتحليلها ويجب معالجتها بالطريقة المحاسبية السليمة.

7/ مبدأ التماثل (قابلية المقارنة):

أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بعدد من الخصائص حتى يمكن استخدامها من قبل المستفيدين للمساعدة في اتخاذ القرارات ومن هذه الخصائص قابلية استخدامها في المقارنة لنفس المشروع للفترة المالية المختلفة أو المقارنة مع المشروعات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع ولتحقيق مبدأ قابلية المقارنة يجب أن يتحقق مبدأ الثبات إذ أن بين المبدأين علاقة ويسمي إتباع نفس الإجراءات المحاسبية من عام لآخر بالتماثل.

8/ مبدأ الثبات:

هذا المبدأ يعني ضرورة استخدام نفس الإجراءات المحاسبية في معالجة العناصر المحاسبية المختلفة من سنة مالية إلى أخرى وكذلك نفس طرق القياس المحاسبي وكمثال إذا كان المشروع يقوم بإهلاك أصوله الثابتة بطريقة القسط الثابت فإنه يجب الثبات على

ذلك وإذا كان من سياسة المشروع السماح بخصم نقدي أو خصم كمية للعملاء فعليه أيضاً الثبات على ذلك وإذا كان على المشروع أن يبدل سياساته المحاسبية فإنه يجب توضيح ذلك وأسبابه ويتوجب الأمر الإفصاح عن تفسير مثل هذه السياسات في التقارير المالية. وبالتحليل نجد أن مبدأ الثبات يرتبط بمبدأ قابلية المقارنة وقد تطرقنا إلى ذلك عند حديثنا عن مبدأ قابلية المقارنة.

إن خلاصة ما يمكن قوله في نهاية هذا المبحث الثاني من الفصل الأول هو:

- أن نظرية المحاسبة كنظام معلومات تقوم على عدد كبير من المفاهيم والفروض والمبادئ.

- أن المفاهيم والفروض هي التي تتكون منها المبادئ فالمفاهيم والفروض هي التي تلد المبادئ.

- المبادئ ليست ثابتة على الإطلاق وإنما تتغير وتتبدل.

- القياس المحاسبي السليم يستوجب تطبيق الفروض والمبادئ.

- لا يفترض وجود تعارض بين مبادئ المحاسبة فهي تعمل في تناسق تام وتكامل محسوب بدقة.

- الهدف من تطبيق المبادئ هو إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالملائمة والدقة والموثوقية والوقتية والقدرة التنبؤية.

المعايير المحاسبية :

تتعدد تعريفات المعيار المحاسبي غير أننا نأخذ بالتعريف الذي يقول بأن "المعايير تستخدم في حل المشكلات ومن خلالها يمكن التعرف على سلامة الإجراءات المحاسبية"⁽¹⁾:

وبصفة عامة يمكن القول بأن المعايير هي:

1- قواعد يمكن من خلالها معرفة مدى سلامة إجراء محاسبي معين.

2- إرشادات للتطبيق العلمي.

(1) محمد توفيق بلبع - محاسبة التكاليف الصناعية - جامعة القاهرة - 1980م - الطبعة الأولى - ص44.

المبحث الثالث

مفهوم النظام المحاسبي

مفهوم النظام:

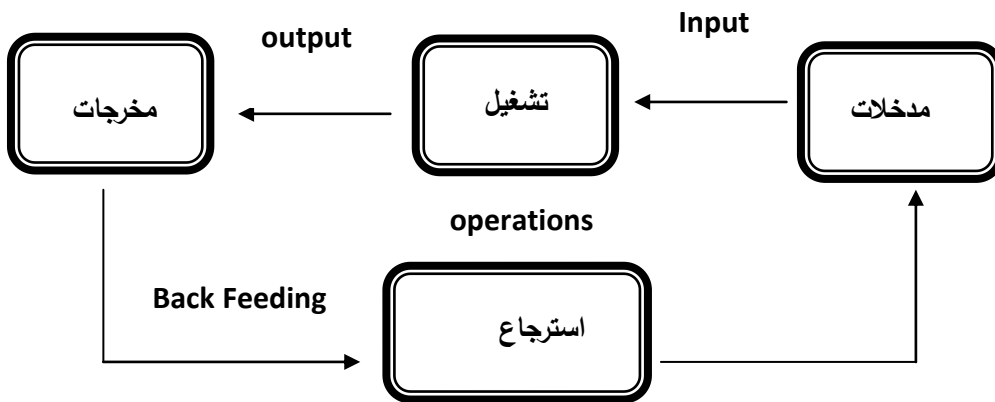
إن جميع التعريفات التي تناولت مفهوم النظام تتفق مع تعريف هاردنج Harding و الذي يقول بأن النظام هو مجموعة من الأجزاء المتكاملة والتي تعمل مع بعضها وطبقاً لنمط محدد على المدخلات بغرض خلق و إيجاد مخرجات معينة

A system is a collection of interrelated parts which together act according to a set pattern on inputs⁽¹⁾.

وهذا التعريف ينطبق على النظام المحاسبي كنظام لإنتاج المعلومات و باعتباره أيضاً نظاماً مفتوحاً على البيئة ويمكن التمثيل للنظام بالشكل الآتي:

الشكل رقم (1-3-1)

الدورة الاسترجاعية لنظام المعلومات المحاسبي⁽²⁾



⁽¹⁾H .A .Harding . production Management .Macdonald and Evans Ltd .Estover . Plymouth 1980 . p4
⁽²⁾ ياسر أحمد السيد. "أهمية تطوير معايير المحاسبة"، دار النهضة، الرياض، 2010م، ص 55.

الخصائص العامة للنظام⁽¹⁾:

- 1- التفاعل بين المكونات و الأحداث.
 - 2- الكلية حيث أن النظام يعمل ككل متكامل.
 - 3- وجود مدخلات ومخرجات فالنظام يعمل على توليد المدخلات حيث أن هنالك أنظمة أخرى في حاجة إليها ويلاحظ أن طبيعة المدخلات تؤثر على المخرجات النهائية.
 - 4- التحويل أي تحويل المدخلات إلى مخرجات.
 - 5- وجود هدف أو أهداف للنظام.
- وهذه الخصائص متفق عليها.

"إن النظرية العامة للنظم تختص بتكوين الإطار النظري المنظوم الذي يصف العلاقات المختلفة السائدة في العالم التجريبي وهنالك توقعات كبيرة و واضحة للوصول إلى هذا الإطار النظري"⁽²⁾.

مدخلات النظام المحاسبي:

بيانات مالية ناتجة عن عمليات التبادل وبالأخذ في الاعتبار فرضية الوحدة المحاسبية يتم تجميع البيانات المالية ممثلة في المستندات .

التشغيل:

(1) محمد كامل مصطفى . أساسيات الإدارة . جامعة القاهرة 2001 ص 219
(2) محمد علي شهاب . ادارة العمليات و الانتاج . جامعة القاهرة 1998 ص 30

ويقصد به تشغيل البيانات المالية التي يتم تجميعها من خلال عدد من الإجراءات المحاسبية وتتحكم في عملية التشغيل الفروض و المبادئ المحاسبية و القواعد المحاسبية حيث يتم :

1- التسجيل بالقيود من الدفاتر حسب طريقة القيد المزدوج .

2- الترحيل إلى دفاتر الأستاذ و الأستاذ المساعد و التيويب .

3- التلخيص (ميزان المراجعة - ح/ المتاجرة - ح/ أ.خ - الميزانية) .

4- التحليل للنتائج .

5- تقديم النتائج أو نشرها بغرض أن تخدم المستثمرين في اتخاذ قراراتهم .

ومخرجات النظام المحاسبي بصفة عامة تسمى بالتقارير أو القوائم المالية وهي:

أ- تقرير حساب النتيجة من ربح أو خسارة وهو ما يطلق عليه قائمة الدخل .

ب- تقرير المركز المالي (الميزانية) حيث يوضح أصول وخصوم المشروع عند نهاية فترة معينة .

ج- تقرير قائمة التدفق النقدي حيث يوضح المقبوضات و المدفوعات إلى التغيرات في المركز النقدي.

د- تقرير التغير في حقوق الملكية .

إن نظرة عميقة وثاقبة إلى كل من لفظي المعلومات و البيانات فإننا نجد بأن

المعلومات يمكن تعريفها بأنها بيانات تم تشغيلها وتعتبر مخرجات . أما البيانات فهي

وقائع لم يتم تشغيلها بعد غير أننا في النظام المحاسبي نجد أن معلومات (مخرجات) مرحلة من المراحل المحاسبية تعتبر بيانات (مدخلات) لمرحلة أخرى وتتميز معلومات النظام المحاسبي بأنها معلومات كمية ومما يجدر بنا توضيحه إن النظم المحاسبية عادة ما تكون على علاقة ببعضها البعض وكمثال فالمحاسبة المالية نظام ومحاسبة المسئولية الاجتماعية وكل هذه الأنظمة على علاقة ببعضها البعض فالمحاسبة الإدارية تعتمد على بيانات المحاسبة المالية التاريخية عند اتخاذ القرارات التي تتعلق بالأصول الثابتة كاستبدال أصل قديم بأصل جديد أو عند إعداد الموازنات التخطيطية وكذلك تعتمد المحاسبة الإدارية على بيانات محاسبة التكاليف ومحاسبة الضرائب تعتمد على كل من بيانات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وفي جميع الأحوال فإن مخرجات نظام محاسبي قد تكون مدخلات لنظام محاسبي آخر وما يعتبر معلومات هنا قد يعتبر بيانات هنالك ومما يجدر الإشارة إليه أيضاً إن لكل نظام محاسبي مبادئه الخاصة التي يمكن أن تحقق أهدافه فنظام المحاسبة الإدارية يعتمد على مبدأ عام غير موجود من ضمن مبادئ نظام المحاسبة وهذا مبدأ المناسبة أي أن مناسبة المعلومات التي هي مخرجات النظام المحاسبي للإدارة للغرض الإداري أو المستوى الإداري.

أهمية نظام المعلومات المحاسبي:

1- تساعد المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الأطراف الداخلية و الخارجية أي المستفيدين من النظام في اتخاذ القرارات الرشيدة وذلك إذا اتصف النظام بالكفاءة و الفعالية.

2- يعمل النظام على تحديد وقياس العلاقات بين المتغيرات.

3- يساعد على الاستثمار الأفضل للمواد المتاحة و الرقابة عليها.

4- يساعد على تخزين هذه المعلومات واسترجاعها حين الحاجة إليها خاصة إذا كانت هذه المعلومات تاريخية.

5- يَمَكِّن من المقارنة.

6- يَمَكِّن من وضع المعايير كما في حالة نظام معلومات محاسبة التكاليف كمثال معايير الكمية ومعيار السعر ومعيار الزمن ومعيار المواصفات الخ.

7- من خلال إجراءات وعمليات النظام يمكن كشف الانحرافات عن ما هو مخطط له و الانحراف عن الأهداف العامة للنظام.

8- المعلومات التي تنتج عن النظام المحاسبي تساعد الإدارة على التخطيط و الرقابة.

جودة المعلومات المحاسبية:

في عصرنا الحالي نجد أن مفهوم الجودة هو احد المفاهيم المتداولة عالمياً وبكثرة

بل أنه أصبح للجودة هيئات ومؤسسات خاصة بها وهي تلقى الاعتراف والقبول وتقوم

بمنح شهادات الجودة والتي تعتبر مصدر فخر واعتزاز لكل مؤسسة أو منظمة تحصل عليها في أي مجال من مجالات العمل.

والاهتمام بالجودة ناتج من أن العالم اليوم أصبح عالم للمنافسة ومعيار المنافسة الأول هو الجودة .. جودة السلعة .. جودة الخدمة .. جودة المعلومة.

مفهوم الجودة:

للجودة مفاهيم عديدة نذكر منها في هذا المجال ما يأتي:

- المفهوم اللغوي للجودة يعرفها بأنها الصفة الملازمة للموصوف الجيد وقد يكون الموصوف ملموس أو غير ملموس.

- الجودة هي درجة أو مستوى التميز أو التفوق وهذا تعريف قاموس أكسفورد الأمريكي.

- الجودة هي مجموع الصفات والخصائص التي يمتاز بها المنتج أو الخدمة والتي تجعله يفي بالاحتياجات المطلوبة. وهذا تعريف الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية (ASQC).

جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى إمكانية درجة الاعتماد والثقة فيها من قبل المستخدمين لها في اتخاذ القرارات ولهذا فإنه من المفترض أن يقدم نظام المعلومات

المحاسبية معلومات مالية دقيقة لهؤلاء المستخدمين سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها.

خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية:

إن الباحث سيأخذ هنا بالخصائص التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكي (FASB) Financial accounting standards board وهي:

1/ الاعتمادية:

أي إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويتطلب هذا أن تكون خالية من

الأخطاء الجوهرية وتحقق الاعتمادية يتطلب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية:

أ. الصدق: أي أن المعلومات تعبر بصدق عن الأحداث المالية التي حدثت بالوحدة

الاقتصادية المحاسبية وهي تمثل الحقيقة.

ب. الحياد: أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز أي ليس بها تغيير

مقصود يهدف إلى التأثير على رأي المستخدم لها.

ج. التحقق: أي أن المعلومات ناتجة عن تسجيل موضوعي من خلال مستندات أو

قياس سليم.

تعتبر المعلومات ملائمة إذا أدت إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرارات المتخذة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية⁽¹⁾.

وبالرغم من كل ما ذكرناه عن الجودة ومفهومها وخصائصها إلا أن هذه الجودة ما زالت إحدى القضايا المحاسبية التي لم يتم تحديدها والاتفاق عليها بشكل كامل والقضية في تعريفها هي فكرة متنازع عليها لم يصدر بشأنها حكم أو رأي نهائي⁽²⁾.

ملخص الفصل الأول:

يرى الباحث أن التعريفات التي أوردناها نجد أنها تختلف من حيث أن بعضها يعكس الدور التقليدي للمحاسبة كوظيفة تهدف إلى تجميع البيانات المالية لوحدة محاسبية وتسجيلها وتبويبها وتحليلها والتقرير عنها بهدف الوصول إلى نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وهذا الدور التقليدي ارتبط بالمرحلة الأولى من التطور التاريخي للمحاسبة حيث كانت وظيفة المحاسبة تنحصر في إمساك الدفاتر والمحافظة على موارد المشروع وأصوله. إلا أنه ونتيجة للتطور الذي مرت به المحاسبة فإنها خرجت من ذلك الدور التقليدي واتجهت اتجاهاً آخر تتطلبه المرحلة الحديثة وهي مرحلة التطور الاقتصادي المتسارع والمستمر فلم تعد هي وسيلة أو أداة لمسك الدفاتر وإنما أصبحت نظاماً للمعلومات يخدم ويساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

(1) مجلة البحوث - جامعة أم درمان الإسلامية - العدد 4 سنة 2002م - ص176.
(2) محمود السيد الناغي - نظرية المحاسبة - جامعة المنصورة - 2011م - ص526.

كما يرى الباحث أن الدكتور كان مصيباً في رأيه كل الصواب ذلك لأن ما يتكون من مبادئ نتيجة للتفكير المنطقي لا يمكن أن يرفض فيما بعد وكما يحدث الآن فإن أهم مبادئ المحاسبة والذي يتوقف عليه القياس المحاسبي وهو مبدأ التكلفة التاريخية يتهاوى ويسقط ويسقط معه الهدف الأساسي للمحاسبة وهو أنها وسيلة للقياس ونظام للمعلومات وهو يقول أيضاً:

"إن المبادئ لا يجب أن تكون مجرد مبادئ تصف التطبيق العملي وإنما يجب أن تكون أنماط تعبر عما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي".

وهي قولة حق أيضاً تجعلنا نشك في كل المبادئ المحاسبية ونسعى إلى فحصها والتدقيق فيها لنرفض ما لا يتماشى مع واقع الحال ونقبل ما يمكن أن يساعد على تحقيق التطور المحاسبي.

إن موضوع بحثنا يمس هذه النقطة إذ أنه يتناول التكلفة التاريخية وأثر التغير في الأسعار على القوائم المالية غير أننا هنا نتعرض للمبادئ المحاسبية كما هي وكما نتجت من التطبيق العملي للمحاسبة وليس التفكير المنطقي.

يرى الباحث أن المعايير المحاسبية هي وسيلة لتحقيق الجودة العالية للمعلومات لمحاسبية كما يرى أن المعايير التي تتصف بالدولية و التي تتزايد بشكل كبير متمثلة في الشركات متعددة الجنسية و إذا كانت المحاسبة هي (لغة الأعمال) فإن التطبيق المحاسبي يجب أن يجعل من المحاسبة لغة أعمال مشتركة بين كافة دول العالم ويتحقق ذلك من خلال

المعايير الدولية وكذلك يجب أن تعمل جميع الدول لتطوير معاييرها الوطنية حتى تتوافق مع المعايير الدولية .

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية له فوائد عديدة ومن أهمها إمكانية تحقيق المقارنة بين نتائج أعمال الشركات على المستوى الدولي أي بغض النظر عن الدولة التي تنتمي إليها الشركة كما أن المعايير تحقق مزايا الموثوقيه والاعتمادية خاصة و أننا نعيش في عصر السوق العالمي والشركات الكونية.

أيضاً إن العمل بالمعايير المحاسبية الدولية يوفر الثقة في نفوس المستثمرين ويساعد على انتقال رؤوس الأموال و الموارد البشرية بين كافة بلدان العالم وهذا يتسبب في نمو الاقتصاديات المحلية و العالمية على السواء.

إن لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي هيئة دولية تهدف إلى إصدار وتطوير معايير المحاسبة على المستوى العالمي وقد أنشئت اللجنة عام 1973 م و الدول المؤسسة لها هي : استراليا - كندا - فرنسا - ألمانيا - اليابان - المكسيك - هولندا - بريطانيا - ايرلندا - أمريكا و الدول التي تستخدم المعايير قد تكون من أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين أو من غير الأعضاء وتهتم المعايير الدولية بصفة خاصة بالمواضع التي تؤثر على القوائم المالية لمؤسسات الأعمال وقد أصدرت اللجنة حتى يناير 1998م عدد 33 معياراً ولاشك أن هنالك معايير جديدة قد أصدرت بعد ذلك التاريخ.

قد حققت معايير المحاسبة الدولية التي تم إصدارها انتشاراً عالمياً واسعاً كنموذج لمعايير المحاسبة ذات الجودة العالية من خلال اختبار جودة التقارير المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

وأيضاً يرى الباحث أن عدم الاتفاق على مفهوم الجودة للمعلومات المحاسبية وخصائصها هو بسبب أن هذه الجودة هي الناتج النهائي للنظام المحاسبي بأكمله فالمعلومات المحاسبية هي مخرجات النظام بمفاهيمه وفروضه ومبادئه ومعاييرها ومادام وحتى يومنا الحاضر هنالك اختلاف في النظم المحاسبية واختلاف حول المبادئ ما هو الصالح منها وما هو الطالح وكمثال مبدأ التكلفة التاريخية واختلاف حول أسس القياس وكمثال تحقق الإيراد واختلاف حول تحديد الدخل وهل يتحدد من خلال التغيرات التي حدثت للأصول في فترة مالية محددة أم أن الأصول والالتزامات يجب أن تتحدد فقط بعد تحديد الإيرادات والمصروفات ومن ثم الدخل واختلاف حول مبدأ الإفصاح واختلاف حول معالجة آثار التغير في الأسعار على القوائم المالية واختلاف حول حدود القوائم المالية وما يجب أن تحويه من معلومات .. واختلاف .. واختلاف .. وتتعدد هذه الاختلافات وكما ذكرنا فهي قضايا محاسبية ولذلك فإن السؤال الذي ما زال مطروحاً هو كيف تتحقق جودة المعلومات المحاسبية والتي تجعلها مفيدة لقراء القوائم المالية خاصة إذا علمنا أن المعايير المحاسبية الدولية نفسها ما زال هنالك اختلاف حولها وأن بعض الدول تفضل تطبيق معاييرها الوطنية في معالجة بعض عناصر الحسابات .. فكيف يتم تحقق الجودة؟ وكيف وعلى

أي الأسس يتم قياسها؟ وهل هنالك معيار موحد لجودة المعلومات المحاسبية يمكن الاتفاق عليه؟

لا أعتقد ذلك ولعل موضوع رسالة الدكتوراه هذه عن أثر التغير في الأسعار على القوائم المالية والمعالجات التي لم يتفق عليها كما سنرى هو من أحد القضايا المحاسبية التي تجعل من مفهوم جودة المعلومات المحاسبية أمر غامض وغير محدد!!.

الفصل الثاني

الاطار النظري للقوائم المالية ومبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار

المبحث الأول: مفهوم القوائم الماليه

المبحث الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف ومبدأ التكلفة التاريخيه

المبحث الثالث: مفهوم التغير في الاسعار

المبحث الأول

مفهوم القوائم المالية

إن لوكا باشيليو هو أول من دعا إلى قياس الربح الدفترية للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره لوكا باشيليو ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية التالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات وذلك بعد أن وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية في ثلاث سجلات رئيسية هي:

1-المذكرة.⁽¹⁾

2- اليومية.

3- الأستاذ.

يرجع إلى باشيليو اكتشاف نظرية القيد المزدوج في العام 1494م والذي على أساسه يتم القيد بالدفاتر المحاسبية والتاريخ المحاسبي يقول بأن أول سجلات محاسبية أو مجموعة دفترية محاسبية تم إعدادها حسب نظرية القيد المزدوج كانت في فلورنسا في نهاية القرن الميلادي الثالث عشر، أما أقدم نظام محاسبي متكامل وفق القيد المزدوج فقد استخدم في جنوة في العام 1340م⁽¹⁾. ونظرية القيد المزدوج بالمفهوم المحاسبي هي

⁽¹⁾ المذكورة هي سجل محاسبي يثبت فيه التاجر أو مقرض الأموال معاملاته الآجلة مع الغير بهدف إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.
⁽¹⁾ محمد مطر، مرجع سابق، ص20.

عبارة عن مديونية ودائنية ناتجة عن عملية تبادل مقاساً بوحدة نقدية ويفترض دائماً تساوي المديونية والدائنية أما بالمفهوم الرياضي فهي تعبر عن التوازن أو التكافؤ.

إن المحاسبة استخدمت القيد المزدوج لتطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءاً بأسلوب ترصيد الحسابات وكذلك إعداد ميزان المراجعة ومعالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بقائمة المركز المالي⁽²⁾. حيث يحقق تطبيق القيد المزدوج معادلة الميزانية أو بصورة أوضح التوازن بين الأصول والخصوم. وإذا كانت المحاسبة في تعريفها الحديث نظاماً للمعلومات وإذا كانت أهدافها إنتاج وتوصيل المعلومات إلى المستفيدين المتعددين وجميعهم يستخدمونها في اتخاذ القرارات وكذلك فإن القوائم المالية هي وسيلة المحاسبة الرشيدة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المشروع وتشمل القوائم المالية ما يلي:

1- حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.

2- الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي.

3- قائمة مصادر واستخدامات الأموال.

4- قائمة التغير في حقوق أصحاب رأس المال.

ونفهم من هذا أن القطاع المحاسبي ما هو إلا مجموعة من القوائم حول المركز المالي لوحدة معينة وعند نقطة زمنية محددة وحول التغيرات في هذا المركز خلال الزمن.

(2) نفس المرجع السابق، ص23.

وسيتم التركيز في هذا المبحث وبصفة خاصة على الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل والميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي.

هنالك نقطة مهمة يجب الإشارة إليها قبل أن نتعرض لقائمة الدخل والميزانية العمومية وهي أن المعلومات المحاسبية التي يجب توفيرها لتقديمها إلى المستفيدين أو المستخدمين تختلف بحسب طبيعة الوحدة المحاسبية واحتياجات هؤلاء المستخدمين وأن هنالك أهداف عامة للقوائم المالية في منظمات الأعمال.

قائمة الدخل:

تعريف قائمة الدخل: لقد وردت تعريفات متعددة في الأدب المحاسبي عن الدخل وقائمة الدخل نذكر منها ما يلي:

1- قائمة الدخل هي تقرير عن ربح الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة ويقاس هذا الربح بمقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها وهذا ما يسمى بمبدأ المقابلة.

2- قائمة الدخل هي عبارة عن قائمة مالية تظهر نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وذلك عن طريق مقابلة الإيرادات والمصروفات الخاصة بتلك الفترة.

3- دخل المشروع هو التغير في صافي الأصول خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم.

وهذا التعريف الثالث أكثر حداثة حيث انه يعتمد على مفهوم المحافظة على رأس المال المالي عندما تتجاوز القيم المالية (النقدية) لصافي أصول المشروع في نهاية الفترة القيمة المالية لصافي الأصول في بدايتها بعد استبعاد العمليات مع الملاك.

إن قائمة الدخل هي صورة محاسبية مختصرة للتعبير عن الأداء المالي للمشروع خلال فترة زمنية محددة وهي مهما اختلف شكلها تشمل تكاليف ومصروفات النشاط بصفة عامة بما فيها الأعباء الضريبية التي تدفع للحكومة نتيجة تحقق الدخل وذلك للوصول إلى صافي الدخل وتشمل القائمة كذلك تكاليف التمويل من فوائد وغيرها وهذا كله يقابله الإيراد في الجانب الآخر وسواء كانت القائمة ذات مرحلة واحدة أو متعددة المراحل فإن القائمة تخدم هدف إظهار الأداء المالي للمشروع.

قائمة الدخل هي التي توفر ويشكل رئيسي معلومات حول الأداء⁽¹⁾.

لا شك أن أحد أهداف المحاسبة هو تحديد نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال مدة معينة.

لذلك كان الاهتمام بقائمة الدخل وهذه القائمة بمفهوم المحاسبة الإدارية تعبر عن القوة الإيرادية للمشروع أي مقدرة الإدارة على تحقيق أقصى أرباح ممكنة وقبل التطرق إلى أهمية قائمة الدخل - وقد قمنا بإيراد أهدافها وعدد من التعريفات لها - فإنه من الضروري أولاً التعرض إلى أمرين مهمين وهما:

1- مفهوم الربح محاسبياً.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص57.

2- المبادئ والمفاهيم والفروض المرتبطة بقياس (الدخل) أو الربح المحاسبي ويرى بعض المحاسبين أن المبادئ يجب أن تستنبط عن طريق الفروض المنطقية⁽¹⁾.

والجدير بالذكر أنه في الفترة من 1500- 1800 لم تكن هناك أي مبادئ علمية للمحاسبة ولم تكن هناك أي كتابات محاسبية غير ما كتبه لوقا باشيليو عن القيد المزدوج وكان كل ما يحدث هو تطبيق للقيد المزدوج وكانت المحاسبة عبارة عن إمساك دفاتر وحقيقة فإن الفترة من 1801- 1955م كانت هي بداية التحول للمحاسبة من إمساك الدفاتر إلى نظام للمعلومات ويشير ليتلتون إلى ذلك بقوله

"The nineteen century saw book- keeping transformed into accounting"

القرن التاسع عشر رأى إمساك الدفاتر يتحول إلى محاسبة ففي الفترة من 1801م- 1955م والتي شهدت الثورة الصناعية في أوروبا ظهرت الشخصية المعنوية للشركات حيث انفصلت الملكية عن الإدارة بظهور شركات المساهمة وكان لأمريكا الأثر الكبير في خلق وتأطير المبادئ المحاسبية لأجل أن تكون هناك نظرية للمحاسبة وظهرت الكثير من الدراسات والمؤلفات بهذا الخصوص نذكر منها:⁽¹⁾

-كتاب نظرية المحاسبة لباثون والذي صدر عام 1922م.

- كتابات Hartified Morre عام 1938م.

(1) حلمي نمر، نحو نظرية عامة للمحاسبة، مجلة المحاسبة، جامعة القاهرة، العدد 9، ص133.
(1) الناغي، نظرية المحاسبة، جامعة المنصورة، 2011م، ص 23.

- كتابات Gilman عام 1939م عن مفهوم الربح المحاسبي.

- كتاب Littleton, Batou الذي طبع أكثر من 16 مرة وعنوانه An Introduction to corporate Accounting Standards

إن الكثير أو بالأصح الغالب على الدراسات المحاسبية التي تناولت المبادئ قامت بتصنيف المبادئ كما يلي:

1- مبادئ تتعلق بتحديد الربح (قائمة الدخل).

2- مبادئ تتعلق بالمركز المالي (الأصول والخصوم).

3- مبادئ عامة وهي المبادئ المشتركة بين أكثر من قائمة.

المفهوم المحاسبي للدخل (الربح):

الربح المحاسبي كما يعرفه مطر هو الزيادة في حقوق أصحاب المشروع أو الزيادة في أصوله الناشئة عن العمليات الإيرادية⁽¹⁾.

وقد عرف مجلس مبادئ المحاسبة في النشرة رقم 4 الصادرة عنه بأن الربح يمثل الزيادة الصافية في الحقوق بالنسبة للمنشأة كنتيجة لبيع السلع أو الخدمات كما أن هنالك من عرف الربح بأنه إنتاج المنشأة أو صافي القيمة المضافة التي حققتها⁽²⁾. أما مجلس

(1) مطر، مرجع سابق، ص246.

(2) Eldon.s. Hendriksen ,op, cit.,p.112.

معايير المحاسبة FASB فقد عرف الربح بأنه الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات لمنشأة والنتائج من تقديم خدماتها أو بيع إنتاجها⁽³⁾.

وأفضل هذه المفاهيم هو التعريف الذي يقول بأن الربح هو صافي القيمة المضافة التي تحققها المنشأة. حيث أن الكثير من المحاسبين يرى ذلك.

مبادئ قائمة الدخل:

نتعرض لهذه المبادئ كما وردت في بعض الدراسات المحاسبية ففي دراسة Sanders Hartifield and Moore⁽⁴⁾ عام 1939م أظهرت الدراسة تحديداً لمبادئ قائمة الدخل وكالاتي:

1- يجب أن تظهر قائمة الدخل عن الفترة التي تشملها الدخل من جميع المصادر والتكاليف والمصروفات بكل أنواعها والدخل الصافي.

2- يجب الاقتصار على إظهار الدخل المحقق فقط من بيع السلع أو تقديم الخدمات وعدم إظهار الدخل غير المحقق بعد.

3- يجب إظهار الدخل من المصادر الأخرى غير النشاط الرئيسي مستقلاً.

4- التكاليف والمصروفات يجب أن تشمل:

- جميع تكاليف التشغيل الجارية.

- خسائر المخزون عن الفترة.

⁽³⁾Astatement of Basic Accounting Postulates and principles, Astudy group at university of Illinions, 1983, p. 19

⁽⁴⁾American Accounting Ass ociation. Columbus Chio, pp.113- 116

- المخصصات الخاصة بمقابلة الخسائر .

- توزيع مقبول لكل من الإهلاك أو النفاذ .

5- البنود غير المتكررة يجب التقرير عنها وفقاً لطبيعتها .

وفي دراسة RT. Sprouse and M. moontiz بعنوان Principles for

Business Enterprises والتي نشرت عام 1962م⁽¹⁾ ذكر ما يلي:

1- الربح هو ناتج النشاط الكلي للمشروع .

2- يجب أن تظهر نتائج العمليات في قائمة الدخل بشكل تفصيلي كاف وبالطبع يستلزم

ذلك تبويباً للعمليات المتعلقة بالمصروفات والخسائر والمكاسب والأرباح .

لا شك أن أهمية الربح وقياسه تنتج من كونه يعتبر وفي الغالب الأعم مقياساً للأداء في

المشروعات الربحية والتحليل المالي يعتمد على الربح كمكون أساسي لعدد كبير من

مقاييس الأداء وتقييمه سواء كان الربح إجمالياً أو صافياً كما أن تحقيق الربح هو مؤشر

واضح على تحقق مفهوم الحفاظ على رأس المال وتعظيمه أي الزيادة في رأس المال .

أهمية قائمة الدخل:

1- تعبر عن مدى القوة الإيرادية للمشروع ونشاطه .

⁽¹⁾ Accounting Research Study no3. AIC PA,N.Y

2- تخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية حيث أن كل فئة منهم تهتم برقم أساسي بخصوص الدخل يعمل على إشباع احتياجاتها كما ذكر كل من (1) Britton and Chris.

قائمة المركز المالي (الميزانية)::

إن قائمة المركز - أو كما يسميها البعض بالميزانية - ليس هنالك اختلاف شكلي أو حتى ضمني في التعبير عن مفهومها فهي عبارة عن قائمة بأصول وخصوم المشروع في نهاية فترة مالية محددة. أو بمعنى آخر هي كشف أو قائمة تعد خارج اليومية والأستاذ وتتضمن تلخيصاً وتبويباً لأرصدة الحسابات الدائنة والمدينة والتي تبقى مفتوحة بعد إعداد الحسابات الختامية تطبيقاً لمبدأ الاستمرارية.

المبادئ المحاسبية المرتبطة بقائمة المركز المالي:

يحصرها (مطر) في مبدئين هما:

1- مبدأ التكلفة التاريخية

2- مبدأ القيمة المتوقع تحقيقها مستقبلاً

إن مبدأ التكلفة التاريخية قد سبق وأن تعرضنا له فيما سبق أما المبدأ الثاني والذي يقول بالقيمة المتوقع الحصول عليها مستقبلاً فهو يرتبط بدرجة حالة عدم التأكد بالنسبة للمشروع والتي ترتبط بتقدير ما يحدث في المستقبل وكمثال على ذلك ما مقدار الديون

(1) Anne Britton & Chris Waterson. Firiancial Accounting. Addision. Wesley Long man. 1996, p, 9

الجيدة التي يتوقع تحصيلها في المستقبل ولذلك فإنه عند إعداد القوائم المالية وحسب المعلومات المتوفرة يؤخذ في الحسبان كل من الديون المعدومة عند الجرد والديون المشكوك في تحصيلها وهذا يحدد القيمة التي يمكن الاعتراف بها لبند المدينون.

ثانياً: المفاهيم:

الأصول: وتنقسم إلى:

1- الأصول الثابتة:

هي كل ما تشتريه المنشأة ليس لغرض بيعه إنما للمساهمة في العملية الخدمية أو الإنتاجية وبهذا المفهوم فالأصول - بشكل مباشر أو غير مباشر - تساهم في تحقق الإيراد.

2- الأصول المتداولة:

وتتمثل في البضاعة - المدينون - أوراق القبض (أ.ق) - الخزينة - البنك - الأوراق المالية. وهي تمتك جراء عمليات تبادل السلع والخدمات وغالباً أو معظمها يكون مرتبطاً بتحقيق الربح.

3- الأصول غير الملموسة (المعنوية):

مثل شهرة المحل وبراءة الاختراع والعلامة التجارية وهي جميعها أصول غير ملموسة ولكنها تظهر بالدفاتر المحاسبية.

الخصوم:

الخصوم بالمفهوم العام هي التزامات مالية على المشروع واجبة الأداء أو هي تعهدات تجاه الغير مقابل حصول المشروع على سلع أو خدمات أو قروض وتنقسم إلى قسمين هما:

1- الخصوم الثابتة (طويلة الأجل).

2- الخصوم المتداولة (قصيرة الأجل).

وتعتبر الاحتياجات والأرباح المرحلة (المحتجزة) والسحب من البنك على المكشوف من الخصوم.

الالتزامات الثابتة (الخصوم الثابتة) طويلة الأجل:

هي الالتزامات التي يستحق سدادها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية واحدة مثل القروض والسندات وأوراق الدفع طويلة الأجل.

الالتزامات المتداولة (الخصوم المتداولة):

هي المبالغ المستحقة السداد خلال السنة المالية أو يكون المشروع ملزماً بسدادها خلال السنة مثل القروض التجارية قصيرة الأجل وما يستحق للدائنين (الموردون) وأوراق الدفع قصيرة الأجل.

حقوق الملكية:

هي عبارة عن ما يملكه أصحاب المشروع من أموال فيها أو هي عبارة عن الالتزامات على المنشأة تجاه ملاكها.

معادلة ميزانية (المركز المالي):

إن وجود الأصول والخصوم بجانب المركز المالي عن مفهوم الوحدة المحاسبية والوحدة المحاسبية هي مجموعة من الموارد تتمثل في الأصول ومجموعة من الالتزامات تتمثل في الخصوم والالتزامات تشكل قيود على الأصول والفرق بين الأصول والخصوم يمثل حقوق أصحاب رأس المال وحيث أن:

- الزيادة في الأصول يقابلها زيادة بنفس القيمة في الخصوم.

- النقص في الأصول يقابله نقص بنفس القيمة في الخصوم.

لذلك. فإنه وفي أي وقت تتحقق المعادلة المحاسبية الآتية:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

أو: $\text{الأصول} = \text{حقوق الغير} + \text{رأس المال}$.

وبالتالي فإن: $\text{رأس المال} = \text{الأصول} - \text{حقوق الغير}$.

المبحث الثاني

مفهوم محاسبة التكاليف ومبدأ التكلفة التاريخية

المبررات التي يعتمد عليها تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

إن مبدأ التكلفة التاريخية من وجهة نظر المؤيدين له يعتمد على مبررين هما :

1- انه يحقق الموضوعية .

2- انه يتناسق مع مجموعة المبادئ الأخرى التي تكون الإطار النظري والفكري للمحاسبة.

إذا كان الأمر كذلك فإننا قبل أن ننظر في عرض وتحليل هذه المبررات يجدر بنا أن

نعرف الموضوعية حيث إن هنالك خلاف حولها هل هي فرض أم مفهوم أم مبدأ أم

حقيقة نوعية للمعلومات المحاسبية وأيضاً حيث إنها النقطة أو المرتكز الذي يعتمد عليه

مؤيدي وأنصار التكلفة التاريخية - وفي هذا يقول السعدي⁽¹⁾ :

1- إن الموضوعية هي التحيز والحكم المسبق وهي سمة من سمات العلم أي إنها هي

الصفة المرادفة للعملية والمناقضة للذاتية فهي الأساس لكل قياس كمي ودون الإعتماد

على ذلك الأساس . أي الموضوعية . لا يمكن الرجوع الى نتائج ذلك القياس.

⁽¹⁾ إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن ال... و أثرها على استبدال الأصول . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 21،2009

2- الموضوعية في الفروض المحاسبية التي يستخدمها المحاسبون دون أن يتفقوا على تعريف محدد لها وقد أرتبط مفهوم الموضوعية لدى المحاسبين قديماً بالدليل القابل للتحقق الموضوعي فإذا كان دليل إثبات العملية المالية قابلاً للتحقق فإن العملية المثبتة تصبح موضوعية.

3- الموضوعية تعني عدم التحيز وإنفصالها عن الشخص القائم بالقياس وعن الخصائص المتميزة لخبرته⁽¹⁾.

4- لا يوجد ما يمكن أن نسميه موضوعية مطلقة فالموضوعية في المحاسبة مسألة نسبية⁽²⁾.

5- إن فرض موضوعية القياس تثير تساؤلاً ما المقصود بموضوعية القياس هل هي موضوعية وسيلة القياس أم موضوعية نتائج القياس⁽³⁾. والشروط الواجب توافرها للتأكد من وجود أو عدم وجود الموضوعية.

هما شرطين :

الشرط الأول: تكرار التجربة أكثر من مرة والوصول الى نفس النتائج التي تم الوصول إليها في كل مرة سابقة .

(1) علي أحمد أبو الحسن ، الموضوعية في الفكر المحاسبي ، مجلة كلية التجارة البحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مجلد 16 ، العدد 2 ، ص183.

(2) يوسف جربوع ، نظرية المحاسبة غزة ، بدون دار نشر ، 2001م ، ص102.

(3) حلمي محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، القاهرة ، دار النهضة العربية مصر 1973م ، ص90.

وهذا يعني إنه حسب مبدأ التكلفة التاريخية وبالاعتماد على القيم التاريخية بالمستندات فإن جميع المحاسبين لو طلبنا منهم حساب الأرباح سيصلون الى نفس النتيجة لأنه لا توجد تقديرات شخصية .

الشرط الثاني: المعلومات المحاسبية تمثل الواقع أي تمثل حقائق الحياة الإقتصادية .

إننا نجد إن القياس المحاسبي وحسب التكلفة التاريخية قد يحقق الشرط الأول وهو الموضوعية إذ إن تسجيل العمليات يتم وفقاً للمستندات وحسب القيم المالية الواردة بها ولكن مبدأ التكلفة التاريخية لا يحقق الشرط الثاني وهو واقعية المعلومات المحاسبية وحيث إن الشرطين اللذين ذكرناهما هما بمثابة القدمين الذين يقف عليهما مبدأ التكلفة التاريخية ولذلك فإن عدم تحقق الشرط الثاني يعني أن هذا المبدأ يقف على قدم واحدة!! إن الموضوعية كما نراها ونعتقد أنها هي تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع الاقتصادي في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية .

إن مبدأ التكلفة التاريخية وهو يقف على قدم واحدة كما ذكرنا فإن المبررات مهما كانت لا يمكن أن تفرض ضرورة وجوده والاعتماد عليه في إعداد الحسابات المالية ولكن ولنذكر هذه المبررات باعتبار إنها تمثل رأياً يجب الإستماع إليه يذكر عبد الله و يعدد هذه المبررات فيقول مفسراً بعد ان يذكر الشرطين⁽¹⁾:-

(1) عبدالله خالد أمين ، محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد ، مجلة دراسات الجامعة الأردنية ، المجلد العاشر ، العدد الثاني 1983 ، ص93

إن من أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية

مبدأ تحقق الإيرادات و مبدأ المقابلة و فرض استمرارية المشروع و فرض الثبات و مبدأ

الحيطة والحذر و فرض وحدة القياس النقدي و مبدأ القياس الفعلي

فكأنما أنصار التكلفة التاريخية يؤكدون بأن هنالك تناسق تام ما بين مبدأ التكلفة

التاريخية والمبادئ والفروض المحاسبية الأخرى التي تمثل الإطار الفكري للمحاسبة

وكذلك هم يتمسكون بالتكلفة التاريخية ولا يريدون التخلي عنها ولكننا نرى إن وجود هذا

التناسق. في غياب الموضوعية الحقيقية والسليمة التي تتصل بالواقع الاقتصادي يجعل

من موضوع التمسك بالتكلفة التاريخية أمراً غير مقبول تماماً وغير منطقي في ظل

التغيير في الأسعار.

إن نفس مفهوم الموضوعية الذي ذكرناه اعتمد عليه الكثير من المحاسبين حيث

نجد أن نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الأساسي لها تزويد الجهات المعنية

بالبينات والمعلومات المالية الصحية والموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة

لذلك يجب أن تكون هذه البينات قائمة على أسس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام

والأهواء الشخصية وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول الى

نفس النتائج لو قام محاسب آخر باعادة عملية القياس لها⁽¹⁾ إن مطر له رأى في مبدأ

التكلفة التاريخية وأيضاً له رأى في الموضوعية يقول⁽²⁾:

(1) أحمد علي أحمد فقير ، المحاسبة المالية ، جامعة وادي النيل 2014م ، ص18

(2) محمد مطر ، مرجع سابق ، ص71

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم أعداد القوائم المالية وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول المنشأة والتزاماتها حسب السعر التبادلي الفعلي الممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازته في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام إما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل فيتم تجاهله وكذلك وبموجب هذا المبدأ يفترض بالمحاسب إن يتجاهل أيضاً ما يعرف بالتكاليف الضمنية بالرغم من الأهمية الكبيرة التي قد تكون لمثل هذه التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية وبناء على ذلك يشكل هذا المبدأ قيماً على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات ويقول مطر عن مبدأ الموضوعية . أنه الالتزام بتوثيق القيود المحاسبية في اليومية العامة اعتماداً على مستندات تدعم هذه القيود وأنه يوفر عنصر الحيادية في القياس وذلك الى الحد الذي يقلص الى أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية . ثم يقول وهذه هي النقطة الأهم في قوله .

من جانب آخر تناقست أهمية دور مبدأ الموضوعية لصالح الدور المتزايد لمبدأ آخر هو الملائمة خصوصاً بعد تعاضد الدور الذي تقوم به المحاسبة باعتبارها نظام للمعلومات.

ونستنتج مما يقوله مطر الآتي:

1- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل أي تغيرات في التكلفة بعد تاريخ اقتناء الأصل .

2- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل التكلفة الضمنية أو ما يعرف بتكلفة الفرصة البديلة بالرغم من أهميتها.

3- إن مبدأ الموضوعية تتناقض أهميته لصالح ازدياد أهمية مبدأ الملائمة.

ونحن نتفق مع مطر فيما يقوله ونتفق معه أيضاً في قوله:

لكن فرض ثبات وحدة النقد جنباً الى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية وما يترتب على ذلك من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول.

ويرى (قنصوه)⁽¹⁾ إن الموضوعية تعني تجرداً ونزاهة وتجنباً لكل حكم من أحكام القيمة ما دام رجل العلم لا يواجه إلا عالماً مستقلاً عن آرائه ورغباته ومصالحه وعليه أن يفصل فيه بعيداً عما تمليه عليه تحيزاته الشخصية.

إذا كان مبدأ التكلفة التاريخية قد استند على الموضوعية حتى يظل واقفاً كما إنه استند على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد فهل افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعتبر افتراضاً موضوعياً⁽²⁾. ونحن نجيب على السؤال بلا . بل ونسأل أيضاً كيف يتولد الموضوعي من ما ارتكز في بنيانه على فرض غير موضوعي ؟ خاصة اذا نظرنا الى الفترة بعد الحرب العالمية الثانية والتي تميزت بانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد أي

(1) صلاح قنصوه ، فلسفة العلم ، دار الثقافة للنشر والتوزيع القاهرة ، 1985 ، ص162

(2) محمود السيد الناغى، مرجع سابق، ص230.

التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد ويرى الناجي أيضاً إن المحاسبين انقسموا بشأن التكلفة التاريخية الى فريقين :

1) فريق مؤيد لها وتمسك بها ولا يوافق على التضحية بها.

2) فريق يرى عدم الأخذ بها ومن أنصار هذا الفريق سبروز وادورد وهيل وسترنغ وسامنلس.

إن الفريق الأول وبرغم تحفظه و استمساكه بالتكلفة التاريخية دون تعديل يرى الآتي⁽³⁾:

أ) إمكانية إظهار التغير في الأسعار كتفسيرات تلحق بالقوائم المالية .

ب) إمكانية اتخاذ إجراءات إضافية دون التضحية بالتكلفة التاريخية ومن ذلك :

1- حجز احتياطي خاص لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثانية.

2- تعديل في مخصصات الإهلاك أو استحداث مخصص إهلاك إضافي.

يؤيد الباحث رأي الفريق المؤيد للتكلفة التاريخية كمبدأ سليم ولا غبار عليه لماذا

كل هذه التفسيرات و التعديلات في مخصصات الإهلاك وحجز الاحتياطات الخاصة

لمواجهة ارتفاع أسعار الثابتة إننا نعلم إن هدف الفريق المؤيد للتكلفة التاريخية هو

المحافظة على رأس المال من التآكل نتيجة لتطبيق التكلفة التاريخية ولكن هذا يؤثر على

حساب الدخل وبالتالي يؤثر على توزيعات الأرباح ومادام التضخم مستمراً فان هذا التأثير

يستمر عاماً بعد عام. وإذا علمنا إن المخصصات والاحتياطات يتم تكوينها بدافع من

⁽³⁾ الناجي ، مرجع سابق، ص232.

حالة عدم التأكد فإن عدم التأكد الذي استمر لفترة ستين عاما من 1945-2015م. هو
بالتأكيد تأكيد.

يتفق الباحث مع آراء نصوص التكلفة التاريخية لجمعيات المحاسبين:

- جمعية المحاسبين القانونيين بانجلترا
 - جمعية المحاسبين القانونيين باسكتلندا
 - جمعية المحاسبين والمراجعين بأمريكا
 - وغيرها من جمعيات .
- أوجه الاتفاق : إنها اتفقت على ما يلي :

- 1- وجود مشكلة تسبب فيها وجود مبدأ التكلفة التاريخية مع التغير في القوى الشرائية
لوحة النقد (التضخم) .
- 2- المطلوب إيجاد حل للمشكلة وحلول بديلة أي المعالجة .
- 3- مهما كانت طريقة المعالجة فانه يجب ظهور الأصول بقيمتها التاريخية بقائمة المركز المالي.
- 4- ضرورة فصل قيمة الإهلاك السنوي المحسوب على أساس القيمة التاريخية عن
الإهلاك المحسوب على أساس القيمة الجارية مع ظهور الإهلاك التاريخي مطروحا من
قيمة الأصل بالميزانية وظهر الثاني في بند مستقل والفرق بين قيمتين الإهلاك يمثل
احتياطي تقلبات أسعار أو مخصص استبدال أصول في الميزانية .

أوجه الاختلاف :

(1) الوقت المناسب هل هو :

- المعالجة الفورية .
- الانتظار حتى تظهر نتائج الخبرة العلمية .
- الانتظار حتى تظهر طريقة معالجة مقبولة من عامة المحاسبين .

(2) طريقة علاج المشكلة هل هي :

- حجز جزء من الأرباح في صورة احتياطات .
- حساب الإهلاك على أساس القيمة الجارية .
- استخدام الأرقام القياسية

(3) الغرض من أخذ التغير في الأسعار في الحسبان : هل هي

- تحديد عناصر التكلفة الحقيقية بدون تحديد الربح القابل للتوزيع .
- تجميع أموال لازمه لاستبدال الأصول .

آراء الاعتراف بالتكلفة التاريخية وتطبيقها على القوائم المالية :

1- إظهار أرباح أو خسائر غير حقيقية.

2- إظهار توزيعات أرباح غير حقيقية.

3- تآكل رأس المال.

4- إظهار ضرائب على الدخل غير حقيقية.

وسنخصص الفصل الرابع من هذه الدراسة لنتناول هذه الآثار بكثير من التفصيل على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

المبحث الثالث

مفهوم التغير في الأسعار

نتعرض في هذا الفصل للتغير في الأسعار من حيث أنه تغير في القيم التبادلية للسلع والخدمات وباعتبار الأسعار أحد المتغيرات الاقتصادية. ونجد أنه بالرغم من أن المحاسبة عند نشأتها انتظرت طويلاً ظهور النقود كوسيلة للتبادل ومخزن للقيمة وأداة للاتئمان وكان لظهور النقود قوة دفع هائلة على التطور المحاسبي. وقد ذكرنا ذلك عند الحديث عن التطور المحاسبي في الفصل الأول- إلا أنها أي المحاسبة افتترضت من ضمن فروضها أن القوة الشرائية لوحدة النقد ثابتة أي أنه ليس هنالك تغير في الأسعار وهذا وإن كان في الفترة الأولى من نشأة المحاسبة صحيحاً إلا أنه وبمرور الوقت أي في الفترة الطويلة غير صحيح وعدم صحة هذا الفرض يعني سقوط أحد المرتكزات الأساسية التي تركز عليها نظرية المحاسبة التاريخية وبالتأكيد هذا يؤدي إلى انهيار البنين المحاسبي التاريخي بأكمله إذ أن الفروض في المحاسبة ترتبط ببعضها البعض كما أن الفروض ترتبط بالمبادئ.

أحياناً كثيرة توصف المحاسبة بأنها لغة المال حيث أن ما يتم إثباته بالدفاتر لا يخرج أبداً عن كونه عمليات مالية فالعمليات التبادلية يتم التعبير عنها مالياً وبوحدة النقد المتداولة والمتتبع لتاريخ المحاسبة يكتشف وبصورة واضحة أنه منذ العام 1920 -وعلى وجه الخصوص- ظهرت الكثير من البحوث والدراسات المحاسبية التي تحاول إيجاد

إطار علمي سليم للمحاسبة ووضع أسس وفروض ومعايير مقبولة تعتمد عليها نظرية المحاسبة وقد لمست هذه البحوث والدراسات في جانب كبير فيها التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار.

أنه من المهم والضروري النظر إلى المحاسبة في حقيقتها كعلم والعلم هو ذلك النشاط الذي نحصل به على قدر كبير من المعرفة⁽¹⁾. كما أن العلم هو أسلوب الباحث الذي ينتهجه لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه⁽²⁾. وأيضاً العلم هو معرفة مكتسبة بناء على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم والتي يمكن ترتيبها بطريقة منطقية رشيدة⁽³⁾. وإذا كانت المحاسبة علم فإن حقائق العلم قابلة للتغيير والتعديل⁽⁴⁾. "والعلم يصح نفسه بنفسه"⁽⁵⁾. وأيضاً إذا كانت المحاسبة علم فإن التفكير العلمي ومن خلال المنهج الاستنباطي يتميز بعدد من الخصائص أهمها⁽⁶⁾:

1- التعميم.

2- إمكانية اختبار الصدق.

3- ثبات الصدق.

4- البناء النسقي.

5- الموضوعية.

(1) محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي تفسير السلوك، مكتبة النهضة العربية، 1970م، ص27.

(2) حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، 1969م، ص7.

(3) سيد الهواري، المحاسبة، مكتبة عين شمس، الطبعة الخامسة، ص19.

(4) أحمد كاظم وسعد ذكي، تدريس العلوم، دار النهضة العربية، 1974م، ص6.

(5) نفس المرجع السابق، ص23.

(6) ذكي نجيب محمود، المنطق الوضعي، مكتبة الانجلو المصرية، 1979م، ص304.

وإذا كانت البحوث والدراسات المحاسبية قد بدأت تظهر بصورة مكثفة منذ العام 1920م كما ذكرنا سابقاً فإن الفترة منذ العام 1971م وإلى يومنا هذا قد شهدت الكثير من الدراسات التي تتعلق بموضوعية المعايير المحاسبي وقد تساءل بعض الباحثين⁽¹⁾. في أمر المحاسبة "هل افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعتبر افتراضاً موضوعياً".

وجاء الرد سريعاً بما يلي: "مع نهاية الحرب العالمية الثانية بصفة خاصة بدأت القوة الشرائية لوحدة النقد في كل دول العالم في الانخفاض المستمر كنتيجة للتضخم مما جعل الاقتصاديون يطالبون المحاسبين بالتخلي عن مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي - خاصة إذا أرادوا الموضوعية في عملهم لأنه في رأيهم أن نجاح الأعمال يتوقف على صدق التقارير وصدق التقارير يتوقف على صدق المحاسبة وصدق المحاسبة يتوقف إلى حد كبير على صدق "وحدة النقد"⁽²⁾.

ويؤكد (الناغي) "أنه في مجال المحاسبة لم تحظ قضية بالدراسة والمناقشة على كافة المستويات بمثل ما حظيت به قضية التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد هذا فضلاً عن عدم الانتهاء من بحثها حتى اليوم"⁽³⁾.

ويضيف (الناغي): "وما يهمنا الإشارة إليه هو أن بعض المحاسبين بدأوا في الاستجابة للتعبير عن هذه الظاهرة (وهي التغير في الأسعار أو تغير القوة الشرائية لوحدة النقد) خروجاً عن التكلفة التاريخية".

(1) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص230.

(2) محمد نصر الهواري، دراسات في المراجعة، الجزء الأول، مكتبة غريب، القاهرة 1944، ص83.

(3) الناغي، مرجع سابق، ص231.

التغير في الأسعار:

ينقسم إلى:

أ- تغير في المستوى العام للأسعار

والذي ينشأ عادة عن عدم التوازن بين الطلب الكلي للسلع والخدمات والمعروض الكلي منها.

ب- تغير في المستوى الخاص للأسعار

وهو الذي يحدث في سلعة أو عدد من السلع نتيجة لظروف تتعلق بإنتاج أو تسويق هذه السلعة.

ج- تغير نسبي في الأسعار

وهو يعكس التغير في هيكل الأسعار أو التغير في سعر سلعة واحدة بالنسبة لأسعار جميع السلع والخدمات في اقتصاد معين بمعنى أنه إذا زادت كل الأسعار للسلع بنسبة 20%

وزاد سعر السلعة (س) بمقدار 30% فإن الزيادة في سعر هذه السلعة يكون 10%.

وبالتالي فإنه يمكن القول بأن التغير العام في الأسعار ينتج عن فقدان النقود كجزء من

قوتها الشرائية وأن التغير الخاص في الأسعار ينتج عن قوى العرض والطلب والتغيرات

التكنولوجية.

أسباب التغير في الأسعار:

التغير في الأسعار ظاهرة مركبة تنتج عن:

1- التغير في سوق التعامل الناتج من الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع.

2- إضافة منافع معينة على السلعة.

3- الظروف الاقتصادية كالتضخم.

ومن هذا يتضح أن التضخم هو أحد الأسباب المؤدية إلى التغير في الأسعار ولا جدال في أنه من أهم الأسباب.

وبشير عابدين إلى أسباب التغير في الأسعار بالآتي⁽¹⁾:

1- التغير في الأسعار الناتج عن انتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع أو بالعكس

ويتعبير آخر الانتقال من سوق عوامل الإنتاج إلى سوق المنتجات.

2- التغير في الأسعار الناتج عن القيمة المضافة الجديدة التي يقدمها المنتج (البائع) إلى

المشتري (المستهلك).

3- التغير في الأسعار الناتج عن تغير في الظروف الاقتصادية أو القانونية أو

الاجتماعية عموماً ويقصد به تغير الظروف البيئية المحيطة الذي يؤدي إلى تغير سعر

(1) أحمد خضر عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القائم المالية في ظل ظروف التضخم، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، نوفمبر 2011، ص202

الأصل في نفس السوق ويأتي هذا التغير نتيجة اتجاهات تضخمية أو انكماشية في الاسواق الاقتصادية.

كيفية قياس التغير في الأسعار (التضخم):

يتم ذلك عن طريق استخدام الأرقام القياسية حيث أن الرقم القياسي هو متوسط مرجح للعلاقة بين النقود ومجموعة من السلع والخدمات وتعتبر عملية إعداد الأرقام القياسية من الأمور الصعبة حيث تتطلب استخدام الحكم الشخصي بدرجة كبيرة في تجميع وتقييم البيانات المطلوبة وهذه الأرقام القياسية تتوفر بأنواعها المختلفة وتتضمن:

أ- الرقم القياسي لأسعار التجزئة للسلع الاستهلاكية.

ب- الرقم القياسي لأسعار الجملة.

ج- معادلة السعر الضمني الإجمالي (الناج القومي).

وأكثر الأرقام القياسية استخداماً يجد قبولاً عاماً هو الرقم القياسي لأسعار التجزئة (التغير في أسعار التجزئة ويتم إعداده على أساس شهري).

لقد ذكرنا فيما سبق أن التضخم هو أحد أهم ثلاثة أسباب أدت وتؤدي إلى التغير في الأسعار ولذلك فإنه من الضروري أن نتناول التضخم كظاهرة اقتصادية ببعض التفصيل.

تعريف التضخم

1- التضخم هو الارتفاع في أسعار البضائع المباعة والخدمات المقدمة أو النقص

التدرجي في القوة الشرائية للنقود.

The inflation may be defined as an increase of prices for the goods sold and services rendered or a decrease in the purchasing power of the currency⁽¹⁾.

2- التضخم هو الارتفاع في المستوى العام للأسعار من فترة إلى أخرى وينعكس عنه آثار تلمس كل مستويات الدولة فعلى مستوى المستهلكين يؤثر التضخم على قدراتهم الشرائية مما ينعكس سلباً على مستوى معيشتهم وبالمثل الشركات الصناعية حيث ترتفع أسعار المواد الخام كذلك على مستوى الدولة حيث تنخفض القوة الشرائية لعمالتها أمام العملات الأخرى⁽²⁾.

3- التضخم هو ارتفاع في الدخل النقدية للأفراد ارتفاعاً غير عادل⁽³⁾.

4- التضخم هو زيادة الطلب الفعال على الموارد المتوفرة في الاقتصاد الوطني⁽⁴⁾.

5- التضخم هو الارتفاع المستمر والملموس في المستوى العام للسعار في دولة ما⁽⁵⁾. ويعرف أغلب الاقتصاديين التضخم بأنه ارتفاع مستمر في مستوى الأسعار الناتج عن زيادة كمية النقود بمعدل أسرع من معدل نمو الناتج الحقيقي.

أنواع التضخم:

حدد الاقتصاديون أنواع التضخم في الآتي:

⁽¹⁾Meigs, R. Inflation is a greatest challenge to accounting and Economy, 8th ed, me- grow- hill, inc, u.s.h, 1989

⁽²⁾ ولاء محمد عبد العليم، المحاسبة عن التضخم، جامعة قناة السويس، 2011م، ص3.

⁽³⁾ عناية غازي حسين، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000م، ص34.

⁽⁴⁾ جربوع يوسف، النظرية المحاسبية، بدون دار نشر، فلسطين 2001م، ص267.

⁽⁵⁾ الرفاعي خالد، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار وائل للنشر، عمان، 2000م، ص249.

- 1- تضخم الاسعار: أي الارتفاع المفرط في الأسعار بصورة غير عادية.
- 2- تضخم الدخل: أي ارتفاع الدخل النقدية مثل تضخم الأجور وتضخم الأرباح.
- 3- تضخم سحب الطلب: الطلب الكلي على السلع والخدمات أكبر من المعروض منها.
- 4- تضخم التكاليف: أي ارتفاع التكاليف بسبب ارتفاع أسعار عوامل الإنتاج في الاسواق (أسواق السلع والخدمات).
- 5- التضخم النقدي: أي الإفراط في إصدار العملة النقدية وهذا يعني الزيادة الكبيرة والمستمرة في النقود المتداولة في الأسواق.
- 6- تضخم الائتمان المصرفي: أي التضخم في الائتمان.
- 7- التضخم المستورد: $\frac{\text{قيمة الواردات}}{\text{قيمة الناتج القومي}} \times \text{التضخم العالمي}$

حالات التضخم⁽¹⁾:

يمكن تصنيف حالات التضخم إلى أربعة حالات هي:

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

(1) جمال جويدان الجميل، دراسات في الأسواق المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2002م، ص237.

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

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

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

5- التضخم المشترك:

وهذا النوع من التضخم ينشأ نتيجة سحب الطلب وتضخم التكاليف سويا بدون تغير في حجم النقود المتداولة بدون تغير في حجم الإنتاج وأن يتوافق ذلك مع زيادة في تكاليف عناصر الإنتاج مثل المواد والأجور والمصروفات الصناعية الأخرى.

6- ظاهرة التضخم الركودي:

يعرف "حاتم"⁽¹⁾ هذا النوع من التضخم بأنه وجود التضخم جنبا إلى جنب مع البطالة. وقد ظهر التضخم الركودي في سبعينات القرن الماضي بسبب ظهور بعض المتغيرات الجديدة في الاقتصاد العالمي وقد حدث ذلك بسبب ارتفاع أسعار البترول في ذلك الوقت وقد ظهرت ظاهرة التضخم الركودي قبل ذلك في الدول الرأسمالية الصناعية

(1) حاتم سامي عفيفي، دراسات في الاقتصاد الدولي، الدار المصرية اللبنانية، ط5، القاهرة، 2000، ص261.

في غرب أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان وذلك في الفترة من 1945-1970 وبعد ربع قرن من الازدهار الاقتصادي وقد كان ذلك بسبب الحرب العالمية الثانية.

أسباب ظاهرة التضخم:

تحدد "ولاء"⁽¹⁾ هذه الأسباب فيما يلي:

1- طباعة النقود بصورة زائدة فأحياناً يقوم البنك المركزي بطباعة النقود في محاولة لزيادة الطلب في الاقتصاد وللأسف فإن هذه الزيادة في عرض النقود من شأنها أن تؤدي إلى التضخم وضعف قيمة العملة.

2- زيادة كمية النقود المتاحة عن كمية السلع والخدمات المعروضة.

3- وجود عجز في ميزان المدفوعات للدولة نتيجة لزيادة قيمة الواردات عن قيمة الصادرات.

4- حجم الاستثمارات الخارجية وعائداتها لكل دولة.

5- التضخم قد يكون مستورداً من دولة أخرى مصدرة. أما "السعدي"⁽²⁾ فيحدد أسباب

ظاهرة التضخم في الآتي:

1- زيادة الطلب على العرض.

2- ارتفاع تكلفة الإنتاج وهو ما يسمى بتضخم التكاليف.

3- زيادة عرض أو إصدار النقد

(1) ولاء محمد عبد العليم، مرجع سابق، ص6.

(2) إبراهيم خليل السعدي، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2011، ص209.

مقاييس معدلات التضخم:

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

وهناك معادلة يتم بها حساب التضخم أو قياسه وهي⁽¹⁾:

$$\text{معدل التضخم} = \frac{\text{المستوى العام للأسعار في سنة ما} - \text{المستوى في السنة السابقة}}{\text{المستوى العام للأسعار في السنة السابقة} \times 100}$$

"تقوم علي حساب مستوى عام للأسعار بإعطاء وزن ترجيحي لكل سلعة حسب أهميتها بالنسبة لميزانية الأسرة بما يسمى بمسح إنفاق الأسرة وفي العامة يتم إعداد ما يسمى برقم قياسي موحد لمتوسط أسعار السلع والخدمات في بلد ما وذلك وفقاً إما لأسعار المستهلكين أو لأسعار المنتجين"⁽²⁾.

وهناك ثلاثة مقاييس شائعة لقياس التضخم وهي⁽³⁾:

- 1- الرقم القياسي لأسعار المستهلك.
- 2- الرقم القياسي.
- 3- الرقم القياسي لأسعار المنتج.

(1) الرفاعي، مرجع سابق، 2000م، ص249.

(2) فايز إبراهيم الحبيب، مبادئ الاقتصاد الكلي، بدون دار نشر، السعودية، 1994م، ص83.

(3) حمدي أحمد العتاتي، مقدمة في الاقتصاد الكلي، الدار المصرية اللبنانية، مصر 1995م، ص61.

ملخص الفصل الثاني:

يرى الباحث أنه من المهم القول بأن القوائم المالية يتم إعدادها اعتماداً على

نموذج محاسبي قائم على مفهومين وهما:

المفهوم الأول: أن هنالك تكلفة مبدولة في أنشطة المشروع كمشروع استثماري وأنها قابلة للاسترداد وتحقيق عائد (ربح) من بذل هذه التكلفة أو ما يسمى بالمخاطرة.

المفهوم الثاني: المحافظة على الأموال المستثمرة (رأس المال) وهذا مشتق من المفهوم الأول وهو مفهوم استرداد التكلفة المبدولة أو التكلفة المضحية بها. إعداد القوائم المالية اعتماداً على هذين المفهومين وحسب المفاهيم والفروض والمبادئ المتعارف عليها يخدم أطراف كثيرة داخل وخارج المشروع تستفيد من المعلومات التي تشملها القوائم المالية.

يرى الباحث أنه من المهم أيضاً القول بأن هنالك علاقة ترابطية بين القوائم المالية

(قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) وهذا الترابط تفصح عنه عناصرهما.

يرى الباحث أن الواقع المحاسبي بالنسبة لمشكلة التكلفة التاريخية تكمن في:

1- منذ ما يقرب من السبعين عاماً ومازالت مشكلة التكلفة قائمه وتستخدم هذه التكلفة في

قياس قيم الأصول الثابته في معظم المشروعات بغض النظر عن التغير في الأسعار

كحالة مستمرة وحتى اليوم.

2- اقتصر الأمر على عشرات بل مئات من الدراسات والبحوث تتعرض للمشكلة وتطرح

أو تقترح حلولاً لها.

3- الجمعيات العلمية المحاسبية وعلى رأسها لجنة المعايير المحاسبية رأت إن يظل مبدأ التكلفة التاريخية قائماً. مع إجراء تعديلات منفصلة من خلال هذا العرض والدراسة والتحليل للتكلفة التاريخية وفي ظل التغير في الأسعار، فإن الباحث يرى إن هنالك وجود مستمر لمشكلة وهذه المشكلة هي مشكلة الدراسة نفسه والتي من خلال افتراض وجودها ثم اشتقاق فروض الدراسة والدليل على وجود المشكلة واضح وهو إن كل الجمعيات واللجان المحاسبية أقرت بضرورة وجود تعديلات سواء كانت هذه التعديلات تكلفة تاريخية معدلة أو غيرها.

يرى الباحث أنه من المهم والضروري النظر إلى المحاسبة في حقيقتها كعلم والعلم هو ذلك النشاط الذي نحصل به على قدر كبير من المعرفة. كما أن العلم هو أسلوب الباحث الذي ينتهجه لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه. وأيضاً العلم هو معرفة مكتسبة بناء على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم والتي يمكن ترتيبها بطريقة منطقية رشيدة. وإذا كانت المحاسبة علم فإن حقائق العلم قابلة للتغيير والتعديل. "والعلم يصح نفسه بنفسه، وكانت البحوث والدراسات المحاسبية قد بدأت تظهر بصورة مكثفة منذ العام 1920م، "مع نهاية الحرب العالمية الثانية بصفة خاصة بدأت القوة الشرائية لوحدة النقد في كل دول العالم في الانخفاض المستمر كنتيجة للتضخم مما جعل الاقتصاديون يطالبون المحاسبين بالتخلي عن مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي- خاصة إذا أرادوا الموضوعية في عملهم لأنه في رأيهم أن نجاح الأعمال يتوقف على صدق التقارير وصدق التقارير يتوقف على صدق المحاسبة وصدق المحاسبة يتوقف إلى حد كبير على صدق "وحدة النقد".

الفصل الثالث

الاطار النظري للصناعة في السودان

المبحث الأول: مفهوم ونشأة وتطور الصناعة في السودان

المبحث الثاني: التطور الصناعي في السودان

المبحث الثالث: مشكلات الصناعة في السودان

المبحث الاول

مفهوم ونشأة وتطور الصناعة في السودان

إشتهر السودان بتعدد الأنشطة الاقتصادية منذ زمن بعيد خاصة التجارة و الزراعة بل حتى الصناعة قد عرف الطريق إليها في أيام الدولة المروية، إلا أن هذه الخلفية ستتناول النشاط الاقتصادي في الدولة السودانية الحديثة، وأقصد بذلك الدولة التي نشأت وتأسست على أيدي الأتراك بقيادة محمد علي باشا بعد غزوه للسودان في عام 1821م. حيث أن الفضل في تأسيس دولة السودان بشكلها الحالي يعود إلى الإدارة التركية وبالتالي ينحصر حديثنا في الأنشطة الاقتصادية في فترة الحكم التركي المصري للسودان وفترة الدولة المهديّة وفترة الحكم الثنائي. بالتركيز على سمات الأنشطة الاقتصادية خلال هذه الفترة.

والواقع أن التطورات الاقتصادية العالمية وقتها قد كانت سبباً غير مباشر في تأسيس الدولة السودانية، حيث بروز نجم الرأسمالية آنذاك في أوروبا نتيجة للتطور في مجال الصناعة و فيما ما عرف بالثورة الصناعية و التي بلغت درجة من العظمة في أوائل القرن التاسع عشر و أصبح التنافس الاقتصادي من الدوافع المهمة في تحريك عجلة الأحداث داخل و خارج القارة الأوروبية، في هذا الوقت تحرك محمد علي باشا و نفذ مخطته الرامي للسيطرة على بلاد السودان بدافع اقتصادي كبير.

أما الوضع في السودان عشية الغزو التركي - المصري فنجد أن أكبر تنظيمين

سياسيين هما دولة الفونج في سنار ومملكة الفور في دارفور و كانت العلاقة بينهما و مصر خاصة التجارية قائمة حيث التبادل المشترك من أهم الأنشطة الاقتصادية .وكانت من أهم البضائع التي تصدر إلى مصر من بلاد السودان، الرقيق، والجمال والعاج وريش النعام والذهب، أما البضائع التي كانت ترد من مصر إلى بلاد السودان فقد تمثلت في الملابس والأدوات المعدنية، العطور، البهارات والخرز، و الآلات الحربية⁽¹⁾.

وقد أخذت الأوضاع التجارية في مملكتي السودان وقتها تتدهور خاصة بعد الضعف الذي حل بمملكة سنار في آخر أيامها.

الإقتصاد والصناعة في فترة الحكم التركي :

نجد أن هنالك دراسات تاريخية عديدة قد تناولت أسباب الغزو التركي - المصري للسودان وتوصلت إلى أسباب عديدة ومختلفة ولكن الملاحظ أن كل هذه الدراسات لم تذكر الأسباب الاقتصادية التي دفعت محمد علي باشا لغزو السودان، لتحقيق طموحه السياسي في تأسيس دولة قوية .

وبعد إتمام مراحل الغزو شرعت الإدارة التركية في السودان في استغلال موارد البلاد المادية والبشرية⁽²⁾ حيث كان من أهداف محمد علي باشا تأسيس جيش قوي وكان مهتم بالجنود السودانيين لتأسيس هذا الجيش، لذلك ما أن انتهى من عملية الغزو حتى شرع في إرسال الحملات العسكرية ضد القبائل الزنجية لاسترقاقهم حيث بدأ إسماعيل

(1) محمد سعيد القدال، تاريخ السودان الحديث (1820 - 1955م) الطبعة الثانية، مرآز عبد الكريم ميرغني، الخرطوم، السودان 2002م.

(2) محمد سعيد القدال - تاريخ السودان الحديث - مرجع سابق، ص 25.

باشا في إرسال الحملات لمنطقة جنوب النيل الأزرق و تلى ذلك إرسال محمد علي باشا لأبنة إبراهيم ليشرف على تلك الحملات وتوالت هذه الحملات في عهد الحكمدار خورشيد باشا .وقد أعطى نشاط الإدارة التركية هذا دفعة قوية لازدهار تجارة الرق في البلاد⁽¹⁾ .

غير أن تجارة الرقيق ومحاولات محمد علي باشا وإدارته لجميع الرقيق قد واجهت مشكلات عديدة أدت في نهاية الأمر إلى فشل الإدارة التركية في الاستفادة من الموارد البشرية حيث وجدت حملات صيد الرقيق مقاومة كبيرة من القبائل الزنجية وفضل بعضهم الموت على الأسر في حملات صيد الرقيق وحتى العدد الذي تحصلت عليه الإدارة التركية تعرض لهجمات القبائل وهم في طريقهم إلى مصر ومات بعضهم بسبب الأمراض وحتى الذين تمكنت الإدارة التركية من إيصالهم إلى مصر فشلوا في مهنة الجندي في مصر لاختلاف المناخ والبيئة .وقد خلفت حملات صيد الرقيق عن طريق النهب آثار سلبية، حيث أدت إلى إضعاف القوى البشرية من جراء الأسر أو الموت في المعارك أو الهرب، مما أضعف النشاط الزراعي .ولكن هذه التجارة أخذت تضعف بعد المحاربة التي وجدتها من المجتمع العالمي والإدارة التركية من بعد ذلك وحل محلها الاتجار في البضائع الأخرى .غير أن الأنشطة الأخرى قد وجدت نصيبها وكان الأوفر، حيث كان الذهب من أهم الموارد التي سعت الإدارة التركية للحصول عليها، و كانت مصر في حاجة ملحة لتوفير المال لسد نفقات الحملة وتمويل المشاريع الطموحة التي شرع محمد

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق، ص 32.

علي باشا في تنفيذها في مصر وقتذاك⁽¹⁾ من أول ما قامت به الإدارة التركية في السودان أن فرضت الضرائب ونقبت عن الذهب في فازوغلي، وقد عبر محمد علي باشا عن حاجته إلى الذهب قائلاً "إذا ما رجعت من فازوغلي بمركب محمل بالذهب فسوف أقضي على كل منازعاتي وفق رغباتي دون معونة أحد لأنه إذا وجد المال لا يعدم الإنسان الأصدقاء والجيش التي تسهل الاتفاق".

كان مع حملة إسماعيل باشا عدد من الخبراء في التعدين وتفجير الألغام غير أن المحاولات قد باءت بالفشل لعدم وجود الاستقرار في تلك الفترة وقد واصل الحكمدار خورشيد باشا فيما بعد حيث قام بإرسال بعثتين إلى جبال بني شنقول يدعمهما خبراء من أوروبا وأمر بإعداد عدد عشر ألف عامل وكتب إلى مديري المديرية لتوفير المال اللازم لذلك، ثم قام محمد علي باشا بزيارة السودان للوقوف على العمل بنفسه في عام 1838 م وقام ببعث مئات خبراء التعدين والعمال والكتبة والأطباء إلى جانب المعدات اللازمة للتنقيب وقضى حوالي خمسة شهور في السودان كان معظمها في منطقة فازوغلي حيث أقام معسكره في منطقة خور الذهب وأقام هناك المباني اللازمة لأشغال المعدن وأمر بأن يكون العمل بالآلات الميكانيكية وفقاً لتقارير المهندسين وقد ترك خلفه عندما غادر السودان عشرين مهندساً⁽²⁾ كانوا يتقاضون مرتبات كبيرة. ولمساعدة هؤلاء المهندسين في أشغال التعدين حث محمد علي باشا شيوخ جبل فازوغلي على إحضار 1500 أسره

(1) محمد سعيد القفال - تاريخ السودان الحديث - مرجع سابق

(2) حسن أحمد إبراهيم . رحلة محمد علي باشا إلى السودان، الطبعة الأولى، معهد الدراسات الأفريقية والآسيوية، الخرطوم، السودان 1980 م، ص15

وإسكانهم و وعدهم بمكافآت و بصرف كسوة لكل واحد منهم سنويًا علاوة على المقدار المقرر من الذرة" تسعة أرباع سنويًا و يذكر التقرير الذي كتب عن زيارة محمد علي باشا للسودان أن الباشا قد أبدى الاهتمام أيضًا بالتقريب عن الحديد في كردفان إذ أرسل من الخرطوم في طريق عودته إلى مصر مهندسًا فرنسيًا يدعي لامبرت إلى إقليم كردفان ليقرر أن كان من الممكن شق ترعة من النيل إلى كردفان توطئة لتشغيل وإدارة معدن الحديد على الوجه المطلوب⁽¹⁾.

و بجانب ذلك فقد سعي محمد علي إلى تطوير الزراعة حيث أمر بتدريب الأهالي على طرق الزراعة الحديثة وأن يُعطوا كل ما يطلبونه عن طريق السلفية وأن يُدربوا على أصول الزراعة والفلاحة وأمر بأخذ نفرين من كل شيخ قبيلة لتعليمهم طرق الزراعة، وشجع على تذوق منافع الزراعة و كان يهدف من وراء ذلك إلى تطوير زراعة النيلة والقطن في السودان وقصب السكر.

وقد إهتم محمد علي باشا بزراعة الأفيون والنيلة بالسودان و وجه بالاهتمام بذلك وكان المحصولان من المحاصيل التي أدخلت زراعتها في مصر في عهده و قد وجه بزراعتها بالسودان وكان يأمل أن تنجح لما تدر عليه من عائد وفير خاصة أن السودان تتوفر به الأراضي الصالحة للزراعة و المياه⁽²⁾.

(1) حسن أحمد إبراهيم . رحلة محمد علي باشا إلى السودان، الطبعة الأولى، معهد الدراسات الأفريقية والآسيوية، الخرطوم، السودان 1980 م، ص17
(2) مكي شبكية، تاريخ شعوب وادي النيل ، ص 26

غير أن مجهودات الأتراك لإستغلال الذهب في السودان قد فشلت لأسباب عديدة كان من أهمها أن المعادن لم تكن متوفرة بتلك الكميات التي إرتسمت في خيال حكام مصر. إضافة إلى أن طرق التعدين التي أتبعت أتسمت في المراحل الأولى بالتخلف، وحتى عندما أستخدمت الآلات الحديثة كانت أكبر من المعدن المتوفر. كما أن الخزنة المصرية كانت ضعيفة بحيث لا تستطيع أن توفر الدعم اللازم لمواصلة مجهودات التنقيب، هذا بالإضافة إلى الطقس غير الملائم والذي لم يساعد على بقاء خبراء التعدين الأجانب في مناطق التعدين طويلاً⁽¹⁾.

أما الثروة الحيوانية فقد كانت البلاد تتميز بتعدد أنواع الحيوانات من أبقار وضأن وماعز وجمال مما جعل هذه الثروات هدفاً لأطماع الأتراك وقد أتبعوا ثلاث طرق للحصول على الماشية. كانت الطريقة الأولى عن طريق الغارات والنهب والسلب وقد عانت القبائل من غارات الأتراك وأحدثت هذه الغارات خلا كبيراً في التركيب الاجتماعي وأدت أحياناً كثيرة إلى تدمير هذه المجتمعات الرعوية و ثروتها. أما الطريقة الثانية فقد كانت عن طريق الشراء، غير أن الحكومة كانت هي التي تقوم بتحديد الاسعار مما يمنع الأهالي من الاستفادة من بيع مواشيمهم لأن أسعار الإدارة التركية غالباً ما تكون زهيدة. الطريقة الثالثة كانت عن طريق أخذ الضرائب من الاهالي عينياً في شكل ماشية بدلا عن أخذها نقداً وذلك بسبب عدم توفر النقد اللازم لتداوله بين الاهالي وندرته.

(1) محمد سعيد القدال - تاريخ السودان الحديث - مرجع سابق ص 98

وقد حصلت الإدارة التركية في السودان على عدد كبير من الماشية إلا أنهم لم يستفيدوا منها كما كانوا يخططون ولعل السبب في ذلك يعود لتعرض الماشية إلى الأمراض في رحلتها الطويلة من السودان إلى مصر وكذلك كانت تعاني من قلة العلف والعناية الطبية⁽¹⁾.

كذلك إهتمت الحكومة بإستيراد الجلود من السودان وكانت المشكلة الأولى هي عدم معرفة الاهالي بكيفية تمليح و دباغة الجلود مع قلة الملح .وقد طلب محمد علي إرسال حوالي أربعين إلى خمسين ألف قطعة سنويا، و كذلك إهتمت الإدارة التركية بالصوف. بالإضافة إلى ذلك فقد إهتم الاتراك بكافة البضائع السودانية التجارية المتمثلة في سن الفيل و ريش النعام و الصمغ العربي .وقد وجد الأخير إهتمامًا كبيرًا حيث أتخذت الحكومة التركية إجراءات عديدة من أجل تسهيل عملية جمع الصمغ وترحيله إلى مصر، حيث عينت اثنين من موظفيها في كل من سنار والأبيض من أجل جمعه وموظفين آخرين للإشراف على ترحيله إلى مصر .و وجدت التقارير التي كانت تُرسل للقاهرة عن تجارة الصمغ في السودان الإهتمام من محمد علي باشا، وكانت الحكومة هي التي تحدد أسعار الشراء.

و لم تهمل الإدارة التركية البضائع الأخرى المتمثلة في سن الفيل وريش النعام والتمر الهندي والسمنكه والاختشاب مثل الأبنوس لأنه كان مطلوب في الأسواق الأوروبية

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 100

حيث دخل بعض هذه البضائع في الصناعة الكمالية خاصة الأبنوس وسن الفيل وريش النعام. وعلى الرغم من أن هذه البضائع كانت تصل إلى الأسواق الأوربية وكانت ذات مردود إقتصادي كبير، إلا أن المنتج في السودان لم ينوبه منها شئ يذكر و هو وضع غير سليم و غير مشجع للمنتج للإجتهد في جمع هذه البضائع وعرضها في الأسواق المحلية، والواقع أن الفساد الإداري الكبير الذي صاحب الإدارة التركية في السودان كان السبب الأساسي في ضعف النشاط الاقتصادي في البلاد في تلك الفترة، حيث كانت طرق جمع هذه الموارد عنيفة ومدمرة⁽¹⁾ مما دفع معظم القبائل إلى الهروب من مناطقها و الابتعاد عن مزاوله المهن التي كانت تحترفها فكان لذلك أثر و مردود في نمو الإقتصاد السوداني على الرغم من ملامسته للسوق الأوربية والعالمية وقتها.

أما الزراعة فقد وجدت إهتمامًا كبيرًا من محمد علي خاصة بعد فشل محاولات التعدين الأول في بني شنقول و فازوغي و قد حاول مواصلة الثورة الزراعية التي بدأها في مصر و وجه بالإهتمام بالزراعة و جلب معه عدد من المهندسين و منح كل واحد منهم مائة فدان على أن يتولوا تدريب الشعب على أصول الزراعة والفلاحة وأمر بأخذ نفرين من كل شيخ قبيلة وإحاقهما بمعية مهندس توطئة لتعلم الزراعة الفنية و حذق أصولها أولاً، ثم قيامهم بعد ذلك بزراعة الأرض وحصدها على حسابهم الخاص⁽²⁾. و وجه بأن يعطوا الاهالي كل ما يطلبونه عن طريق السلفية، وألا يؤخذ مال من أي فرد في

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 102

(2) حسن أحمد إبراهيم ، رحلة محمد علي باشا إلى السودان مرجع سابق، ص52

خلال السنوات التي ستحدد بحسب ما يُقرر في مصر لسداد مبلغ السلفية، و أن تكتفي الإدارة بعد إنقضاء السنوات التي ستحدد بأخذ العشر فقط كضريبة. و حاول الاتراك تطوير الزراعة عن طريق التدريب وإستخدام الآلات مثل المحراث الحديدي و حاولوا إدخال بعض المحاصيل النقدية وكان إدخال تلك المحاصيل لسد حاجة مصر والسوق الخارجية.

أحدثت هذه المحاصيل تغييرًا كبيرًا حيث كان طابع الزراعة التقليدية من محاصيل غذائية للمعيشة قد تغير إلى زراعة محاصيل نقدية من أجل السوق في الخارج، وقد وجد هذا النوع من المحاصيل النقدية مقاومة من قبل المزارعين لأنه كان يعني فقدانهم لمحاصيلهم الغذائية.

ويمكن القول أن الزراعة قد وجدت حظًا من العناية و أُدخلت أساليب جديدة و محاصيل جديدة و إزدهرت زراعة القطن في البلاد نتيجة لإرتباطها بالسوق الخارجية، غير أن الفساد الإداري و الضرائب الباهظة أدت إلى تدهور الزراعة و خراب الكثير من الأراضي الزراعية و السواقي لهروب أهلها من دفع الضرائب⁽¹⁾.

أما التجارة فقد كانت قائمة بين مصر و السودان قبل الإدارة التركية منذ أزمنة بعيدة وقد سعى الأتراك إلى تطويرها بغرض الاستفادة من موارد البلاد المختلفة غير أن حركة التجارة قد ارتبطت بحركة المواصلات لأن تطور التجارة مرهون بطرق النقل و المواصلات. و قد سعت الإدارة التركية إلى تطوير الطرق في السودان، فشهد السودان في العهد التركي دخول البواخر النيلية غير أن الشلالات اعاقت حركة الملاحة النيلية، و

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 107

شهد عام 1863 م قيام شركة ملاحه بحرية مصرية عُرفت بإسم العزيزية المصرية و بدأت تسيير رحلات منتظمة بين السويس وسواكن، و حاول الاتراك بناء خط سكة حديد بين الخرطوم و سواكن غير أن هذا المشروع توقف للعجز المالي .كما أنشأ الأتراك خطوط تلغراف واسعة شيدها شركة سمنز الألمانية⁽¹⁾. ربطت هذه الشبكة عواصم المديريات، و مع كل ذلك فقد وقع عائق نقل البضائع على القبائل خاصة الحدودية.

رغم ذلك فقد شهدت الأسواق الداخلية، خاصة في المدن الكبيرة مثل العاصمة الخرطوم، حركة تجارية نشطة لم يعيقها إلا قلة العملة المتداولة و إختلاف أنواعها خاصة العملات الصغيرة الضرورية للتبادل التجاري مما دفع بالحكومة إلى إرغام الناس في بعض الأحيان على قبول نقودها المعدنية مقابل بضائعهم، و بقيت بعض المناطق تتعامل بالمقايضة و أرتبط السوق المحلي السوداني وقتذاك بالسوق الرأسمالي العالمي غير أن هذا الإرتباط قد إفتقر إلى التكافؤ حيث تكشفت للتجار الأجانب قدرات السودان الاقتصادية و الأسعار الزهيدة لمحصولاته الزراعية.

أدت تلك السياسات إلى إزدياد نشاط التجار المحليين " الجلابة " و برزوا إلى السطح كقوى إقتصادية وإجتماعية لعبت دور هام في تطورات الاحداث في تاريخ السودان لاحقاً، و قد تأثروا بسياسة الإحتكار التي مارستها الإدارة التركية مما قلص من مقدراتهم

⁽¹⁾ محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 112

التجارية، و قد لعبت الضرائب دورًا كبيرًا في إرباك الحركة الاقتصادية في البلاد لضخامتها نتيجة للفساد الإداري⁽¹⁾.

أما الصناعة في فترة الإدارة التركية فلم تشهد تطورًا ملموسًا و ربما يعود ذلك إلى طبيعة الإستعمار التركي المصري الذي إهتم بنهب أكبر قدر من الموارد في شكل مواد أولية، وإفتقار الإدارة التركية لرأس المال اللازم لإنشاء صناعات ثقيلة وعدم وجود قاعدة صناعية حتى في مصر، وحتى الصناعات اليدوية الخفيفة التي تعتمد على المهارة اليدوية لم يسهم الأتراك في تطويرها. وإقتصر الأمر على إدخال بعض الصناعات اليدوية المرتبطة بحاجة مصر مثل دباغة الجلود حيث أدخل عليها الأتراك بعض الأساليب العلمية و أدخلت معامل النيله حيث تم إنشاء ثلاثة منها عام 1826 م.

كذلك نشأت صناعات أخرى مثل الصابون و السجائر و لكنها كانت محدودة، أما الصناعات اليدوية التي كانت موجودة قبل العهد التركي فقد ظلت قائمة. ويمكن أن نختم الحديث عن الإقتصاد السوداني في فترة الإدارة التركية أنه كان يعاني من مشكلات عديدة على رأسها النظام الإستعماري الذي قامت تحت رعايته الدولة الناشئة والذي كانت سياسته الإقتصادية قائمة على إستغلال موارد البلاد المختلفة. لذلك نشأ الإقتصاد السوداني عليًا متجاذبًا بين التجارة والزراعة، و لم تجد الصناعة إهتمامًا كبيرًا من الإدارة الاستعمارية.

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 114

الصناعة والاقتصاد في دولة المهديّة:

لطبيعة الدولة المهديّة نجد أن الاقتصاد السوداني في فترتها كان محصوراً في الزراعة التي كانت تشكل مصدر للغذاء والتجارة، أما الصناعة فلم تجد أي إهتمام إلا في نطاق ضيق جداً. وقد إعتمدت خزانة الدولة على عائدات الزراعة والتجارة في الأسواق الداخلية والخارجية و حتى هذه الاخيرة فقد شهدت تدهوراً كبيراً مقارنة بفترة الأتراك نتيجة لسياسة الدولة القائمة على مناصبة العداء لدول الجوار بإعتبارها دياراً لأهل الكفرو يجب الانقضاء عليها لتحرير العباد و نشر الدعوة المهديّة مما دهور حركة إنسياب التجارة إلى الخارج. أما المصدر الأخير فقد تمثل في الضرائب التي كانت تؤخذ من أتباع الدولة، ومصادرة ممتلكات الإدارة التركية بعد تحرير مدينة الخرطوم.

وجدت الزراعة إهتماماً من الدولة المهديّة لأنها المصدر الأول للمعيشة و قد حدث تدهور كبير في الزراعة خاصة في أيام حروب المهديّة. ومن أجل إعادة الأمور إلى نصابها إهتم الإمام المهدي بمسألة الأراضي خاصة الزراعية في البلاد ونظر في الكثير من الشكاوي المقدمة من البعض حول ملكيتهم لأراضي كانت الإدارة التركية قد إنتزعتها منهم، أو هجروها نتيجة للضرائب الباهظة التي فرضتها عليهم الإدارة التركية. و قد كانت من أولى المشكلات التي واجهت دولة المهديّة فض النزاع في الأراضي الزراعية، وأعتمد المهدي في مجهوداته لحل هذه النزاعات على سلطته الدينية حيث كانت فلسفته أن الأرض ملك لله⁽¹⁾.

(1) محمد ابراهيم ابوسليم ، الارض في المهديّة ص 13

سلكت الدولة المهدية لتنفيذ سياستها الخاصة بالأرض مسلكين: الأول بيت المال، والثاني التهجير. حيث تولى بيت المال تنفيذ سياسة الدولة المهدية في نظام الأرض باعتبار أن الأرض ثروة، وبيت المال هو أداة الدولة المالية. و أستولت الإدارة المهدية على الأرض التي كانت تحت سيطرة الإدارة التركية باعتبارها غنيمة أو فئ، وقد أعطيت تلك الأراضي في بعض الحالات للجهادية و عامة الانصار دون مقابل ليستفيدوا منها في معاشهم⁽¹⁾. ثم كانت حركة التهجير حيث أجبر الخليفة بعضًا من قبائل البقارة على الهجرة إلى امدرمان على رأسهم قبيلة التعايشة وهي التي ينتمي إليها، و هذا الوضع الجديد فرض سياسة جديدة في مسألة الأرض حيث عمل الخليفة على إيجاد أراضي لهذه المجموعات الجديدة الوافدة مما ولد إحتكاكات مع السكان المحليين، و أصبحت بالتالي الأراضي الزراعية محل نزاع لأنها شكلت مصدر من مصادر الرزق في تلك الأيام. ونتيجة لأن الأراضي في الجزيرة شاسعة ولم تكن كلها مملوكة كان أمر الأراضي في الجزيرة أكثر يسرًا لأنها كانت تكفي الجميع. أما في شمال السودان فقد كان العكس، كانت الأرض الصالحة للزراعة قليلة و مملوكة لمجموعات معروفة فلم تلجأ الإدارة في دولة المهدية لتمليك المهاجرين الجدد أراضي في الشمال و إنما تركت الأمر بأن يتم بالتراضي بين صاحب الأرض الخالية و من يريد أن يصلحها⁽²⁾.

(1) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية 1881-1898م ، دار الجيل ، بيروت ، الطبعة الاولى ، 1992، ص 55

(2) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 254

كانت الزراعة في الغالب تعتمد على الامطار ماعدا الأراضي بالقرب من النيل حيث كانت تستخدم الساقية و أحيانًا الشادوف وكانت تُزرع طول العام .و من أهم المحاصيل الذرة، و حافظ الصمغ العربي على مكانته كصادر مهم .أما القطن فقد زرع بكميات محدودة في شمال و أواسط السودان و كان للأستهلاك المحلي فقط.

ختام القول في الزراعة في دولة المهديّة هو أن المنتجات الزراعية قد وجدت طريقها إلى السوق و بالتالي تحولت من الإنتاج المعيشي و لم تجد الظروف المعينة لكي تتطور حيث أصابها حالة من الفوضى لطبيعة الدولة المهديّة العسكرية وحركة تنقل القبائل، ولم تجد التطورات الحديثة في الزراعة خارج البلاد طريقها إلى داخل السودان وظلت تقليدية متخلفة.

أما التجارة فقد إعتمدت على السوق المحلي و إرتبطت بالزراعة و نموها من أجل التبادل التجاري .وقد أصيبت حركة السوق الداخلية في فترة الثورة المهديّة بالشلل لإنشغال الناس بأمور الحرب و إنتشار الفوضى التي أدت إلى إحجام التجار الأجانب عن ممارسة نشاطهم.

عمل الخليفة بعد مجيئه إلى الحكم على تنظيم السوق و حركته و قد إهتم بالمحاصيل الزراعية و طلب من أمين بيت المال تقديم تقرير يومي عن النشاط التجاري،

بالإضافة إلى أن شيخ التجار كان يقدم تقريرًا يوميًا عن الحوادث في السوق .و في عام

1888م تم إعادة تنظيم السوق حيث خُصص لكل مجموعة مكان معلوم بها.⁽¹⁾

كذلك تم تعيين مشرفين على السوق عُرفوا بأسم " مصلحين السوق " و كانت

مهامهم النظر في الأمور المختصة بالبيع والشراء والحوادث و حذرهم الخليفة من تجاوز

مهامهم.

كذلك أنشئت محاكم للسوق كان من أهم أعمالها التأكد من أن البيع والشراء يتم

بالتراضي، وإصلاح العباد و منعهم الغش و الفساد و مراقبة الأسعار .وقد شكلت مشكلة

فقد الأمن في سوق أدرمان عائقًا و هاجسًا للسوق و كان اللصوص يُعرفون بالخطافين

لأنهم كانوا يقومون بخطف البضائع من أمام المتاجر .

كذلك إهتم الخليفة بسوق العيوش وعين عليه رجل يدعي خالد العمرابي مشرفًا.

أيضًا حدد الخليفة مكانًا خاصًا للنساء بالسوق حيث خرجت النساء للسوق منذ أيام

المهدي بدافع كسب العيش خاصة اللائي ففقدن أزواجهن بسبب الخروج للحرب واللائي

أستشهد أزواجهن فيها، و كن يبعن المنتجات المنزلية التي كانت في الماضي للاستهلاك

المنزلي⁽²⁾.

(1) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 76

(2) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 79

أيضاً إهتمت دولة المهديّة بأسواق الأقاليم و عملت على تنظيمها خاصة أسواق المدن الكبيرة حيث عين الخليفة مشرفين على هذه الأسواق، ونجد أن الأسواق قد أنتشرت وكان يوجد في كل منطقة أكثر من سوق، وكانت هناك أربعة أنواع من الأسواق هي:

1/ الأسواق الكبيرة في المدن.

2/ أسواق القري.

3/ الأسواق الصغيرة.

4/ الأسواق غير المستقرة (إما موسمية أو متجولة أو أسبوعية) و هي الأشهر و ساعد تنظيم الأسواق إلى تنسيق نشاطها نسبياً و تسهيل حركة إنسياب البضائع و تراكم الأرباح.

حتم هذا النشاط التجاري المتزايد في السوق على الإدارة المهديّة الإهتمام بالعملة، و قد كان السوق في الدولة المهديّة في بداية الأمر يقبل أي عمله من التي كانت متداولة في آخر أيام الإدارة التركية مثل العملات المصرية و الإنجليزية والريال المجرى والريال النمساوي.

رأى المهدي بعد تحرير الخرطوم أن يصدر عملة مستقلة حتى يؤكد إستقلاله عن مصر و يسهل عملية التبادل التجاري فلا تعطل حركته قلة العملة و قام بتوكيل أحمد سليمان، أمين بيت المال للقيام بإصدار عملة و أمر بالإستعانة بالصاغة في الخرطوم فإستدعي أحمد سليمان كبير الصاغة الياس أبو عبد الله، وصدرت أول عملة للمهدي في

عام 1885 م حيث قام بنقش تاريخين على العملة مثلما فعل السلطان عبد الحميد الأول، وصدرت في عهد المهدي ثلاث عملات هي جنيه ذهب، ريال فضي، و نصف ريال و لم يصدر عملات صغيرة⁽¹⁾.

أما في عهد الخليفة فقد تم إصدار عملة جديدة نتيجة للفوضى التي سادت تداول العملة و تعدد أنواعها وإنعدامها أحياناً . و قام الخليفة بتعيين إبراهيم محمد عدلان مكان أحمد سليمان، وقد اشرف إبراهيم محمد عدلان على دار صك العملة في امدرمان و أسند الإشراف الفني لهذه الدار إلى الياس الكردي يساعده حاج عبد الله قلندر، وصدرت أول عملة في عام 1887 م من فئات 20 قرش، 10 قروش، و قرش واحد⁽²⁾ .

كان صافي الفضة في عملة الخليفة أقل بمعدل 4,3 من عملة المهدي فقد كان وزن الريال ثمانية دراهم منها ستة فضة والبقية نحاس وله نفس قيمة الريال المجري، وقد وجدت عملة الخليفة الرفض من التجار مما دفع الخليفة إلى إستخدام أساليب العنف معهم وصلت إلى حد مصادرة ممتلكاتهم فأدى هذا إلى تدهور سعر العملة المحلية و إرتفاع الأسعار. وتولى بعد عدلان رجل يدعي النور الجريفالوي في عام 1890 م و قام بإصدار عملة جديدة في عام 1893م سميت أبو كبس، و يبدو أن هذه العملات لم تكن مرضية لأنها لم تجد قبولا كبيراً في السودان ناهيك عن خارج السودان . و قد وجد مسبك

(1) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 85
(2) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 87

الخرطوم إهتمامًا خاصًا حيث أنفقت عليه خمسمائة ريال وعين مع نيوفيلد سوريان لمساعدته و هما جورج إستمبولي و نعوم الاطرش، و كان يعمل في المسبك حوالي ألف عامل .و الواقع أن ضرب العملة في دولة المهديّة لم يثمر بالصورة المطلوبة .وقد أستفاد التجار كثيرًا من الفوضى التي سادت سوق العملة.

أما التجارة الخارجية فقد ظلت الحروب المستمرة عائقًا في تطورها و قفلت الطرق التجارية التي كانت تربط بين مصر و المديرية الشمالية، و عندما استولت القوات الإيطالية على ساحل البحر الأحمر، توقف سير القوافل إلى مصوع عبر طريق كسلا، فأتجهت القوافل صوب طرق جديدة لكل من أسوان و سواكن، وتركزت التجارة الخارجية في ايدي تجار من قبائل الشمال مثل الجعليين و الدناقلة و البرابرة، والتجار المصريين والإغريق و السوريين واليهود في تجارة الجملة في السوق الداخلية، كما عمل البعض بتجارة الإستيراد والتصدير.⁽¹⁾

كانت أهم البضائع المتداولة في أسواق السودان هي المحاصيل و التي يشكل الذرة أهمها .ووجد سوق الذرة في القصارف إهتمامًا كبيرًا من دولة المهديّة، كذلك وجد التمر و سوق المواشي سوقًا رائجة في الداخل .و من أهم ما يُعرض في الأسواق الماشية و الأبل والخيول، و أُستخدمت الجمال والخيول في نقل البضائع مما جعل سوقها مزدهرًا .كذلك الصمغ العربي و سن الفيل الذين وجدا عناية و إهتمام من الإدارة المهديّة لدرجة الاحتكار، حيث أصبح الصمغ من البضائع التي يحدد سعرها بيت المال، وكان يصدر

(1) سيرجي سمر نوف، دولة المهديّة من وجهة نظر مؤرخ سوفيّتي، ترجمة هنري رياض، دار الجيل، بيروت، ط 1 1994م، ص 145

إلى الخارج عن طريقي مصر و سواكن إلى أوربا⁽¹⁾. أما سن الفيل و ريش النعام فقد كانا يردا إلى امدرمان من الأستوائية ويصدرا عن طريق سواكن.

كانت المنسوجات مثل الدمور، الدبلان، الفرك، المرمر، الكرب، الزراق، التيل والحرير من أهم البضائع المستوردة، أما المأكولات فقد تمثلت في السكر، الشاي، الأرز و قمر الدين بجانب العطور بأنواعها، بالإضافة إلى بعض البضائع التي تُستخدم في الصناعات اليدوية مثل المبارد الحديدية، ألواح الزجاج، الخيوط و إبر الخياطة، النشادر والخميرة.

صاحب هذا النمو في السوق الداخلية إزدهار الصناعة اليدوية و قد إحتكرت الدولة بعض الصناعات أهمها صناعة البارود لحجة البلاد له حيث كان يُصنع في مصنع بالقرب من بيت المال وكان يشرف عليه موظف يُدعي حسن حسني سركس كان يعمل موظف سابق في الدولة التركية و كان يحفظ الإنتاج في بيت الإمانة، غير أن إنتاج البارود لم يكن جيداً ولم يكن مفعوله قوياً إلا من مسافات قريبة. و كان يعمل في صناعة البارود عدد من الموظفين و العمال يتقاضون رواتب من الدولة كلٌ حسب تخصصه ودرجته.⁽²⁾

(1) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 96-95
(2) محمد سعيد القدال ، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية ، مرجع سابق ، ص 102

إحتكرت الدولة صناعة الصابون، حيث كانت تُوَجَّر المصنع لمقاولين بمبلغ خمسمائة ريال شهرياً وهم بدورهم يقومون بإنتاجه وتوزيعه، و إلى جانب ذلك أشرفت الدولة على مصنع سك العملة و على مطبعة الحجر.

أما بقية الحرف فقد إزدهرت أعمال الحرف اليدوية بسبب زيادة الطلب عليها خاصة صناعة السلاح الأبيض مثل الحراب والسيوف والسكاكين للحاجة إليها في الحروب، وعاد العمل في صناعة المراكب بعد أن سمح الخليفة بذلك. وكان هناك مصنع صغير للأحذية ذهب معظم إنتاجه إلى الجيوش المتفرقة، كما كانت هناك ورشة للنسيج المحلي.⁽¹⁾

الصناعة والإقتصاد في فترة الحكم الثنائي:

تولت الإدارة البريطانية أعباء السياسة الإقتصادية في فترة الحكم الثنائي ، و بسبب عدم توفر رأس المال اللازم الذي يستطيع دخول هذا الميدان قامت الحكومة بتأسيس و تشييد البنيات التحتية التي إرتكز عليها النشاط الاقتصادي طيلة فترة الحكم الثنائي، و إحتكرت الإدارة البريطانية النشاط التجاري الأساسي مثل إستيراد السكر و تصدير القطن و الصمغ العربي و إدارة خطوط السكة حديد. إما الصناعة فقد وجدت الإهمال التام من قبل الإدارة البريطانية عن قصد لرفضها أي محاولة لتطوير الصناعة خاصة التي تعتمد على المنتجات الزراعية. وكان الهدف من ذلك جعل المستعمرات عبارة عن مصدر للمواد الخام الأولية وسوق لمنتجات المصانع في بلاد المستعمرين.

و قد وجدت الزراعة الإهتمام الأكبر من الإدارة في فترة الحكم الثنائي حيث إهتمت بمسألة ملكية الأراضي، وربما مصدر ذلك أن واحداً من أهداف الاستعمار كان

⁽¹⁾ سيرجي سمر نوف، دولة المهديّة من وجهة نظر مؤرخ سوفيتي، مرجع سابق، ص 146

الحصول على الأراضي الرخيصة في المستعمرات ومنبع ذلك أن الإدارة البريطانية بعد سقوط دولة المهديّة واجهت نفس النزاعات حول الأراضي التي حدثت من قبل في أيام الدولة المهديّة بالإضافة إلى عامل آخر هو نشاط الأجانب في المضاربات في الأراضي، و قد خشيت الإدارة البريطانية من هذا النشاط، فقد يتطور و يصبح سوقاً للأراضي، فأصدرت أمراً يمنع بيع أي أرض إلا بعد موافقة مدير المديرية، وأتبع ذلك بإصدار قانون ملكية الأرض الزراعيّة لعام 1899 م، و قد نص على الآتي:

1/ الامتلاك المستمر لمدة خمس سنوات والحصول على ريعها يعطي الشخص الحق المطلق في ملكيتها ضد أي شخص.

2/ أي شخص يدعي فقدان ملكية الأرض في المهديّة عليه أن يقدم الأدلة الكافية بأحقّيته لتلك الملكية.

3/ الإمتلاك المستمر للأرض منذ مجئ الحكم الجديد يعطي الشخص حقاً أولياً لملكيتها.

4/ كما نص القانون على قيام لجان لسماع النزاعات الخاصة بملكية الأرض⁽¹⁾.

تلى ذلك صدور قانون الغابات في عام 1901 م، ثم صدر قانون نزع الأراضي في عام 1903 م، ثم قانون تحديد الأراضي و مساحتها في عام 1905 م، ثم قانون تقييد تصرف السودانين في الأراضي عام 1918 م، و صدر في عام 1925 قانون تسوية الأراضي و تسجيلها، وأعتبر هذا القانون الأراضي غير المشغولة ملكاً للحكومة، وقد إستفادت بعض القبائل من هذا القانون و قامت بتسجيل بعض الأراضي. و صدر

(1) محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 360

في عام 1930 م قانون ملكية الأرض الذي منح الحاكم العام السلطة للحصول على أي مساحة للإستخدام العام و ذلك بنزع ملكيتها⁽¹⁾.

و من أهم المشروعات الزراعية التي أنشأتها الإدارة البريطانية في السودان مشروع الجزيرة الزراعي .كان الهدف من هذا المشروع زراعة القطن من أجل مد مصانع النسيج في بريطانيا خاصة أن بريطانيا كان تعتمد قبل أنشاء هذا المشروع على القطن المستورد من الولايات المتحدة الأمريكية، لكن عندما قامت الحرب الاهلية في أمريكا حدثت مشكلة كبيرة لمصانع النسيج نتيجة لتعطل تدفق القطن إلى انجلترا، وتنبهت الحكومة الإنجليزية إلى خطورة الاعتماد على مصدر واحد للقطن فأتجهت إلى إنشاء مشروع زراعي ضخم في السودان⁽²⁾.

و قد كان من خلف هذا المشروع جمعية زراعة القطن البريطانية التي كان من أهدافها التوسع في زراعة القطن في البلاد التابعة للإمبراطورية البريطانية وهذه الجمعية كانت تدعمها الحكومة البريطانية.

أقامت الإدارة البريطانية في السودان مركزًا لتجارب زراعة القطن في مدينة شندي و أمتدت أعماله إلى شمبات وود مدني والزبداب .و هكذا نتيجة لتلك التجارب ولإرتفاع الطلب العالمي على القطن تضاعف الإهتمام بزراعة القطن في السودان، و وقع الإختيار على منطقة الجزيرة لإقامة مشروع لزراعة القطن طويل التيلة، وأوكل للشركة الزراعية السودانية تشييد المشروع .أما التمويل فقد كان بواسطة قرض بضمان الحكومة البريطانية بمبلغ ثلاثة ملايين جنيه لتمويل مشروع الجزيرة تُخصص مليونان منها لمنشآت المشروع و مليون للسكة حديد داخل المشروع⁽¹⁾.

⁽¹⁾ زكي البحيري ، التطور الاقتصادي والاجتماعي في السودان من الأزمة المالية حتى الإستقلال 1930-1956 ، ط 1، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1987م ، ص 33.

⁽²⁾ محمد سعيد القدال – تاريخ السودان الحديث – مرجع سابق ص 370

⁽¹⁾ محمد سعيد القدال، مرجع سابق، ص 370

كان المشروع يدار بشراكة ثلاثية بين الشركة الزراعية السودانية و المزارعين و حكومة السودان، ونصت الإتفاقية التي أبرمت بينهم على واجبات و إلتزامات كل واحد من الشركاء الثلاثة، فكان على الشركة الزراعية أن تقوم بالآتي:

1/ تشييد المنشآت التي يحتاجها المشروع، وهي المحالج و خطوط السكة الحديد داخل المشروع و المخازن.

2/ تقديم قرض للمزارعين لشراء البذور و دفع تكاليف نظافة الأرض و أجر العمال الزراعيين.

3/ تمنح الشركة مقابل ذلك الامتيازات⁽²⁾.

و كان نصيب المزارع % 40 من الأرباح، أما الحكومة فقد كان عليها توفير الماء للري والإشراف على توزيعه و تحصل على % 35 من الأرباح. عدلت هذه الاتفاقية في عام 1929م فأصبح نصيب الحكومة من الأرباح % 40 ، و إنخفض نصيب الشركة إلى % 20 ومُدت فترتها حتى عام 1950 م حيث تم تأميم المشروع. و بالإضافة لمشروع الجزيرة قامت مشاريع لزراعة القطن على النيلين الأبيض والأزرق و كانت ذات طابع خاص و عُرفت بمشاريع الأعاشة. كذلك زرع القطن في دلتا طوكر و القاش بالري الفيضي و في جنوب السودان وجبال النوبة، ووجدت الزراعة المطرية إهتمامًا كبيرًا خاصة في منطقة القصارف ذات الأمطار الكثيفة.⁽¹⁾

أما التجارة فقد توفرت عدة ظروف ساعدت على إزدهارها على رأسها توفر الأمن والإستقرار و إدخال المواصلات الحديثة على رأسها القطار، و أنتجت المحاصيل النقدية مثل القطن بأسس علمية و توفرت خدمات بيطرية كبيرة في مناطق الإنتاج الحيواني. و

(2) زكى البحيرى ، التطور الاقتصادى والاجتماعى فى السودان ، مرجع سابق ، ص 60
(1) محمد سعيد الفدال، تاريخ السودان الحديث، مرجع سابق، ص377

إرتفع الطلب على المنتجات الزراعية السودانية التي تحتاجها بريطانيا و كان على رأسها القطن وال فول السوداني و الماشية . أما الواردات فقد تمثلت في المواد الاستهلاكية مثل السكر والدقيق والاقمشة والمواد البترولية.(2) وكان ملاك الشركات الأجنبية الأخرى بخلاف الإنجليزية يمتلكها اليونانيون و الأرمن والشوام والهنود و تعمل في تسويق المحاصيل و الماشية في السوق الداخلية و توزيع المواد المستوردة . أما السودانيون فقد كانت الزراعة هي المجال الوحيد المتاح لهم و لم يجدوا فرصة في التجارة إلا في فترة الحرب العالمية حيث عمل بعض منهم في تصدير الماشية إلى مصر .

أما الصناعة -وإذا ما اعتبرنا حلق القطن صناعة مرحلية -يمكن القول أنها قد وجدت طريقها إلى السودان في فترة الحكم الثنائي مع إنشاء مشروع الجزيرة حيث تبع قيام المشروع إنشاء ثلاثة محالج بمنطقة الجزيرة وثلاثة محالج أخرى بمنطقة بورتسودان و سنار وعطبرة و أضيفت إليها ثلاثة أخرى في كل من الحصاصيا ومارنجان وكوستي .إذاً فقد إنتشرت محالج القطن مع زراعة القطن .

عرف السودان في أيام الحكم الثنائي صناعة الزيوت بالمعاصر الميكانيكية في كل من كوستي و مدني و القضارف وامدرمان والخرطوم بحري أقيمت بواسطة بعض التجار و كانت بذرة القطن قد أصبحت من البذور المهمة لإنتاج الزيوت بجانب السمسم والفول(1).

وكان لشركة الزيوت الإفريقية المحدودة دور كبير في تطور هذه الصناعة منذ قيامها في عام 1948 م .

بجانب صناعة الزيوت فقد قامت صناعات أخرى كلها من الصناعات الخفيفة حيث قامت معامل لصناعة وتعبئة المياه المعدنية . كذلك عرفت صناعة الخمور الحديثة

(2) زكى البحيرى ، التطور الاقتصادي والاجتماعى في السودان ، مرجع سابق ، ص 202
(1) زكى البحيرى ، التطور الاقتصادي والاجتماعى في السودان ، مرجع سابق ، ص 209

طريقها إلى البلاد حيث أنشئت شركة النيل الأزرق لصناعة البيره في عام 1951 م. ثم عرفت صناعة النسيج بالطرق الحديثة طريقها إلى البلاد و دخل الرأسماليون الوطنيون في هذا المجال منافسين للشركات الإنجليزية و الأجنبية لكن في حدود ضيقة مع تضيق الخناق عليهم من قبل الإدارة الإنجليزية.

كذلك كانت هنالك محاولات لتعدين الذهب في منطقة جبيت و تلال صحراء النوبة و مُنحت شركة نيل الكنغو للتعدين البريطانية الحق في التنقيب عن الذهب في عام 1926م، و لكن لم يكن التعدين إقتصاديًا في إنتاجه. و شهد عام 1955 م قيام شركة صناعة الحديد المحدودة لتوفير المنتجات الحديدية الخفيفة كالمسامير والمفصلات والدبابيس وغيرها. كما عرفت البلاد صناعة الأسمنت وارتبطت بهذه الصناعة صناعة الطوب⁽¹⁾.

كانت من مشكلات الصناعة في فترة الحكم الثنائي طبيعة الإستعمار الذي أراد الإبقاء على المستعمرات كموارد للمواد الخام و محاربهته للرأسمالية الوطنية و منعه لها بشتى الطرق المباشرة و غير المباشرة من إقامة صناعة في البلاد. كل هذا مع ضيق السوق المحلي نتيجة لسيطرة المصنوعات المستوردة أعاق تطور الصناعة . كذلك إعتقاد ميزانية الدولة خاصة في الفترة الأولى من 1899-1913م على المعونات و القروض المصرية مما يعني أنه ليس هنالك فائض مال لتطوير أي نشاط خاصّة أن الدولة المصرية كانت في وضع اقتصادي متردي.

قد ساعدت عدة ظروف على تطوير النشاط الاقتصادي في البلاد مقارنة بفترتي التركية والمهدية، منها الأمن و الاستقرار و مجهودات الحكومة في تحسين طرق النقل و المواصلات حيث لعبت السكة حديد دورًا كبيرًا في ربط أجزاء البلاد المختلفة بالميناء

(1) محمد المكاوي مصطفى ، بناء اقتصاد السودان الحديث، فترة التكوين ودور المعونات والقروض المصرية ، ط 1 ، مطابع الاهرام 2004، ص 14

الرئيسي في بورتسودان مما سهل حركة الصادر و الوارد أكثر من قبل .وكان لإستخدام الطرق العلمية في الزراعة مردود جيد على الإنتاج .و قد نمت في ظل هذه الأوضاع الطبقة البرجوازية الوطنية و أثرت المشاريع الزراعية و التي كان أولها مشروع الجزيرة على حياة الناس بصورة كبيرة.

ختاماً من هذا المبحث يتضح أن الاقتصاد في هذه الفترة و على الرغم من تعدد موارده البشرية والطبيعية والحيوانية والزراعية لم يكن تطوره بالصورة المطلوبة، و يرجع ذلك إلى الطريقة التي إتبعتها الإدارات المتعددة في التعامل مع هذه الموارد، فالإدارة التركية- المصرية إتسمت بالفساد الكبير وكانت مهتمة بنهب أكبر قدر من هذه الموارد دون تطويرها وكان مردود ذلك سلبي بدرجة كبيرة على نمو الإقتصاد في ذلك الوقت على الرغم من محاولات محمد علي الجادة في تطوير بعض الجوانب خاصة التعدين والزراعة. إتصفت فترة الدولة المهدية بعدم الاستقرار لحروب الدولة العديدة المتواصلة وطبيعة فلسفة الدعوة المعتمدة على نشر الدعوة خارج السودان عن طريق القوة . أما فترة الحكم الثنائي فقد كانت أفضل هذه الفترات لإتسامها بالإستقرار والأمن و محاولات الإدارة البريطانية الجادة للتخلص من الإعتماذ على خزانة مصر حتى يستطيعوا التخلص من التأثير المصري على السودانيين. و لكن ما يؤخذ على الإدارة البريطانية أنها كغيرها من الدول الاستعمارية أبقت على البلاد كمصدر للمواد الخام الأولية لصالح الصناعة في إنجلترا .وفي كل هذه الفترات نجد أن عدم توفر رأس المال هو القاسم المشترك بينها وأنه لم تكن هنالك قاعدة صناعية يمكن البناء عليها لتطوير الصناعة.

المبحث الثاني

التطور الصناعي في السودان

بدأت الصناعة السودانية في الظهور كنتيجة طبيعية للظروف التي نشأت خلال فترة الحرب العالمية الثانية حيث تعذر وصول الواردات الأجنبية بسبب إنقطاع خطوط التمويل والمواصلات وإنشغال الصناعات البريطانية" التي كانت تعتبر المصدر الرئيسي للسلع في السودان "بإنتاج مستلزمات الحرب. و نتيجة لهذا الوضع الجديد قام رجال الأعمال بإنشاء الصناعات الصغيرة بالسودان وكان الغرض منها توفير إحتياجات الأسواق المحلية فنشأت معاصر الزيوت ومصانع الصابون والحلويات وورش الصيانة . إلا أنه بإنتهاء الحرب تبين أن هذه الصناعات غير قادرة على المنافسة الأجنبية فتوقف العديد منها. وفي السنوات التي أعقبت الحرب العالمية الثانية قامت عدة صناعات بواسطة رؤوس الأموال الأجنبية وخصوصًا البريطانية ومن هذه المصانع مصانع لإنتاج الاسمنت السجائر وعصر الزيوت والاحذية والمشروبات الروحية وتعليب اللحوم. وظلت هذه الصناعات قائمة بعد الاستقلال، وأضيفت إليها صناعات جديدة أخذت في الظهور سواء بفضل تشجيع القطاع الخاص على طرق هذا المجال أو بسبب إتجاه الحكومة إلى إنشاء الصناعات الجديدة وتوسيع نطاق القطاع العام⁽¹⁾. و حتى عام 1959 م لم يكن من سياسة الدولة الدخول في المشروعات الصناعية بالمعني المعروف والمفهوم بإستثناء

(1) محمد زكى المسير ، الاقتصاد السودانى بين التصنيع وتنمية الزراعة ، مطبوعات بجامعة القاهرة 1973 ، ص 63

مشروع الزاندي، وكانت الدولة قاصرة على تشجيع رأس المال الخاص الوطني لإقحام هذا المجال. لكن بحلول عام 1959 م إتجهت الحكومة لإنشاء بعض المصانع وإدارتها إدارة مباشرة كمرافق الدولة حيث تم توقيع عقد إنشاء مدبغة 1960م تلاه عقد لمصنع سكر ثم مصنع للكرتون.

قرر مجلس الوزراء في يوليو 1962 م تكوين هيئة تكون مسئولة لدي السيد وزير التجارة عن إدارتها وتمثل هذه الهيئة المصالح ذات الصلة بهذه الأعمال . و سُميت الهيئة بأسم مؤسسة التنمية الصناعية وقد ضم مجلس إدارة هذه المؤسسة ممثلين من وزارة الصناعة والتعدين⁽¹⁾ ووزارة التجارة والتموين و بنك السودان و ثلاثة من الأعضاء عينهم مجلس الوزراء.

حيث خُوّلت لوزير التجارة صلاحيات محددة تجاه هذه الهيئة . و يلزم القانون المؤسسة بتقديم ميزانيتها وحساباتها وتقارير سنوية لمجلس الوزراء عن طريق وزير الصناعة وكان الهدف من هذه الهيئة تنمية القطاع الصناعي في السودان⁽²⁾.

من خلال استعراض الخطط السابقة نجد أن التركيز منصب حول الاستفادة من موارد البلاد الزراعية في الصناعة كلُّ في مجاله للنهوض بالزراعة والصناعة معاً وهو ما جعل الانظار تتجه نحو الصناعات التحويلية مثل صناعة أسكر والمواد الغذائية ودباغة الجلود ومحاولات الاستفادة من الموارد الطبيعية الأخرى في صناعات مختلفة مثل

(1) جمهورية السودان ، مؤسسة التنمية الصناعية، سلسلة التعريف بالسودان 17 ، إعداد القسم الثقافي بوزارة الإعلام والشئون الاجتماعية[1969
(2) نفس المصدر السابق، ص21.

صناعة الاسمنت والتعدين غير أن الصناعات التحويلية قد نالت الحظ الاوفر من الاهتمام.

أولاً: صناعة السكر:

عرف السودان السكر منذ قديم الزمان حيث كان يُجلب للممالك القديمة من مصر. ولكن حتى السنوات الاخيرة من فترة الخمسينيات كان قصب السكر يزرع في بعض مشروعات مديرية الخرطوم وذلك لاستخراج العسل الاسود منه .

بدأ التفكير في إقامة صناعة لسكر بالسودان في عام 1959 م بطريقة علمية ومنظمة لتساهم في تغطية بعض احتياجات الاستهلاك المحلي⁽¹⁾ خاصة و أن الاستهلاك المحلي كان يكف الدولة الكثير عن طريق الاستيراد، ومن ثم التوسع في الإنتاج بغرض التصدير.

1/ مصنع سكر الجنيد :

وقع الاختيار على مشروع الجنيد ليكون بداية لإقامة صناعة أسكر وكان ذلك نتيجة لدراسات متعجلة أغفلت الكثير من الجوانب التي يجب توفرها لقيام صناعة ناجحة ومن الاسباب التي دفعت إلى هذا الاختيار المتعجل هو أن مشروع القطن بالجنيد لم يكن ناجحاً بالدرجة المطلوبة فأستقر الرأي على تحويله إلى قصب أسكر بواسطة نفس المزارعين⁽²⁾.

(1) جمهورية السودان، وزارة الثقافة والاعلام، الخرطوم، صناعة السكر في السودان، مطبعة وزارة الثقافة والإعلام، ص3 .

(2) جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، الخرطوم، صناعة السكر في السودان، مصدر سابق، ص6

فتم توقيع العقد في عام 1960 م مع شركة بوكا وولف الألمانية و إكتمل المصنع في عام 1962م بتكلفة بلغت 10,054,000 جنيهاً سودانياً دفعت عن طريق بنوك إنجليزية وقرض كويتي .يقع المصنع على بعد 120 كيلو متر جنوب الخرطوم على الضفة الشرقية للنيل الأزرق وبلغت المساحة الكلية لمزرعة المصنع حوالي 138 الف فدان، وبلغت طاقة طحن المصنع 4 ألف طن من القصب يومياً و 60 الف طن سكر في السنة .أما القوى العاملة التي استوعبها المصنع و أجزائه المختلفة فقد بلغ عدد الذين يعملون في المصنع وملحقاته حوالي 1324 منهم 1014 عامل معظمهم من العمال الموسمييين وشمل بقية العدد الكتبة والصيارفة والاداريين بمختلف فئاتهم⁽¹⁾.

ومن المشكلات التي واجهت هذا المصنع عدم الدراسة الكافية خاصة في مسألة تحويل المشروع من زراعة القطن إلى زراعة قصب السكر، و كذلك موقف المصنع من المزارعين الذين كانوا شركاء في مشروع الجزيرة حيث تغيرت العلاقة بعد إنشاء المصنع. كذلك ظهرت مشكلة قطع القصب وترحيله، وكان المصنع في حاجة إلى الخبرات الاجنبية خاصة في مسألة التشغيل في السنوات الأولى⁽²⁾.

(1) وزارة الثقافة والإعلام، المرجع السابق ص 6.

(2) جمهورية السودان، وزارة الإعلام، سلسلة التعريف بالسودان، مصدر سابق

جدول رقم (3-2-1)

إنتاج مصنع سُكر الجنيد للفترة من 1962 - 1985م

السنة	إنتاج السكر بالطن	السنة	إنتاج السكر بالطن
1963/62	12260	1975/74	52727
1964/63	19520	1976/75	54155
1965/64	16591	1977/76	55070
1966/65	16028	1978/77	48500
1967/66	22856	1979/78	36539
1968/67	33183	1980/79	29685
1969/68	29149	1981/80	29601
1970/69	18460	1982/81	15744
1971/70	37080	1983/82	20310
1972/71	28345	1984/83	22699
1973/72	42133	1985/84	14905
1974/73	45268	-	-
الجملة			700808 طن

المصدر: جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، الخرطوم، صناعة السكر في السودان، مصدر سابق، ص 14

2/ مصنع خشم القرية: (حلفا الجديدة)

يُعتبر توأم مصنع سُكر الجنيد إذ أُفتتح بعده مباشرة وقامت بتنفيذه نفس الشركات

1966م وتكمن الاختلافات بين المصنعين في ان المزرعة الالمانية تتبع للمصنع وليس

للمزارع. وقد حاولت إدارة المصنع العمل على تلافي مشكلات مصنع سُكر الجنيد في

خشم القرية.

وضم المصنع حوالي 260 موظفًا و 2200 عامل في الخدمة المستديمة وعمال اليومية .كانت مساحة المشروع الكلية 45 الف فدان يزرع منها 18 الف فدان سنويًا، وكانت طاقة الطحن في المصنع 4000 طن قصب يوميًا.

جدول رقم(3-2-2)

إنتاج مصنع سُكر حلفا الجديدة في الفترة من 1965-1985 م

السنة	انتاج السكر بالطن	السنة	انتاج السكر بالطن
1966/65	8499	1976/75	59794
1967/66	48022	1977/76	57168
1968/67	60101	1978/77	58214
1969/68	52944	1979/78	64850
1970/69	56857	1980/79	43053
1971/70	35503	1981/80	36043
1972/71	62874	1982/81	35863
1973/72	70508	1983/82	38080
1974/73	75705	1984/83	47885
1975/74	75924	1985/84	61164
الجملة		1049051	

المصدر: جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، الخرطوم، صناعة السُكر في السودان، مصدر سابق،ص 21

3/ مصنع سُكر سنار :

بدأ إنتاج هذا المشروع الذي يقع في الجزء الشمالي الغربي من مدينة سنار بمديرية النيل الأزرق سابقًا وكان تمويل المشروع بواسطة قرض من مجموعة بنوك بريطانية وقرض كويتي ونلاحظ هناك ظهور دور رأس المال العربي ومشاركته في دفع حركة نمو الاقتصاد السوداني، ونالت شركة فلتشر اند ستيورات الانجليزية العطاء وتم

التعاقد معها في ديسمبر 1973 م . أما شركة H|FY الهولندية فقد قامت بإعداد دراسة الجدوى والدراسة الفنية . وبدأ في عام 1974 م تشييد المصنع بتكلفة بلغت 17 مليون جنيه استرليني و 3 ملايين جنيه سوداني وهذه المبالغ لا تشمل المباني والآلات الزراعية وحفريات القنوات وطمبات الري . وبلغت المساحة الكلية للمشروع الزراعي 32 الف فدان وبلغت طاقته اليومية 6500 طن من القصب وطاقته الإنتاجية للسكر في السنة 110.000 الف طن من السكر⁽¹⁾.

جدول رقم (3-2-3)

إنتاج مصنع سكر سنار في الفترة من 1976-1985 م

السنة	إنتاج السكر بالطن	السنة	إنتاج السكر بالطن
1977/76	26465	1982/81	22326
1978/77	31675	1983/82	40600
1979/78	18135	1984/83	57710
1980/79	39001	1985/84	68788
1981/80	26115	-	-
الجملة		330815	

المصدر: مؤتمرات 1236/79/1 - صناعة السكر ودورها في الاقتصاد القومي وكيفية تصحيح مسارها وأفاق

ومستقبل التنمية - إعداد عوض الكريم إدريس

4/ مصنع سكر حجر عسلاية :

يقع المشروع على الضفة الشرقية للنيل الأبيض شمال ريك وشرق الجزيرة أبا

بمديرية النيل الابيض سابقاً و قامت بتشيد المصنع شركة فلتشر أند ستوارت البريطانية

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، مصدر سابق، ص 13

التي تم توقيع العقد معها في أغسطس 1974 م . وبدأ المشروع إنتاجه التجريبي من منتصف يناير 1979م وقد سبقت المشروع دراسات عديدة في محاولة للتخلص من المشكلات التي ظهرت في مشروع سكر الجنيد، حيث تم مسح طوبغرافي لمساحة 57.500 ألف فدان أنتخبت منها 33 ألف فدان صالحة للزراعة وتم تجهيز خرط الري بها . وفي يناير 1975 م بدأت وزارة الري في تخطيط الترع وتحديدتها على الطبيعة وشرعت في حفر الترعة الرئيسية⁽¹⁾.

أُجريت دراسات حول السكان الذين يقطنون بمنطقة المشروع و ذلك لمعرفة عدة أشياء منها معرفة عدد الايدي العاملة المتوفرة بالمنطقة لوضع خطة واقعية وعملية للعمل بالمصنع ومسألة تحديد التعويضات أن وجدت لسكان المنطقة. وقامت نفس الشركة الهولندية التي اعدت دراسة الجدوى لمشروع سُكر سنار بإعداد دراسة الجدوى للمشروع.

وفي نهاية عام 1975 م تمت زراعة 800 فدان بمزرعة التقاوي التجارية بالجزيرة أبا ليبدأ العمل التجريبي في عام 1978 م .وقد بلغت طاقة الطحن اليومية 6500 طنًا من القصب، أما الطاقة الإنتاجية السنوية للمصنع فقد بلغت أو كان مقدر لها أن تبلغ 110 ألف طن من السكر. وبلغت تكلفة المصنع 16,366,312 جنيهاً استرلينياً و 3,491,000 جنيهاً سودانياً دُفعت بواسطة مؤسسة التنمية السودانية و البنك العربي

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، مصدر سابق، ص14

الأفريقي، ولم تكن تشمل المباني والآلات الزراعية وحفريات القنوات وطمبات الري مثل المشروع السابقة⁽¹⁾.

5/ مشروع سكر كنانة:

كونت شركة سكر كنانة في الحادي عشر من مارس 1975 م و كانت حكومة السودان تمثل الطرف الثاني في الشركة والتي وجدت الدعم المالي من فائض الأموال العربية خاصة الكويت والسعودية .كان المشروع يهدف إلى تطوير وتشغيل مزرعة متكاملة لقصب السكر ومصنع للسكر في السودان بدأت الدراسات الأولية لهذا المشروع الضخم في عام 1973 م حيث أُجريت دراسة جدوى ودراسات للتربة وهناك مزايا لهذا الموقع المختار للمشروع وهي القرب النسبي لخط السكة حديد وإمدادات الكهرباء والاسمنت من المحطة المحلية لريك التي تقع على بعد 27 كيلو متر من موقع المشروع بالإضافة لتوفر كميات هائلة من الخرسانة في الجزء الجنوبي للمزرعة مما يسهل عملية البناء. وشهد عام 1978 م زراعة 9.500 فدان بثلاث أنواع من قصب السكر⁽²⁾.

كان الهدف من مشروع سكر كنانة الذي كان جزء من خطة شاملة لحكومة السودان جعل السودان من البلدان الرئيسية المصدرة للسكر في العالم .وبجانب تصدير السكر فقد أسهم في خلق فرص للعمل المستديم بالإضافة لعشرة آلاف فرصة أخرى للعمل الموسمي .و هذا كان هدفاً من أهداف التخطيط الاقتصادي لمحاربة البطالة.

⁽¹⁾ يوسف حسن أحمد البلولة، بعض معوقات صناعة السكر في السودان :دراسة حاله مشروع الجنيد، رسالة ماجستير، 2000م ، جامعة الخرطوم .

⁽²⁾ جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، مطابع وزارة الثقافة والإعلام، الخرطوم، مصدر سابق، ص 21-26.

الفترة 1960 - 1965م إتسمت بارتفاع معدلات الانفاق على التنمية - السنين

الأولي من الخطة العشرية

جدول رقم (3-2-4)

انتاج مصانع السكر فى المواسم 75/76-85/86

المنطقة	الجنيد	القربة	سنار	عسلاية	كناية
الموسم 76.75	50	60	-	-	-
الموسم 77.76	50	59	25	-	-
الموسم 78.77	54	57	100	50	50
الموسم 79.78	60	90	100	110	200
الموسم 80.76	60	90	100	110	300
الموسم 81.80	65	95	110	110	300
الموسم 82.81	65	95	115	110	300
الموسم 83.82	70	95	115	115	310
الموسم 84.83	70	95	115	115	310
الموسم 85.84	75	100	120	120	320
الموسم 86.85	75	100	120	120	330

المصدر: جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام، مطابع وزارة الثقافة والإعلام، الخرطوم، مصدر سابق، ص-26

جدول رقم (3-2-5)

العمالة المتوقعة فى مصانع السكر

العمالة	مشروع سكر سنار	مشروع سكر عسلاية
عمال مهرة	792	792
عمال غير مهرة	2277	2277
عمال مؤقتين	4444	4444
الكتابة	90	90
محاسبون وصيارفة	63	63

55	55	امناء مخازن
20	20	اداريون
15	15	مرشدات
98	98	فنيون
11	11	مهندسون ميكانيكيون
11	11	كيميائيون
04	04	كهربائيون
03	03	مدنيون
68	68	زراعيون

المصدر: مؤتمرات 976/67/1 المؤتمر الاقتصادي القومي الأول - مجلد السياسات الاقتصادية - الخرطوم ديسمبر 1983 م

مشكلات صناعة السكر في السودان:

- على الرغم من إختلاف التجارب في صناعة السكر في السودان في مراحلها المختلفة إلا أنه يمكن القول أن مشكلات هذا القطاع تكاد تكون واحدة إذا لم تتشابه وهي:
- 1/ الإختناقات في مراحل الإنتاج حيث نجد أن ماكينات سحق القصب رديئة في كل من مصنع سكر الجنيد وسنار بحيث يؤدي توقفها إلى حدوث إختناقات أثناء الموسم.
 - 2/ عدم كفاءة ورش الصيانة بالنسبة لمعدات المصنع والمعدات الزراعية والطلببات.
 - 3/ عدم توفر مستلزمات الإنتاج بصورة كافية.
 - 4/ عدم توفر السيولة والنقد الأجنبي بصورة كافية.
 - 5/ الحاجة لإدخال تحسينات على نوعية القصب المزروعة والإهتمام بنوعية القصب وإجراء البحوث العلمية⁽¹⁾.

(1) دالر الوثائق القومية، مؤتمرات 1233/79/1 ، المؤتمر الاقتصادي القومي، مشكلات القطاع العام الصناعي، عباس عبد العال حمور، خضر محمد الحاج أمير، حسن عثمان مالك، مرآز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم 1986 م.

6/ عدم توفر مبيدات الحشائش في الوقت المناسب.

7/ عدم إنتظام التيار الكهربائي بالنسبة لمصنعي الجنيذ وحلفا.

8/ عدم التنسيق الواضح للأجهزة المسئولة عن سياسة السكر داخل وخارج القطاع حيث

تداخلت المهام بين مؤسسة السكر و وزارة الري و المالية و وزارة الصناعة⁽¹⁾.

يرى الباحث بنظرة عامة أن الظروف الطبيعية قد ساعدت على تشجيع قيام

صناعة السكر في السودان في تلك الفترة التاريخية والهدف من المحاولة تحقيق العديد

من الأهداف مثل الإكتفاء الذاتي و سد حوجة الاستهلاك الداخلي خاصة بعد إرتفاع

الاستهلاك المحلي للسكر و كذلك خلق فرص للعمالة و الاستفادة من توفر المياه و

الاراضي الصالحة لزراعة قصب السكر و من ثم الاستفادة من الفائض في التصدير

ليساهم في زيادة الدخل القومي. وبغض النظر عن القصور و المشكلات التي واجهت

صناعة السكر في السودان إلا أننا نستطيع القول أنها قد لعبت دور مقدر و حققت بعض

أهدافها.

صناعة الغزل والنسيج:

شكل قطاع الغزل والنسيج القطاع الثاني من حيث الأهمية بالنسبة للحكومات

الوطنية في محاولاتها لدخول قطاع الصناعة بغرض الاستفادة من الأقطان السودانية

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1233/79/1 المؤتمر الاقتصادي القومي، مشكلات القطاع العام الصناعي، عباس عبد العال حمور، خضر محمد الحاج أمير، حسن عثمان مالك، مرآز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم 1986 م. مصدر سابق.

الجيدة بدلا من تصديرها كمواد خام و قد ساعد وجود مشروع الجزيرة الزراعي على طرق

هذا الباب .و تتلخص أهمية صناعة الغزل و النسيج في:

أ. تمثل أهم بند من بنود الإحتياجات الأساسية للإنسان.

ب .توفر المادة الخام الأساسية.

ج .تتميز بأنها من الصناعات ذات الكثافة العمالية العالية.

د .ترتبط بالعديد من الصناعات الأخرى.

1/ مصنع الصداقة للملابس الجاهزة بالخرطوم بحري:

وقعت الإتفاقية بين الجانب الصيني و وزارة الصناعة في نوفمبر 1978 م و بدأ

العمل في تنفيذ المشروع في أكتوبر 1983 م و إنتهى في يونيو 1985 م و كان

المصنع مصمم لإنتاج 200 ألف قطعة سنويًا بتكلفة بلغت حوالي 2 مليون يوان صيني

زائد 100 ألف دولار بالإضافة إلى المكون المحلي الذي بلغ 3 مليون جنيه سوداني.

2/ مصنع الغزل الرفيع بحري⁽¹⁾:

تم التعاقد مع الحكومة الرومانية لإنشاء هذا المصنع بإتفاقية وقعت في عام

1976م تحت إشراف هيئة تنفيذ المشروعات الصناعية التابعة لوزارة الصناعة التي

أشرفت على اعمال الإنشاء حتى عام 1982 م حيث آلت المسؤولية إلى مؤسسة الغزل

والنسيج.

⁽¹⁾ مركز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم، مشاكل القطاع العام الصناعي، عباس عبد العال حمور، خضر محمد الحاج كمير، حسن عثمان

مالك، الخرطوم 1986 م، ص7

من مشكلات هذا المصنع: أ. التباطؤ من الجانب السوداني في الإلتزام بالنواحي المادية
فقد فشلت الحكومة في فتح خطاب إعتقاد بقيمة 5 مليون دولار أمريكي.

ب. مطالبة الجانب الروماني بإضافة الفروق المترتبة على تعديل قيمة صرف الجنيه
السوداني.

3/ مصنع غزل بورتسودان :

إكتمل تشييد هذا المصنع في عام 1980 م إلا أن عدم تمكن الهيئة القومية
للكهرباء والمياه من توفير كمية الكهرباء و المياه المطلوبة عطل تشغيله و كلف الدولة
مصرفات سنوية كبيرة للمحافظة على ماكيناته .و بذلت محاولة لحل هذه المشكلة و
توصلت إلى الآتي:

أ. إنشاء محطة تحليل مياه خاصة بالمصنع لتوفير إحتياجاته.

ب. تغيير نظام التكيف بحيث لا يحتاج المصنع لهذه الكمية من المياه مما يستدعي
توفير مبلغ 5 مليون دولار⁽¹⁾.

4/ مصنع غزل الحاج عبد الله :

بدأ هذا المصنع الإنتاج في مارس 1982 م و كان مصمم لإنتاج 10 مليون
طن من الخيوط منها 7.500 مليون خيط سميك و الباقي غزل رفيع، و لخطأ في أجهزة
التكيف كان المصنع يعاني من التوقف لفترة طويلة خاصة في فصل الخريف نسبة

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق.

لإرتفاع الرطوبة حتى أنه كبد المصنع خسائر مالية كبيرة ولمعالجة هذه المشكلة أُقترح الآتي:

أ. إضافة نظام التسخين للتكييف .

ب. أجهزة لتنقية الغبار من الجو.

ج. تعديلات في محطة الضغط العالي لحل مشكلة التيار الكهربائي⁽¹⁾.

5/ مصنع نسيج قدو :

هو من المشروعات التي لم يكتب لها النجاح ولو بصورة نسبية حيث تم التعاقد

مع شركة جنرال أمبياتي الإيطالية عام 1973 م و تم تعليق العقد نتيجة للآتي:

أ. فشل الحكومة السودانية في القيام بالتزاماتها بإكمال الأعمال المدنية التي أوكلت للشركة السعودية السودانية و التي فشلت بدورها في تنفيذ أكثر من 35 % من هذه الإنشاءات.

ب. طالبت الحكومة الإيطالية بمصروفات إضافية نسبة لطلب الحكومة تمديد فترة العقد 21 شهراً أخرى بالإضافة إلى تكلفة تكملة المباني.

ومن الملاحظات حول هذا المشروع أنه لا توجد دراسة جدوى إقتصادية تبرر

قيام هذا المشروع الضخم .وأن هذا الموقع لم يكن مضمناً أساساً في خطة تصنيع القطن القومية وقتها كما أن المشروع لم يطرح في عطاءات لإنشاء المصنع.

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق.

ونتيجة لكل ذلك كونت لجنة و بعد دراسة وافية أوصت اللجنة بنقل هذا المصنع إلى موقع آخر في الخرطوم بحري أو الجديد الثورة أو الميناء و صدر قرار من وزير الصناعة بتحويل المصنع للخرطوم بحري⁽¹⁾.

6/ مصنع الصداقة بالحصاحيصا :

بدأ هذا المصنع إنتاجه في عام 1975 م وفي عام 1978 م أكتملت الصيغة غير أن هذا المصنع ظل يعاني من بعض المشكلات المتعلقة بالعمالة وإنقطاع الكهرباء والصرف وشح العملات الأجنبية لجلب المواد الخام وقطع الغيار و عدم توفر الكوادر المتخصصة في التكلفة والاسعار . و ظلت إنتاجية المصنع تتأرجح بين % 26 و % 30 حتى عام 1985 م وقد عاني هذا المصنع من عيوب فنية ظلت حجر عثرة في طريق تطورها⁽²⁾.

بالإضافة إلى هذه المصانع هنالك ستة مصانع أخرى لم تحقق النجاح المطلوب و هي مصنع (نسيج كوستي، الدويم، شندي، كادقلي، نيالا ومنقلا) وهي موزعة توزيعاً جغرافياً في إطار سياسة إرضاء الاقاليم التي إنتهجتها الحكومة وأدى نقص الغزول بصورة مستمرة وإرتفاع تكاليف الترحيل لعدم تشغيلها وبلغت التكلفة الكلية للمشروعات

(1) مرآز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم، مشال القطاع العام الصناعي، مصدر سابق، ص9
(2) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق.

السته 23 مليون منها 17.5 مليون بالعملة الأجنبية والباقي يُدفع لها ببنك لامبرت 9 ملايين جنيه و 8.5 مليون تدفعه حكومة السودان ،والقاسم المشترك بين هذه المصانع هو أنها كانت فاشلة.

جدول رقم (3-2-6)

إنتاجية مصانع الغزل و النسيج.

الوحدة	84/83	83/82	82/81	81/80	العام
متر	796.58	2.416.526	1.556.661	1.688.640	كوستى
ياردة	1.540.247	1.924.169	857.024	471.632	الدويم
ياردة	1.594.969	2.980.109	1.908.644	947.975	شندى
ياردة	1.255.495	1.038.451	389.270	498.731	كادقلى
متر	282.643	300.686	116.695	252.992	نيالا

المصدر: دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1233/79/1

المشكلات التي واجهت مصانع الغزل و النسيج:

أولا : الترحيل والمواد الخام

1/ أن مواقع بعض المصانع غير المدروسة تظل من الأسباب الرئيسية للفشل.

2/ أن إستخدام الشاحنات في النقل مكلف للغاية كبديل وحيد للسكة حديد، فالشاحنة

تكلف من 1800 إلى 2000 جنيه من الحاج عبد الله إلى نيالا ومن 800 إلى 900

جنيه إلى كادوقلي في الوقت الذي تكلف فيه 200 جنيه فقط إلى شندى.

3/ أن إقامة وحدة غزل إضافية ملحقة مثلا بمصنع كادوقلي يتطلب توفير كميات

منتظمة من القطن لا تتوفر في هذه المنطقة بالإضافة إلى مشكلة المياه و نوعية القطن

ثانياً : الوقود والطاقة

1/ إرتفاع تكاليف ترحيل الوقود.

2/ أن توصيل بعض المصانع للشبكة القومية للكهرباء قد يحل بعض المشكلات ولكن بعض المصانع النائية لا يمكن توصيلها إلا بالشبكة المحلية للمدينة و هي شبكة ضعيفة للغاية أساساً مما يعرض هذه المصانع للقطوعات المتكررة .وقد تم توصيل مصنع كوستي للشبكة القومية ولكن لم تظهر النتيجة حتى الآن لمشكلات خاصة بهذا المصنع أدت إلى توقفه إما شندي فقد تم توصيل وردية واحدة لم يظهر أثرها على الإنتاج كما يبين الجدول الآتي للإنتاج علماً بأن التوصيل للشبكة تم في 1983م.

جدول رقم (3-2-7)

إنتاجية مصنع شندي للغزل و النسيج

السنة	81/80	82/81	83/82	84/83
الانتاج	947.632 ياردة	1.908.644	2.980.109 ياردة	1.594.969 ياردة

المصدر: دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1233/79/1

أي أن الإنتاج قد إنخفض كثيراً بعد توصيل الكهرباء⁽¹⁾.

7/ مصنعي الكفاف في أبي نعامة والتوتج:

واجهت صناعة الألياف من الكفاف في ابي نعامة منذ البداية صعوبات عديدة تمثلت في عجز المزرعة عن إنتاج إحتياجات المصنع من الالياف كماً وكيفاً .ولم يكتمل إنشاء أحواض التعطين مما اضطرت لإدارة لتعطين الألياف في قنوات الري حيث

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق

يصعب التحكم في كميات المياه مما يؤثر في جودة الألياف .ولنفس الاسباب المالية لم تتم عملية استيراد معظم معدات الزراعة وخاصة معدات زراعة الفول، كما واجه المصنع مشكلة شح الايادي العاملة .وأُقتِرت حلول لهذه المشكلات تمثلت في:

أ . إستيراد الألياف من الهند وبنغلاديش على أن تُزرع أراضي المشروع بأي محصول آخر .

ب . تحويل أراضي المشروع إلى نظام الحواشات أسوة بمشروع الجزيرة على أن تغطي الحكومة العجز في الألياف .

ج . التحول من زراعة الكفاف إلى إنتاج السيسال أسوة بما حدث في تنزانيا⁽¹⁾ .

أما مشروع كفاف التونج فقد وقع عقد تنفيذ هذا المشروع مع شركة فارديللا الإيطالية في سنة 1973 م ينتهي العمل في عام 1978 م ونسبة لإخفاق الجانب السوداني في سداد التزاماته المالية فقد قفلت الشركة مكانها في عام 1979 م وتوقفت من العمل نهائياً . وبلغت المديونية لهذا المشروع وقتها 454 مليون فرنك بلجيكي .وقد تعرض جزءاً كبيراً من ماكينات المصنع لتلف نسبة لعجز الحكومة عن ترحيلها بواسطة السكه حديد من بورتسودان فأصبحت ماكينات المصنع مقسمة ما بين والخرطوم وبورتسودان⁽²⁾ .

من خلال السرد السابق لمصانع الغزل والنسيج ومصانع الكفاف يتضح لنا جلياً الجهد المقدر الذي بذلته الحكومة من خلال الخطط التنموية للنهوض بالصناعة . وقد اختلفت بعض مشكلات هذا القطاع في بعض الأحيان فمثلا نجد مصنع الصداقة

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق
(2) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق

بالصاحيصة كانت مشكلته الرئيسية تتمثل في إنقطاع التيار الكهربائي حيث نجد أن المصنع في عام 1980 م توقف لأكثر من ثلاثة شهور نتيجة لإنقطاع التيار الكهربائي. أما مصنع غزل بورتسودان فقد عانى من نفس المشكلة لكن بصورة أكبر حيث لم تتمكن الهيئة القومية للكهرباء من توفير الكهرباء للمصنع على الرغم من وعودها المتكررة⁽¹⁾. نتيجة لهذه المشكلات المتعددة فإن مصانع الغزل والنسيج كانت تعمل بطاقة متدنية جدًا بحيث لا يتجاوز إنتاج أي مصنع منها % 25 من طاقته القصوي. وهي معضلة حقيقية مما يعني عدم تحقيق الاغراض التي من أجلها تم تأسيس هذه المصانع وعلى رأسها الإكتفاء الذاتي وزيادة الدخل القومي.

قطاع المصانع الغذائية:

يتكون هذا القطاع من مصنع تعليب الفاكهة والخضر بكريمة ومصنع تجفيف البصل بكسلا، وقد تم إنشاء كل هذه المصانع في أوائل الستينات بواسطة قرض روسي إثر الزيارة التي قام بها الفريق إبراهيم عبود في مطلع 1961م إلى روسيا وتوقيع إتفاقية التعاون الاقتصادي والفني بين البلدين.

1/ مصنع تعليب الفاكهة بكريمة :

بدأ العمل في تنفيذ هذا المشروع في عام 1962 م على أن يكتمل التشييد في عام 1965م ولكنه تأخر عامًا كاملًا فبدأ الإنتاج في عام 1966 م و كان يتبع في بدايته لوزارة الزراعة من الناحية الإدارية ثم آلت إدارته في عام 1965 م إلى مؤسسة

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق

التنمية الصناعية وكانت طاقة المصنع الإنتاجية حوالي 400 طن .أما القسم الآخر من المصنع الخاص بتعليب الفاكهة والخضروات فقد واجه مشكلة عدم تعود الاهالي على زراعة الطماطم بالمنطقة مع عدم توفر الاراضي لإقامة مزرعة خاصة لزراعة الطماطم بالقرب من المصنع وكان المصنع يعمل في تعليب الطماطم والبسلة والخضروات الأخرى .أما العمالة فقد بلغت 225 من العمالة المستديمة و حوالي 700 من العمالة الموسمية بالإضافة إلى عشرة من الخبراء الروس لتشغيل المصنع خاصة في فترة السنوات الأولى.

2/ مصنع تجفيف البصل بكسلا:

بدأ تنفيذ المشروع في عام 1962 م وإكتمل في عام 1966 م وبلغ رأس المال في هذا المشروع حوالي 951.525 جنيه سوداني وكانت طاقته القصوى 900 طنًا خام يصل في الموسم البالغ طوله ستة شهور .و تلخصت مشكلات هذا المصنع في قدم ماكيناته مما أدى إلى تدهور الإنتاج وعدم جودته مما نتج عنه صعوبة التسويق، كذلك مشكلات الخام حيث نجد أن المزارع في تلك المنطقة كان لا يحبذ زراعة البصل الابيض مما أدى إلى شح في الخام نتج عنه توقف العمل في موسم 1985 م⁽¹⁾.

مضاف إلى هذه المصانع مصنع حلويات ريا وكريكاب بعد التأميم في عام 1970م وكان هذا المصنع يتبع للقطاع الخاص وبعد التأميم أصبح من ضمن مصانع القطاع العام.

(1) دار الوثائق القومية، المرجع السابق.

المشكلات التي واجهت مصانع المنتجات الغذائية:

كانت المشكلة الرئيسية التي واجهت مصانع القرض الروسي هي إنقطاع قطع الغيار عنها منذ عام 1971 م بعد المحاولة الانقلابية للحزب الشيوعي السوداني مما أدى إلى تدهور العلاقات بين موسكو والخرطوم .وقد كانت جميع مصانع القرض الروسي تعتمد على الإنتاج الزراعي لمدتها بالمواد الخام الأساسية ولم تُجرى دراسة جدوى علمية للتأكد من وفرة المواد الخام اللازمة لتشغيل تلك المصانع أو إمكانية توفيرها بعد بدء عملية تشغيل المصانع مما أدى فيما بعد إلى تعطيل هذه المصانع أو العمل دون الطاقة القصوى لها .عانت هذه المصانع على الرغم من أنها تحت إدارة واحدة من عدم التعاون والتنسيق فيما بينها، كذلك عدم وجود تكافل بين هذه المصانع والوحدات المسؤولة عن البحوث الزراعية⁽¹⁾.

كذلك عانت هذه المصانع من عدم وجود خطة واضحة للإنتاج وتوزيعه وعدم وجود وحدات للتكاليف الصناعية وإنعدام المواصفات الصناعية القياسية المحددة لمنتجاتها، الشيء الذي أثر في جودتها وعدم قدرتها على المنافسة، وعندما تم حل مؤسسة الصناعات الغذائية التي كانت تتبع لها هذه المصانع في عام 1981 م دخلت هذه المصانع في حالة توهان إداري.

أيضاً عانت هذه المصانع من عدم التعاون بينها وبين معاهد البحوث الصناعية التي كان بالإمكان أن توفر لها بعض الحلول خاصة للمشكلات الفنية والإدارية

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق .

وعانت من كثرة الديون وتراكمها مما حدى بالبنوك إلى الامتناع عن تقديم أي تسهيلات جديدة⁽¹⁾.

نلاحظ أن مصانع القرض الروسي في كل من كريمة وكسلا تشترك في أنها جميعها في مناطق ريفية بهدف المساهمة في تطوير المناطق الريفية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وكانت تعتمد على الإنتاج الزراعي في إمدادها بالمواد الخام الأساسية.

دباغة الجلود:

عرف السودان دباغة الجلود منذ زمن مبكر لاسيما وأن السودان من الدول الإفريقية الغنية بالثروة الحيوانية. وكانت الجلود المدبوغة بالطريقة الأولية من مصادر دخل السودان حيث بلغت في عام 1960 م 1.028.23 جنية ولوفرة المادة الخام قامت الحكومة بالتعاون مع حكومة يوغسلافيا سابقاً على إقامة مدبغة على أحدث النظم.

1/ مدايع الجلود المختلفة :

أنشئت مدبغة الخرطوم الحكومية بمدينة الخرطوم في عام 1962 م بقرض حكومة يوغسلافيا بشروط سهلة و طاقة بلغت 90.000 جلد بقري و 450.000 جلد ضاني في العام وكان هذا الكم من الإنتاج يذهب جزء منه إلى التصدير والجزء الآخر يُستهلك محلياً. أما مدبغة النيل الابيض فقد تم إنشاؤها بقرض يوغسلافي أيضاً و بدأ إنتاجها التجريبي في عام 1975 م بطاقة تصميمية بلغت 180.000 جلد بقري و

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق .

600.000 جلد ضاني ولكنها لم تعمل كغيرها من المدايع بطاقتها القصوى، أما مدبغة الجزيرة فقد تم إنشاؤها بقرض من البنوك الفرنسية بضمان من الحكومة الفرنسية في عام 1976م وكانت طاقة المدبغة التصميمية 300.000 جلد بقري و 750.000 جلد ضاني في العام⁽¹⁾. وتم إنشاء مدبغة البحر الأحمر في عام 1973 م بطاقة تصميمية بلغت 300.000 جلد ضاني فقط و لم تُدخل دباغة الجلود البقرية⁽²⁾.

جدول رقم (3-2-8)

المدايع و طاقاتها التصميمية

الطاقة التصميمية بالقطعة	تاريخ الانشاء	المدبغة	
450.000	180.000	1962	مدبغة الخرطوم
600000	180.000	1975	مدبغة النيل الابيض
750.000	300000	1976	مدبغة الجزيرة
300000	-	1973	مدبغة البحر الاحمر
2.100.000	660.000		الجملة

المصدر: دار الوثائق القومية، وزارة الصناعة 13/3/11 إدارة الصناعات الأساسية، قطاع المدايع والمنتجات الجلدية.

و قد واجه قطاع الجلود والدباغة صعوبات عديدة يمكن تلخيصها في الآتي:

1/ عدم وجود سيولة لشراء الجلود.

2/ القوانين الحكومية مقيدة خاصة في مجال شراء المواد الخام ومدخلات الإنتاج الأخرى

وأيضاً في مجال المبيعات، الأمر الذي يحول دون إتخاذ القرار المناسب في الوقت

المناسب في مجال الشراء والبيع.

(1) العرض الاقتصادي لعام 1985/84 م

(2) دار الوثائق القومية، وزارة الصناعة 13/3/11 ، إدارة الصناعات الأساسية، قطاع المدايع والمنتجات الجلدية .

3/ عدم وجود نظام للصيانة الدورية الأمر الذي نتج عنه كثير من الأعطال الفنية.

4/ عدم وجود نظام تسويقي، خاصة في مجال التصدير⁽¹⁾.

مسبك الخرطوم المركزي:

تعتبر صناعة السباكة من الصناعات الحديدية في القطاع الهندسي والصناعات المعدنية إذ تختص بتصنيع أجزاء هندسية من الحديد والمواد الغير حديدية وهي بهذا المفهوم تدخل في جميع معدات الماكينات و بذلك تمثل الركن الأساسي للتصنيع، وكان الغرض من إنشاء المسبك خدمة قطاعات الزراعة والصناعة والمواصلات والبناء والتشييد وقطاع الخدمات.

برزت فكرة إنشاء مسبك الخرطوم المركزي إنطلاقاً من إحتياجات الصناعة السودانية لقطع الغيار التي تعتمد في تصنيعها على طريقة السباكة مع توفر خام الحديد الخردة الغير مستفاد منه، وبدأ المشروع في عام 1970 م وإنتهى العمل به في عام 1972م بتعاون بين منظمة التنمية الصناعية مع حكومة السودان وتم تنفيذ المشروع بواسطة الحكومة اليوغسلافية بحكم أنها مقدمة العون، وكان المسبك يتكون من وحدتين أساسيتين هما وحدة السباكة ووحدة الورشة المركزية⁽¹⁾.

بلغت تكلفة تلك المرحلة الأولى من المسبك 196.000 دولار من هيئة

التنمية الصناعية وهي تكاليف الماكينات والمعدات و 78.623 جنيهه سوداني من حكومة

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق .

(1) دار الوثائق القومية، المؤتمرات ، 1233/79/1 ، المؤتمر الاقتصادي القومي، مصدر سابق .

السودان تُدفع في شكل تشييد المباني والمنشآت الأخرى وكانت الطاقة الإنتاجية 1500 طن من المسبوكات في العام .وبدأ الإنتاج في عام 1974/73 م .

كان واضحًا أن هناك خلل في المشروع من الناحية الفنية والإدارية منذ البداية غير أن المعالجات تأخرت كثيرًا وبالتالي تراكمت الديون على المسبك مضاف إلى كل ذلك مسألة تدريب العمال خاصة العمالة المحلية وأضطرت مؤسسة التنمية الصناعية إلى تحويل المسبك إلى شركة بموجب قانون 1925 م .

وسُميت شركة مسبك الخرطوم المركزي وكانت الشراكة بين حكومة السودان والبنك التجاري السوداني⁽²⁾ .

صناعة الأسمت:

تُعتبر صناعة الأسمت من الصناعات الأساسية لأي دولة تتشد الرقي والتقدم لأنها تدخل في جميع المراحل الإنشائية من مباني وتصنيع ورصف الطرق والكبارى و خلفه، وقد توفرت في السودان مقومات هذه الصناعة المتمثلة في الحجر والطيني . بدأت صناعة الأسمت في السودان في عام 1948 م بإنشاء مصنع أسمت عطبرة بطاقة قدرها 240.000 طن في العام، ومصنع النيل الأبيض لصناعة الأسمت بربك في عام 1969م بطاقة قدرها 100.000 طن في العام .و قد ظل المصنعان يعملان بطاقة أقل من الطاقة التصميمية بكثير نتيجة لأسباب متعددة.

⁽²⁾ دار الوثائق القومية، المؤتمرات ، 1233/79/1 ، المؤتمر الاقتصادي القومي، مصدر سابق ص 30

مشكلات صناعة الأسمنت في السودان:

1/ عدم وجود وسيلة مناسبة لنقل الحجر الجيري إلى المصنع حيث كانت تُنقل بالسكة حديد ولكن كانت مكلفة.

2/ أُستبدلت السكة حديد بوسيلة الاسلاك الهوائية، وهذه أيضاً تتطلب مهارة عالية و تستهلك طاقة حرارية عالية⁽¹⁾.

3/ يواجه ترحيل المنتج النهائي صعوبات كبيرة نتيجة لعجز السكة حديد وتكلفة الشاحنات المرتفعة⁽²⁾.

ختاماً نجد أن الأسمنت السوداني تميز بالجودة وارتفاع السعر نتيجة للتكلفة العالية مقارنة مع الأسمنت المستورد، غير أنه كان لا يغطي إلا نسبة % 50 من الاستهلاك المحلي. وإتجهت الانظار بعد تشغيل هذين المصنعين إلى التوسعة والتحسين بغرض رفع الإنتاج، فأجريت توسيعات بمصنع أسمنت عطبرة في عام 1977 م وكذلك مصنع أسمنت ريك. قُدمت بعض المقترحات للتوسع في صناعة الأسمنت في السودان بإنشاء مصانع بكل من البحر الاحمر وكبويتا غير أنها لم ترى النور في ذلك الوقت.

صناعة الورق:

1/ مصنع الكرتون بأروما :

تم توقيع عقد إنشاء مصنع كرتون أروما في عام 1959 م للاستفادة من القرض اليوغسلافي وأكتمل تشييد المصنع في عام 1962 م بتكلفة بلغت 720.226 جنية

(1) دار الوثائق القومية، المؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق.
(2) دار الوثائق القومية، المؤتمرات ، 1233/79/1 ، مصدر سابق.

سوداني بطاقة إنتاجية 4.000 طن في العام، و كانت الفكرة هي الإستفادة من سيقان القطن الذي كان يُزرع في دلتا طوكر والقاش بدلا من حرقها وكان الهدف هو توفير كثير من العملات التي كان يُستورد بها أنواع الكرتون والورق المقوي ذات الأهمية الاقتصادية في عمليات الشحن والتغليف. (1)

المشكلات التي أعاقَت إنتاج المصنع:

- 1/ ظهر فيما بعد أن المصنع غير قادر على إنتاج نوع وكمية الورق والكرتون المتفق عليها والتي من أجلها أنشئ وسوء أداء بعض الماكينات وعدم دقتها.
- 2/ لم تسبق قيام المصنع أي دراسات فنية.
- 3/ عدم توفر المادة الخام المتمثلة في سيقان القطن حيث تم استبدالها بسيقان الخروع الذي كان يُزرع في المنطقة. و قد تم إغلاق المصنع في عام 1969 م (2).

2/ مؤسسة النيل الأزرق للتغليف :

كانت هذه المؤسسة في بدايتها تتبع للقطاع الخاص وتم تأميمها في عام 1970 وبعد التأميم واجهت مشكلة فقدان القدرة على الحركة وإيجاد العملات الحرة والتمويل للمواد الخام وقطع الغيار وأدوات التنمية وعدم وجود هيكل تجاري واضح يساعد على استقرار العاملين .

صاحب قطاع صناعة الورق نشاط آخر هو الطباعة، قد وجد هذا القطاع إهتمام مقدر من الحكومات وذلك للحاجة للمطبوعات بمختلف أنواعها، و كانت معظم المطابع الحكومية إما تابعة لوزارات بعينها أو جهات ذات طابع علمي بالإضافة إلى بعض

(1) محمد الحسن أحمد، الصناعة في السودان، المطبعة الحكومية، الخرطوم، مكتبة جامعة الخرطوم، ص21
(2) دار الوثائق القومية، جمهورية السودان، سلسلة التعريف بالسودان 17 مؤسسة التنمية الصناعية، مصدر سابق، ص 10-7-71.

المطابع القليلة التي أُخذت عن طريق التأميم وقامت الدولة فيما بعد بأرجاعها إلى أصحابها وبعد دراسة مستفيضة للجنة الأولى لمطابع القطاع العام كُونت لجنة ثانية لتنظيم المطابع الحكومية وأداءها وبحث إمكانية التخصص فيما بينها، ووضع كادر للعاملين بها .

من أهم توصيات اللجنة:

- 1/ إنشاء معهد للطباعة لتدريب العاملين في شتي فروع الطباعة.
 - 2/ تخصيص بعثات طويلة الامد للتدريب الفني وأعمال الطباعة في المطابع بالخارج.
 - 3/ تخصيص فترات تدريب عملية للفنيين وعمال الطباعة في المطابع بالخارج⁽¹⁾.
- صناعة الزيوت:

نتيجة لطبيعة السودان الزراعية فقد توفرت كمية من البذور الزيتية في السودان على رأسها بذرة القطن والسمسم والفول السوداني، وقد عرف القطاع الخاص طريقة لصناعة الزيوت منذ وقت مبكر لتطوير الصناعة في هذا المجال فتم تأسيس مؤسسة الصناعات الزيتية وعلى رأسها عصر الزيوت وصناعة الصابون⁽¹⁾. ونجد أن هناك ثلاثة مصانع كانت لهذه المؤسسة هي:

مصنع الصابون السوداني:

كان هذا المصنع يتبع للقطاع الخاص حيث قامت شركتا جلاتلي هانكي وشركة الملح والصودا المصرية بشييده في عام 1935 م برأس مال مدفوع قيمته 150.000

(1) دار الوثائق القومية، تقارير مصلحية ، 79-7619 ، تقرير عن لجنة تقييم المطابع الحكومية 1973 .
(1) دار الوثائق القومية، المؤسسة العامة للإنتاج الصناعي، 4-12-65 ، مصنع الصابون السوداني.

جنيه و تُركت إدارته لشركة جلاتلي ، وتبع المصنع للقطاع العام بعد تأميمه في 1970م وتولت مؤسسة مايو للعاملين إدارته حتى عام 1971 م تحولت بعدها المؤسسة لتتبع لإدارة المؤسسة العامة للإنتاج الصناعي تحت إدارة المؤسسة الفرعية للصناعات الزيتية. أما القسم الثاني من المصنع فقد كان ينتج الصابون حيث كانت طاقته الإنتاجية 27.000 طن بذرة في السنة و 10.800 طن من الصابون في العام⁽²⁾.

أما مصنع الزيوت السودانية فقد آلت ملكيته للدولة في 1970م وكان يُعرف قبل ذلك بشركة الزيوت السودانية حيث بدأت كشركة مساهمة محدودة برأسمال مدفوع قدره 200 ألف جنيه سوداني في عام 1948 م.

مُضاف إلى المصنعين معصرة زيوت ريك وكانت تضم مصنع للزيوت وآخر للصابون وثالث لصناعة الصفيح⁽³⁾.

أما في مجال التعدين فقد آلت إلى الدولة بموجب التأميمات العمومية في عام 1970م ملكية مناجم الانفسنا والتي تقع على بعد 80 كيلو متر جنوب مدينة الرصيرص، كانت هذه المناجم تتبع في بدايتها لشركة أجنبية تسمى سر انجلس ثم آلت ملكيتها بعد ذلك لشركة أجنبية أخرى تدعى تشاكروغلو. وبعد التأميم أصبحت تابعة لمؤسسة أكتوبر الوطنية ماليًا وإداريًا حتى عام 1972م.⁽¹⁾

(2) نفس المرجع السابق.

(3) نفس المرجع السابق.

(1) دار الوثائق القومية، المؤسسة العامة للإنتاج الصناعي ، 4-12-64 ، مناجم الإنشاء، تقارير.

يمكن القول أن جميع المصانع أو الشركات التي تم تأمينها لم تمثل إضافة لحركة الصناعة في السودان في ذلك الوقت وفشلت الحكومة في إدارة هذه المؤسسات بصورة كبيرة ولم تتمكن من توفير الكثير من متطلباتها وشكلت عبء على خزانة الدولة بدلا من أن تكن سندا لها.

أيضاً نجد أن كثير من المشروعات المقترحة في القطاعات المختلفة لم تر النور و كان القصور في معظم الأحيان من قبل حكومة السودان لعدم إلتزامها بعقود المشروعات خاصة الجزء الموكل إليها، مما تسبب في عدم إكتمال العديد من هذه المشروعات.

المبحث الثالث

مشكلات الصناعة في السودان

عانت الصناعة في السودان من مشكلات و عوائق عديدة حالت دون تحقيق أهداف الصناعة المنشودة والتي من أجلها دخلت الدولة في مجال الصناعة بمختلف أنواعها ويمكن تقسيم هذه المشكلات إلى قسمين :مشكلات صاحبت فكرة الصناعة منذ نشؤها متمثلة في التخطيط والدراسة عن التمويل والإدارة .ومشكلات ظهرت لاحقاً بعد قيام المؤسسات الصناعية متمثلة في القصور الفني والقوة المحركة والايدي العاملة المدربة ومشكلات قطع الغيار .

أولاً: مشكلة التمويل:

كان تطور الصناعة ضرورياً للخروج من مشكلة الاعتماد على محصول نقدي واحد تمثل في القطن وحتى تكمل الصناعة الزراعة وتسندها خاصة أن البلاد غنية بالكثير من المواد الخام الأولية القابلة للتصنيع المحلي ولكن كانت المعضلة في رأس المال النقدي.

وكان السودان كغيره من الدول النامية في تلك الفترة يفتقر ويعاني من ندرة رأس المال الأجنبي الذي يعتبر من دعائم التنمية الاقتصادية .ولمعالجة هذا النقص لجأ السودان إلى طلب العون الأجنبي في شكل قروض وتسهيلات إئتمانية ومعونات فنية من الدول الغنية لتوفير النقد الأجنبي من أجل تمويل عمليات التنمية والتي لم تكن مقتصرة

على الصناعة فحسب .ولكن الحكومات المتعاقبة أبدت إهتمامًا كبيرًا بالصناعة تبلور في

سن قوانين الاستثمار المختلفة، تشجيعًا للإستثمار في مجالات الصناعة المتعددة.(1)

بلغت جملة القروض والتسهيلات الإئتمانية التي حصل عليها السودان في

الفترة من 1958 -1969 م النحو التالي:

1/ مجموعة البنك الدولي مبلغ 54.370.000 جنيهاً سودانياً.

2/ مجموعة الدول الغربية مبلغ 47.357.000 جنيهاً سودانياً.

3/ مجموعة الدول العربية مبلغ 32.632.000 جنيهاً سودانياً.

4/ الدول الاشتراكية مبلغ 21.711.000 جنيهاً سودانياً.

نلاحظ من ذلك أن السودان قد طرق باب الدعم الخارجي منذ فترة مبكرة بعد استقلاله

وحقيقة الأمر أن العون الأجنبي قد عرف طريقه للبلاد منذ فترة ما قبل الاستقلال و لكن

نكتفي في هذا الفصل بالعون الأجنبي والتمويل الخارجي في فترة ما بعد الاستقلال(2).

وقد تمثلت مصادر التمويل الصناعي في السودان في إمكانيات الأفراد، و

مؤسسات التمويل الدولية، و منتجور الماكينات، و البنوك التجارية، البنك الصناعي

السوداني(3).

كان من أهم مؤسسات التمويل الدولية مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك

الدولي وهي تدعم الجهود الخاصة في مجالات الصناعة والزراعة بالبلاد النامية، وقد

(1) دار الوثائق القومية ، تقارير مصلحة 62-11-48 ، مصدر سابق .

(2) دار الوثائق القومية، تقارير مصلحة، 3-1-28 ، لمؤتمر الثاني لتنمية الصناعة للدول العربية 1971 ، الكويت خطوط واتجاهات التنمية الصناعية في السودان .

(3) دار الوثائق القومية، تقارير مصلحة، 1-83-308 ، مؤتمر أراويت العاشر، ، - ريخ المساعدات الأجنبية للسودان، عباس عيد العال حمور آمال مجذوب، مرآز البحوث والاستشارات الصناعية 1986م ، ص 16

ساهمت هذه المؤسسة في رأسمال شركة الخرطوم للغزل والنسيج بمبلغ 120.000 جنيه لفترة زمنية للسداد بلغت خمس سنوات، كذلك ساهمت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بتقديم قرض طويل الأجل للشركة الأمريكية السودانية للغزل والنسيج وقدمت قرضاً للبنك الصناعي السوداني .

أيضاً لعب رأس المال العربي الخاص دوراً مقدراً في المساهمة في الصناعة خاصة صناعة الغزل والنسيج، ويتضح أن البلاد قد عرفت طريق القروض والمنح الإئتمانية منذ وقت مبكر غير أن هذه المنح والقروض لم تكن كلها لصالح الصناعة فقط فقد ذهب جزء كبير منها لصالح الزراعة والمشروعات الزراعية وجزء آخر إلى إقامة البنيات التحتية من طرق وجسور والخدمات الإجتماعية من تعليم وصحة.

يمكن حصر الجهات التي ساهمت في دعم مسيرة الاقتصاد السوداني من خلال القروض والمنح في فترة ما بعد الاستقلال في الصندوق العربي: ⁽¹⁾منح البلاد في الفترة من 74 - 1979 م خمسة قروض بقيمة 43.87 مليون جنيهاً سودانياً و التي تم إستخدام جزء منها في الزراعة. و أوبك :منحت البلاد في الفترة 77 - 1978 م قرصان بقيمة 5.5 مليون جنيهاً سودانياً أُستخدم في مجالات مختلفة. و جمهورية مصر العربية : منحت الحكومة السودانية خلال الفترة 1967 - 1969 م قرصان بما يعادل 17.8 مليون جنيهاً سودانياً أُستخدمت في توفير المياه الجوفية. والشركة العربية للاستثمار A.

(1) دار الوثائق القومية، تقارير مصلحة، 1-83-308 ، مؤتمر أرويت العاشر ، - ريخ المساعدات الأجنبية للسودان، عباس عيد العال حمور آمال مجذوب، مرآز البحوث والاستشارات الصناعية 1985 ، ص 16

I. C. منحت قرض في عام 1976 م استخدم لأغراض عديدة منها الزراعة وكان بقيمة 69.23 مليون جنيهاً إسترلينياً. ويمكن القول أن القروض العربية في الفترة من 1962 م إلى 1978 م بلغت 37 قرض بقيمة 202.32 مليون جنيهاً سودانياً بسعر فائدة بين صفر - 8% ومدة السداد بين 4 إلى 50 سنة⁽¹⁾.

عرف السودان الإستفادة من منظومة الدول الأوربية الغربية المتمثلة في السوق الأوربية المشتركة في نهاية السبعينات حيث نجد أن السودان وقع إتفاقيات مع مجموعة السوق الأوربية المشتركة تدفقت على أثرها أموال القروض إلى البلاد حيث دعمت مجموعة السوق المشتركة السودان فيما عُرف بالبرنامج السوداني الأول بمبلغ 108.7 مليون جنيهاً إسترلينياً، ثم أردفت ذلك المبلغ بقرض آخر تراوحت قيمته ما بين 120 إلى 125 مليون دولار. والملاحظ في القروض التي مُنحت من قبل السوق الأوربية المشتركة أنها لم تُستخدم في الصناعة وذهب معظمها إلى صالح البنيات التحتية من مواصلات واتصالات وطرق، و أُستخدم الجزء الثاني من القروض في الزراعة من أجل إصلاح المشروعات القائمة⁽²⁾.

البنك الأفريقي منح السودان في الفترة 1971 - 1978 ثمانية قروض بلغت قيمتها 9.3 مليون جنيهاً سودانياً و حُصص هذا المبلغ من أجل تطوير الثروة الحيوانية .

(1) دار الوثائق القومية، تقارير مصلحة، 1-83-308، مرجع سابق، ص 17

(2) نفس المرجع السابق، ص 15

و أُستخدم جزء من هذا القرض في الزراعة وكانت مدة سداد القروض تتراوح ما بين 1 و 55 سنة بفائدة تتراوح ما بين صفر و 7%.

ونخلص من ذلك أن السودان كغيره من البلاد النامية وجد الدعم الممثل في القروض والمنح من معظم البلاد الغنية أو التي لها فائض في رأس المال النقدي من البلاد العربية والدول الغربية على رأسها منظومة السوق الأوروبية المشتركة والولايات المتحدة ومنظمة الأمم المتحدة متمثلة في أفرعها المختلفة.

جدول رقم (3-3-1)

بعض النماذج للقروض الممنوحة والتي خُصص بعضها للصناعة

مدة القرض	مدة السماح	الفائدة عليه	كمية القرض	مصدر وتاريخ واسم القرض
				فرنسا :
7	3	7.9	1.7	1/ مديغة واد مدنى (اغسطس 1972)
7	3	7.5	6.2	2/مصنع غزل الحاج عبدالله (1976)
5	3	7.2	1.5	3/مصنع غزل بورتسودان (نوفمبر)
				بلجيكا:
5.5	-	9	8.5	4 / 6 مصانع نسيج
				دول الكتلة الشرقية :
				1/ يوغسلافيا
4	3	9.5	0.8	-مديغة النيل الابيض (1973)
				2/ المانيا الشرقية
8	2	3.0	1.3	-مصنع غزل الخرطوم بحرى (مارس 75)
				اخرى :
2	1	9.0	0.6	7/ مصنع سكر عسلاية (ابريل 1975)
2	4	9.5	7.3	8 / 6 مصانع نسيج (ديسمبر 1974)

				صندوق ابوظبى:
10	3	5.0	6.4	9/ مصنع غزل الحاج عبد الله (1976)
15	5	3.0	0.4	10/ مصنع غزل الحاج عبدالله (2) (سبتمبر 1977)
				جهات ثنائية :
				أ/ بريطانيا
		-	3.6	11.مصنع اسمنت
		5.0	3.9	ب/ المانيا الغربية :
		6.0	1.9	12.مصنع سكر الجنيد (1960)
		0.75	0.7	13.مصنع سكر القرية (1962)
		0.75	0.7	14.قرض يونيو (1975)
				ج/للولايات المتحدة:
-	-	5.75	0.1	15.البنك الصناعى (1962)
				د/هولندا :
		2.5	0.5	16.قرض (فبراير 1965)
		0.75	0.3	17.قرض (ابريل 1975)
		-	0.6	18.قرض (مارس 1976)
		-	1.0	19.منحة (مارس 1977)
		-	1.0	20.منحة (مارس 1978)
		-	0.3	21.منحة (ابريل 1979)
		8.5	2.4	22.منحة (مارس 1980)
				و/فرنسا :
				23.قرض (نوفمبر 1979)
				الكتلة الاشتراكية :
				- الاتحاد السوفيتى
25	5	2.5	3.5	- قرض (1) (نوفمبر 1961)
				يوغسلافيا :
8	-	3	1.8	24/ قرض (يوليو 1956)
8	-	3	3.5	25/تشيكوسلوفاكيا (يوليو 1973)

				رومانيا :
8	2	2.5	2.9	26. قرض (ابريل 1972)
				قروض ثنائية اخرى :
10	15	-	5.6	الصين :
				-قرض (اغسطس 1970)
				تسهيلات ائتمانية ، قروض المنتجين :
				وقروض تجارية :
				27.دول OECD
7				1/ المملكة المتحدة :
4	2.5	6	8.3	28.مصنع سكر سنار (يناير 1974)
	2	9	9.95	29.مصنع سكر عسلاية (يوليو 1975)
5	3	8.95	2.8	2/ المانيا الغربية :
5	3	8.0	5.1	30.مصنع غزل بورتسودان (نوفمبر 1975)
5	4	7.5	1.4	3/ ايطاليا :
8	4	6.0	1.6	33. مصنع كناف ابو نعامة (يوليو 1972)
8	3	6.5	2.4	34.مصنع كناف التونج (نوفمبر 1973)
7		8.0	13.7	34.مصنع نسيج قدو (مارس 1975)

المصدر: مصطفى فضل المولى، دور العون الاجنبي في نمو القطاع الصناعي العام، المؤتمر القومي للقطاع

الصناعي، 1986 ، مكتبة المجلس القومي للبحوث، 67:336:48

ذهب الأمر إلى أكثر من ذلك حيث نشأت في عام 1962م إتفاقية ذات طابع

اقتصادي عُرفت بإتفاقية الوحدة الاقتصادية وكانت الدول التي دخلت في هذه الإتفاقية

هي الكويت وهي من الدول العربية الغنية وسوريا والأردن ومصر والسودان، حيث نص

الإتفاق على قيام وحدة اقتصادية بين هذه الدول على أن تتم بصورة تدريجية وأصبحت

نافذة المفعول إعتبارًا من 1964م .وكان من أهم شروط هذه الإتفاقية حرية إنتقال

رؤوس الاموال وتبادل البضائع والمنتجات الأجنبية وكانت تهدف إلى جعل الدول

الأعضاء منظمة جمركية واحدة تعمل على توحيد الاستيراد والتصدير، ثم قرر مجلس الوحدة الاقتصادية في 13/8/1964م إنشاء السوق العربية المشتركة والتي كانت تهدف إلى إعفاء المنتجات الزراعية والحيوانية والصناعية والثروات الطبيعية المتبادلة بين دول السوق من الرسوم الجمركية، وشهد عام 1969 م عقب استيلاء الحكومة العسكرية الثابتة على السلطة في البلاد توقيع إتفاقية التكامل الاقتصادي بين مصر والسودان وانضمت إليها لاحقاً ليبيا وكان من أهم شروط التكامل الاقتصادي في هذه الإتفاقية التنسيق الصناعي بين دول ميثاق التكامل.

يمكن القول أن أموال القروض التي تدفقت على البلاد قد اختلفت في مصادرها وطرق سدادها حيث نجد أن قروض مجموعة البنك الدولي كانت لتمويل مشروعات ذات طابع خاص مثل الري وتطوير المواصلات والكهرباء والتعليم والصحة والزراعة حيث كانت سياسة البنك ترمي إلى سد النقص الذي تعانيه الدول النامية في تمويل مثل هذه المشروعات التي لا تضيف إلى الناتج القومي بصورة مباشرة وإنما تساعد على تخفيض تكاليف إنشاء المشاريع الإنتاجية⁽¹⁾. وقد إتسمت شروط البنك الدولي في تمويل هذه المشروعات بالسهولة من ناحية فترة السداد. و نجد أن السودان قبل في عام 1979م بشروط صندوق النقد الدولي فيما ما عُرف ببرنامج الاستقرار الاقتصادي الذي تقدم به الصندوق لكن الملاحظ أن شروط صندوق النقد الدولي كانت قاسية والتي

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1-23-1320، مؤتمر اركويت العاشر، السياسات الخارجية للسودان وعلاقتها الاقتصادية الدولية، محمد عيسى آدم، وزارة الخارجية

أقتضت خفض قيمة الجنيه السوداني وإلغاء الرقابة على النقد الأجنبي وتعديل علاقات الإنتاج والحد من الإتفاق العام وتقليل فرص الاستخدام وإلغاء الدفع وإطلاق حرية التجارة . و قد كانت حصيلة قبول السودان بشروط صندوق النقد الدولي مزيداً من التدهور الاقتصادي بدلا من المساهمة في إصلاح اقتصاد البلاد وإنخفاض مريع في قيمة الجنيه السوداني وإرتفاع تكاليف المعيشة وزيادة التخضم ومضاعفة قيمة الواردات وزيادة أعباء خدمة الديون. و في مقابل ذلك لم يحقق السودان أي زيادة لعملاته الأجنبية⁽¹⁾.

أما داخلياً فقد سعت الحكومة لخلق بعض الهيئات من أجل توفير دعم لبعض الصناعات فكان تأسيس البنك الصناعي السوداني في عام 1961 م بغرض المساعدة في إنشاء المشروعات الخاصة في السودان وتوسيع نشاطها وتطويرها وفقاً للأساليب الحديثة والعمل على تشجيع وإجتذاب مساهمة رأس المال الخاص الداخلي والخارجي في تلك المؤسسات منها التعاون مع الجهات الحكومية المختصة في القيام بالبحوث والدراسات والتعديلات المتعلقة بإنشاء صناعات جديدة مما يصلح لنشاط القطاع الخاص والعمل على النهوض بها وإجتذاب رأس المال الخاص في السودان وفي الخارج لتمويل هذه الصناعات⁽²⁾.

وكان رأس المال المرخص به للبنك يبلغ ثلاثة ملايين من الجنيهات السودانية وهو مبلغ ضعيف كما نلاحظ مقارنة مع الدور الذي كان مرجوًا من البنك القيام به ، وقد

(1) دار الوثائق القومية، مؤتمرات، 1-23-1320، مصدر سابق .
(2) محمد زاي المسير، الاقتصاد السوداني بين التصنيع وتذ الزراعة مية مطبوعات جامعة القاهرة، بالخرطوم، دار الاتحاد العربي ، للطباعة 1973م ص 41

تولت الحكومة السودانية رعاية البنك منذ إنشائه وتحملت مع بنك السودان مسئولية تمويله وبلغ رأس المال المدفوع للبنك حتى عام 1970 م مليونين ومائتين ألف جنيه سوداني حيث باشر البنك أعماله منذ أغسطس 1962 م.

لا شك أن إنشاء البنك الصناعي قد ساعد إلى حد ما في النهوض بالاقتصاد السوداني على الرغم من ضعف رأس مال البنك، حيث نجد أن المشروعات الصناعية التي مولها البنك حتى نهاية عام 1970 م قد أتاحت فرص عمل لحوالي 3000 من العمال والموظفين وساهمت في توفير بعض من العملات الصعبة وساهمت في الاستغناء كلياً أو جزئياً عن بعض الواردات⁽¹⁾.

بجانب البنك الصناعي نجد بعض المؤسسات التمويلية التي قامت في تلك الفترة مثل بنك الادخار السوداني، ومؤسسة التنمية السودانية الريفية غير أن دورها لم يكن مثل دور البنك الصناعي السوداني.

جدول رقم (2-3-3)

قروض البنك الصناعي للقطاع الصناعي

السنة	القروض الطويلة والمتوسطة المدى للمؤسسات الصناعية	المساهمة في المصانع	راس المال بالجنية السوداني	مجموع القروض
1976	1.746.950	137.700	-	1.884.650
1977	552.850	-	-	552.850
1978	871.700	-	-	817.700
1979	714.745	-	-	714.745

(1) التقرير السنوي للبنك الصناعي للعام 1970-69م

1.733.775	-	-	1.733.775	1980
1.172.215	-	-	1.172.215	1981
1.524.060	-	-	1.524.060	1982
1.795.045	-	900.000	4.160.560	1983
5.060.560	-	-	-	1984
-	-	-	-	1985
2.249.110	1.315.400	-	2.249.110	1986

المصدر : حسن احمد مكى ، التمويل الصناعى السودانى ، تجربة ذاتية

أما في الفترة ما قبل عام 1976 م فقد قدم البنك مجموعة من القروض تراوحت ما بين 5-19 قرض في العام الواحد وبلغت جملة القروض التي قدمها في الفترة من 1962 الى 1970 م 121 قرصاً بقيمة 2.798.631 جنيه سوداني.

ثانياً: مشكلة القوى العاملة و التدريب :

كانت مشكلة تدريب القوى العاملة إحدى عقبات الصناعة في السودان حيث تدنت نسبة الإنتاج في كثير من المصانع أما لعدم توفر العمالة الكافية أو لعدم كفاءة العمالة الموجودة ونسبة لعدم وجود البنيات الأساسية للصناعة في السودان، و كان الحل يتمثل في أحد الخيارين:

ترك العامل لإكتساب الخبرة بالممارسة وهذا يأخذ وقتاً طويلاً، أو التدريب العلمي بصورة مدروسة ومنهجية وهو الحل الأمثل والمفيد و للمدى البعيد.

و قد تمثلت مشكلات القوى العاملة داخل مجالات العمل المختلفة في الآتي:

1/ قلة الأجور مما يخلق شعوراً بالتوتر لدي العمال وعدم الاستقرار.

2/ عدم توفر فرص للتعليم والتدريب الفني حيث يساعد ذلك في زيادة الإنتاج، والتدريب يساعد على رفع مهارات العمال.

بعد دخول الدولة في مجال الصناعة كان من ضمن المشكلات التي واجهت الصناعة عدم مقدرة بعض الصناعات على المواصلة نسبة لعدم توفر الدراسة العلمية اللازمه وقلة التدريب، لذلك قامت الحكومة السودانية في عام 1960 م بتوقيع إتفاقية مع هيئة الأمم المتحدة لتلقي العون الفني من هيئة المال الخاص التابعة للأمم المتحدة وبموجب تلك الإتفاقية تم إعداد برامج عمل لإنشاء المراكز والمعاهد التالية⁽¹⁾:

أ. معهد دباغة الجلود :المرحلة الأولى أربعة سنوات عُدلت إلى خمس إبتداء من 1961 المرحلة الثانية ثلاث سنوات إبتداء من 1967 م

ب. مركز أبحاث تصنيع الأغذية :لمدة خمس سنوات إبتداء من 1964م

ج. مركز تطوير الإدارة والكفاءة الإنتاجية :لمدة خمس سنوات من 1965 م

د. معهد البحوث الصناعية الخرطوم :لمدة خمس سنوات من 1965م

كان الهدف من هذه المعاهد تطوير الصناعة ببناء قاعدة علمية وتدريبية مناسبة ونلاحظ أن دباغة الجلود والصناعات الغذائية كانت من القطاعات الهامة في الصناعة خاصة القطاع العام حيث تم إنشاء مصانع في كل من كريمة وكسلا إما المدابغ فقد كانت في كل من الخرطوم ومدني وبورتسودان، وربما لم يجد قطاع النسيج الإهتمام الكافي للخبرات المتوفرة في محالج مشروع الجزيرة.

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1-3-13، مؤتمر اركويت الرابع 1969، وضع اطار للخطة النموذجية للتنمية بالسودان، شمكلات القوى العاملة

1/ معهد السودان للجلود الخام ودباغتها :

كان المعهد يحتوي على مدبغة صغيرة ومصنع تجريبي لإنتاج المواد الدابغة وصناعة الأحذية والحقائب الجلدية لتطوير صناعاتها، ومعمل كيميائي لعمل الإختبارات التكنيكية.

2/ مركز أبحاث تصنيع الأغذية بالخرطوم :

قام هذا المعهد في عام 1964 م بالتعاون بين وزارة الزراعة السودانية وصندوق المال الخاص التابع للأمم المتحدة بهدف تقديم المساعدات الفنية اللازمة لتطوير وتشجيع صناعة الأغذية وقد كان المعهد يحتوي على مصنع صغير مجهز بكل المعدات المستخدمة في المصانع التجارية ولكن بطريقة مبسطة وبه معمل للمواد الكيميائية والميكروبيولوجي وقاعة للمحاضرات ومطبخ صغير للإختبارات وثلاثة غرف للتبريد⁽¹⁾.

3/ مركز تطوير الإدارة و الكفاءة الإنتاجية - الخرطوم :

تم إنشاء هذا المعهد في عام 1964 م و تمثلت الخدمات التي كان يقدمها في التدريب و الخدمات الاستشارية و البحوث⁽²⁾.

4/ معهد البحوث الصناعية الخرطوم :

قام هذا المعهد في عام 1962 م و كان يحتوي على معمل للتحاليل الكيميائية ومعمل للاختبارات الفيزيائية والميكانيكية لإختبار المعادن، ومكتبة وورشة بها ماكينة خراطة ومعمل للهندسة الكيميائية وقاعة للمحاضرات. أما هدف المعهد فقد كان تشجيع الصناعة والمساعدة في التقدم العلمي والتكنولوجي.

(1) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-3-13 ، مصدر سابق .
(2) نفس المرجع السابق.

و تمثلت خدماته في تقديم البحوث والإستشارات الفنية و التدريب⁽¹⁾.

تقييم دور هذه المعاهد في تطوير الصناعة في السودان:

يتضح أن كل المصانع في القطاع العام قد أنشئت بعد توقيع اتفاقية العون الفني في أبريل 1960 م ماعدا مصنع واحد وظلت هذه المصانع تتعثر بدليل تكوين لجان للنظر في أمرها، ونجد أن عدم التخطيط شمل حتى هذه المعاهد حيث كانت الأمم المتحدة كهيئة علمية تقي بجميع التزاماتها إلا أن حكومة السودان لم تقدم ما تم الاتفاق عليه و لم تنشئ جهاز لمتابعة تنفيذ هذه الاتفاقيات ولم يكن هناك جهاز للتنسيق بين هذه المعاهد المختلفة على الرغم من كونها تتبع للدولة و كلها تهتم بالدراسة العلمية.

أما من الناحية الإدارية فقد كانت إدارات هذه المعاهد تختلف عن بعضها حيث نجد أن معهد الجلود مثلا يتبع في إدارته لوزارة الثروة الحيوانية ومعهد صناعة الأغذية كان يتبع لوزارة الزراعة، بينما يتبع معهد البحوث الصناعية لوزارة الصناعة.⁽²⁾ ومن الملاحظ أيضاً أن العمل التنفيذي وبرنامج العمل في هذه المعاهد كانا يسيران في إتجاهين مختلفين.

على الرغم من ذلك يمكن القول أن هذه المراكز قد تمكنت من تقديم دراسات فردية أو كورسات أو استشارات قيمة في مجالاتها المختلفة ولكن نسبة لعدم وجود التخطيط المركزي للبحث العلمي فقد إفتقدت تلك الدراسات قيمتها وفعاليتها و جُردت من

(1) يوسف حسن أحمد البلولة، العولمة الاقتصادية و القطاع الصناعي في السودان، دراسة حالة صناعة الغزل و النسيج السودانية خلال الفترة من 1980-2005م ، رسالة دكتوراه جامعة الخرطوم 2007م ص 155
(2) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-3-13 ، مرجع سابق.

محتواها التطبيقي لتحقيق زيادة الإنتاج .و يتضح مما سبق ذكره أن قعود مؤسسات الدراسة العلمي عن دورها نتج عن طبيعة تكوين المؤسسات وبيرونها بشكل فردي يفتقر إلى النظرة الشاملة للأغراض التي من أجلها أنشئت هذه المراكز خاصة وأنه ليس هنالك خلاف جوهري بين مهام هذه المراكز وطبيعة عملها.

بجانب هذه المراكز أولت الحكومة التعليم الفني جانباً من الإهتمام وذلك من منطلق الحاجة إلى العمال المهرة والذين كان توفيرهم يتم عن طريق التعليم الثانوي الفني أو ما في مستواه. ونظام التلمذة الصناعية التابع لوزارة العمل. بالإضافة إلى من يتم تأهيلهم في المدارس التابعة لبعض المصالح مثل السكة حديد ومصلحة النقل الميكانيكي .غير أن هذا الوضع قد إهتم بجوانب معينة علي حساب الصناعات الأخرى مثل النسيج⁽¹⁾.

كان السودان مثل غيره من الدول النامية يعاني من نقص في الفنيين حيث كان يتم إلهتمام بتدريب العمال المهرة وإعداد الأخصائيين من ذوي المؤهلات العالية وإهمال الفنيين. وعلى كل فقد كان هنالك نقص في الأيدي العاملة المدربة سواء في فئة العمال المهرة أو الفنيين أو الإخصائيين ذوي التأهيل العالي.

كذلك نجد أن الحكومة السودانية قد إهتمت بعقد مؤتمرات دورية لبحث مشكلة التنمية الصناعية في البلاد وقد كان يحضر هذا المؤتمرات المسؤولين ونخبة من المثقفين السودانيين ورجال الأعمال لمناقشة الموضوعات الهامة التي تتعلق بالاقتصاد السوداني،

(1) محمد زآي المسير، الاقتصاد السوداني بين التصنيع وتنمية الزراعة ، مرجع سابق ص 54

وقد بدأت هذه المؤتمرات بصورة رسمية في منتصف الستينيات من القرن الماضي حيث نجد أن الفترة من 1966-1969م قد شهدت انعقاد أربعة مؤتمرات⁽¹⁾.

ثالثاً: مشكلة الطاقة و القوى المحركة :

شكّلت مشكلة الطاقة والقوى المحركة الهاجس الأساسي الذي أعاق إنتاج معظم مصانع القطاع العام خاصة قطاع النسيج والصناعات الغذائية ويرجع ذلك لعدم تمكن الدولة من حل مشكلة الكهرباء وعدم تمكنها من شراء زيت الفيرنست العامل الأساسي في تشغيل المصانع وفي بعض الحالات عجزت الحكومة عن ترحيله من الميناء الرئيسي إلى المصانع خاصة تلك التي قامت في أماكن بعيدة مثل مصنع نسيج نيالا حيث ارتفع تكاليف الترحيل وسوء الطرق مما زاد من تكاليف العملية الصناعية.

أما مصانع النسيج فقد كانت تتوقف لشهور عديدة لعدم توفر الكهرباء خاصة مصنع نسيج بورتسودان الذي عجزت الإدارة عن حل مشكلة إمداده بالطاقة الكهربائية وقد سعت الحكومة لحل مشكلة الكهرباء وتوفير الوقود الكافي لتشغيل المصانع وبذلت جهود من أجل توفيرها حيث تعتبر الكهرباء الرخيصة أهم عنصر من عناصر الصناعة والإنتاج الصناعي ومن أهم التسهيلات للصناعة توفير الكهرباء بأقل تكلفة ممكنة.⁽²⁾

حتى عام 1969م كان توليد الكهرباء محصوراً في المدن الكبيرة والمراكز التجارية التي بها بعض الصناعات، و كان استخدام الكهرباء محصوراً في البيوت

(1) محمد زاي المسير، الاقتصاد السوداني بين التصنيع وتنمية الزراعة ، مرجع سابق ص 82
(2) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-3-13 ، مرجع سابق.

والمكاتب والاستفادة من المعدات الكهربائية النادرة وقتذاك" ثلاثيات - تلفاز "وحتى عام 1974م كانت هناك شبكتان رئيسيتان لنقل الكهرباء هما شبكة النيل الأزرق وهي تربط محطات بري وكيلو عشرة ومدني، ومحطة مائية واحدة بسنار تغذي الخرطوم وسنار والحصصيا ومدني وريك ويبلغ طولها 36 كيلومتر وتقع عليها خمس محطات فرعية. لحل هذه المشكلة خاصة وأن العالم قد شهد أزمة بترول في عام 1973 م وحرب الخليج في عام 1980 م قامت الدولة بإنشاء وزارة للطاقة في عام 1977 م لتقوم بإعداد الخطط والبرامج لتوفير الطاقة باعتبارها أكبر جزء حيوي في البنيات الأساسية لاقتصاد البلاد وذلك بالتخطيط والتنفيذ لتوفير وتطوير الطاقة في البلاد بمختلف أنواعها⁽¹⁾.

من أهم المشروعات التي تضمنتها الخطة القومية الستية في مجال التنمية توسيع خدمات الكهرباء حيث إشتمل التوسيع على تركيب المولد الرابع بمحطة الروصيرص بطاقة قدرها 40 ميغاوات ، ورفع طاقة محطة بري الحرارية إلى 15 ميغاوات لتغطية العجز المتوقع في عام 1979 م والذي فُدر ب 53 ميغاوات وإنشاء محطات في كل من بورتسودان وجوبا وملكال وعمل إمتدادات لخطوط النقل الموحدة وتوسيع شبكات الكهرباء في مدن أخرى .ونتيجة لمشكلات التمويل التي واجهت الخطة الستية فقد تأخر تنفيذ بعض هذه المشروعات ثم بدأت الحكومة في تنفيذ ما أسمته بمشروع الطاقة الثالثة وكان الهدف من هذا المشروع تغطية العجز الناتج في الكهرباء حتى عام 1985 م وكان

(1) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-3-13 ، مرجع سابق.

يتكون من تركيب أربعة وحدات حرارية بمحطة بري الحرارية طاقة كل منها 10 ميقات. و تركيب وحدتين حرارتين بمحطة بحري الجديدة طاقة كل منها 30 ميقات. و تركيب وحدتين مائيتين بالروصيرص طاقة كل منها 40 ميقات. و تقوية شبكات النقل والتوزيع⁽¹⁾.

كان من المفترض أن يبدأ هذا المشروع في عام 1978 م إلا أنه تأخر حتى عام 1980م حيث واجهته مشكلات التمويل وحياسة الأراضي اللازمة لمحطة الخرطوم بحري الحرارية وتأخر توقيع عقد إمتداد خطوط النقل.

أما ما عُرف بمشروع الطاقة الرابع فكان الهدف منه دعم الطاقة التوليدية للشبكة القومية بحوالي 350 ميقات ودعم شبكة النقل والتوزيع وذلك لتغطية إحتياجات وتوسعات الشبكة القومية حتى نهاية عقد الثمانيات من القرن الماضي، و قُدرت تكلفة المشروع الإجمالية في حدود 100 مليون دولار عملت الهيئة القومية للكهرباء بالتعاون مع وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي والبنك الدولي والمنظمات التمويلية الدولية والدول الصديقة على توفيرها. و كان مُقدر أن ينتهي العمل في هذا المشروع بوحداته المختلفة بنهاية عام 1984 م⁽²⁾.

أما القسم الثاني من القوى المحركة يتمثل في المواد البترولية وخاصة وقود العربات وزيت الفيرنست الذي يلعب الدور الرئيسي في تشغيل عجلة المصانع بتوليد

(1) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-3-13 ، مصدر سابق
(2) دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-1-69-10340 ، مصدر سابق

الطاقة البخارية. وكانت سياسة الدولة في هذا القسم هي السيطرة التامة على هذا القطاع الهام واتجهت إلى تنفيذ سياسة داخلية وأخرى خارجية حيث سعت داخليًا لبناء الهياكل الأساسية لقطاع البترول من تكرير وتخزين وترحيل وتسويق، أما خارجيًا فقد أولت الإهتمام باستيراد احتياجات البلاد من المواد البترولية وكل العمليات المتعلقة بذلك من توفير العملة الصعبة اللازمة والتعاقد مع الموردين. وقامت الدولة بتوفير ساعات تخزينية مناسبة واهتمت بضبط عملية توزيع المواد البترولية وأنشأت إدارة عُرِفَت بإدارة البترول في عام 1970 م حيث كان من مهامها مراجعة أسعار الصادرات والواردات من المواد البترولية وتوفير المبالغ المطلوبة من العملات الصعبة لشراء المواد البترولية، و كذلك مراقبة العمل في مصفاة بورتسودان والتي كان للحكومة نصيب في أسهمها وقامت بإنشاء خط أنابيب للبترول بين بورتسودان والخرطوم وبناء مستودعات في كل من جبل أولياء ومدينة الشجرة ودعم وسائل النقل البري وزيادة الطاقة التخزينية في بورتسودان وهيا للزيت الخام والمنتجات البترولية وشرعت في عمل مشروع لتعبئة البوتجاز في كل من مدني وكسلا وعطبره والأبيض وكان مقدراً له الانتهاء في عام 1984 م. و وضعت الوزارة خطة للاستهلاك. وكانت وسائل الإستيراد تتم بواسطة الشركات العاملة بالبلاد وهي شركات شل وموبيل وتوتال وأجب، ولكن في عام 1974 م دخلت الدولة في مجال إستيراد البترول بعقد مع إيران كانت مدته 10 سنوات ثم تلاه عقد آخر مع العراق في عام 1975 م وكانت مدته خمس سنوات، والكويت في عام 1975 م بالإتفاق مع الشركة

الكويتية الوطنية للبتروول لإمداد البلاد بالمواد البترولية الجاهزة .وفي عام 1978 م تم التعاقد مع المملكة العربية السعودية بعد توقف الإتفاق مع العراق على المواد الخام، لكن دخول الدولة في استيراد المواد البترولية نتج عنه تراكم الديون على الدولة مما أثر سلباً على الاقتصاد⁽¹⁾.

يمكن القول أن مشكلة الطاقة قد شكلت هاجساً كبيراً للدولة لأهميتها في تحريك إقتصاد البلاد بصورة عامة والصناعة على وجه الخصوص وقد عانت الدولة من مسألة شراء وتخزين المواد البترولية وكذلك الترحيل خاصة مع عدم وجود طرق برية معبدة وكانت من مشكلات معظم المصانع الحكومية بقطاعات الصناعة المختلفة عدم توفر الكهرباء وصعوبة ترحيل المواد البترولية.

رابعاً: المشكلة الإدارية :

واجهت المصانع في القطاع العام مشكلة في كيفية إدارة هذه المصانع منذ نشأتها ووضح أن مسألة إدارة هذه المؤسسات الصناعية تحتاج إلى قدر من المرونة والتعاون خاصة بين قطاع الصناعات المتشابهة مثل السكر وصناعة الجلود والدباغة وصناعة الغزل والنسيج و كان يجب أن يكون هنالك تنسيق بين هذه المؤسسات.

حتى عام 1965 م لم تكن هناك وزارة للصناعة مستقلة بل كانت تتبع لوزارة

التجارة، و شهد عام 1962 م قيام ما عرف بهيئة المصانع الحكومية وكان الغرض منها

إدارة المصانع الحكومية التي تم إنشائها بعد عام 1959 م.

⁽¹⁾ دار الوثائق القومية ، مؤتمرات ، 1-69-10340 ، مصدر سابق

مضاف إلى هذه المصانع والقطاعات المصانع التي كانت الحكومة تشارك في رأسمالها مثل مصنع سكر كنانة ومصنع باتا للأحذية وجوالات البلاستيك ومصنع السماد والشركة العربية المشتركة للزيوت والنشا والجلكوز والالبان وهناك مشروعات تدار خارج القطاع الصناعي. هذا التضارب يوضح لنا مدى عمق المشكلة الإدارية التي كانت تعاني منها المصانع الحكومية. وشهد عام 1965 م إعادة تشكيل هيئة المصانع الحكومية وتم تغيير الأسم إلى مؤسسة التنمية الصناعية وكان الغرض منها الإشراف على المصانع الحكومية القائمة بالإضافة لإدارة وإعداد المشروعات الصناعية الجديدة.

تم تصفية مؤسسة التنمية الصناعية العامة والمؤسسات الفرعية التابعة لها لتصبح القطاعات الفرعية عبارة عن شركات عامة تحت مسئولية مجالس إدارات وتوضح لنا هذه الإشارات العلاقة بين وزارة الصناعة وهيئة القطاعات العامة بعد قيامها في عام 1966 م لأن القدر الأكبر من إهتمام وزارة الصناعة ومهامها قد حظي به القطاع الخاص حيث كانت تتكون من مصلحة الصناعة والتي تشرف على تطوير الصناعة في القطاع الخاص، زائدًا مكتب صغير يسمي (رئاسة الوزارة) وقد كان يتعامل مباشرة مع وكيل الوزارة حيث كان المكتب يشكل همزة الوصل بين وكيل الوزارة ومؤسسة التنمية الصناعية، والتي كانت تشرف بصفة مباشرة على مصانع القطاع العام وبالتالي لم يكن لوزارة الصناعة الإشراف المباشر على مصانع القطاع العام. وقد شارك وزارة الصناعة في مسئولية القطاع العام وزارة المالية حيث كانت مسئولة عن التخطيط لإنشاء مشروعات

جديدة تابعة للقطاع العام، كذلك وزارة التخطيط الاقتصادي في نطاق خطط التنمية في البلاد⁽¹⁾.

إهتمت وزارة الصناعة أكثر ما أهتمت بالقطاع الخاص وبذلت مجهودات مقدرة من أجل النهوض بالقطاع الخاص وفق سياسة معينة تتمثل في إشراك رأس المال الخاص الوطني والاجنبي في عجلة الاقتصاد في البلاد لأن رأس المال العام لوحده لا يستطيع النهوض بالصناعة لذلك أهتمت الحكومة بنوع معين من الصناعات خاصة تلك التي تحتاج إلى رأسمال ضخم وليست ذات عائد سريع بل تحتاج إلى الصبر لعدة سنوات حتى تثمر، لذا إهتمت وزارة الصناعة بإصدار قوانين الاستثمار حيث أنه ما كاد يمضي عام على قيام الوزارة حتى بدأت في إصدار قوانين جديدة للاستثمار بهدف زيادة الميزات الممنوحة للمشروعات الصناعية وإزالة ما يعترضها من معوقات، فاصدرت قانون تنظيم الاستثمار الصناعي وتشجيعه لعام 1967 م، وتشجيعاً للقطاع الخاص للدخول في ميدان الصناعة نصت المواد 7-16 من القانون على إعفاء المعدات وقطع الغيار اللازمة للإنتاج والتكيب والصيانة من الرسوم الجمركية، هذا إلى جانب تخفيض رسوم الكهرباء وفئات نقل المواد الخام والمعدات وحماية الإنتاج المحلي من منافسة السلع المستوردة وقصر مشتريات القطاع العام على الإنتاج المحلي إذا كان جيداً في نوعه وأسعاره⁽²⁾.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986م، مكتبة المجلس القومي للبحوث، Industrials Development ، 67، مصطفى فضل المولي، ص6-001=7 .

(2) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986م، مكتبة المجلس القومي للبحوث، Industrials Development ، 67، مصطفى فضل المولي، ص6-001=7 .

بعد صدور قرار التأميمات العمومية في عام 1970 م وإستيلاء الحكومة على عدد من المشروعات في القطاع الخاص مما إنعكس سلبًا على حركة تطور الصناعة في البلاد أصدرت وزارة الصناعة قانون الاستثمار الصناعي لعام 1972 م تحت مسمى جديد هو قانون التنمية وتشجيع الاستثمار الصناعي لسنة 1972 م وكان واضحًا أن الهدف من هذا القانون طمأنة الرأسمالين من المخاوف التي ساورتهم من جراء التأميمات والمصادرة التي حدثت في عام 1970 م .وأجاز القانون لوزير الصناعة إعطاء الضمانات الكافية لفترة زمنية يتفق خلالها على عدم التأميم، على أن تحدد الفترة على حسب المشروع ونوعه وفي حالة التأميم لأسباب إضطرارية تلتزم الحكومة بأن يتم ذلك وفقًا للإجراءات القانونية وأن يدفع تعويضًا عادلاً وفي حالة رأس المال الاجنبي بتحويل ما يساوي رأس المال المستثمر أصلاً إلى مصدره و يُدفع ما تبقى بمستندات يمكن إعادة استثمارها في مجالات أخرى داخل البلاد.

غير أن هذا القانون وكغيره من سابقاته لم يكتب له النجاح والاستمرار فتم إصدار قانون التنمية وتشجيع الاستثمار لعام 1974 م حيث أمن على القانون السابق له خاصة فيما يتعلق بالضمانات ضد التأميم والمصادره.

وفي عام 1980 م أصدرت وزارة الصناعة قانون جديد ألغى كل القوانين السابقة وميزته أنه كان شاملاً لكافة أنواع الإستثمارات الصناعية والزراعية والخدمات وبموجب هذا القانون الذي سُمي بقانون تشجيع الإستثمار لسنة 1980 م أصبح الوزير المختص

والمسئول عن الاستثمار هو وزير المالية والاقتصاد الوطني، وأصبحت الإمانة العامة للاستثمار هي الجهة المشرفة على الاستثمار في المجالات المختلفة⁽¹⁾.

يمكن القول أن وزارة الصناعة قد بدأت كقسم صغير بوزارة التجارة والصناعة يتكون من عشرة أفراد شكل النواة لظهور وزارة مستقلة عن وزارة التجارة والصناعة سابقا . تكونت هذه الوزارة الوليدة المستقلة من قسمين :مصلحة الصناعة و بها قسم خاص بدراسة طلبات الاستثمار الصناعي في القطاع الخاص حتى مرحلة التصديق عليها، وقسم آخر يتولى تنفيذ الامتيازات الواردة في تراخيص المصانع وتقديم كافة الخدمات اللازمة للمشروعات الصناعية الجديدة. وقد تطورت الوزارة الجديدة بسرعة كبيرة، وانضم إليها عدد من الخريجين بالإضافة إلى بعض الإداريين من الوزارات والمصالح الحكومية الأخرى .واتسمت الفترة الأولى من عمر الوزارة بالحيوية والنشاط وتمكنت من دراسة عدد كبير من طلبات الاستثمار الصناعي والتصديق على الجيد منها، ثم رعاية المصانع الناشئة والقديمة بشتى الوسائل وتقديم الخدمات لها وتطبيق الإمتيازات عليها والعمل على حل مشكلاتها مما ساهم في زيادة مساهمة القطاع الصناعي في الناتج القومي⁽²⁾.

دور وزارة الصناعة في تنمية الصناعة في القطاع الخاص حتى عام 1980 م :

إنفقت سياسات الحكومات الوطنية المتعاقبة على تشجيع القطاع الخاص للاستثمار في المجال الصناعي وأشرفت على ذلك وزارة الصناعة، وكان دورها يتمثل في الآتي:

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986، مصدر سابق ص7
(2) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986، مصدر سابق ص 8

دراسة الطلبات الخاصة وإقامة الصناعات الجديدة أو تكبير حجم الصناعات القائمة أو تغيير غرضها الصناعي أو تحويلها من جهة إلى أخرى وتقديم تلك الدراسات للجنة استشارية للنظر فيها ورفع توصيات محددة بشأن الترخيص لها أو منحها أي ميزات للسيد وزير الصناعة. وتسجيل جميع المنشآت العاملة وإصدار الشهادات الخاصة بذلك. و تحديد سعر بيع المنتجات الصناعية على ضوء دراسة تكاليف الإنتاج. ووضع مواصفات تلتزم بها المنشآت الصناعية في إنتاجها وفي استخدام المواد الخام. والتوصية لدي الوحدات الحكومية الأخرى على طلبات المنشآت الصناعية بإستيراد المعدات والخامات وإستجلاب الفنيين الأجانب وتحويل مدخراتهم. والإتصال بالجهة الحكومية المختصة لتطبيق الإمتيازات الممنوحة للمنشآت الصناعية المختلفة. وتقديم خدمات متنوعة للمصانع. ودراسة طلبات المنشآت الصناعية الخاصة بحماية إنتاجها من المنافسة الخارجية سواء بقفل باب الاستيراد كلياً أو جزئياً أو رفع الرسوم الجمركية عن السلع المشابهة المشهورة. والعمل بالتنسيق مع الجهات المختصة على توفير توزيع الأراضي للمصانع حسب إحتياجاتها. والعمل على دراسة وحل المشكلات المختلفة التي تواجه الصناعة وتذليل العقبات التي تعترض سبيلها⁽¹⁾. وإعداد قوائم تحتوي على المشروعات التي تحظى بالأفضلية من حيث حوجة البلاد إليها بالنسبة للمستثمرين. وعقد مؤتمرات إقليمية ودولية بهدف تشجيع المستثمرين الأجانب للدخول في مجال الصناعة السودانية. وإجراء بحوث إقتصادية وصناعية للإستفادة منها في تحديد استراتيجية التصنيع بالبلاد

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986، مصدر سابق ص 8

بالإضافة إلى العمل على حل مشكلات المصانع القائمة. وإجراء مسوحات صناعية لمعرفة ما وصلت إليه البلاد من مؤشرات صناعية مثل التطور في الإنتاج الصناعي وحجم الاستثمار فيه وغيره من المعلومات⁽¹⁾.

يمكن القول أن وزارة الصناعة قد لعبت دور مقدر في تشجيع الصناعة بصورة عامة والقطاع الخاص بصورة خاصة حتى يرتفع إلى مستوى الدور الذي يُرجى منه، خاصة أنه يشكل الرائد في مجال الصناعة حيث بدأ القطاع الخاص في الدخول إلى عالم الصناعة منذ وقت مبكر وإن إنحصرت في صناعات بعينها. ويمكن القول أن الفترة من 1965م وحتى 1972م أواخر السبعينات قد شهدت إقبال كبير على الصناعة من قبل القطاع الخاص المحلي والأجنبي بفضل الرعاية المباشرة التي وجدها هذا القطاع من وزارة الصناعة وإصدارها لقوانين تشجيع الاستثمار. وقد شارك القطاع الخاص بفضل توجيه ورعاية وزارة الصناعة في مختلف النشاطات الصناعية مثل الغذائية والغزل والنسيج، منتجات الاخشاب، المطابع،الدقيق، المشروبات المعدنية، الصابون، الملابس الجاهزة، البطاريات بأنواعها،الأسمنت، الأحذية، الأواني المنزلية، الروائح ومستحضرات التجميل. وبفضل وزارة الصناعة وقوانين الاستثمار التي سنتها بلغت رؤوس الأموال الخاص المستثمرة في الصناعة في عام 1970 م 70 مليون جنيه مقابل مبلغ 24 مليون جنيه للقطاع العام⁽²⁾.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986، مصدر سابق ص 2
(2) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، مصدر سابق، ص 10-12

وبلغت مساهمة القطاع الخاص في الناتج القومي في عام 1979 م 80% أما في مجال إعداد الدراسات والبحوث والمشاركة في المؤتمرات الإقليمية بهدف تنمية الصناعة بالسودان والتنظيم والاعداد للمؤتمرات الإقليمية والعالمية بالخرطوم والمتعلقة بالتنمية الصناعية بالبلاد، كان لوزارة الصناعة مجهودات كبيرة ومتواصلة حيث شاركت الوزارة بورقة في المؤتمر الثاني للتنمية الصناعية بالدول العربية الذي إنعقد في الكويت في عام 1971م حيث قدمت الورقة عرض لبرامج وخطط التنمية الصناعية والأجهزة المشرفة عليها ومدى نجاحها .ووضحت فرص الاستثمار والتمويل الصناعي وتكوين العمال وفرص التدريب .وفي عام 1982 قامت الوزارة بالتعاون مع منظمة التنمية الصناعية التابعة للأمم المتحدة بالتحضير للمؤتمر الإقليمي لترقية الاستثمار في السودان .وقد تم إعداد دراسة بواسطة الوزارة اشتملت على الملامح الرئيسية للإقتصاد السوداني وإمكانيات الاستثمار في السودان ودور الاستثمارات العربية في السودان وفرص الاستثمار في قطاع الصناعات التمويلية بالسودان .كذلك نظمت وزارة الصناعة بالتعاون مع الاتحاد العربي للصناعات الغذائية ندوة بالخرطوم عن توطين تكنولوجيا صناعة الزيوت النباتية بالسودان بهدف زيادة الإنتاج من الزيوت وتحسين نوعيته⁽¹⁾.

و في مجال المسوحات الصناعية فقد قامت وزارة الصناعة بالتعاون مع مصلحة الإحصاء ومركز التنمية الصناعية للدول العربية بإجراء مسح صناعي عام 1970م حيث قامت مصلحة الإحصاء بالمشح الميداني وقامت (أيدكاس) بطلب من

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، مصدر سابق، ص 12

وزارة الصناعة بتبويب وتحليل البيانات وصدر التقرير الختامي في عام 1974 م. أما المسح الصناعي الثاني فقد بدأ في عام 1984 م وكان المتوقع أن ينتهي في عام 1986 م أي بعد عامين من تاريخ بداية المسح.

دور وزارة الصناعة في تنمية الصناعة في القطاع العام:

لم تلعب وزارة الصناعة الدور المباشر في تنمية الصناعة في القطاع العام كما فعلت في القطاع الخاص والسبب في ذلك يرجع إلى وجود هيئة حكومية مسئولة بصورة مباشرة عن مصانع القطاع العام وبالتالي لا نستطيع قياس دور وزارة الصناعة بالصورة الدقيقة كما هو في القطاع الخاص لكن من خلال دورها المحدود الذي لعبته نستطيع أن نلتبس أن الوزارة كانت مسئولة عن وضع تصور لخطط التنمية الصناعية في البلاد وتحديد المشروعات الجديدة التي تحتاج إليها البلاد وتلك التي تحتاج إلى تعمير وتنمية رأسية وتحديد المشروعات التي يجب أن ينفذها القطاع العام، وتلك التي تترك للقطاع الخاص، وقبل الوصول إلى هذه الرؤي والمقترحات تقوم وزارة الصناعة بجمع البيانات وعمل الدراسات اللازمة للوصول إلى المقترحات المناسبة⁽¹⁾. بمشاركة وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي في الدراسة عن التمويل اللازم ثم المشاركة في تنفيذ ما تم التوصل إليه من إتفاقيات التمويل. والقيام بتنفيذ المشروعات الصناعية الجديدة حتى مرحلة التشغيل. وإجراء البحوث والدراسات عن مشكلات الصناعة العامة والمشكلات القطاعية وذلك بهدف إيجاد الحلول المناسبة لها، وتشمل هذه الدراسات القطاعين العام والخاص.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، مصدر سابق، ص12

الإشراف على التدريب الفني المهني بهدف ترقية أداء القوى العاملة الإدارية والعمالية، الشئ الذي يؤدي إلى نتائج إيجابية في الإنتاج الصناعي.

شهد عام 1980 م إصدار ما عُرف بقانون تشجيع الاستثمار والذي تم بموجبه إلغاء ثلاثة قوانين من بينها قانون التنمية وتشجيع الاستثمار الصناعي لعام 1974 م وقد ترتب على صدور هذا القانون الجديد تحويل كل سلطات الاستثمار لوزير المالية وبموجب ذلك القانون تم إنشاء الأمانة العامة للاستثمار والتي آلت إليها كل سلطات وزارة الصناعة وصلاحياتها وأصبحت الوزارة من ناحية قانونية لا تملك الحق في مزاوله أعمالها السابقة وتحولت كل مهام وزارة الصناعة السابقة الذكر إلى الأمانة العامة للاستثمار ولم يبق للوزارة إلا الإشراف على تطبيق الإمتيازات على الصناعة وتقديم الخدمات المختلفة لها لكن دون صلاحيات قانونية⁽¹⁾.

وهذا الدور الجديد لا يناسب وزارة بحجم وزارة الصناعة مما يعني تقليص دورها بصورة كبيرة وكان من أهم ما تضمنه قانون عام 1980 م ولم يرد له مثل في القوانين السابقة هو إنشاء لجنة وزارية للإشراف على تشجيع الاستثمار وتتكون من وزارة القطاع الاقتصادي وتختص بوضع السياسة العامة لتشجيع الاستثمار وتحديد الاستيعاب في منح التراخيص والميزات والتسهيلات. وكان قانون عام 1980 م قد أتصف بالشمولية أو النظرة الشمولية للاستثمار " زراعة - صناعة - تجارة"⁽²⁾.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، مصدر سابق، ص 12

(2) نفس المرجع السابق، ص 12

نتج عن صدور قانون عام 1980 م تقليص مباشر لدور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في البلاد مما أثر على مردود العاملين بالوزارة حتى أن بعض العاملين تركوا العمل بها وتنبهت السلطات وقتها لذلك الخلل وعملت على معالجته فأصدر رئيس البلاد قراراً تم بموجبه ضم وزارة الصناعة لوزارة التجارة غير أن هذا الإجراء لم يقد شيئاً وظل الوضع في الوزارة متدهوراً حتى نهاية الحكم العسكري الثاني، حيث تم ضم وزارة الصناعة إلى وزارة الطاقة كنوع من المعالجة للأمر.

ومن أهم سلبيات قانون الاستثمار لعام 1980 م الآتي:

1/ عدم تحديد مهام وصلاحيات وزارة الصناعة بصورة واضحة كجهة يفترض فيها لعب دور متعاضم في مسيرة التنمية بالبلاد.

2/ تهميش دور بعض أجهزة الوزارة وإداراتها المتخصصة وإلغاء دور البعض الآخر تماماً وبالتالي تجميد إمكانيات وجهود الكوادر ذات الخبرة العاملة بها.

3/ عدم وضوح الرؤية للمستثمر، سواء الوطني أو الأجنبي، عن الجهة المسؤولة عن نشاطه ومساعدته في مشكلاته في مرحلة التنفيذ أو بعد بدء التشغيل.

المشكلات التي نتجت عن تقليص دور وزارة الصناعة:

1/ تدهور أداء كوادر القطاع الصناعي وذلك بسحب السلطات منهم وتقليل دورهم في عملية التنمية الصناعية.

2/ تقليص دور وزارة الصناعة أدى لظهور ما يعرف بالبطالة المقنعة بالوزارة مما أدى إلى زيادة الأعباء على خزينة الدولة مع قلة الإنتاج.

3/ إنخفاض مساهمة القطاع الصناعي في الناتج القومي إلى 5% فقط" حسب تقرير البنك الدولي بتاريخ 1985 م "حيث كانت النسبة 8% في عام 1980 م⁽¹⁾.

من خلال إستعراضنا لدور وزارة الصناعة في البلاد خاصة في القطاع العام نجد أن قوانين الاستثمار التي أصدرتها قد لعبت الدور الرئيسي في تشجيع رأس المال الخاص دخول عالم الصناعة في البلاد مع دورها الملموس في القطاع العام مساهمة مع وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي في ذلك.

لكن على الرغم من ذلك نجد أن المشكلة الإدارية ظلت قائمة و أعاقت تطور ونمو الصناعة في البلاد، متمثلة في أن وزارة الصناعة لم تكن هي الجهة المسؤولة بصورة مباشرة على القطاع العام حيث كانت مشتركة في ذلك مع وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي وأن الوزارة قد أولت القطاع الخاص إهتمامًا أكبر من القطاع العام، بالإضافة إلى المشكلات التي ظهرت بعد ذلك في كل قطاع لوحده.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، مصدر سابق، ص 11

خامساً: مشكلات أخرى :

مشكلة ضيق نطاق السوق المحلي ومنافسة البضائع المستوردة:

أدى هذا الوضع إلي صغر حجم المنشآت وعدم الاستفادة من مزايا الإنتاج الكبير حيث نجد أن كثير من الصناعات الكبرى في السودان مثل النسيج والجلود والمواد الغذائية بالإضافة لمشكلاتها الذاتية كانت تعاني من مشكلة التسويق و التي تلخصت في:

أ. عدم توفر المعلومات الكافية عن حجم الطلب و التوقعات المستقبلية للسوق.

ب. نقص المهارات التسويقية.

ج. الإرتفاع النسبي في أسعار المنتجات المحلية⁽¹⁾.

وقد سعت الحكومة لحماية المنتجات المحلية بعدة طرق منها حظر إستيراد

السلع الأجنبية التي لها مثل في البلاد أو فرض ضريبة جمركية عالية على تلك التي لا يكفي الإنتاج المحلي لمقابلة الاستهلاك منها⁽²⁾.

كذلك واجهت الصناعة في السودان مشكلة البنيات التحتية بالإضافة إلى أنها

أخذت جزء كبير من مبالغ القروض الممنوحة فقد لعبت دور كبير في تعطيل العديد من

المنشآت الصناعية خاصة في القطاع العام حيث كانت مسألة التوزيع الإقليمي للصناعة

تتطلب بالضرورة وجود طرق معبدة من ترحيل المواد الخام والإنتاج من و إلى المنشأة

وقد عانت المصانع من عدم وجود طرق تخدم هذا الغرض.

أدى ذلك إلي تكديس الصناعة في العاصمة المثلثة مما شكل مشكلة جديدة إلى

جانب المشكلات القائمة و هي الهجرة إلى العاصمة وهكذا شكل التوزيع الإقليمي لمصانع

(1) يوسف حسن أحمد البلولة، العولمة الإقتصادية و القطاع الصناعي في السودان، دراسة حالة صناعة الغزل و النسيج السودانية، مصدر سابق، ص 153.

(2) محمد زآي المسير، الاقتصاد السوداني بين التصنيع وتنمية الزراعة، مرجع سابق، ص 85

القطاع العام معضلة كبرى بدلا من أن يلعب الدور المطلوب منه وذلك نسبة لعدم اكتمال البنيات التحتية. وبعد هذه المصانع من الميناء الرئيسي أدى إلى تعثر النقل من وإلى هذه المصانع وزاد من تكاليف الصناعة بل وعطل العمل بها في كثير من الأوقات وأدى إلى فشل بعض المصانع وعدم مقدرتها على الاستمرار بصورة نهائية.

كذلك لعب الفشل التنظيمي القطاعي لإدارة القطاع العام مما تسبب في خسائر مالية خيالية في القطاع العام وقد غاب عن مؤسسة التنمية الصناعية فهم دور الرئاسة في إدارة القطاعات المختلفة وكانت ترى أن دور الرئاسة منحصراً في توفير التدريب والتنسيق مع الجهات المختلفة بدون مسئولية عن الخسائر⁽¹⁾.

ملخص الفصل الثالث:

في ختام الفصل نستطيع القول أن مشكلات الصناعة المختلفة الإدارية والفنية ومشكلات الطاقة والوقود والقوى العاملة بالإضافة إلى نقص البنيات التحتية و ضعف التخطيط لتنمية الصناعة و سوء السياسات التجارية مع المشكلة الأم المتمثلة في التمويل، قد لعبت دوراً كبيراً في القعود بالصناعة في البلاد والحيلولة دون بلوغها الدرجة التي كانت تُرجى من تطويرها، وأن الحكومة قد بذلت جهود كبيرة في حل مشكلة الصناعة من الناحية الفنية والناحية التمويلية غير أن هذه الجهود كانت تنقصها الخبرة الكافية والدراسة العلمية الدقيقة مع ظروف السودان الخاصة، مما جعلها غير مثمرة بالدرجة المطلوبة.

(1) المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، 1986م ، القطاع العام الصناعي، صديق عوض أيلو، مجلس الأبحاث الاقتصادية، ص 51

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

مصنع العجيمي للمواد الغذائية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مصنع العجيمي للمواد الغذائية

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية لمصنع العجيمي من 2008-2012م.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مصنع العجيمي للمواد الغذائية

الموقع:-

جاءت الفكرة بإنشاء مصنع العجيمي للمواد الغذائية بمدينة الخرطوم بحري سدا للنقص الحادث في السلع الغذائية من طحينة وحلويات و سلع اخرى في تلك الفترة 1997م، وجاءت بمبادرة كريمة وذكية من رجل الاعمال طيب الذكر وكان هو المالك للأرض التي شيد عليه المصنع بموقعه الحالي بمدينة الخرطوم بحري فكانت الفكرة والموقع والنشأة.

النشاط :-

يقوم مصنع العجيمي للمواد الغذائية بمدينة الخرطوم بحري لإنتاج السلع الغذائية من طحينة وحلويات و سلع أخرى ضرورية للحياة وقد ساهم المصنع في سد العجز للسلع الهامة وخاصة سلع المواد الغذائية وذلك في فترة نهضة الاقتصاد السوداني إلا وهي فترة استخراج البترول مما ساهم في توسيع نشاط المصنع الآن.

استجلبت له الماكينات وهي احدث التقنيات من الاليات في انتاج السلع الغذائية من شركة بولر مياق بسويسرا وتم تركيب الهيكل الحديدي بواسطة شركة فرنسية تسمى اختصارا A.C.M.B باشراف شركة التنمية العقارية ومجموعة المهندسين المعماريين وكان التركيب في منتصف التسعينات من العقد السابق، وتم تشغيل المصنع تجريبا في 1997م، ومن ثم كان الانطلاق والتغير والتحديث وفق مقتضيات المرحلة من اجهزة حاسوب واستخدام الشبكة العنكبوتية في التطوير، واستخدام احدث التقنيات الموجودة في هذا المجال ولازال التحديث والتطوير مستمرا من اجل الجودة، وذلك بتوفيق

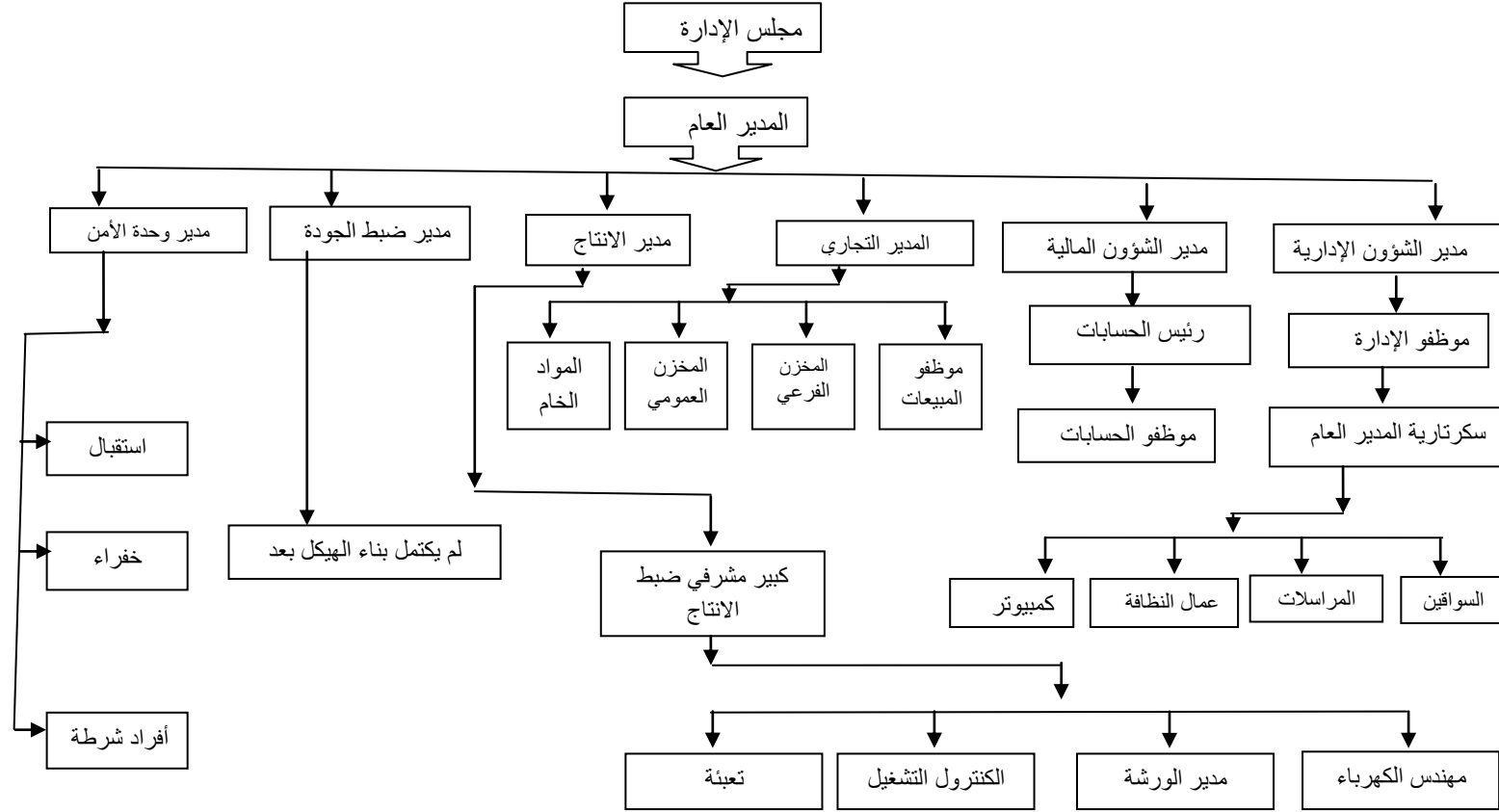
شديد وتضافر جهود واخلاص في العمل ودراية بما يدور في الساحة الخارجية ومتابعة لها من خلال العلاقات الطيبة للمصنع مع المصانع الرائدة في هذا المجال عالمياً. وكان مبتدأ راس المال للمصنع 10,000,000 جنية (عشرة مليون جنيه سوداني).

الهيكل الاداري والتنظيمي:

تم تشغيل المصنع في 1997م وافتتاحه تم وضع مسودة لائحة العمل التي اجيزت وتم العمل بها فوراً والتي تقوم بتنظيم العمل وقد تم وضعها بواسطة مختصين في هذا المجال من معهد تطوير الادارة بالخرطوم ووضع الهيكل الاداري علي النحو التالي :-

الشكل رقم (1-1-4)

الهيكل الإداري التنظيمي



المصدر: مصنع العجيمي 2017م.

يعمل هذا الهيكل الإداري الموضح بالرسم وفق لائحة عمل منظمة ووفق تعليمات إدارية وفنية محكمة مما سهل كثيرا في انسياب العمل بالصورة المثلى وفي سبيل النهوض وتحقيق الطفرة في مجال التطور والعولمة فقد ادخل الحاسوب في كل ادارات المصنع وتم ربطه بشبكة عمل بكل الاقسام راسيا الي المدير العام وتم تركيب الشبكة بواسطة مختصين في هذا المجال وتم وضع برامج خاص لكل قسم من الاقسام يحوي كل ما يتعلق من عمل القسم بسهولة ويسر .

العمالة:- تنقسم العمالة بالمصنع الي ثلاثة اقسام:

- وظائف الادارة العليا(متعاقدة بعقود عمل)
- وظائف أخرى وفق هيكل راتبي موحد للعمال والموظفين كل علي حدا
- عمالة غير مهرة متعاقدة بعقود لمدة عام تجدد سنويا

يعمل المصنع بنظام الورديتين الطويلتين 12 ساعة لكل وردية، والعدد الكلي للعاملين 126

عامل بالإضافة لعمال الشحن والتفريغ وهم خارج الهيكل الإداري للمصنع ويعملون باليومية.

تصنيف العمالة:- تصنف العمالة بالمصنع علي اساس الادارات الخمس التابعة راسيا للمدير العام وهي كالآتي:

القسم الإداري: يشمل: موظفو القسم- سائقو العربات- المراسلات- الجنائنية- عمال النظافة- عمال الصحة- سكرتارية المدير العام- مكتب متابعة الولايات الذي يباشر عمله مع جميع الاقسام ولكن تبعيته الاشرافية للقسم الإداري هذا بجانب مدير القسم المسئول.

القسم المالي: يشمل رئيس الحسابات- موظفو القسم- امين الخزينة- بجانب رئيس القسم المسئول.

القسم التجاري: يشمل قسم المبيعات- المخزن العمومي- المخزن الفرعي- مخزن المواد الخام ورئيس القسم المسئول.

قسم الإنتاج يشمل مهندسو الكهرباء- مدير الورشة- الكنترول والتشغيل- عمال تعبئة- بجانب كبير مشرفي ضبط الإنتاج ورئيس القسم.

قسم الامن والسلامة: يشمل موظفو الاستقبال- الخفراء- حرس البوابات- مرابطو الشرطة- بجانب رئيس القسم.

قسم ضبط الجودة: هذا القسم تم انشاؤه حديثاً وأضيف لإدارات المصنع ولكن حتى الان ليس له هيكلية واضحة انما تم تعيين مدير قسم له متعاقد ومهندسين.

الإدارة المالية: تضم الإدارة المالية للمصنع موظفو الحسابات بالإضافة الي الخزينة والتي يتراسها المدير المالي للمصنع.

المراجعة الداخلية: لا توجد ادارة خاصة بالمراجعة الداخلية للمصنع ولكن تتم المراجعة داخل القسم وكذلك بواسطة المدير المالي في نهاية العام يخضع المصنع للمراجعة العامة بواسطة مكتب مراجع قانوني معتمد يعين بواسطة مجلس الإدارة يعتمد النظام المحاسبي داخل المصنع علي الدورة المستندية حيث لا يتم اثبات أي عملية إلا بعد التأكد من استيفاء كل المستندات التي تؤيد تلك العملية.

الإدارة المالية:

تتكون الإدارة المالية لمصنع العجيمي من المدير المالي للمصنع وموظفوا الحسابات حيث الإدارة على إعداد التقارير المالية لتحليل نتائج أنشطة المصنع من الناحية المالية ومقارنتها مع الخطط والموازنات التقديرية بالإضافة للقيام بكافة الشؤون المالية بما في ذلك الحسابات والإيرادات والمصروفات وتوجيه العمل بينها والتأكد من سلامة وفعالية الأداء فيها وتحقيق التكامل بينها وبين الأقسام الأخرى بالمصنع كما تقوم الإدارة المالية بعمل لجان المشتريات تحقيقاً للأغراض التي من أجلها أنشأت، وأيضاً تقوم الإدارة المالية بالإشتراك في اعداد الميزانية التقديرية والتنسيق لاحكام الرقابة على النفقات الأساسية والمصروفات الأخرى ودراسة الانحرافات السالبة والموجبة الناتجة من مقارنة المنصرف الفعلي والمقدر ورفع التقارير الدورية عن تلك الانحرافات للإدارة العليا للمصنع. كما تقوم بالعمل على إعداد الحسابات الختامية للمصنع وإعداد التقارير الدورية عن إنجازات الإدارة وتقديم اقتراحات لتطوير الأداء فيها وتقديمها للمدير العام.

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة التطبيقية

أولاً: منهج الدراسة التطبيقية:

استخدم الباحث عدة طرق في إجراء الدراسة التطبيقية لمصنع العجيمي المواد الغذائية ومن هذه الطرق القوائم المالية للمصنع للسنوات من 2008-2012م، حيث تم تحليلها عن طريق الأرقام القياسية لكل سنة على حدى حيث نتج عن التحليل قوائم معدلة:

1- للأصول الثابتة : حيث يتم ادخال الأرقام القياسية على قيم الأصول الثابتة التاريخية وينتج عن ذلك ظهور قيم معدلة للأصول الثابتة مما ينتج تغير ثابت للقيمة الأصول الثابتة مقارنة مع القيمة للأصول الثابتة المعدلة، هذا التغير هو حجم التضخم الذي حدث في هذه القوائم المالية.

2- للأصول المتداولة : حيث يتم ادخال الأرقام القياسية على قيم الأصول المتداولة التاريخية وينتج عن ذلك ظهور قيم معدلة للأصول المتداولة مما ينتج تغير ثابت للقيمة الأصول المتداولة مقارنة مع القيمة للأصول المتداولة المعدلة، هذا التغير هو حجم التضخم الذي حدث في هذه القوائم المالية.

3- حقوق الملكية : حيث يتم ادخال الأرقام القياسية على قيم المطلوبات وحقوق

المساهمين ونتج عن ذلك تغير في قيمة حقوق الملكية وهذا التغير يساوي قيمة

التضخم في حقوق الملكية.

ثانياً: عرض القوائم المالية المستخدمة في التحليل:

جدول رقم (4-2-1)

قائمة المركز المالي لسنة 2008م

الأصول الثابتة:

الأصول الثابتة	الأصول بتكلفة تاريخية 2008/1/1	الرصيد 2008/12/31
المباني	1950333.60	
الإضافات	3969.60	1954303.20
الأراضي	68793.20	68793.20
ماكينات المصنع	3159854.80	
الإضافات	150146.00	3310000.80
الات والمعدات	919326.80	
الإضافات	22094.40	941421.20
معدات المعمل	254156.00	254156.00
العربات	239054.80	
الإضافات	30224.40	
استبعاد	71876.00	197403.20
الإثاث	224402.40	
الإضافات	3219.60	
استبعاد	6674.80	220947.20
الإجمالي	7104126.40	6947024.80

الأصول المتداولة وحقوق المساهمين:

قيمة الأصل	الأصول المتداولة
76917.20	نقدية بالخزينة والبنك
42948.80	المحفظة الاستثمارية
335554.80	المخزونات
4511.20	بضائع بالطريق
0.00	مدينون تجاريون
727988.40	شيكات تحت التخصيل
209105.60	مدينون عمومين
127178.40	سلف العاملين
16015.20	ارصدة مدينة اخري
0.00	اعتمادات مستندية

1540219.60		جملة الاصول المتداولة
27362174.6		اجمالي الموجودات
1027238.8	دائنون	المطلوبات
607050.8	الموردون	
375131.2	المستحقات والمخصصات	
16977.6	ارصدة دائنة اخري	
0	شيكات اجلة	
	جاري الانفاق	
2026398.4		اجمالي المطلوبات
25335776.2		اجمالي الموجودات - اجمالي المطلوبات
1437826.8	راس المال المدفوع	حقوق المساهمين
388885.6	احتياطي عام	
6076855.2	احتياطي اعادة تقييم الاصول	
783601.6	الارباح الراسمالية	
287079.6	الارباح المرحلة	
859064.8	ارباح العام	
9289.6	فروقات عملة	
	توزيع الارباح	
9842603.2		اجمالي حقوق المساهمين
11869001.6		اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين

جدول رقم (4-2-2)

قائمة المركز المالي لسنة 2009م

الأصول الثابتة:

بيان	الاصول في 2009/1/1	الرصيد 2009/12/31
المباني	1954303.20	
الإضافات	75651.60	2029954.80
الأراضي	68793.20	68793.20
ماكينات المصنع	3310000.80	
الإضافات	42313.60	3310000.80
الات والمعدات	941421.20	
الإضافات	37196.40	978617.60
معدات المعمل	254156.00	
الإضافات	3990.00	258146.00
العربات	197403.20	
الإضافات	9600.00	207003.20
الاثاث	202406.80	
الإضافات	6162.40	208569.20
الاجمالي	7103398.40	7061084.80

الأصول المتداولة وحقوق المساهمين:

الاصول المتداولة	قيمة الأصل
نقدية بالخرينة والبنك	186664.80
المحفظة الاستثمارية	43235.20

335462.00	المخزونات	
0.00	بضائع بالطريق	
307769.20	مدينون تجاريون	
391552.00	شيكات تحت التخصيل	
476410.80	مدينون عمومين	
113796.00	سلف العاملين	
27341.60	ارصدة مدينة اخري	
2985.60	اعتمادات مستندية	
1885217.20		جملة الاصول المتداولة
28984708.20		اجمالي الموجودات
239814.00	دائنون	المطلوبات
1751080.00	الموردون	
687301.20	المستحقات والمخصصات	
14937.60	ارصدة دائنة اخري	
	شيكات اجلة	
	جاري الانفاق	
2693132.80		اجمالي المطلوبات
26291575.4		اجمالي الموجودات - اجمالي المطلوبات
1437826.80	راس المال المدفوع	حقوق المساهمين
388885.60	احتياطي عام	
6076855.20	احتياطي اعادة تقييم الاصول	
1436948.80	الارباح الراسمالية	
1193952.80	الارباح المرحلة	
888122.00	ارباح العام	
9289.60	فروقات عملة	
1400000.00	توزيع الارباح	
10031880.80		اجمالي حقوق المساهمين
12725013.60		اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين

جدول رقم (4-2-3)

قائمة المركز المالي لسنة 2010م

الأصول الثابتة:

الرصيد 12/31	الاصول في 2010/1/1	بيان
	2029954.80	المباني
2036060.80	6106.00	الاضافات
68793.20	68793.20	الاراضي
	3352314.40	ماكينات المصنع
3354414.00	2099.60	الاضافات
	978617.60	الات والمعدات
994272.80	15655.20	الاضافات
258146.00	258146.00	معدات المعمل
	207003.20	العربات
	28644.00	الاضافات
190424.40	45222.80	استبعاد
	208569.20	الاثاث

	8628.00	الإضافات
201322.80	15874.40	استبعاد
7103434.00	7225628.40	الاجمالي

الأصول المتداولة وحقوق المساهمين:

قيمة الأصل	الأصول المتداولة	
129387.20	نقدية بالخبزينة والبنك	
289276.40	المحفظة الاستثمارية	
340563.60	المخزونات	
45025.20	بضائع بالطريق	
19192.00	مدينون تجاريون	
694735.60	شيكات تحت التخصيل	
1658018.40	مدينون عمومين	
202081.20	سلف العاملين	
11690.80	ارصدة مدينة اخري	
6194.00	اعتمادات مستندية	
3396164.40		جملة الاصول المتداولة
32131656.40		اجمالي الموجودات
441594.00	دائنون	المطلوبات
899129.60	الموردون	
1399750.00	المستحقات والمخصصات	
16098.40	ارصدة دائنة اخري	
	شيكات اجلة	
	جاري الانفاق	
2756572.00		اجمالي المطلوبات
1437826.80	راس المال المدفوع	حقوق المساهمين
388885.60	احتياطي عام	
6076855.20	احتياطي اعادة تقييم الاصول	
2312126.40	الارباح الراسمالية	
679030.80	الارباح المرحلة	
2217566.40	ارباح العام	
9289.60	فروقات عملة	
987791.60	توزيع الارباح	
12133789.20		اجمالي حقوق المساهمين
14890361.20		اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين

جدول رقم (4-2-4)

قائمة المركز المالي لسنة 2011م

الأصول الثابتة:

بيان	الأصول في 2011/1/1	الرصيد 12/31
المباني	2036060.80	
الإضافات	397324.80	2433385.60
الأراضي	68793.20	68793.20
ماكينات المصنع	3354413.60	

3372944.80	18531.20	الإضافات
	994272.40	الات والمعدات
1016859.20	22586.80	الإضافات
	258146.40	معدات المعمل
267233.20	9086.80	الإضافات
	162432.40	العربات
	6739.20	الإضافات
160862.80	8308.40	استبعاد
	143374.40	الأثاث
	47132.00	الإضافات
182559.20	4347.60	استبعاد
7502638.00	7531550.00	الاجمالي

الأصول المتداولة وحقوق المساهمين:

قيمة الأصل	الأصول المتداولة	
264467.20	نقدية بالخبزينة والبنك	
361650.00	المحفظة الاستثمارية	
49275.20	المخزونات	
16544.80	بضائع بالطريق	
151018.80	مدينون تجاريون	
633537.20	شيكات تحت التخصيل	
21791.60	مدينون عموميين	
169004.40	سلف العاملين	
2857.60	ارصدة مدينة اخرى	
78248.80	اعتمادات مستندية	
1748395.60		جملة الاصول المتداولة
33052093.60		اجمالي الموجودات
307416.80	دائنون	المطلوبات
415485.60	الموردون	
1024814.80	المستحقات والمخصصات	
17430.40	ارصدة دائنة اخرى	
309130.00	شيكات اجلة	
245368.80	جاري الانفاق	
2319646.40		اجمالي المطلوبات
1437826.80	راس المال المدفوع	حقوق المساهمين
388885.60	احتياطي عام	
6076854.80	احتياطي اعادة تقييم الاصول	
3533974.00	الارباح الراسمالية	
503397.60	الارباح المرحلة	
761594.80	ارباح العام	
9289.60	فروقات عملة	
761594.80	توزيع الارباح	
11950228.40		اجمالي حقوق المساهمين
14269874.80		اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين

جدول رقم (4-2-5)

قائمة المركز المالي لسنة 2012م

الأصول الثابتة:

بيان	الاصول في 2012/1/1	الرصيد 12/31
المباني	243338560.00	
الإضافات	154560.00	243493120.00
الأراضي	6907040.00	6907040.00
ماكينات المصنع	337294480.00	
الإضافات	127400.00	337421880.00
الات والمعدات	10165920.00	
الإضافات	1086560.00	11252480.00
معدات المعمل	26723320.00	
الإضافات	1868880.00	2727760.00
العربات	16086320.00	
الإضافات	13359080.00	
استبعاد	2727760.00	26717640.00
الإثاث	15894760.00	
الإضافات	879120.00	
استبعاد		16773880.00
الاجمالي	676613760.00	982715680.00

الأصول المتداولة وحقوق المساهمين:

الاصول المتداولة	قيمة الأصل
نقدية بالخرزينة والبنك	616621.20
المحفظة الاستثمارية	463476.80
المخزونات	363849.20
بضائع بالطريق	0.00
مدينون تجاريون	88224.80
شيكات تحت التخصيل	822334.40
مدينون عمومين	35444.40
سلف العاملين	271900.40
ارصدة مدينة اخري	9702.40
اعتمادات مستندية	0.00
جملة الاصول المتداولة	2671553.60
اجمالي الموجودات	33747759.60
المطلوبات	60418.40
دائنون	543424.00
الموردون	796390.00
المستحقات والمخصصات	379.60
ارصدة داننة اخري	0.00
شيكات اجلة	1271513.60
جاري الانفاق	2672125.60
اجمالي المطلوبات	1437826.80
حقوق المساهمين	راس المال المدفوع

398175.20	احتياطي عام	
6076854.80	احتياطي اعادة تقييم الاصول	
3581090.00	الارباح الراسمالية	
935963.20	الارباح المرحلة	
0.00	ارباح العام	
	فروقات عملة	
	توزيع الارباح	
12429910.00		اجمالي حقوق المساهمين
15102035.60		اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين

ثالثاً: الأساليب الإحصائية:

استخدم الباحث عدد من الأساليب الإحصائية في تحليل القوائم المالية لمصنع

العجيمي للمواد الغذائية منها:

- 1-الأرقام القياسية.
- 2-الشكل البياني.
- 3-مؤشرات التدهور.
- 4-معادلة الإتجاه العام.

المبحث الثالث

تحليل القوائم المالية لمصنع العجيمي من 2008-2012م.

أولاً: تحليل القوائم المالية للأصول الثابتة:

الجدول رقم (4-3-1)

قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2008/12/31م

البيان	الأصول بتكلفة تاريخية 2008/1/1	الرصيد 2008/12/31	الرقم القياسي	قيمة المعدلة الاصل قبل الاضافات	القيمة المعدلة للإضافات	قيمة الاصل المعدلة
المباني	1950333.60		114.30	2229231.30		
الإضافات	3969.60	1954303.20	114.30		4537.25	2233768.56
الأراضي	68793.20	68793.20	114.30	78630.63		78630.63
ماكينات المصنع	3159854.80			3611714.04		
الإضافات	150146.00	3310000.80	114.30		171616.88	3783330.91
آلات والمعدات	919326.80			1050790.53		
الإضافات	22094.40	941421.20	114.30		25253.90	1076044.43
معدات المعمل	254156.00	254156.00	114.30	290500.31		290500.31
العربات	239054.80			273239.64		
الإضافات	30224.40				34546.49	
استبعاد	71876.00	197403.20	114.30			225631.86
الأثاث	224402.40			256491.94		
الإضافات	3219.60				3680.00	
استبعاد	6674.80	220947.20	114.30			252542.65
الإجمالي	7104126.40	6947024.80	114.30	8120016.48	239634.52	7940449.35

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري.

من الجدول أعلاه يتضح أنه تم استخدام رقم قياسي واحد بالنسبة للأصول وكذلك

بالنسبة للإضافات وذلك لأنه قد تم اختيار سنة 2007م كفترة أساس واستخدام الرقم

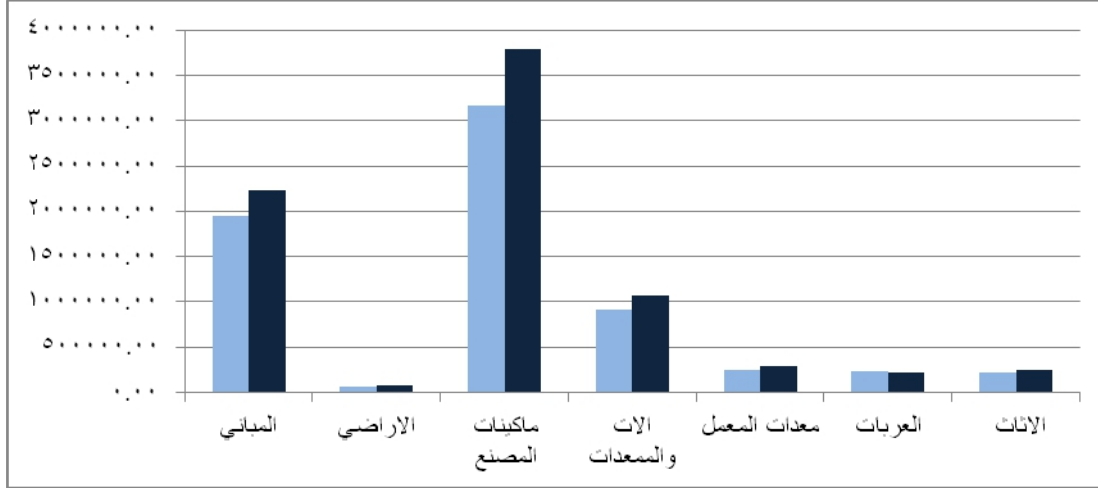
القياسي صار هو نفس الرقم بالنسبة للإضافات، ويظهر الجدول قيمة الأصول بتكلفة

تاريخية وتكلفة معدلة وذلك بضرب (التكلفة التاريخية * الرقم القياسي)/100 في عام

2008م وكان الرقم القياسي 114.3 بالنسبة لأسعار المستهلك في 2008-12-31م.

الشكل رقم (4-3-1)

قيمة الأصول الثابتة بتكلفة تاريخية والقيمة المعدلة للأصول 2008م



المصدر: إعداد الباحث 2018م

يوضح قيمة الأصول الثابتة في عام 2008م بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة،

ويلاحظ من الشكل انه كلما كبرت قيمة الأصول كلما أدي ذلك إلي زيادة في صافي

التكلفة.

الجدول رقم (4-3-2)

قيمة التغير في الأصول في 2008/12/31م

التغير في قيمة الأصول	قيمة الاصل المعدلة 2008/12/31	قيمة الأصل 2008/12/31	البيان
279465.36	2233768.56	1954303.20	المباني
9837.43	78630.63	68793.20	الأراضي
473330.11	3783330.91	3310000.80	مباني المصنع
134623.23	1076044.43	941421.20	آلات والمعدات
36344.31	290500.31	254156.00	معدات المعمل
28228.66	225631.86	197403.20	العربات
31595.45	252542.65	220947.20	الإثبات
993424.55	7940449.35	6947024.80	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح التغير في قيمة الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة وذلك عن طريق طرح القيمة التاريخية لكل أصل علي حدا والقيمة المعدلة حيث يظهر كقيمه واحدة عند التعديل وذلك بإضافة الأصول القديمة + الإضافات المعدلة ، وتظهر في نهاية الجدول كقيمه واحدة معدلة ويظهر مقدار التغير كرقم واحد .

الجدول رقم (3-3-4)

نسبة التغير في الأصول في 2008/12/31م

البيان	قيمة الأصل في 2008/12/31	قيمة الأصل المعدلة في 2008/12/31	التغير في الاصول	نسبة التغير في الاصول (%)
المباني	1954303.20	2233768.56	279465.36	0.14
الاراضي	68793.20	78630.63	9837.43	0.14
ماكينات المصنع	3310000.80	3783330.91	473330.11	0.14
آلات والمعدات	941421.20	1076044.43	134623.23	0.14
معدات المعمل	254156.00	290500.31	36344.31	0.14
العربات	197403.20	225631.86	28228.66	0.14
الاثاث	220947.20	252542.65	31595.45	0.14
الاجمالي	6947024.80	7940449.35	993424.55	0.14

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح هذا الجدول نسبة التغير في الأصول وذلك بقسمة التغير في الأصول (الفرق في قيمة الأصول التاريخية والمعدلة) على القيمة التاريخية للأصل، ويظهر نسبة مقدارها 0.14% وهي تمثل قيمة التضخم التي يجب أن تظهر في الأصول.

الجدول رقم (4-3-4)

قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2009/12/31م

البيان	الاصول بتكلفة تاريخية 2009/1/1	الرصيد 2009/12/31	الرقم القياسي	قيمة المعدلة الاصل قبل الاضافات	القيمة المعدلة للإضافات	قيمة الاصل المعدلة
المباني	1954303.20		127.20	2485873.67		
الإضافات	75651.60	2029954.80	127.20		84189.71	2582102.51
الاراضي	68793.20	68793.20	127.20	87504.95		87504.95
ماكينات المصنع	3310000.80			4210321.02		

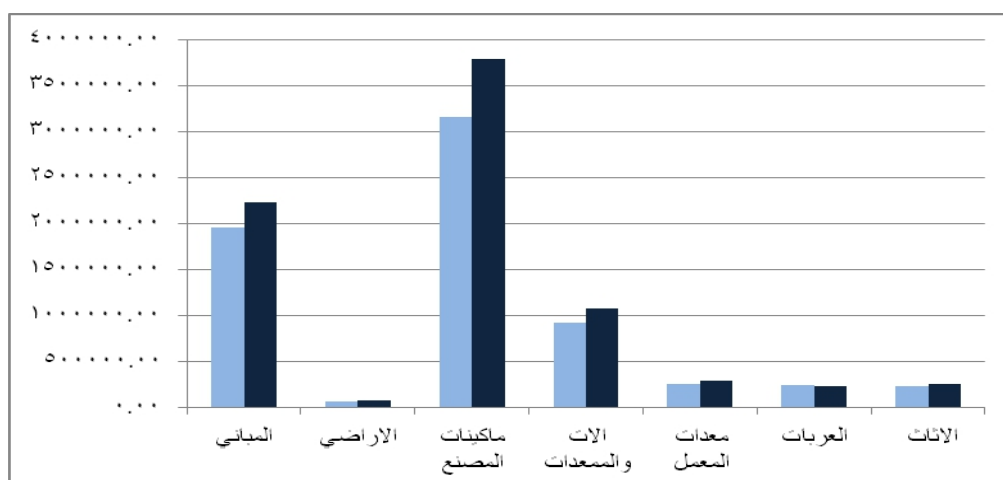
4210321.02	47089.15		127.20	3310000.80	42313.60	الإضافات
		1197487.77			941421.20	الات والمعدات
1244801.59	41394.42		127.20	978617.60	37196.40	الإضافات
		323286.43			254156.00	معدات المعمل
328361.71	4440.31		127.20	258146.00	3990.00	الإضافات
		251096.87			197403.20	العربات
263308.07	10683.46		127.20	207003.20	9600.00	الإضافات
		257461.45			202406.80	الات
265300.02	6857.89		127.20	208569.20	6162.40	الإضافات
8981699.87	194654.94	9035522.76	127.20	7061084.80	7103398.40	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

من الجدول أعلاه يتضح أنه تم استخدام رقم قياسي واحد بالنسبة للأصول وكذلك بالنسبة للإضافات واستخدام الرقم القياسي صار هو نفس الرقم بالنسبة للإضافات، وبظهر الجدول قيمة الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة وذلك بضرب (التكلفة التاريخية * الرقم القياسي)/100 في عام 2009م وكان الرقم القياسي 127.2 بالنسبة لأسعار المستهلك في 31-12-2009م.

الشكل رقم (4-3-2)

يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2009م



المصدر: إعداد الباحث 2018م

الجدول رقم (4-3-5)

قيمة التغير في الأصول في 2009/12/31م

التغير في قيمة الأصول	قيمة الأصل المعدلة 2009/12/31	قيمة الأصل 2009/12/31	البيان
552147.71	2582102.51	2029954.80	المباني
18711.75	87504.95	68793.20	الأراضي
900320.22	4210321.02	3310000.80	ماكينات المصنع
266183.99	1244801.59	978617.60	الات والمعدات
70215.71	328361.71	258146.00	معدات المعمل
56304.87	263308.07	207003.20	العربات
56730.82	265300.02	208569.20	الأثاث
1920615.07	8981699.87	7061084.80	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح التغير في الأصول وهن يظهر فيها التغير كرقم واحد بالنسبة للأصول

القديمة وكذلك بالنسبة للإضافات حيث تم حساب التغير في الأصول بعد حساب الأرقام

القياسية لكل من الأصول القديمة والإضافات كل علي حدا .

الجدول رقم (4-3-6)

نسبة التغير في الأصول في 2009/12/31م

نسبة التغير في الأصول (%)	التغير في الأصول	قيمة الأصل المعدلة في 2009/12/31	قيمة الأصل في 2009/12/31	البيان
0.27	552147.71	2582102.51	2029954.80	المباني
0.27	18711.75	87504.95	68793.20	الأراضي
0.27	900320.22	4210321.02	3310000.80	ماكينات المصنع
0.27	266183.99	1244801.59	978617.60	الات والمعدات
0.27	70215.71	328361.71	258146.00	معدات المعمل
0.27	56304.87	263308.07	207003.20	العربات
0.27	56730.82	265300.02	208569.20	الأثاث
0.27	1920615.07	8981699.87	7061084.80	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح نسبة التغير في الأصول ، ويلاحظ من الجدول أن نسبة التغير في الأصول مختلفة وذلك لأنه تم حساب قيم الأصول القديمة والإضافات بأرقام قياسية مختلفة ، حيث يظهر في بند المباني مثلا أن نسبة التغير هي 26.61% ، بينما في بند الأراضي 27.20% ، وهو نسبة التضخم ويظهر إجمالي نسبة التغير في الأصول برقم قياسي 27.54% ، وهو أكبر من الرقم القياسي .

الجدول رقم (4-3-7)

قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2010/12/31

البيان	الأصول بتكلفة تاريخية 2010/1/1	الرصيد 2010/12/31	الرقم القياسي	قيمة المعدلة الأصل قبل الإضافات	القيمة المعدلة للإضافات	قيمة الأصل المعدلة
المباني	2029954.80		143.70	2917045.05		
الإضافات	6106.00	2036060.80	143.70		6898.05	2925819.37
الأراضي	68793.20	68793.20	143.70	98855.83		98855.83
ماكينات المصنع	3352314.40			4817275.79		
الإضافات	2099.60	3354414.00	143.70		2371.95	4820292.92
آلات والمعدات	978617.60			1406273.49		
الإضافات	15655.20	994272.80	143.70		17685.95	1428770.01
معدات المعمل	258146.00	258146.00	143.70	370955.80		370955.80
العربات	207003.20			297463.60		
الإضافات	28644.00				32359.61	
استبعاد	45222.80	190424.40	143.70			273639.86
الإثاث	208569.20			299713.94		
الإضافات	8628.00				9747.20	
استبعاد	15874.40	201322.80	143.70			289300.86
الإجمالي	7225628.40	7103434.00	143.70	10383228.01	8162915.10	10207634.66

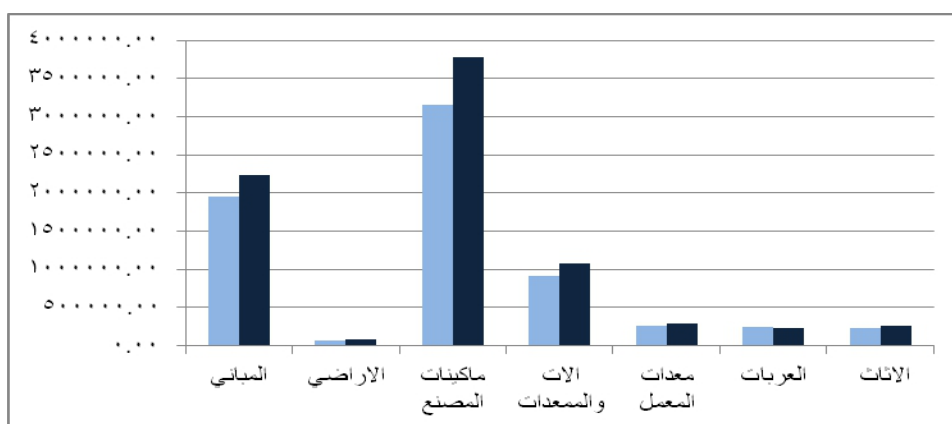
المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

من الجدول أعلاه يتضح أنه تم استخدام رقم قياسي واحد بالنسبة للأصول وكذلك بالنسبة للإضافات واستخدام الرقم القياسي صار هو نفس الرقم بالنسبة للإضافات،

ويظهر الجدول قيمة الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة وذلك بضرب (التكلفة التاريخية * الرقم القياسي)/100 في عام 2010م وكان الرقم القياسي 143.7 بالنسبة لأسعار المستهلك في 2010-12-31م.

الشكل رقم (3-3-4)

يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2010م



المصدر: إعداد الباحث 2018م

الجدول رقم (3-4-8)

قيمة التغير في الأصول في 2010/12/31م

البيان	قيمة الأصل في 2010/12/31	قيمة الأصل المعدلة في 2010/12/31	التغير في الأصول	نسبة التغير في الأصول (%)
المباني	2036060.80	2925819.37	889758.57	0.437
الأراضي	68793.20	98855.83	30062.63	0.437
ماكينات المصنع	3354414.00	4820292.92	1465878.92	0.437
آلات والمعدات	994272.80	1428770.01	434497.21	0.437
معدات المعمل	258146.00	370955.80	112809.80	0.437
العربات	190424.40	273639.86	83215.46	0.437
الإثاث	201322.80	289300.86	87978.06	0.437
الإجمالي	7103434.00	10207634.66	3104200.66	0.437

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح مقدار قيمة التغير في الأصول كرقم واحد لكل بند وذلك بجمع رقم الأصول

القديمة المعدلة مع الإضافات المعدلة ، حيث يظهر التغير في الأصول بالفرق بينهما .

الجدول رقم (4-3-9)

نسبة التغير في الأصول في 2010/12/31م

البيان	قيمة الأصل في 2010/12/31	قيمة الأصل المعدلة في 2010/12/31	التغير في الأصول	نسبة التغير في الأصول (%)
المباني	2036060.80	2925819.37	889758.57	0.437
الأراضي	68793.20	98855.83	30062.63	0.437
ماكينات المصنع	3354414.00	4820292.92	1465878.92	0.437
آلات والمعدات	994272.80	1428770.01	434497.21	0.437
معدات المعمل	258146.00	370955.80	112809.80	0.437
العربات	190424.40	273639.86	83215.46	0.437
الإثاث	201322.80	289300.86	87978.06	0.437
الإجمالي	7103434.00	10207634.66	3104200.66	0.437

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح هذا الجدول نسبة التغير في الأصول القديمة والمعدلة ويلاحظ أن نسبة

التغير بالنسبة لبند العربات قد أظهر نسبة عالية وذلك لأنه قد تم استبعاد ما قيمته

113.57 من السيارات لذلك أظهر نسبة عالية في التعديل ولكن أظهر الإجمالي للأصل

نسبة تعديل بلغت 44.59% وهي قريبة من نسبة التضخم .

الجدول رقم (4-3-10)

قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2011/12/31م

البيان	الأصول بتكلفة تاريخية 2011/1/1	الرصيد 2011/12/31	الرقم القياسي	قيمة المعدلة الاصل قبل الاضافات	القيمة المعدلة للإضافات	قيمة الاصل المعدلة
المباني	2036060.80		169.60	3453159.12		
الإضافات	397324.80	2433385.60	169.60		468937.27	4127021.98
الأراضي	68793.20	68793.20	169.60	116673.27		116673.27
ماكينات المصنع	3354413.60		169.60	5689085.47		
الإضافات	18531.20	3372944.80	169.60		21871.20	5720514.38
آلات والمعدات	994272.40		169.60	1686285.99		
الإضافات	22586.80	1016859.20	169.60		26657.77	1724593.20
معدات المعمل	258146.40		169.60	437816.29		
الإضافات	9086.80	267233.20	169.60		10724.57	453227.51
العربات	162432.40		169.60	275485.35		
الإضافات	6739.20		169.60		7953.85	
استبعاد	8308.40	160862.80				272823.31
الإثاث	143374.40		169.60	243162.98		
الإضافات	47132.00		169.60		55626.91	
استبعاد	4347.60	182559.20			5131.20	309620.40
الإجمالي	7531550.00	7502638.00	169.60	12773508.80	596902.77	12724474.05

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

من الجدول أعلاه يتضح أنه تم استخدام رقم قياسي واحد بالنسبة للأصول وكذلك

بالنسبة للإضافات واستخدام الرقم القياسي صار هو نفس الرقم بالنسبة للإضافات،

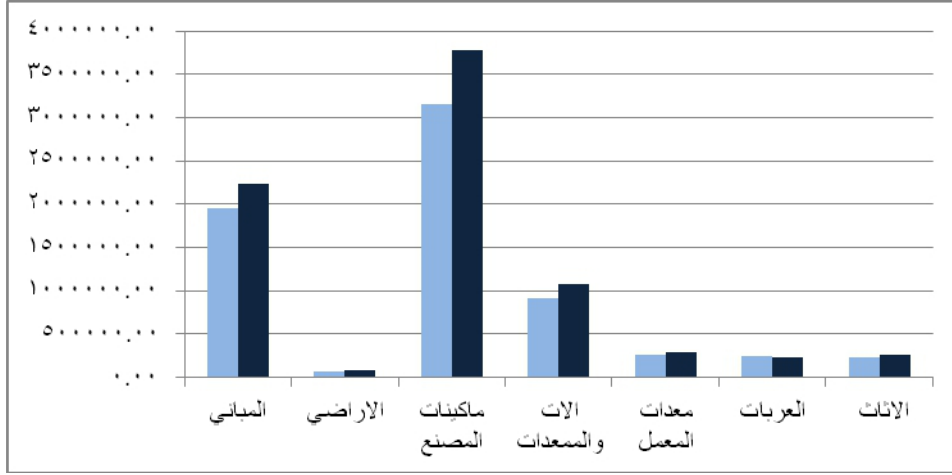
ويظهر الجدول قيمة الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة وذلك بضرب (التكلفة التاريخية

* الرقم القياسي/100 في عام 2011م وكان الرقم القياسي 169.6 بالنسبة لأسعار

المستهلك في 2011-12-31م.

الشكل رقم (4-3-4)

يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2011م



المصدر: إعداد الباحث 2018م

الجدول رقم (4-3-11)

قيمة التغير في الأصول في 2011/12/31م

التغير في قيمة الأصول	قيمة الاصل المعدلة 2011/12/31	قيمة الأصل 2011/12/31	البيان
1693636.38	4127021.98	2433385.60	المباني
47880.07	116673.27	68793.20	الأراضي
2347569.58	5720514.38	3372944.80	ماكينات المصنع
707734.00	1724593.20	1016859.20	آلات والمعدات
185994.31	453227.51	267233.20	معدات المعمل
111960.51	272823.31	160862.80	العربات
127061.20	309620.40	182559.20	الات
5221836.05	12724474.05	7502638.00	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح قيمة التغير في الأصول في 2011/12/31م وتظهر القيمة المعدلة كرقم

واحد للبند الواحد وذلك بعد تعديل الأصول القديمة بالرقم القياسي للسنة الجارية مع سنة

الأساس، أما بالنسبة للإضافات فقد تم استخدام الرقم القياسي للسنة الجارية مع الرقم القياسي لسنة 2010م .

الجدول رقم (4-3-12)

نسبة التغير في الأصول في 2011/12/31م

البيان	قيمة الأصل في 2011/12/31	قيمة الأصل المعدلة في 2011/12/31	التغير في الأصول	نسبة التغير في الأصول (%)
المباني	2433385.60	4127021.98	1693636.38	0.696
الأراضي	68793.20	116673.27	47880.07	0.696
ماكينات المصنع	3372944.80	5720514.38	2347569.58	0.696
آلات والمعدات	1016859.20	1724593.20	707734.00	0.696
معدات المعمل	267233.20	453227.51	185994.31	0.696
العربات	160862.80	272823.31	111960.51	0.696
الأثاث	182559.20	309620.40	127061.20	0.696
الإجمالي	7502638.00	12724474.05	5221836.05	0.696

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح هذا الجدول نسبة التغير في الأصول في 2011/12/31م ويلاحظ من الجدول أن نسبة التغير في بند المباني هو الأقل وذلك لأنه تم إضافة مباني جديدة بقيمة كبيرة مما أدى ذلك إلى انخفاض نسبة التغير بالرغم من أن رقم التضخم كان عاليا في تلك السنة، أما بالنسبة لبند العربات فقد كانت نسبة التغير عالية أكبر من نسبة التضخم وذلك لوجود استبعاد في ذلك الأصل.

الجدول رقم (4-3-13)

قيمة الأصول المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2012/12/31م

البيان	الأصول بتكلفة تاريخية 2012/1/1	الرصيد 2012/12/31	الرقم القياسي	قيمة المعدلة الاصل قبل الاضافات	القيمة المعدلة للإضافات	قيمة الاصل المعدلة
المباني	243338560.00		230.00	559678688.00		
الإضافات	154560.00	243493120.00	230.00		209603.77	560034176.00
الأراضي	6907040.00	6907040.00	230.00	15886192.00		15886192.00
ماكينات المصنع	337294480.00		230.00	775777304.00		
الإضافات	127400.00	337421880.00	230.00		172771.23	776070324.00
		337421880.00				776070324.00
الات والمعدات	10165920.00		230.00	23381616.00		
الإضافات	1086560.00	11252480.00	230.00		1473518.87	25880704.00
معدات المعمل	26723320.00		230.00	61463636.00		
الإضافات	1868880.00	2727760.00	230.00		2534448.11	6273848.00
العربات	16086320.00		230.00	36998536.00		
الإضافات	13359080.00		230.00		18116676.89	
استبعاد	2727760.00	26717640.00				61450572.00
الإثاث	15894760.00		230.00	36557948.00		
الإضافات	879120.00		230.00		1192202.83	
استبعاد		16773880.00				38579924.00
الاجمالي	676613760.00	982715680.00	230.00	1556211648.00	23699221.70	2260246064.00

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

من الجدول أعلاه يتضح أنه تم استخدام رقم قياسي واحد بالنسبة للأصول وكذلك

بالنسبة للإضافات واستخدام الرقم القياسي صار هو نفس الرقم بالنسبة للإضافات،

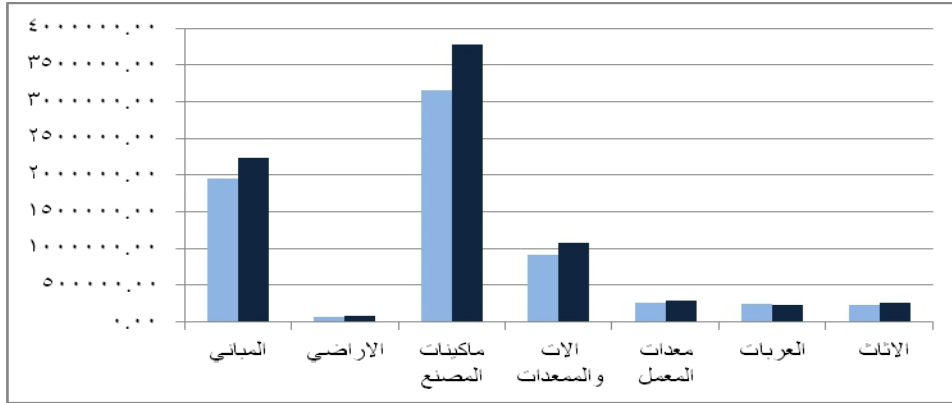
ويظهر الجدول قيمة الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة وذلك بضرب (التكلفة التاريخية

* الرقم القياسي/100 في عام 2012 وكان الرقم القياسي 230.0 بالنسبة لأسعار

المستهلك في 2012-12-31م.

الشكل رقم (4-3-5)

يوضح مقارنة بين قيمة الأصل وقيمة الأصول المعدلة 2012م



المصدر: إعداد الباحث 2018م

الجدول رقم (4-3-14)

قيمة التغير في الأصول في 2012/12/31

التغير في قيمة الاصول	قيمة الاصل المعدلة 2012/12/31	قيمة الأصل 2012/12/31	البيان
316541056.00	560034176.00	243493120.00	المباني
8979152.00	15886192.00	6907040.00	الاراضي
438648444.00	776070324.00	337421880.00	ماكينات المصنع
14628224.00	25880704.00	11252480.00	آلات والمعدات
3546088.00	6273848.00	2727760.00	معدات المعمل
34732932.00	61450572.00	26717640.00	العربات
21806044.00	38579924.00	16773880.00	الاثاث
1277530384.00	2260246064.00	982715680.00	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح مقدار التغير في الأصول زيادة ونقصانا ويلاحظ من الجدول إن كل

الأصول كانت في زيادة حتى تلك الأصول التي تم استبعاد جزء منها قابل هذا الاستبعاد

إحلال بأصول أخرى جديدة الأمر الذي أدى إلي زيادة قيمة الأصول ككل في نهاية

الأمر .

الجدول رقم (4-3-15)

نسبة التغير في الأصول في 2012/12/31م

البيان	قيمة الأصل في 2012/12/31	قيمة الأصل المعدلة في 2012/12/31	التغير في الأصول	نسبة التغير في الأصول (%)
المباني	243493120.00	560034176.00	316541056.00	1.30
الأراضي	6907040.00	15886192.00	8979152.00	1.30
ماكينات المصنع	337421880.00	776070324.00	438648444.00	1.30
آلات والمعدات	11252480.00	25880704.00	14628224.00	1.30
معدات المعمل	2727760.00	6273848.00	3546088.00	1.30
العربات	26717640.00	61450572.00	34732932.00	1.30
الإثاث	16773880.00	38579924.00	21806044.00	1.30
الإجمالي	982715680.00	2260246064.00	1277530384.00	1.30

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح هذا الجدول نسبة التغير في الأصول في 2012/12/31م ويلاحظ من الجدول أن نسبة التغير في بند المباني هو الأقل وذلك لأنه تم إضافة مباني جديدة بقيمة كبيرة مما أدى ذلك إلى انخفاض نسبة التغير بالرغم من أن رقم التضخم كان عالياً في تلك السنة، أما بالنسبة لبند العربات فقد كانت نسبة التغير عالية أكبر من نسبة التضخم وذلك لوجود استبعاد في ذلك الأصل.

تحليل الفرضيات:

الفرضية الأولى: لكل من مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك التغير في الأسعار تأثيره المختلف تماماً على القوائم المالية وحسابات القطاع الخاص السوداني.

الفرضية الثانية: تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج غير التي يؤدي إليها الأخذ بأثر التغيرات في الأسعار.

من خلال تحليل الأصول الثابتة يتضح أنه في ظل التغير في الأسعار لا يتم حساب الإهلاك لهذه الأصول بصورة دقيقة لأنه تم تسجيلها في الدفاتر حسب مبدأ التكلفة التاريخية بقيمتها التاريخية وبدون الأخذ في الاعتبار ما تمت من إضافات

للأصل خلال العام وبالتالي يؤدي ذلك إلى ظهور أرباح صورية في قائمة الدخل ويتم توزيع هذه الأرباح على المساهمين مما يؤدي الى تآكل رأسمال للمصنع، وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى والثانية لأن قائمة الدخل تكون غير حقيقية وبالتالي قائمة المركز المالي نسبة لارتباط هذه القوائم ببعضها البعض.

ثانياً : تحليل القوائم المالية للأصول المتداولة:

يرى البعض أنه من غير الضروري أن يتم حساب التضخم للأصول المتداولة، وذلك حسب اعتقادهم أنها تكون قد أخذت دورتها التضخمية سنوياً وإنها تجدد لذلك ليس هناك ضرورة لحسابها ولكن وحسب اعتقاد الباحث أن أصول أخري قد تحقق أرباح أو خسائر احتفاظ وكذلك بالنسبة للإحلال وحتى يكون المصنع محافظ علي مركزه ،أي سليماً فإنه يجب أن يحسب التضخم.

الجدول رقم (4-3-16)

قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2008/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2008/12/31	الرقم القياسي	قيمة الأصل المعدلة 2008/12/31
نقدية بالخرزينة والبنك	76917.20		
المحفظة الاستثمارية	42948.80	114.3	49090.48
المخزونات	335554.80	114.3	383539.14
بضائع بالطريق	4511.20	114.3	5156.30
مدينون تجاريون	0.00	114.3	0.00
شيكات تحت التحصيل	727988.40	114.3	832090.74
مدينون عمومين	209105.60	114.3	239007.70
سلف العاملين	127178.40	114.3	145364.91
ارصدة مدينة اخري	16015.20	114.3	18305.37
اعتمادات مستنديه	0.00	114.3	0.00
الإجمالي	1540219.60	114.3	1760471.00

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

الجدول يوضح قيم الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي للسنة الجارية 114.3 ومقارنة مع سنة الأساس ، لم يتم تعديل النقدية، وذلك لأنها تكون قد أخذت دورتها التضخمية وهي نقد فعلي موجود.

الجدول رقم (4-3-17)

قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2008/12/31م

التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2008/12/31	قيمة الأصل 2008/12/31	البيان
		76917.20	نقدية بالخرزينة والبنك
6141.68	49090.48	42948.80	المحفظة الاستثمارية
47984.34	383539.14	335554.80	المخزونات
645.10	5156.30	4511.20	بضائع بالطريق
0.00	0.00	0.00	مدينون تجاريون
104102.34	832090.74	727988.40	شيكات تحت التخصيل
29902.10	239007.70	209105.60	مدينون عمومين
18186.51	145364.91	127178.40	سلف العاملين
2290.17	18305.37	16015.20	ارصدة مدينة اخري
0.00	0.00	0.00	اعتمادات مستندية
220251.40	1760471.00	1540219.60	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

الجدول يوضح مقدار التغير في الأصول المتداولة وهذا الفرق في الأصول المتداولة يجب أن يقابله احتياطي زيادة أسعار في حالة الإحلال للأصول الجارية حتى يكون رأس المال سليماً ومحافظاً عليه.

الجدول رقم (4-3-18)

نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2008/12/31م

نسبة التغير في الأصول (%)	التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2008/12/31	قيمة الأصل 2008/12/31	البيان
			76917.20	نقدية بالخرزينة والبنك
0.14	6141.68	49090.48	42948.80	المحفظة الاستثمارية
0.14	47984.34	383539.14	335554.80	المخزونات
0.14	645.10	5156.30	4511.20	بضائع بالطريق
0.00	0.00	0.00	0.00	مدينون تجاريون
0.14	104102.34	832090.74	727988.40	شيكات تحت التخصيل
0.14	29902.10	239007.70	209105.60	مدينون عمومين
0.14	18186.51	145364.91	127178.40	سلف العاملين
0.14	2290.17	18305.37	16015.20	ارصدة مدينة اخري
0.00	0.00	0.00	0.00	اعتمادات مستندية
0.14	220251.40	1760471.00	1540219.60	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول نسبة التغير وهو مساوي للتضخم الذي طرأ على الأصول في العام الحالي 2008م وقد بلغت نسبة التغير للأصول المتداولة 0.14%.

الجدول رقم (4-3-19)

قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2009/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2009/12/31	الرقم القياسي	قيمة الأصل المعدلة 2009/12/31
نقدية بالخبزينة والبنك	186664.80		
المحفظة الاستثمارية	43235.20	127.2	48114.76
المخزونات	335462.00	127.2	373322.54
بضائع بالطريق	0.00	127.2	0.00
مدينون تجاريون	307769.20	127.2	342504.31
شيكات تحت التخصيص	391552.00	127.2	435742.91
مدينون عموميين	476410.80	127.2	530178.95
سلف العاملين	113796.00	127.2	126639.12
ارصدة مدينة اخرى	27341.60	127.2	30427.40
اعتمادات مستندية	2985.60	127.2	3322.56
الاجمالي	1885217.20	2.127	1890252.54

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

الجدول يوضح قيمة الأصول بتكلفة معدلة وقد تم استخدام الرقم القياسي للسنة الحالية 127.2 مع الرقم القياسي للسنة السابقة 114.3 لتعديل قيم الأصول المتداولة .

الجدول رقم (4-3-20)

قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2009/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2009/12/31	قيمة الأصل 2009/12/31	التغير في الأصل
نقدية بالخبزينة والبنك	186664.80		
المحفظة الاستثمارية	43235.20	48114.76	4879.56
المخزونات	335462.00	373322.54	37860.54
بضائع بالطريق	0.00	0.00	0.00
مدينون تجاريون	307769.20	342504.31	34735.11
شيكات تحت التخصيص	391552.00	435742.91	44190.91
مدينون عموميين	476410.80	530178.95	53768.15
سلف العاملين	113796.00	126639.12	12843.12
ارصدة مدينة اخرى	27341.60	30427.40	3085.80
اعتمادات مستندية	2985.60	3322.56	336.96
الاجمالي	1885217.20	1890252.54	191700.1396

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

الجدول يوضح مقدار التغير في الأصول في نهاية عام 2009م مقارنة بين الأصول المتداولة والأصول بتكلفة تاريخية .

الجدول رقم (21-3-4)

نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2009/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2009/12/31	قيمة الأصل المعدلة 2009/12/31	التغير في الأصل	نسبة التغير في الأصول (%)
نقدية بالخرزينة والبنك	186664.80			
المحفظة الاستثمارية	43235.20	48114.76	4879.56	11.29
المخزونات	335462.00	373322.54	37860.54	11.29
بضائع بالطريق	0.00	0.00	0.00	11.29
مدينون تجاريون	307769.20	342504.31	34735.11	11.29
شيكات تحت التخصيل	391552.00	435742.91	44190.91	11.29
مدينون عمومين	476410.80	530178.95	53768.15	11.29
سلف العاملين	113796.00	126639.12	12843.12	11.29
ارصدة مدينة اخري	27341.60	30427.40	3085.80	11.29
اعتمادات مستندية	2985.60	3322.56	336.96	11.29
الاجمالي	1885217.20	1890252.54	191700.1396	11.29

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول نسبة التغير التي طرأت علي الأصول في نهاية عام 2009م وقد بلغت نسبة التغير في الأصول 11.29% وهذه النسبة تمثل نسبة الفرق .

الجدول رقم (22-3-4)

قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2010/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2010/12/31	الرقم القياسي	قيمة الأصل المعدلة 2010/12/31
نقدية بالخرزينة والبنك	129387.20		
المحفظة الاستثمارية	289276.40	143.70	326800.46
المخزونات	340563.60	143.70	384740.48
بضائع بالطريق	45025.20	143.70	50865.73
مدينون تجاريون	19192.00	143.70	21681.53
شيكات تحت التخصيل	694735.60	143.70	784854.60
مدينون عمومين	1658018.40	143.70	1873091.54
سلف العاملين	202081.20	143.70	228294.56
ارصدة مدينة اخري	11690.80	143.70	13207.30
اعتمادات مستندية	6194.00	143.70	6997.47
الاجمالي	3396164.40	143.70	3690533.68

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول الأصول في عام 2010 المعدلة وذلك باستخدام الرقم القياسي الحالي للسنة 2010م وهو 143.2% مع الرقم القياسي للسنة السابقة 127.2% .

الجدول رقم (4-3-23)

قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2010/12/31م

التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2010/12/31	قيمة الأصل 2010/12/31	البيان
		129387.20	نقدية بالخرزينة والبنك
37524.06	326800.46	289276.40	المحفظة الاستثمارية
44176.88	384740.48	340563.60	المخزونات
5840.53	50865.73	45025.20	بضائع بالطريق
2489.53	21681.53	19192.00	مدينون تجاريون
90119.00	784854.60	694735.60	شيكات تحت التخصيل
215073.14	1873091.54	1658018.40	مدينون عمومين
26213.36	228294.56	202081.20	سلف العاملين
1516.50	13207.30	11690.80	ارصدة مدينة اخرى
803.47	6997.47	6194.00	اعتمادات مستندية
423756.48	3690533.68	3396164.40	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول مقدار التغير الذي طرأ علي الأصول في نهاية عام 2010م وهو الفرق بين الأصول بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة .

الجدول رقم (4-3-24)

نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2010/12/31م

نسبة التغير في الأصول (%)	التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2010/12/31	قيمة الأصل 2010/12/31	البيان
			129387.20	نقدية بالخرزينة والبنك
0.13	37524.06	326800.46	289276.40	المحفظة الاستثمارية
0.13	44176.88	384740.48	340563.60	المخزونات
0.13	5840.53	50865.73	45025.20	بضائع بالطريق
0.13	2489.53	21681.53	19192.00	مدينون تجاريون
0.13	90119.00	784854.60	694735.60	شيكات تحت التخصيل
0.13	215073.14	1873091.54	1658018.40	مدينون عمومين
0.13	26213.36	228294.56	202081.20	سلف العاملين
0.13	1516.50	13207.30	11690.80	ارصدة مدينة اخرى
0.13	803.47	6997.47	6194.00	اعتمادات مستندية
0.13	423756.48	3690533.68	3396164.40	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول نسبة التغير في الأصول في نهاية العام 2010م وقد بلغت نسبة

التغير 12.97% في الأصول .

الجدول رقم (4-3-25)

قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2011/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2011/12/31	الرقم القياسي	قيمة الأصل المعدلة 2011/12/31
نقدية بالخبزينة والبنك	264467.20		
المحفظة الاستثمارية	361650.00	169.60	426832.57
المخزونات	49275.20	169.60	58156.39
بضائع بالطريق	16544.80	169.60	19526.78
مدينون تجاريون	151018.80	169.60	178237.92
شيكات تحت التخصيل	633537.20	169.60	747723.79
مدينون عمومين	21791.60	169.60	25719.24
سلف العاملين	169004.40	169.60	199465.18
ارصدة مدينة اخري	2857.60	169.60	3372.64
اعتمادات مستندية	78248.80	169.60	92352.10
الاجمالي	1748395.60	169.60	1751386.62

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول قيمة الأصول المعدلة وذلك باستخدام الرقم القياسي للعام 2011م

وقد بلغ 169.6% ، والرقم القياسي في نهاية العام 2010م وكان 143.7 .

الجدول رقم (4-3-26)

قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2011/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2011/12/31	قيمة الأصل المعدلة 2011/12/31	التغير في الأصل
نقدية بالخبزينة والبنك	264467.20		
المحفظة الاستثمارية	361650.00	426832.57	65182.57
المخزونات	49275.20	58156.39	8881.19
بضائع بالطريق	16544.80	19526.78	2981.98
مدينون تجاريون	151018.80	178237.92	27219.12
شيكات تحت التخصيل	633537.20	747723.79	114186.59
مدينون عمومين	21791.60	25719.24	3927.64
سلف العاملين	169004.40	199465.18	30460.78
ارصدة مدينة اخري	2857.60	3372.64	515.04
اعتمادات مستندية	78248.80	92352.10	14103.30
الاجمالي	1748395.60	1751386.62	267458.22

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول مقدار التغير في الأصول المتداولة في نهاية العام 2011م.

الجدول رقم (4-3-27)

نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2011/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2011/12/31	قيمة الأصل المعدلة 2011/12/31	التغير في الأصل	نسبة التغير في الأصول (%)
نقدية بالخرزينة والبنك	264467.20			
المحفظة الاستثمارية	361650.00	426832.57	65182.57	0.18
المخزونات	49275.20	58156.39	8881.19	0.18
بضائع بالطريق	16544.80	19526.78	2981.98	0.18
مدينون تجاريون	151018.80	178237.92	27219.12	0.18
شيكات تحت التخصيل	633537.20	747723.79	114186.59	0.18
مدينون عمومين	21791.60	25719.24	3927.64	0.18
سلف العاملين	169004.40	199465.18	30460.78	0.18
ارصدة مدينة اخري	2857.60	3372.64	515.04	0.18
اعتمادات مستندية	78248.80	92352.10	14103.30	0.18
الاجمالي	1748395.60	1751386.62	267458.22	0.18

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول نسبة التغير في الأصول المتداولة في نهاية عام 2011م وقد بلغت نسبة التغير 18.02% .

الجدول رقم (4-3-28)

قيمة الأصول المتداولة المعدلة باستخدام الرقم القياسي في 2012/12/31م

البيان	قيمة الأصل 2012/12/31	الرقم القياسي	قيمة الأصل المعدلة 2012/12/31
نقدية بالخرزينة والبنك	616621.20		
المحفظة الاستثمارية	463476.80	230.00	628535.75
المخزونات	363849.20	230.00	493427.57
بضائع بالطريق	0.00	230.00	0.00
مدينون تجاريون	88224.80	230.00	119644.48
شيكات تحت التخصيل	822334.40	230.00	1115194.06
مدينون عمومين	35444.40	230.00	48067.29
سلف العاملين	271900.40	230.00	368732.85
ارصدة مدينة اخري	9702.40	230.00	13157.74
اعتمادات مستندية	0.00	230.00	0.00
الاجمالي	2671553.60	230.00	2786759.74

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول قيم الأصول المعدلة في نهاية العام 2012م ، وذلك باستخدام الرقم القياسي للسنة الجارية وهو 230 مع الرقم القياسي لسنة 2011م وكان 169.6.

الجدول رقم (4-3-29)

قيمة التغير في الأصول المتداولة في 2012/12/31م

التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2012/12/31	قيمة الأصل 2012/12/31	البيان
		616621.20	نقدية بالخبزينة والبنك
165058.95	628535.75	463476.80	المحفظة الاستثمارية
129578.37	493427.57	363849.20	المخزونات
0.00	0.00	0.00	بضائع بالطريق
31419.68	119644.48	88224.80	مدينون تجاريون
292859.66	1115194.06	822334.40	شيكات تحت التخصيل
12622.89	48067.29	35444.40	مدينون عمومين
96832.45	368732.85	271900.40	سلف العاملين
3455.34	13157.74	9702.40	ارصدة مدينة اخرى
0.00	0.00	0.00	اعتمادات مستندية
731827.34	2786759.74	2671553.60	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول مقدار التغير في الأصول في نهاية عام 2012م بتكلفة تاريخية وتكلفة معدلة.

الجدول رقم (4-3-30)

نسبة التغير في الأصول المتداولة في 2012/12/31م

نسبة التغير في الأصول (%)	التغير في الأصل	قيمة الأصل المعدلة 2012/12/31	قيمة الأصل 2012/12/31	البيان
			616621.20	نقدية بالخبزينة والبنك
0.36	165058.95	628535.75	463476.80	المحفظة الاستثمارية
0.36	129578.37	493427.57	363849.20	المخزونات
0.36	0.00	0.00	0.00	بضائع بالطريق
0.36	31419.68	119644.48	88224.80	مدينون تجاريون
0.36	292859.66	1115194.06	822334.40	شيكات تحت التخصيل
0.36	12622.89	48067.29	35444.40	مدينون عمومين
0.36	96832.45	368732.85	271900.40	سلف العاملين
0.36	3455.34	13157.74	9702.40	ارصدة مدينة اخرى
0.36	0.00	0.00	0.00	اعتمادات مستندية
0.36	731827.34	2786759.74	2671553.60	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

يوضح الجدول نسبة التغير في نهاية عام 2012م وقد بلغت نسبة التغير للأصول 35.6%.

تحليل الفرضيات:

الفرضية الثالثة: إظهار الحسابات المالية بصورة سليمة يتطلب الموازنة بين مبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار.

من خلال تحليل الأصول المتداول فإن يظهر تغير في قيمتها من سنة لأخرى وهذا التأثير يكون واضحاً في بنود المخزون والمدينون التجاريون لأن هذه البنود ترحل إلى سنة مالية أخرى وتكون غير مساوية لقيمتها في الفترة المالية السابقة، لذلك يجب الموازنة بين المبدأ التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار حتى يكون المصنع قادراً على الاستمرار وعدم تحقيق خسائر احتفاظ وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة.

ثالثاً: تحليل القوائم المالية لحقوق الملكية:

الجدول رقم (4-3-31)

نسبة التغير في حقوق الملكية 2008م

2026398.40	اجمالي المطلوبات
9842603.20	اجمالي حقوق المساهمين
11869001.60	اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
5782856.80	اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة
114.30	الرقم القياسي
6609805.32	ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين
826948.52	فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
%6.99	التدهور في حقوق الملكية

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التغير بالخطوات التالية:

- 1/ تم طرح فرق العملة من إجمالي حقوق المساهمين للوصول لصافي حقوق المساهمين.
- 2/ ضرب الرقم القياسي للسنة المالية *صافي حقوق المساهمين.
- 3/ طرح صافي حقوق المساهمين من ناتج الضرب بالخطوة اعلاه للوصول للفرق.

4/ طرح فرق العملة من الفرق في الخطوة 3.

5/ قسمة الناتج في الخطوة 4 علي صافي الحقوق للوصول لنسبة التغير.

6/ بلغت نسبة التغير في الحقوق 6.99%.

الجدول رقم (4-3-32)

نسبة التغير في حقوق الملكية 2009م

2693132.80	اجمالي المطلوبات
12831880.80	اجمالي حقوق المساهمين
15525013.60	اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
9438868.80	اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة
127.20	الرقم القياسي
12006241.11	ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين
2567372.31	فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
% 3.68	التدهور في حقوق الملكية

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التغير بالخطوات التالية:

1/ تم طرح فرق العملة من اجمالي حقوق المساهمين للوصول لصافي حقوق المساهمين.

2/ ضرب الرقم القياسي للسنة المالية *صافي حقوق المساهمين.

3/ طرح صافي حقوق المساهمين من ناتج الضرب بالخطوة اعلاه للوصول للفرق.

4/ طرح فرق العملة من الفرق في الخطوة 3.

5/ قسمة الناتج في الخطوة 4 علي صافي الحقوق للوصول لنسبة التغير.

6/ بلغت نسبة التغير في الحقوق 3.68%.

الجدول رقم (4-3-33)

نسبة التغيير في حقوق الملكية 2010م

2756572.00	اجمالي المطلوبات
14109372.40	اجمالي حقوق المساهمين
16865944.40	اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
10779799.60	اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة
143.70	الرقم القياسي
15490572.03	نتاج الرقم القياسي في حقوق المساهمين
4710772.43	فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل
6086144.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
% 2.29	التدهور في حقوق الملكية

تم حساب نسبة التغيير بالخطوات التالية:

- 1/ تم طرح فرق العملة من اجمالي حقوق المساهمين للوصول لصافي حقوق المساهمين.
- 2/ ضرب الرقم القياسي للسنة المالية *صافي حقوق المساهمين.
- 3/ طرح صافي حقوق المساهمين من ناتج الضرب بالخطوة اعلاه للوصول للفرق.
- 4/ طرح فرق العملة من الفرق في الخطوة 3
- 5/ قسمة الناتج في الخطوة 4 علي صافي الحقوق للوصول لنسبة التغيير.
- 6/ بلغت نسبة التغيير في الحقوق 2.29 %.

الجدول رقم (4-3-34)

نسبة التغيير في حقوق الملكية 2011م

2074277.60	اجمالي المطلوبات
13473418.00	اجمالي حقوق المساهمين
15547695.60	اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين
6086144.40	اعادة التقييم وفروقات العملة
9461551.20	اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة
169.60	الرقم القياسي
16046790.84	نتاج الرقم القياسي في حقوق المساهمين
6585239.64	فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل
6086144.40	اعادة التقييم وفروقات العملة
% 1.44	التدهور في حقوق الملكية

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التغير بالخطوات التالية:

- 1/ تم طرح فرق العملة من اجمالي حقوق المساهمين للوصول لصافي حقوق المساهمين.
- 2/ ضرب الرقم القياسي للسنة المالية *صافي حقوق المساهمين.
- 3/ طرح صافي حقوق المساهمين من ناتج الضرب بالخطوة اعلاه للوصول للفرق.
- 4/ طرح فرق العملة من الفرق في الخطوة 3.
- 5/ قسمة الناتج في الخطوة 4 علي صافي الحقوق للوصول لنسبة التغير.
- 6/ بلغت نسبة التغير في الحقوق 1.44 %.

الجدول رقم (4-3-35)

نسبة التغير في حقوق الملكية 2012م

1400612.00	اجمالي المطلوبات
12429910.00	اجمالي حقوق المساهمين
13830522.00	اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين
6076854.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
7753667.20	اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة
230.00	الرقم القياسي
17833434.56	ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين
10079767.36	فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل
6076854.80	اعادة التقييم وفروقات العملة
%0.77	التدهور في حقوق الملكية

المصدر: إعداد الباحث 2018م، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التغير بالخطوات التالية:

- 1/ تم طرح فرق العملة من اجمالي حقوق المساهمين للوصول لصافي حقوق المساهمين.
- 2/ ضرب الرقم القياسي للسنة المالية *صافي حقوق المساهمين.
- 3/ طرح صافي حقوق المساهمين من ناتج الضرب بالخطوة اعلاه للوصول للفرق.
- 4/ طرح فرق العملة من الفرق في الخطوة 3

5/ قسمة الناتج في الخطوة 4 علي صافي الحقوق للوصول لنسبة التغير.

6/ بلغت نسبة التغير في الحقوق 0.77 %.

رابعاً: تحليل نسبة التدهور من 2008-2012م:

الجدول رقم (4-3-36)

نسبة التدهور في 2007-2008

البيان	القيمة
اجمالي حقوق المساهمين 2007	15931169.20
اجمالي المطلوبات 2007	2026398.40
اجمالي حقوق المساهمين 2008	9842603.20
اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين	11869001.60
اعادة التقييم وفروقات العملة	6086144.80
اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة	5782856.80
الرقم القياسي	114.30
ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين	6609805.32
فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل	826948.52
فرق إجمالي حقوق المساهمين 2008-2007	6088566
التدهور في حقوق الملكية	0.38 %

المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التدهور بالخطوات التالية:

1/ جمع اجمالي حقوق المساهمين وفروقات العملة لعام 2008م.

2/ طرح إجمالي حقوق المساهمين 2007م - حقوق المساهمين للعام 2008م.

3/ قسمة الفرق في الخطوة أعلاه على اجمالي حقوق المساهمين 2007م كنسبة مئوية.

الجدول رقم (4-3-37)

نسبة التدهور في 2008-2009

البيان	القيمة
اجمالي حقوق المساهمين 2008	9842603.20
اجمالي المطلوبات 2008	2026398.40
اجمالي حقوق المساهمين 2009	12831880.80
اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين	15525013.60
اعادة التقييم وفروقات العملة	6086144.80
اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة	9438868.80
الرقم القياسي	127.20
ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين	12006241.11
فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل	2567372.31
فرق إجمالي حقوق المساهمين 2009-2008	-2989277.60
التدهور في حقوق الملكية	%0.18

المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التدهور بالخطوات التالية:

- 1/ جمع اجمالي حقوق المساهمين وفروقات العملة لعام 2009م.
- 2/ طرح إجمالي حقوق المساهمين 2008م - حقوق المساهمين للعام 2009م.
- 3/ قسمة الفرق في الخطوة أعلاه على اجمالي حقوق المساهمين 2008م كنسبة مئوية.

الجدول رقم (4-3-38)

نسبة التدهور في 2009-2010

البيان	القيمة
اجمالي حقوق المساهمين 2009	12831880.80
اجمالي المطلوبات 2009	2693132.80
اجمالي حقوق المساهمين 2010	14109372.40
اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين	16865944.40
اعادة التقييم وفروقات العملة	6086144.80
اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة	10779799.60
الرقم القياسي	143.70
ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين	15490572.03
فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل	4710772.43
فرق إجمالي حقوق المساهمين 2010-2009	- 1277491.60
التدهور في حقوق الملكية	% 0.08

المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التدهور بالخطوات التالية:

1/ جمع اجمالي حقوق المساهمين وفروقات العملة لعام 2010م.

2/ طرح إجمالي حقوق المساهمين 2009م - حقوق المساهمين للعام 2010م.

3/ قسمة الفرق في الخطوة أعلاه على اجمالي حقوق المساهمين 2009م كنسبة مئوية.

الجدول رقم (4-3-39)

نسبة التدهور في 2010-2011

البيان	القيمة
اجمالي حقوق المساهمين 2010	14109372.40
اجمالي المطلوبات	2074277.60
اجمالي حقوق المساهمين 2011	13473418
اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين	15547695.60
اعادة التقييم وفروقات العملة	6086144.40
اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة	9461551.20
الرقم القياسي	169.60
نتاج الرقم القياسي في حقوق المساهمين	16046790.84
فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل	6585239.64
فرق إجمالي حقوق المساهمين 2010-2011	635954.40
التدهور في حقوق الملكية	0.03 %

المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية - الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التدهور بالخطوات التالية:

1/ جمع اجمالي حقوق المساهمين وفروقات العملة لعام 2011م.

2/ طرح إجمالي حقوق المساهمين 2010م - حقوق المساهمين للعام 2011م.

3/ قسمة الفرق في الخطوة أعلاه على اجمالي حقوق المساهمين 2010م كنسبة مئوية.

الجدول رقم (4-3-40)

نسبة التدهور في 2011-2012

البيان	القيمة
اجمالي حقوق المساهمين 2011	13473418
اجمالي المطلوبات 2011	2074277.60
اجمالي حقوق المساهمين 2012	12429910
اجمالي المطلوبات وحقوق المساهمين	13830522
اعادة التقييم وفروقات العملة	6076854.80
اجمالي المساهمين - اعادة التقييم وفروقات العملة	7753667.20
الرقم القياسي	230.00
ناتج الرقم القياسي في حقوق المساهمين	17833434.56
فرق إجمالي حقوق الملكية قبل وبعد التعديل	10079767.36
فرق إجمالي حقوق المساهمين 2012-2011	1043508
التدهور في حقوق الملكية	% 0.07

المصدر: إعداد الباحث، دفاتر مصنع العجيمي للمواد الغذائية- الخرطوم بحري

تم حساب نسبة التدهور بالخطوات التالية:

- 1/ جمع اجمالي حقوق المساهمين وفروقات العملة لعام 2012م.
 - 2/ طرح إجمالي حقوق المساهمين 2011م - حقوق المساهمين للعام 2012م.
 - 3/ قسمة الفرق في الخطوة أعلاه على اجمالي حقوق المساهمين 2011م كنسبة مئوية.
- خامساً: تحليل الاتجاه العام لتدهور خلال السنوات من 2008-2012م:

جدول رقم (4-3-41)

جدول معادلة الاتجاه العام لحساب معدل التدهور

العام	Y	X	y×X	X ²
2008	0.38	1	0.38	1
2009	0.18	2	0.36	4
2010	0.08	3	0.24	9
2011	0.03	4	0.12	16
2012	0.07	5	0.35	25
المجموع	0.74	15	1.45	55

X : السنة حسب معامل بيرسون

Y : قيمة التدهور في السنة

$$\beta = \frac{n\sum Y_i X_i - \sum X_i \sum Y_i}{n\sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

$$\hat{a} = \bar{Y} - \beta \bar{X}$$

$$\beta = \frac{(5 * 1.45) - (15 * 0.74)}{(5 * 55) - 225} = \frac{- 3.85}{50} = - 0.077$$

$$\hat{A} = 0.148 - (-0.077) * 3 = 0.379$$

معادلة الاتجاه العام:

$$Y = \hat{a} + \beta X$$

$$Y = 0.379 - 0.077 X$$

ومن هنا يمكن أن نجد نسبة التدهور في المستقبل كما في الجدول التالي:

جدول رقم (4-3-42)

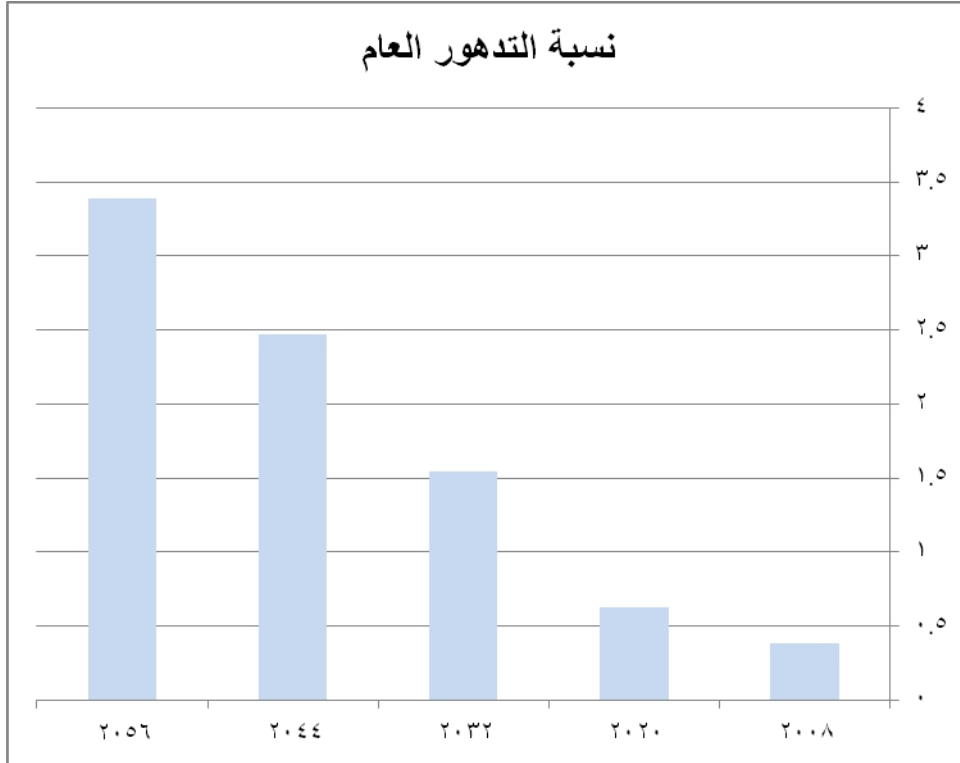
يوضح نسبة التدهور حسب معادلة الاتجاه العام

نسبة التدهور	معامل بيرسون	السنة
0.380	1	2008
0.622	13	2020
1.546	25	2032
2.470	37	2044
3.394	49	2056

المصدر: إعداد الباحث 2018م

الشكل رقم (4-3-6)

يوضح نسبة التدهور حسب معادلة الاتجاه العام



المصدر: إعداد الباحث 2018م

تحليل الفرضيات:

الفرضية الأولى: لكل من مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك التغير في الأسعار تأثيره

المختلف تماماً على القوائم المالية وحسابات القطاع الخاص السوداني.

الفرضية الثانية: تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج غير التي يؤدي إليها

الأخذ بأثر التغيرات في الأسعار.

الفرضية الثالثة: إظهار الحسابات المالية بصورة سليمة يتطلب الموازنة بين مبدأ

التكلفة التاريخية والتغير في الأسعار

من خلال جداول مؤشرات التدهور من خلال معادلة الإتجاه العام يتضح أن عدم أخذ التغير في الأسعار في الحسبان يؤدي في نهاية المطاف إلى تآكل رأس مال المصنع بالرغم من أن إدارة المصنع يقوم بحجز جزء من أرباحها تحت مسمى فروقات العملة إلا أن هذا الجزء المحجوز سنويا غير كافي لمقابلة التغير المستمر المتسارع في نمطه مما يؤدي إلى انهيار المصنع. وهذا يثبت صحة الفرضيات الثلاث.

ملخص اختبار الفرضيات:

من خلال تحليل القوائم المالية للأصول الثابتة لمصنع العجيمي وحساب التغيرات الناتجة من أثر التغير في الأسعار أثبت التحليل عدم صدق وعدل القوائم المالية وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى والثانية، ومن خلال تحليل قائمة الدخل يتضح أن أثر التغير في الأسعار كان واضحاً وذلك من خلال ظهور أرباح صورية وتوزيع أرباح وهمية للمساهمين، وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة. أيضاً كان واضحاً الأثر في جداول ومؤشرات التدهور ومعادلة الاتجاه العام لأن عدم اخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان يؤدي الى تآكل راسمال ومن ثم انهيار المصنع هذا يثبت صحة الفرضيات الأولى والثانية والثالثة، عليه يجب عند اعداد القوائم المالية الأخذ بتاثيرات التغير في الأسعار في الحسبان حتى تتم المحافظة على راس المال سليماً وضمان استمرارية المصنع، هذا هو الغرض الذي تم من أجله إنشائه.

الختاتمة

تشتمل على :

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية توصل الباحث للنتائج الآتية:

1. تتوقف فعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية على مدى صحة وصدق البيانات والمعلومات التي توفرها هذه القوائم، وتعتمد صحة هذه البيانات والمعلومات على مدى صحة المبادئ أو القواعد المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وعلى هذا فان اعداد القوائم المالية في ظل التضخم وفق النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية يجعل منها غير واقعية ولا تصور الوضع الفعلي للمؤسسة، ومن ثم عدم صلاحية هذه القوائم المالية للتحليل المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية.
2. ان افتراض ثبات قيمة النقد في ظل التضخم افتراض غير واقعي لان قيمة النقد تتغير من وقت لآخر حسب المتغيرات الاقتصادية للبلد.
3. لمتابعة المركز المالي للمشروع واستقراره وضمان استمراريته في ظل استخدام المحاسبة التقليدية يجعل استدامة العمل فيه صعب في ظل التضخم.
4. عدم اخذ التضخم في الحسبان عند اعداد القوائم المالية في نهاية كل سنة مالية يؤدي الي تآكل رأس مال المشروع دون ان يشعر اصحاب المشروع وإدارته بذلك مما يؤدي في نهاية المطاف الي انهياره.
5. استخدام المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الي المحافظة علي رأس مال المشروع الاسمي ولا يحافظ علي رأس المال الحقيقي.

6. ان مفاهيم الدين الإسلامى الحنيف فيما يتعلق بالزكاة قد نظر الى مشكلة التضخم وقدم حلا لها، حيث لا تفرض الزكاة على التكلفة التاريخيه لموجودات المسلم، بل تفرض على القيمة الجارية لهذه الموجودات.
7. احتساب الاهلاك على اساس التكلفة التاريخيه فى ظروف ارتفاع الاسعار يؤدى الى تضخم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه وتوزيع ارباح وهميه على المساهمين.
8. عدم وجود معايير محاسبية فى السودان من التي تعالج التضخم يعتبر سبباً ايضا فى انهيار الشركات.
9. هناك صعوبة كبيرة فى السودان لتتبع الارقام القياسية للمستهلك لان ارتفاع الاسعار وبصورة مستمرة يكاد يكون يوميا.
10. عدم اعتراف الدولة بالتضخم الحقيقي وعدم الشفافية فى ذلك يساعد ايضا علي انهيار الشركات.
11. اصبح هناك شك كبير فى فرض المحاسبة الخاص بوحدة قياس النقد.
12. يمكن ان تتم معالجة التضخم باستخدام أنواع وأساليب كثيرة من اجل المحافظة علي رأس المال سليماً.
13. تفضيل نموذج من النماذج المحاسبية المتعددة لمعالجة التضخم ينبغي ان يؤسس علي اختيار النموذج المحاسبي الذي يحقق الاهداف المرجوه.
14. يقوم المصنع موضوع الدراسة بحجز جزء من ارباحه تحت مسمى فروقات عملة لمقابلة التضخم، وبالرغم من هذا التجنيب والحجز إلا ان المصنع مازال فى تدهور كما اتضح من الدراسة.

ثانياً: التوصيات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث الآتي:

1. ان الأخذ بأساس التكلفة الاستبدالية الجارية باستخدام الارقام القياسيه الخاصة يلقي قبولا واسعا من قبل المحاسبين والمراجعين عند مراجعة القوائم الماليه.
2. يجب علي الجهاز المركزي للإحصاء و وزارة المالية انزال نشرات شهرية في مواقعها الالكترونية من اجل الاستفادة منها.
3. يجب علي كل الشركات في الوقت الراهن حجز جزء من ارباحها كاحتياطي تضخم.
4. يجب ان يكون هذا الجزء المحجوز محسوباً بدقة حتى يحافظ علي رأس مال الشركات الحقيقي.
5. تطوير بعض المبادئ والمفاهيم المحاسبية المتبعه في القياس المحاسبى لتتلاءم مع التغيرات في مستويات الأسعار، و إلزام الشركات العمل بها في القطاعين العام والخاص.
6. توفير الكوادر العلمية المتخصصة وتدريبها على كيفية تطبيق اجراءات الطريقة المقترحة للمحاسبة عن التغيرات في مستويات الاسعار من خلال تنظيم الدورات التدريبية للعاملين في مجال المحاسبة والمراجعة لاستيعاب اى تطورات جديدة في الفكر المحاسبى.
7. ضرورة التعامل مع ظاهرة التضخم محاسبياً لان اى تجاهل لها بمثابة ذر الرماد على العيون، وان الابقاء على القوائم الماليه بأسعار وقيم تاريخية يؤدي الى تضليل مستخدمى القوائم الماليه وإدارة المشروع و الاجهزة الحكومية والدائنين.
8. علي مكاتب المحاسبة والمراجعة توضيح خطورة التضخم علي القوائم الماليه لأصحاب المشروع.

9. ضرورة ان يتضمن تقرير المراجع الخارجى رأيه فى القوائم الماليه المعدلة ومدى افصاحها عن حقيقة نشاط المنشأة ومركزها المالى حتى يساعد مستخدمى القوائم المالية فى الحكم السليم على اثار التضخم على المنشأة.

10. علي كل مشروع اختيار النموذج المناسب لحسبان التضخم حسب عمل المشروع ومجاله.

مقترحات لبحوث مستقبلية:

1- بيان أثر التغير فى الأسعار فى اتخاذ القرارات الاستثمارية.

2- التغيرات فى أسعار كلف الإنتاج وأثرها على المنتج النهائي.

3- العلاقة بين النمو الاقتصادي والتضخم.

4- أثر تطبيق المعايير الدولية على مشكلة التغير فى الأسعار.

5- أثر التضخم على القرارات المالية.

6- أثر التضخم على الموازنات التخطيطية.

المراجع:

القرآن الكريم

أولاً: المراجع و المصادر العربية:

1. إبراهيم خليل السعدي، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 2011م.
2. أحمد علي أحمد فقير، المحاسبة المالية، جامعة وادي النيل، 2014 م .
3. أحمد كاظم وسعد ذكي، تدريس العلوم، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974م.
4. أحمد مشاطي، المعهد العالي للإدارة والسكرتارية، (دن)، القاهرة، 2012م
5. جلال علي العدوي، مبادئ الالتزامات، ج2، جامعة الإسكندرية، الاسكندرية، 1982م.
6. جمال جويدان الجمل، دراسات في الأسواق المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002م.
7. حاتم سامي عفيفي، دراسات في الاقتصاد الدولي، ط5، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2000م.
8. حسن أحمد إبراهيم، رحلة محمد علي باشا إلى السودان، ط1، معهد الدراسات الأفريقية والآسيوية، الخرطوم، 1980 م.
9. حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969م.
10. حلمي محمود نمر، نظرية المحاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973م.
11. حمدي أحمد العتاتي، مقدمة في الاقتصاد الكلي، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1995م.

12. حمزة أبو عاصي- موسى علاوين، المحاسبة المالية أصولها وطرقها، دار قمر لاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 1986م.
13. ذكي نجيب محمود، المنطق الوضعي، مكتبة الانجلو المصرية، الاسكندرية، 1979م.
14. الرفاعي خالد، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار وائل للنشر، عمان، 2000م.
15. زكي البحيري، التطور الاقتصادي والاجتماعي في السودان من الأزمة المالية حتى الإستقلال 1930-1956 ، ط 1، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1987م
16. سيرجي سمر نوف ترجمة هنري رياض، دولة المهدية من وجهة نظر مؤرخ سوفيتي، ط1، دار الجيل، بيروت، 1994م.
17. صلاح قنصوه، فلسفة العلم، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، 1985م.
18. علي عبد العليم عبد الحميد، أصول المحاسبة المالية،(د.ن)، (د.ت).
19. عناية غازي حسين، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2000م.
20. فايز إبراهيم الحبيب، مبادئ الاقتصاد الكلي، (د.ن)، السعودية، 1994م.
21. فؤاد الليثي، نظرية المحاسبه المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983م.
22. محمد ابراهيم ابوسليم، الارض فى المهدية، (د.ن)، (د.ت).
23. محمد الحسن أحمد، الصناعة في السودان، مكتبة جامعة الخرطوم، الخرطوم، (د.ت).
24. محمد السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، 2011م.

25. محمد المكاوى مصطفى، بناء اقتصاد السودان الحديث، فترة التكوين ودور المعونات والقروض المصرية، ط1، مطابع الاهرام، القاهرة، 2004م
26. محمد توفيق بلبع، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، جامعة القاهرة، القاهرة، 1980م.
27. محمد زكى المسير، الاقتصاد السودانى بين التصنيع وتنمية الزراعة، مطبوعات بجامعة القاهرة، القاهرة، 1973م.
28. محمد سعيد القدال، تاريخ السودان الحديث (1820 - 1955م)، ط2، مطبعة مرآز عبد الكريم ميرغني، الخرطوم، 2002 م.
29. محمد سعيد القدال، السياسة الاقتصادية للدولة المهدية 1881-1898م، ط1، دار الجيل، بيروت، 1992م.
30. محمد سعيد عبد السلام، دراسة تحليلية في مقدمة علم الضريبة، ط1، دار المعارف، القاهرة، 1966م.
31. محمد علي شهاب، ادارة العمليات والانتاج، جامعة القاهرة، القاهرة، 1998م.
32. محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي تفسير السلوك، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1970م.
33. محمد كامل مصطفى، أساسيات الإدارة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2001م.
34. محمد مطر، نظرية المحاسبة، ط1، الشركة العربية المتحدة للتسويق، القاهرة، 2009م.
35. محمد نصر الهوارى، دراسات في المراجعة، ج1، مكتبة غريب، القاهرة، 1944م
36. منير محمود سالم، نظم المعلومات المحاسبية، الناشر دار النهضة العربية، القاهرة، 2005م.
37. ولاء محمد عبد العليم، المحاسبة عن التضخم، جامعة قناة السويس، السويس، 2011م.

38. ياسر أحمد السيد، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك خالد، القصيم، 2010م.

39. يوسف جربوع ، نظرية المحاسبة، غزة، فلسطين، (ب. ن)، 2001م.

ثانياً: المجالات والدراسات العلمية :

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة و أثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 21، 2009م.

2. جمهورية السودان، مؤسسة التنمية الصناعية، سلسلة التعريف بالسودان 17، إعداد القسم الثقافي بوزارة الإعلام والشئون الاجتماعية، 1969م.

3. جمهورية السودان، وزارة الثقافة والاعلام، الخرطوم، صناعة السكر في السودان، مطبعة وزارة الثقافة والإعلام.

4. دار الوثائق القومية، جمهورية السودان، وزارة الثقافة والإعلام.

5. دار الوثائق القومية، مؤتمرات 1233/79/1، المؤتمر الاقتصادي القومي، مشكلات القطاع العام الصناعي، عباس عبد العال حمور، خضر محمد الحاج أمير، حسن عثمان مالك، مرآز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم 1986م.

6. عبدالله خالد أمين، محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 1983م.

7. علي أحمد أبو الحسن، الموضوعية في الفكر المحاسبي، مجلة كلية التجارة البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 16، العدد 2.
8. مجلة البحوث، جامعة أم درمان الإسلامية، العدد 4، سنة 2002م.
9. مركز البحوث والاستشارات الصناعية، الخرطوم، مشاكل القطاع العام الصناعي، عباس عبد العال حمور، خضر محمد الحاج كمير، حسن عثمان مالك، الخرطوم ، 1986.
10. يوسف حسن أحمد البلولة، العولمة الإقتصادية و القطاع الصناعي في السودان، دراسة حالة صناعة الغزل و النسيج السودانية خلال الفترة من 1980-2005م ، رسالة دكتوراه جامعة الخرطوم 2007م.

ثالثاً: المؤتمرات والندوات العلمية:

1. أحمد خضر عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القائم المالية في ظل ظروف التضخم، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي، الجزائر، نوفمبر 2011م.
2. حامد داوود الطلحة، مستشار محاسبي، عضو جمعية المحاسبة الأردنية.
3. المؤتمر القومي للقطاع الصناعي، دور وزارة الصناعة في التنمية الصناعية في السودان، الخرطوم 1986م ، مكتبة المجلس القومي للبحوث، Industrials Development ، 67 ، مصطفى فضل المولي.

رابعاً المراجع الاجنبية:

1. American Accounting Association. Columbus Ohio.
2. A statement of Basic Accounting Postulates and principles, A study group at university of Illinois, 1983.
3. Eldon.s. Hendriksen ,op, cit.
4. (Needles) E.B, Financial Accounting 7thed, Houghton Mifflin Co, N.Y 2001
5. Accounting Research Study no3. AIC PA,N.Y
6. AICPA, By laws as amended Feb 1969 New York 1969.
7. Anne Britton & Chris Waterson. Financial Accounting. Addison. Wesley Long man. 1996.
8. Belkaoui A.R 1994 "Accounting in the developing countries – Quorum books – Conn - USA.
9. H .A .Harding . production Management .Macdonald and Evans Ltd .Estover . Plymoth 1980.
10. Lester E. Heitger and Serge Matulich – Responsibility Accounting – Hill international book company – 1982.
11. Meigs, R. Inflation is a greatest challenge to accounting and Economy, 8th ed, me- graw- hill, inc, u.s.h, 1989.

الملاحق

ملحق رقم (1)

الأرقام القياسية للعام 2008

الأرقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الأنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)

TABLE NO 1

-1-

129.9

125.3

129.1

121.5

106.3

110.1

141.7

118.2

127.9

114.5

126.9

109.4

103.6

109.7

125.8

119.8

130.6

114.5

127.0

109.4

103.4

109.6

125.8

115.4

129.1

114.6

126.3

109.4

103.8

109.5

126.0

118.1

126.8

120.4

129.1

115.6

105.0

110.4

126.3

117.8

129.1

128.7

126.4

112.3

103.9

109.7

126.1

118.8

127.4

119.2

126.5

112.3

104.8

109.8

126.3

115.4
128.0
115.9
128.4
112.3
105.6
109.8
126.6
117.7
127.7
118.6
127.6
115.6
106.2
111.3
125.9
122.9
128.3
123.9
127.2
115.6
105.9
109.3
136.4
116.9
132.6
126.5
131.3
121.5
107.3
110.4
141.0
118.7
132.9
129.0
131.5
121.5
108.0
110.6
141.0
118.6
136.0
131.1
132.8
127.0
109.3
112.4
140.4
119.6

FOOD

BEVERAGES & TOBACCO

CLOTHING & FOOTWEAR

HOUSING

HOUSEHOLD GOODS

AND SERVICES

TRANSPORT AND

COMMUNICATION

EDUCATION AND

MEDICAL CARE

OTHERS GOODS AND

SERVICES

182.93

6.61

88.57

267.49

147.12

161.38

46.77

99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

2007

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC

جدول رقم ١
الأرقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الإنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

**MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS
BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)**

TABLE NO 1

-1-

129.9

125.3

129.1

121.5

106.3

110.1

141.7

118.2

127.9

114.5

126.9

109.4

103.6

109.7

125.8

119.8

130.6

114.5

127.0

109.4

103.4

109.6

125.8

115.4

129.1

114.6

126.3

109.4

103.8

109.5

126.0

118.1

126.8

120.4

129.1

115.6

105.0

110.4

126.3

117.8

129.1

128.7

126.4

112.3

103.9

109.7

126.1

118.8

127.4

119.2

126.5

112.3

104.8

109.8

126.3

115.4

128.0
115.9
128.4
112.3
105.6
109.8
126.6
117.7
127.7
118.6
127.6
115.6
106.2
111.3
125.9
122.9
128.3
123.9
127.2
115.6
105.9
109.3
136.4
116.9
132.6
126.5
131.3
121.5
107.3
110.4
141.0
118.7
132.9
129.0
131.5
121.5
108.0
110.6
141.0
118.6
136.0
131.1
132.8
127.0
109.3
112.4
140.4
119.6

FOOD
BEVERAGES & TOBACCO
CLOTHING & FOOTWEAR
HOUSING
HOUSEHOLD GOODS
AND SERVICES
TRANSPORT AND
COMMUNICATION
EDUCATION AND
MEDICAL CARE
OTHERS GOODS AND
SERVICES
182.93
6.61
88.57
267.49
147.12

161.38

46.77

99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

2007

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC

ملحق رقم (2)

الأرقام القياسية للعام 2009

الأرقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الأنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)

TABLE NO 1

-1-
129.9
125.3
129.1
121.5
106.3
110.1
141.7
118.2
127.9
114.5
126.9
109.4
103.6
109.7
125.8
119.8
130.6
114.5
127.0
109.4
103.4
109.6
125.8
115.4
129.1
114.6
126.3
109.4
103.8
109.5
126.0
118.1
126.8
120.4
129.1
115.6
105.0
110.4
126.3
117.8
129.1
128.7
126.4
112.3
103.9
109.7
126.1
118.8
127.4
119.2
126.5
112.3
104.8
109.8

	126.3
	115.4
	128.0
	115.9
	128.4
	112.3
	105.6
	109.8
	126.6
	117.7
	127.7
	118.6
	127.6
	115.6
	106.2
	111.3
	125.9
	122.9
	128.3
	123.9
	127.2
	115.6
	105.9
	109.3
	136.4
	116.9
	132.6
	126.5
	131.3
	121.5
	107.3
	110.4
	141.0
	118.7
	132.9
	129.0
	131.5
	121.5
	108.0
	110.6
	141.0
	118.6
	136.0
	131.1
	132.8
	127.0
	109.3
	112.4
	140.4
	119.6
	FOOD
	BEVERAGES & TOBACCO
	CLOTHING & FOOTWEAR
	HOUSING
	HOUSEHOLD GOODS
	AND SERVICES
	TRANSPORT AND
	COMMUNICATION
	EDUCATION AND
	MEDICAL CARE
	OTHERS GOODS AND
	SERVICES
	182.93
	6.61
	88.57

267.49

147.12

161.38

46.77

99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

2007

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC

ملحق رقم (3)

الأرقام القياسية للعام 2010

الأرقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الأنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)

TABLE NO 1

-1-

129.9

125.3

129.1

121.5

106.3

110.1

141.7

118.2

127.9

114.5

126.9

109.4

103.6

109.7

125.8

119.8

130.6

114.5

127.0

109.4

103.4

109.6

125.8

115.4

129.1

114.6

126.3

109.4

103.8

109.5

126.0

118.1

126.8

120.4

129.1

115.6

105.0

110.4

126.3

117.8

129.1

128.7

126.4

112.3

103.9

109.7

126.1

118.8

127.4

119.2

126.5

112.3

104.8

109.8

	126.3
	115.4
	128.0
	115.9
	128.4
	112.3
	105.6
	109.8
	126.6
	117.7
	127.7
	118.6
	127.6
	115.6
	106.2
	111.3
	125.9
	122.9
	128.3
	123.9
	127.2
	115.6
	105.9
	109.3
	136.4
	116.9
	132.6
	126.5
	131.3
	121.5
	107.3
	110.4
	141.0
	118.7
	132.9
	129.0
	131.5
	121.5
	108.0
	110.6
	141.0
	118.6
	136.0
	131.1
	132.8
	127.0
	109.3
	112.4
	140.4
	119.6
	FOOD
	BEVERAGES & TOBACCO
	CLOTHING & FOOTWEAR
	HOUSING
	HOUSEHOLD GOODS
	AND SERVICES
	TRANSPORT AND
	COMMUNICATION
	EDUCATION AND
	MEDICAL CARE
	OTHERS GOODS AND
	SERVICES
	182.93
	6.61
	88.57

267.49

147.12

161.38

46.77

99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

2007

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC

ملحق رقم (4)

الأرقام القياسية للعام 2011

الأرقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الأنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS

BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)

TABLE NO 1

-1-

129.9

125.3

129.1

121.5

106.3

110.1

141.7

118.2

127.9

114.5

126.9

109.4

103.6

109.7

125.8

119.8

130.6

114.5

127.0

109.4

103.4

109.6

125.8

115.4

129.1

114.6

126.3

109.4

103.8

109.5

126.0

118.1

126.8

120.4

129.1

115.6

105.0

110.4

126.3

117.8

129.1

128.7

126.4

112.3

103.9

109.7

126.1

118.8

127.4

119.2

126.5

112.3

104.8

109.8

	126.3
	115.4
	128.0
	115.9
	128.4
	112.3
	105.6
	109.8
	126.6
	117.7
	127.7
	118.6
	127.6
	115.6
	106.2
	111.3
	125.9
	122.9
	128.3
	123.9
	127.2
	115.6
	105.9
	109.3
	136.4
	116.9
	132.6
	126.5
	131.3
	121.5
	107.3
	110.4
	141.0
	118.7
	132.9
	129.0
	131.5
	121.5
	108.0
	110.6
	141.0
	118.6
	136.0
	131.1
	132.8
	127.0
	109.3
	112.4
	140.4
	119.6
	FOOD
BEVERAGES & TOBACCO	
CLOTHING & FOOTWEAR	
HOUSING	
HOUSEHOLD GOODS	
AND SERVICES	
TRANSPORT AND	
COMMUNICATION	
EDUCATION AND	
MEDICAL CARE	
OTHERS GOODS AND	
SERVICES	
	182.93
	6.61
	88.57

267.49

147.12

161.38

46.77

99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC

ملحق رقم (5)

الارقام القياسية للعام 2012

الارقام القياسية الشهرية لسعر المستهلك (حسب أقسام الإنفاق الرئيسية) سنة الأساس ٢٠٠٠

MONTHLY CONSUMER PRICE INDEX NUMBERS BY MAJOR GROUPS (BASE YEAR 2000)

TABLE NO 1

-1-

129.9

125.3

129.1

121.5

106.3

110.1

141.7

118.2

127.9

114.5

126.9

109.4

103.6

109.7

125.8

119.8

130.6

114.5

127.0

109.4

103.4

109.6

125.8

115.4

129.1

114.6

126.3

109.4

103.8

109.5

126.0

118.1

126.8

120.4

129.1

115.6

105.0

110.4

126.3

117.8

129.1

128.7

126.4

112.3

103.9

109.7

126.1

118.8

127.4

119.2

126.5

112.3

104.8

109.8

	126.3
	115.4
	128.0
	115.9
	128.4
	112.3
	105.6
	109.8
	126.6
	117.7
	127.7
	118.6
	127.6
	115.6
	106.2
	111.3
	125.9
	122.9
	128.3
	123.9
	127.2
	115.6
	105.9
	109.3
	136.4
	116.9
	132.6
	126.5
	131.3
	121.5
	107.3
	110.4
	141.0
	118.7
	132.9
	129.0
	131.5
	121.5
	108.0
	110.6
	141.0
	118.6
	136.0
	131.1
	132.8
	127.0
	109.3
	112.4
	140.4
	119.6
	FOOD
	BEVERAGES & TOBACCO
	CLOTHING & FOOTWEAR
	HOUSING
	HOUSEHOLD GOODS
	AND SERVICES
	TRANSPORT AND
	COMMUNICATION
	EDUCATION AND
	MEDICAL CARE
	OTHERS GOODS AND
	SERVICES
	182.93
	6.61
	88.57

267.49
147.12
161.38
46.77
99.13

ديسمبر يناير فبراير مارس ابريل مايو يونيو يوليو اغسطس سبتمبر اكتوبر نوفمبر ديسمبر

2006

المواد الغذائية

المشروبات والتبغ

الكساء وملبوسات القدم

خدمات المسكن

سلع وخدمات منزليه

النقل و المواصلات

الخدمات التعليمية والصحية

سلع و خدمات اخري

115.4

أقسام الأنفاق الرئيسييه

الوزن

الترجيحي

RELATIVE

WEIGHT

MAJOR GROUP

الرقم القياسى العام لسعر

المستهلك

ALL ITEMS CONSUMER

PRICE INDEX NUMBER

124.1 121.4 121.2 120.3 117.7 118.0 117.2 116.4 115.8 116.4 115.4 115.4 1000

2007

DEC NOV OCT SEPT AUG JUL JUN MAY APR MAR FEB JAN DEC