

دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي

د. ضيف الله محمد الهادي

جامعة الوادي

ملخص

تعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى تكون نتائجه على قدر مقبول من الموضوعية وتعبّر عن الواقع الفعلي.

وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على القوائم والتقارير المالية، هذا ويهتم المحاسبون في نظرتهم للقياس بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمؤسسة.

résumé

Est la fonction de mesure en tant que travail de base dans le domaine de l'application de la comptabilité, Cela montre encore beaucoup de problèmes de mesure dont vous avez besoin pour la recherche et d'étude pour trouver des solutions appropriées, Mais à la lumière de la conjoncture économique dynamique et caractérisé par l'instabilité, Cela a conduit à la nécessité de revoir un grand nombre de méthodes traditionnelles de résultats de mesure afin d'être sur un montant acceptable de l'objectivité et de refléter la réalité actuelle.

La mesure est de plus en plus important dans le processus de comptabilité financière à la suite de l'adoption du rapport sur le degré d'efficacité avec lequel les mesure, Si le processus de mesure a été mis en place avec précision et efficacité, conformément aux principes et règles comptables possibles pour produire des listes et des rapports financiers sont crédibles, Mais si vous trouvez des problèmes dans la mesure il se reflète souvent dans leurs résultats et de leur impact sur les états financiers et les rapports, Ceci et se soucie comptables dans leurs prévisions pour la mesure de la recherche dans la base scientifique pour la désignation des numéros d'unité monétaire pour exprimer les opérations financières de l'institution.

بناء على ما سبق، فإن الأمر أصبح يحتاج بصفة أساسية إلى البحث في نظريات القياس التي استندت إليها المحاسبة سواء من حيث المضمون أو من حيث المنهج، على أساس أن مناهج البحث المعاصرة تنفي صفة العلمية عن القياس العملي الذي يستند إلى النظريات المجردة للقياس غير القابلة للتطبيق العلمي.

وبذلك ستكون هذه الدراسة تتمحور حول:

- المقومات العلمية للقياس المحاسبي.
- مشاكل القياس المحاسبي.
- دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي.

المقومات العلمية للقياس المحاسبي

إذا كان الباحثون في مجال العلوم التجريبية قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الاجتماعية إلى تطوير القياس وتحليل مشاكله، فإن المحاسبة كانت آخر ميدان في العلوم الاجتماعية يُنقذ إليه لحل مشاكله، فبقية نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب، ويمكن القول بأن *Mattessich* كان في طليعة المحاسبين الذين تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي، إذ ترجع محاولاته في هذا المجال إلى عام 1959 ثم سار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم: (*Homburger, Chambers, Bierman, ...etc.*) حيث قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية.

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي سنتطرق إلى النقاط التالية:

- مفهوم القياس المحاسبي؛
- أسس ومعايير القياس المحاسبي؛
- خطوات وأساليب القياس المحاسبي؛
- المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي.

1.1. مفهوم القياس المحاسبي: لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، وينسب أوّل تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى *Campell* الذي عرفها بما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"¹.

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي"². ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"³.

كما يعرف القياس "بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية"⁴.

وتحديداً لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 ما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"⁵.

أمّا أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس"⁶.

وعموماً يعرف القياس بأنه "عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية"⁷.

ويمكن سرد أهم مفاهيم القياس المحاسبي في النقاط التالية:

- القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج كمشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية، أي أن القياس المحاسبي يستخدم أساليب القياس الكمي؛

- القياس عبارة عن تعيين الأرقام عن الممتلكات، كما يهدف إلى تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة، وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة عادة سنة مالية واحدة؛

- القياس وظيفيا هو تنظيم الخبرات بالطريقة التي تحدد الغرض من القرار في مختلف الحالات حيث يكون محل رقابة؛

- يمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المتبادلة أو القابلة للتبادل والتي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وذلك في صورة أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

ويتحدد مفهوم القياس أكثر من خلال توضيح أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة ومختلف المعايير التي تحكم عملية القياس، وهذا ما سنتناوله في المطلب الموالي.

2.1.1. أسس ومعايير القياس المحاسبي: إن القيام بعملية القياس تتطلب الأخذ بعين الاعتبار الأسس التي تتبعها وأهم المعايير التي تتحكم فيها، وذلك من أجل إعطاء بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة .

1.2.1. أسس القياس المحاسبي: من أهم أسس القياس المحاسبي نجد⁸:

- **أساس الاستحقاق:** ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

- **الأساس النقدي:** وفقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية السداد أو التحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى أن يتم السداد أو التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الأساس الأكثر تطبيقا في الممارسات المحاسبية هو أساس الاستحقاق، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية، أما الأساس النقدي فهو محدود التطبيق ويستخدم من قبل المؤسسات الخدمية مثل المهن الحرة كمكاتب المحاماة ومصاريف الفحص الطبي.

2.2.1. معايير القياس المحاسبي: عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:

- **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي⁹.

- **القابلية للتحقق منها:** يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات¹⁰.

- **الالتزام بالموضوعية:** يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطاً أساسياً للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق¹¹:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدّمه أحد المحاسبين، ثم يكونون قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج؛

- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.
- وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها¹²:
- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتاً.
- **القابلية للقياس الكمي**: عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأوَّلي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيراً من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استناداً إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود¹³.
- **الحيطة والحذر**: وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحياناً بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوى القضائية¹⁴.

يفهم من هذا أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واختيار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، لذلك يعتبر هذا المبدأ كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

وبعد التطرق لأهم أسس ومعايير القياس المحاسبي، يجب كذلك تحديد أهم أساليب القياس المستخدمة وخطوات عملية القياس، حتى تتضح مفاهيم القياس المحاسبي، وهو ما نتناوله فيما يلي.

3.1. خطوات وأساليب القياس المحاسبي: يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها ونوع أسلوب القياس المستعمل، وذلك تبعاً لاختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية.

1.3.1. خطوات القياس المحاسبي: يمكن حصر خطوات القياس المحاسبي في مراحل تبويب وتسجيل القياسات المحاسبية التاريخية، تشغيل ومعالجة هذه القياسات، وأخيراً إمكانية إدخال التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي، ونذكرها على النحو التالي:

- **مرحلة تبويب وتسجيل القياسات المحاسبية:** يعد التنبؤ الخطوة الأولى في عملية القياس المحاسبي وأكثر ارتباطاً به، ويعتبر (Devine) كل من التنبؤ وعملية القياس أنهما مترادفتين حيث يقول: "الحقيقة التي لا يمكن نكرانها، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب"، ويؤيد هذا الرأي (Steven) حيث يدعو إلى استخدام مصطلح قياس Scaling بدلاً من مصطلح تبويب Classification بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التنبؤ حيث يقول: "يعد التنبؤ العملية الأساسية في القياس". وقد سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في نفس الاتجاه حيث أوردت في تقرير صادر عنها ما يلي: "يعد التنبؤ المحاسبي في الغالب نوعاً من القياس المحاسبي بالرغم من عدم استخدام الأرقام في هذا القياس"¹⁵.

وبتحليل هذه الآراء حول علاقة التنبؤ بعملية القياس المحاسبي يمكن القول أن عملية التنبؤ هي جزء من القياس المحاسبي، وتعد الخطوة الأساسية من خطوات القياس.

- **مرحلة تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية:** تعتبر عملية تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية من احتساب وتحميل وتجميع وتحليل صلب عملية القياس المحاسبي، لأنه لا يمكن التوصل إلى نتائج عملية القياس المتمثلة بمخرجات النظام المحاسبي من المعلومات المالية، إلا بعد تشغيل البيانات المالية التي تعد مدخلات هذا النظام.

- **مرحلة إمكانية إدخال التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي:** بخصوص هذه المرحلة فهناك ثلاث جهات نظر¹⁶:

1. **وجهة نظر متحفظة:** في هذه الحالة تتعارض هذه الخطوة مع عملية القياس المحاسبي التي تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل فعلية، وبالتالي لا يجوز اعتبار عملية التقدير التي تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة كجزء من عملية القياس المحاسبي، وفي هذا المجال يقول (Chambers): "عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذه القيمة، وإن جاز القول بأننا نتنبأ بهذه القيمة اعتماداً على قياسات جارية، هي حسيلة لعملية قياس في الوقت الحاضر".

2. **وجهة نظر أقل تحفظاً:** حيث تعد عملية التقدير بموجبها جزءاً من عملية القياس المحاسبي، إذ لا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية القياس، ويعبر (Moontiz) عن وجهة النظر هذه بقوله: "لا يكون القياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تكون القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم".

3. **وجهة نظر أكثر مرونة:** وقد تبنتها جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) حيث اعتبرت عملية التقدير في المحاسبة جزءاً من عملية القياس ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات.

ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بأن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحية العملية ينحصر في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين، لأن التقدير هو قياس يتسع فيه نسبياً مدى الخطأ عكس عملية القياس التاريخية.

ولكي تتحول عملية التقدير المحاسبية إلى عملية تنبؤ علمي لها من المقومات العلمية إلى عملية القياس المحاسبي وتصبح جزءاً منه، لا بد من توفر شرطين أساسيين هما:

- تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على اجتهادات تحكمية إلى أساليب عملية في التنبؤ تقوم على أسس علمية؛

- استخدام مؤشرات رياضية وإحصائية كمقاييس للخطأ من شأنها أن تساعد في تحسين دقة التنبؤات، بالإضافة إلى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد.

2.3.1. أساليب القياس المحاسبي: يتوقف اختيار أسلوب القياس المحاسبي المتبع في عملية القياس المحاسبي على أغراض هذه العملية، وتتنحصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع بوجه عام هي¹⁷:

- **أساليب قياس أساسية (مباشرة):** ويتبع أسلوب القياس المباشر طريقة تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، حيث بموجبه يتم تسجيل الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الدائمة، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

- **أساليب القياس المشتقة (غير المباشرة):** ويعتمد هذا الأسلوب في استخدامه على الأسلوب المباشر، حيث تعد القياسات الأولية بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، فإذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لبندين (عنصرين) من الموجودات مثلاً أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فإنه لن يتمكن من ذلك إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس المباشر.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، والتي تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب، وخالصة القول أنه كلما تعذر قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فلا بد حينئذ من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

- **أساليب القياس التحكيمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس

غير المباشرة بينما تفتقر أساليب القياس التحكيمية إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. ويمكن أن تتدرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس في حالة غياب معايير محاسبية تكون هي الحكم في وضع هذه الأساليب وفق أسس محددة، مما يسمح باختلاف بدائل القياس من محاسب لآخر، فقد يختار محاسب معين لقياس قيمة أصل معين وفقاً لتكلفته التاريخية، بينما يختار آخر تقييم نفس الأصل وفقاً لتكلفته الاستبدالية، مما يؤدي ذلك إلى اختلاف نتيجة القياس من بديل لآخر، وبالتالي فإن البيانات المالية المنشورة عن نتائج أعمال المؤسسة في حالة تعدد الخيارات على هذا النحو تصبح مفتقرة إلى التماثل والثبات والقابلية للمقارنة بسبب اختلاف نتائج القياس.

4.1. المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي: ويقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات وقياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، فهي تتمثل في خطوط إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب عند التسجيل المحاسبي، وهناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي:

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، وبالتالي "مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد"¹⁸.

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها"¹⁹.

- ويعود استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للعوامل الآتية²⁰:
- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام؛
 - يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدث وقوعها فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
 - يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية، يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره هذا مبدأ التكلفة التاريخية²¹؛
 - تلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية، مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية والثبات في إتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد²². وانطلاقا مما سبق، نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتشكل منها إطار الفكر المحاسبي، مما يجعله كمبدأ أساسي لعملية القياس.
 - **مبدأ تحقق الإيراد:** ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين²³:
 - أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛
 - أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المؤسسة لالتزاماتها المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمي لكي يصبح الإيراد من حق المؤسسة.
- فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

- **مبدأ المقابلة:** ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض إجراء عملية مقابلتها مع الإيرادات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق.

- **مبدأ الإفصاح التام:** وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة، ويقضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جداول أو قوائم إضافية للقوائم المالية²⁴.

ومما سبق، نستنتج أنه بالرغم من إيجابية هذه المبادئ ودورها في دقة القياس ومصداقيته، إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب، وخاصة مبدأ التكلفة التاريخية أصبح عرضة لمجموعة من الانتقادات، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل في عملية القياس المحاسبي، مما جعل حالياً الأنظار تنصرف عن التكلفة التاريخية وتتجه نحو القيمة العادلة. وبهذا سنحاول التطرق إلى مشاكل القياس المحاسبي فيما يلي.

2. مشاكل القياس المحاسبي: لقد تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس، لما له من إيجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما أنه يعتبر مصدر موثوقة وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية، كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أقساط الاهلاك للأصول الثابتة... إلخ، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس، وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزء من هذه المشاكل.

وسوف نقوم بسرد أهم أسباب مشاكل القياس المحاسبي في النقاط التالية:

- عيوب مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية؛
- تحيز في القياس المحاسبي.

1.2. عيوب مبدأ التكلفة التاريخية: بالرغم من المبررات التي يركز عليها مبدأ التكلفة التاريخية وكما ذكرنا سابقاً، غير أنه تعرض لكثير من الانتقادات يمكن حصرها فيما يلي²⁵:
- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛

- إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، مما يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة؛

- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثير ذلك على التغيير في بنود قائمة حقوق الملكية؛

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيراً من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى²⁶.

كما أن هذا المبدأ لا يلي المتطلبات التالية²⁷:

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق؛
- إن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع، فمثلاً إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، خلال هذه الفترة حدث تضخم كبير مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول، يمكن إلى الضد مما هي مسجلة به في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر على أداء المؤسسة خصوصاً إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.

نستنتج من هذا أن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص تقييم الأداء الإداري وتقييم المؤسسة وتسعير الإنتاج وتوزيع الأرباح بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليماً من الناحية الاقتصادية.

2.2. الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية: هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها ثبات القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر.

- افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود: إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقاً للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدة نقد مختلفة القيمة، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض إلى عدم إمكانية قياس ما ترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وذلك حتى تصبح القيم المحاسبية قابلة للتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى كل مفردات الأصول، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصادياً²⁸.

- افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر: إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحساب عند حساب أقساط الاهتلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي²⁹:

1. من ناحية قياس تكلفة المنتج: إن عنصر الاهتلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف صناعية)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج عدا عنصر الاهتلاك الذي نجده مقوماً على أساس التكلفة التاريخية، وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.

2. من ناحية قياس نتائج الأعمال: إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الاهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح (مبدأً مقابل المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوباً على أساس التكلفة التاريخية بعكس جميع الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة والمقومة بالقيمة الجارية، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الاهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات إذا ما قورنت بالمصاريف الأخرى وذلك بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر .

3. من ناحية استرداد رأس المال الثابت: تهدف طريقة حساب أقساط الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهلك أن أقساط الاهتلاك المجمعة لا تكفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار، وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من الأصل القديم أو تبحث عن الأموال الإضافية لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية أو أحسن رغبة منها في المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر داخل المؤسسة.

ولمعالجة هذا القصور في عدم قدرة المؤسسة على تأمين الإهلاكات الضرورية لشراء أصل جديد يحل محل الأصل المهلك، فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء من الأرباح في شكل

احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، إن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء، أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.

3.2. التحيز في القياس المحاسبي: تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ومهما كان مجال تطبيقها، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه غالباً ما يكون كبيراً ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص لارتباطه بطبيعة المحاسبة من جهة وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من جهة أخرى، ويعتبر تحيز القياس المحاسبي إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبية، ويمكن تحديد هذه الظاهرة من حيث المصادر والأشكال كالآتي:

1.3.2. مصادر تحيز القياس المحاسبي: وتتنحصر في الركائز الأساسية لعملية القياس وهي³⁰:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
- النظام المحاسبي للقياس وهو المبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية؛
- الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في العمليات المالية (مدخلات النظام المحاسبي)؛
- البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات النظام المحاسبي).

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي³¹:

- **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

- **تحيز القائم بعملية القياس:** وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلاً إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول وبموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً، في هذه الحالة

وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس، وبالتالي يعود هذا الاختلاف إلى طريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس لقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة القسط يمكن رده إلى اختلاف المحاسبين في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة خردة هذا الأصل، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

- **التحيز المشترك:** وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معاً، ويحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العملي تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً.

2.3.2. أشكال تحيز القياس المحاسبي: مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك أغراض استخداماتها.

ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي: تحيز الموضوعية، تحيز الملاءمة وتحيز الموثوقية.

- **تحيز الموضوعية:** ويقصد بالموضوعية إمكانية التحقق، حيث يمكن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل إلى نفس النتائج³².

ويأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس، وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس أو عنهما معاً، وينعدم

هذا التحيز عندما يتمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة، وهذا شرط صعب التحقيق في الحياة الواقعية.

- **تحيز الملاءمة:** وتعني خاصية الملاءمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، وتكون المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وتكون غير ملائمة في حالة العكس³³.

ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها، إذا كان تحيز الموضوعية على صلة بمخرجات القياس فإن تحيز الملاءمة على صلة بملاءمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، وبالتالي يقاس تحيز الملاءمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملاءمة والعكس صحيح.

- **تحيز الموثوقية:** وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة وممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها.

ويعد تحيز الملاءمة بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو الموعول عليها للتنبؤ المستقبلي، وبالتالي ترتبط أسباب تحيز الموثوقية بتحيز الموضوعية من خلال وجود أخطاء في القياسات المحاسبية، ويمكن أن ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة من خلال وجود أخطاء في مرحلة المعالجة أو التشغيل.

ولمعالجة هذه المشاكل المحاسبية وتطوير عملية القياس المحاسبي، اتجهت الهيئات المحاسبية الدولية إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم من خلالها إيجاد طرق قياس محاسبية كبديل لطريقة التكلفة التاريخية لما لها من مساوئ، بالإضافة إلى وضع معايير لضبط مهنة المحاسبة والعمل على توحيد العمل المحاسبي دولياً.

3. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي

لا يمكن أن تترك أي مهنة دون تنظيم أو ضبط وفق إجراءات أو قواعد أو قوانين يكن لها من القوة ما يوجب احترامها بتطبيقها، وليس من شك بأن تسعى كل دولة ذات سيادة إلى تنظيم كافة الأنشطة فيها وفقاً لما هو سائد في بيئتها الاقتصادية، وبما يحقق الحد الأدنى

من الفوائد المنتظرة من ضبط الأعمال والأنشطة الاقتصادية ومنها المحاسبة، فقد سعت كثير من الدول إلى حل مشكلة التنسيق الداخلي الذي هو أولى بلا شك من التنسيق الخارجي مع باقي دول العالم، عن طريق توحيد الإجراءات والقواعد والأسس المحاسبية التي تطبق فيها.

1.3. مراحل ومفهوم معايير المحاسبة الدولية: تعتبر معايير المحاسبة الدولية (Les Normes Comptables Internationales)، معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الإتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي.

وستنظر من خلال ما سبق إلى مفهوم معايير المحاسبة الدولية وأهم مراحل إنشائها.

1.1.3. مراحل تطور معايير المحاسبة الدولية: ترجع البداية الحقيقية لصناعة معايير المحاسبة الدولية إلى عام 1973، حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee (IASC) بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، واتخذت لندن مقراً لها، وشعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية، وتمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد.

وكان الهدف من تأسيسها³⁴:

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير .

2.2.3. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية: لعله من الملاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية دولية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إرجاعها فيما يلي³⁵:

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم نظرا لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة وفي أمريكا وبريطانيا بخاصة؛

- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وبالتالي ظهور نتائج مختلفة من بديل إلى آخر؛

- إن تطبيق بعض المعايير في بعض الدول يتطلب تعديلات لقوانينها وتشريعاتها، وهذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين، كالمعيار (IAS12) المتعلق بضرائب الدخل حيث أنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة؛

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول المتقدمة وصعبا لدى الدول النامية؛

- الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في وضع المعايير وتعديلها، وهذا ما تجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا أو إيديولوجيا، ولعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره مثل قانون أوكسلي ساربانس Sarbanes-Oxely الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة إنرون Enron، وكل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة والتوجهات،

- إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات (SIC)، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة وتغير الظروف المختلفة (سياسية، اقتصادية، تكنولوجية...)، وعليه فإن المعايير المحاسبية

هي في تطور مستمر إذ تتميز بالمرونة وقابلية التعديل أو الإلغاء أحيانا وذلك تماشيا مع مستجدات ساحة الأعمال على المستوى العالمي.

ولكن رغم كل هذه العراقيل التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها أتت بكثير من الحلول والبدائل التي تعمل على توجيه بعض السياسات والطرق المحاسبية التي كانت تشكل صعوبات في عملية القياس المحاسبي.

3.3. أثر معايير المحاسبة الدولية على عملية القياس المحاسبي: لقد تم إصدار جملة من المعايير المحاسبية الدولية وذلك من أجل إحداث تغييرات جذرية في عملية القياس المحاسبي، فأضافت بدائل وطرق قياس جديدة للقياس المحاسبي، وذلك لمعالجة بعض القضايا المحاسبية التي تطرح عدة مشاكل أثناء القيام بعملية القياس المحاسبي، وتدعيما أو استبدالاً لأساس التكلفة التاريخية.

1.3.3. الأساليب والسياسات المحاسبية المقترحة من طرف معايير المحاسبة الدولية: ويمكن سرد أهم هذه المعايير والتغيرات التي أحدثتها في العناصر الآتية:

- **المعيار (IAS2) المتعلق بالمخزون:** فقد نص هذا المعيار على الاعتراف بالمخزون كمصروف وكيفية قياسه، كما قام بإلغاء أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO.

- **المعيار (IAS8) المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغيرات والأخطاء:** حيث تطرق هذا المعيار إلى السياسات المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة كقواعد للمعالجات المحاسبية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما تطرق إلى إمكانية قيام المؤسسة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات ومبررات عملية مع تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي، وكذلك بين كيفية معالجة الأخطاء المحاسبية الناتجة عن التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

- **المعيار (IAS16) المتعلق بالتملكات، المنشآت والمعدات:** لقد ركز هذا المعيار على الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)، فبين كيفية الاعتراف بها كأصول وقياس تكلفتها، وفيما يخص معالجة الإهلاكات وفق هذا المعيار فيتم تقييمها سنويا على أساس قيمة الأصل المعاد تقييمها، أي:

قسط الإهلاك = (قيمة الأصل المعاد تقييمها - القيمة الباقية - قيمة التدني) / عدد السنوات المتبقية.

- **المعيار (IAS36) المتعلق بالانخفاض في قيم الأصول:** لقد تطرق هذا المعيار إلى معالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول، حيث أكد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب هذه القيمة، وهذا هو الجديد في القياس المحاسبي.

فنلاحظ أن هذا المعيار يبدّن كيفية التعامل مع الانخفاض الحاصل في قيم الأصول، كما ركز على شهرة المحل حيث أكد أن إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة لم يعد مسموحاً به، وذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة حيث أنه في كثير من الأحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة فيكون الحكم عليها في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها مخالفاً للواقع، علاوة على أنه ليس شرطاً أن يتساوى الإطفاء المنتظم مع النقص الحقيقي في قيمة الشهرة، وهذا ما دفع الكثير من الشركات الكبرى ذات الشهرة المرتفعة إلى المسارعة في التطبيق المبكر للمعيار (IAS36) لعكس القيمة الحقيقية للشهرة.

- **المعيار (IAS37) المتعلق بالمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:** لقد جاء هذا المعيار تدعيماً لمبدأ الحيطة والحذر، ولما لهذا المبدأ من ارتباط وثيق بالمخصصات (المؤونات)، فلقد ركز هذا المعيار على ضرورة التأكيد على تطبيق أسس قياس وطرق اعتراف مناسبة للمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة، وتحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية.

- **المعيار (IAS39) المتعلق بالاعتراف والقياس:** ويعتبر هذا المعيار من أهم المعايير المحاسبية الدولية الذي أحدث تغييراً جذرياً فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة، والاستثمارات المتاحة للبيع، وهو بذلك يطرق باب مفهوم القياس وإمكانية حل المشاكل التي تتعلق به من خلال الأخذ بالقيمة العادلة كبديل لأساس التكلفة التاريخية.

2.3.3. بدائل القياس المقترحة من طرف المعايير المحاسبية الدولية: بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية أقرت بعض المعايير المحاسبية الدولية جملة من بدائل القياس، لمعالجة بعض المشاكل المحاسبية، ويمكن توضيح هذه البدائل وأهم المعايير التي وردت فيما يلي:

- **القيمة القابلة للتحقق:** وهي "سعر البيع التقديري خلال النشاط العادي بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون وإتمام عملية البيع"³⁶.

وقد تم اقتراح استعمال هذه الطريقة أثناء معالجة المخزونات، وذكرت في المعيار (IAS2).

- القيمة العادلة: "وهي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية"³⁷.

وقد ذكر هذا البديل في عدة معايير محاسبية مثل: (IAS16)، (IAS 37) و (IAS 39).

ولعل أهم مبررات التحول إلى القيمة العادلة نجد³⁸:

- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملاءمة ومتماشية مع حالة الإقتصاد؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- ولعل أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو ملاءمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.

كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة أتت بها معايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل تحديث أو تطوير عملية القياس المحاسبي، ولكن هل هذه التغيرات التي طرأت على القياس المحاسبي تؤدي إلى قياس عناصر القوائم المالية بسهولة أم أن هناك عراقيل تحول دون تطبيقها؟

3.3.3. المحاسبة عن القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS/13):

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS/13) من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وتزداد أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة وبشكل مستمر.

ولقد كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل صدور هذا المعيار تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم الإتساق في الممارسات المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها مما يؤدي إلى تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة، ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار إعتباراً من 2013/01/01.

ويهدف المعيار إلى ما يلي³⁹:

1. تعريف القيمة العادلة؛

2. تحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة؛

3. تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

ويتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياس القيمة العادلة، أو (عند قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع لقياس) للأصول والالتزامات المالية بشكل أساسي والتي تقاس بالقيمة العادلة.

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها لما يلي:

1. عمليات المدفوعات على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق (IFRS/2) ؛

2. عمليات عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار (IAS/17)؛

3. المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزون (IAS/2) ، أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS/36) الإنخفاض في قيمة الموجودات؛

4. كما أن متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للإسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب معيار المحاسبة (IAS/36) الإنخفاض في قيمة الموجودات.

1.3.3.3. قياس القيمة العادلة: إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي

يتم من خلاله عملية بيع أصل أو نفي إلتزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية، وقياس القيمة العادلة يتطلب من المؤسسة تحديد الأمور التالية:

1. الأصل أو الإلتزام المعني الذي هو موضوع القياس (وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه)؛

2. بالنسبة للأصول غير المالية، فإن إفتراض التقييم يجب أن يكون ملائماً لعملية القياس (إستمرارية الإستخدام مع أعلى درجة وأفضل إستخدام)؛
3. إستخدام السوق الرئيسي أو الأفضل للأصل المعني؛
4. إستخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة مع الأخذ بعين الإعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي ما الإعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق.

2.3.3.3. تقنيات (أساليب) التقييم: على المؤسسة إستخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم إستخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة، والتقليل من إستخدام المدخلات غير القابلة للتأكد منها ومشاهدتها، ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملاحظتها لبعض الأصول والإلتزامات المالية، السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين. إن الهدف من إستخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الإلتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية.

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي⁴⁰:

1. **مدخل السوق:** والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والإلتزامات موضوع التقييم؛
 2. **مدخل التكلفة:** وهو مجموع المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الإحلال الحالية)؛
 3. **مدخل الدخل:** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف التي يتوقع الحصول عنها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق. يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي أو الدخل والمصاريف) إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصص، وعند إستخدام هذا المدخل فإن قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة، ويشمل مدخل الدخل ما يلي:
- أسلوب القيمة الحالية؛

- نماذج تسعير الخيارات، مثل بلاك وتشولز، وباينوميل، وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار؛
- طريقة فائض الأرباح السنوية، وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون إختيار مدخل تقييم واحد كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب إستخدام أكثر من مدخل.

3.3.3.3. متطلبات الإفصاح: يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS/13) من المؤسسات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمى التقارير المالية في الأمرين التاليين:

1. الأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير المتكررة في بيان المركز المالي بعد الإعتراف المبدئي بها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات؛
2. عند قياس القيمة العادلة بإستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبير المستوى الثالث، يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

خلاصة

لقد تطرقنا في هذه الورقة البحثية إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي، واستنتجنا أن القياس هو جوهر المحاسبة ويدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، والقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، حيث يشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية.

والقياس الموضوعي هو القياس القابل للتحقق، أي أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة وخال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، كما يراعي القيود المتحكمة في ذلك كقيود الموضوعية وقيود عدم التأكد، ويقوم بتطبيق المبادئ المحاسبية للقياس كمبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقيق الإيراد، مبدأ المقابلة ومبدأ الإفصاح التام.

ورغم أن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر كأساس لعملية القياس نظرا لتوافقه مع الكثير من المبادئ والفروض لمحاسبي، إلا أن هناك جملة من الانتقادات التي وجهت له بسبب تجاهله لبعض الفروض كفرض ثبات وحدة النقد، أو اشتراطه مقابلة إيرادات ممثلة بالقيمة الجارية مع مصروفات مقيمة بالتكلفة التاريخية، مما ينتج عنه حالة عدم التجانس، كل هذا وغيره أدى إلى ظهور بعض المشاكل المحاسبية، والتي أدت بأصحاب المهنة إلى التفكير لإيجاد الحلول الممكنة لذلك.

ومن هنا نشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1973 والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث قامت بإصدار المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتي تضمنت قواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، كما تطرقت بعض المعايير لمعالجة بعض مشاكل القياس المحاسبي مثل المعيار (IAS 39) المتعلق بالاعتراف والقياس والذي نص على وجوب استخدام القيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية.

وعلى العموم يمكن القول أن القياس المحاسبي هو نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، وله نظام تشغيل الخاص به والذي ينطوي على أساليب وأدوات وإجراءات القياس، وله مخرجاته التي تتمثل في نتائج القياس ممثلة في القوائم المالية.

قائمة المراجع:

- 1 - محمد مطر، موسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008، ص: 130.
- 2 - سيد عطا الله السيد، "النظريات المحاسبية"، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص: 181.
- 3 - ريتشارد شرويد، وآخرون، "نظرية المحاسبة"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.
- 4 - خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص: 62.

- 5 - محمد مطر، موسى السويطي، "مرجع سابق"، ص: 130.
- 6 - عبد المرعي وآخرون، "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان، 1988، ص: 75.
- 7 - مسعود صديقي، "التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص: 3.
- 8 - عبد الوهاب نصر علي، "القياس والإفصاح المحاسبي"، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2007، ص: 45.
- 9 - عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، "مقدمة في أصول المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 30.
- 10 - عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، "المرجع السابق"، ص: 31.
- 11 - حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن، ط1، 2004، ص: 251.
- 12 - تيجاني بالريقي، "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة سطيف، 2006، ص: 96.
- 13 - عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، "مرجع سابق"، ص: 30.
- 14 - خالد جمال الجعرات، "مرجع سابق"، ص: 54.
- 15 - محمد مطر، موسى السويطي، "مرجع سابق"، ص: 133-134.
- 16 - محمد مطر، موسى السويطي، "المرجع سابق"، ص: 134-136.
- 17 - سيد عطا الله السيد، "مرجع سابق"، ص: 183.
- 18 - سيد عطا الله السيد، "المرجع السابق"، ص: 83.
- 19 - عماد الحانوتي، "معيار المحاسبة الدولي رقم 39، التطبيق - الموقف - والأثر على الشركات الأردنية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 9، آب/ أيلول 2002. ص: 2-4.
- 20 - محمد مطر، موسى السويطي، "مرجع سابق"، ص: 164.
- 21 - نعيم دهمش وآخرون، "مبادئ المحاسبة، الأصول العلمية والعملية"، دار وائل، عمان، 2005، ص: 41.
- 22 - يوسف محمود جربوع، "أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والإنقادات الموجهة إليها"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 1، ديسمبر 2001. www.ascasociety.org، تاريخ الإطلاع 2014/06/13، ص: 2-4.
- 23 - هادي رضا الصفار، "مبادئ المحاسبة المالية"، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص: 34.
- 24 - رضوان حلوة حنان وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2004، ص: 40.

- 25- محمد مطر، موسى السويطي، "مرجع سابق"، ص: 166.
- 26- يوسف محمود جربوع، "مرجع سابق"، ص: 3.
- 27- بوكساني رشيد وآخرون، "مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص: 8.
- 28- تيجاني بالرقى، "مرجع سابق"، ص: 333.
- 29- عبد المرعي وآخرون، "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان، 1988، ص: 548-549.
- 30- سيد عطا الله السيد، "مرجع سابق"، ص: 184.
- 31- محمد مطر، موسى السويطي، "مرجع سابق"، ص ص: 149-153.
- 32- رضوان حلوة حنان وآخرون، "مرجع سابق"، ص: 32.
- 33- خالد جمال الجعارات، "مرجع سابق"، ص: 51.
- 34- , éditions "Normes Comptables Internationales" C.Maillet et A.Le Manh, BERTI, Alger, 2007, p: 14.
- 35- خالد جمال الجعارات، "مرجع سابق"، ص ص: 27-29.
- 36- دونالد كيسو، جيري ويجانت، "المحاسبة المتوسطة"، (ترجمة أحمد حامد حجاج)، دار المريخ للنشر، الرياض، 1999، ص: 423.
- 37- خالد جمال الجعارات، "مرجع سابق"، ص: 271.
- 38- نعيم دهمش وعفاف أبو زر، " نظرة تحليلية لإطار المفاهيمي الصادر عن المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) المتعلق بالملاءمة والموثوقية"، المدقق، العدد 61، آذار، 2005، ص: 8-12.
- 39- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، الأردن، 2014، ص ص: 815-817.
- 40- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "المرجع السابق"، ص: 818.