

دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر

Comparative study of historical cost and fair value from the perspective of accounting professionals in Algeria

قوادري عبلة*

تاريخ الإرسال: 2017-11-09 تاريخ القبول: 2018-02-05

الملخص:

تهدف هذه الورقة لاستعراض الآراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛ وإجراء مقارنة بين هذين الأسلوبين المحاسبيين، وتحليل نتائج الاستبيان وجدنا أن مجتمع الدراسة يفضل استخدام البديلين معا، التكلفة التاريخية لدرجة الموثوقية العالية التي توفرها وقابليتها للفهم وكذلك الاعتماد على القيمة العادلة التي توفر لنا معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وقابلية المقارنة بدرجة أكبر.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، ملائمة، موثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة

Abstract:

The purpose of this article is to review the supporting and opposing views of historical cost and fair value; And hold comparison between these two accounting methods, and analyzing the results of the questionnaire We found that the study community prefers to use both alternatives, the historical cost of the high degree of reliability offered by and Understandability, and the fair value of which provide us with relevance Information for decision making and comparability to a great extent

Keys word : Fair value, historical cost, Relevance ,Reliability, Understandability, Comparability.

Résumé :

Le but de cet article est de passer en revue les points de vue à l'appui et opposés du coût historique et juste valeur; Et tenir Comparaison entre ces deux méthodes comptables, Et en analysant les résultats du questionnaire Nous avons constaté que la communauté d'étude préfère d'utiliser les deux alternatives, le coût historique du degré de fiabilité élevé offert par et la compréhensibilité, et la juste valeur de ce qui nous fournissent les informations relevance pour la prise de décision et la comparabilité dans une grande mesure

Les mots clés: Juste valeur, coût historique, relevance, Fiabilité, Compréhensibilité, Comparabilité

مقدمة:

لقد ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين مؤيدي نموذج التكلفة التاريخية ومؤيدي نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس في المحاسبة، وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، ونظرًا لأن دقة وصحة هذه المعلومات تتوقف على مدى صحة وملاءمة وموثوقية بدائل القياس التي استند عليها للوصول إلى هذه المعلومات. سنتناول في هذا المقال البديلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومقارنة تأثير كل منهما على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

1. مفهوم التكلفة التاريخية ومبررات الاستخدام والتخلي عنها:

1.1 مفهوم التكلفة التاريخية:

- وفقا لنموذج التكلفة التاريخية يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافا إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج.¹
- يطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.²

وعليه فالتكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي نشأ أصلا عن عملية تبادل حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية، وهو ما يعبر عنه محاسبا بالدليل الموضوعي. وعليه فالتكلفة التاريخية هي مبدأ يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية في تاريخ شرائها أو انتاجها، أما الخصوم فيتم تقييمها على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام، حيث لا يتم الاعتراف بأي زيادة أو انخفاض نتيجة تقلبات الأسعار وتغير القدرة الشرائية للنقود.

2.1 مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية:

- في حين يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة كما سبق ذكره ومنها. نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتسق مع مبدأ الافصاح المحاسبي خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية وما ينتج عنها من التغير في القوة الشرائية للنقود.³

- ينتج عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعين من الاخطاء المحاسبية:

- أخطاء في القياس: تنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقود؛⁴

- أخطاء في التوقيت: تنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخرج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.⁵

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري 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 تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية⁶

• يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي أن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.⁷

تعقبا على ما سبق نستخلص ما يلي:

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

✓ إذا لم تكن هناك تغيرات في مستويات الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وإعداد القوائم المالية لا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم المالية لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالاً؛

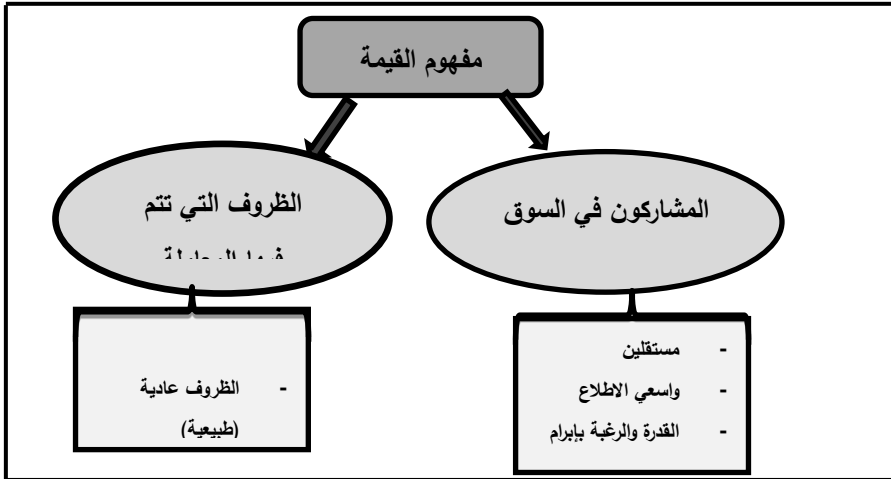
✓ إن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي لا تعطي قيمةً لبنود القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.

2. مفهوم ومزايا تطبيق القيمة العادلة والانتقادات الموجهة لها

1.2 مفهوم القيمة العادلة:

جاء معيار قياس القيمة العادلة IFRS 13 بتعريف جديد منقح يتولى أمر أوجه القصور في التعريف القديم حيث عرف القيمة العادلة على أنها: "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".⁸ والشكل التالي يوضح مفهوم القيمة العادلة

الشكل رقم 01: مفهوم القيمة العادلة



من الشكل السابق يتضح ان مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين رئيسيين: الأول يتعلق بالمشاركين في السوق، حيث يجب أن يكونوا مستقلين عن بعضهم البعض وواسعي الاطلاع فيما يخص الأصل أو الالتزام وقادرون وراغبون بإبرام المعاملة، أما الثاني فهو متعلق بالظروف التي تتم فيها المعاملة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية)، فالصفقات التي تتم مثلا في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع في هذه الحالة يكون مجبرا على البيع، وكلما زاد الوقت للعثور على مشتري كلما زاد ابتعاد التقدير عن القيمة العادلة.

2.2 مزايا تطبيق القيمة العادلة:

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد القوائم المالية ومن مزاياها العديدة ما يلي:

- تعكس القيمة العادلة الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة؛
- تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد على عكس التكلفة التاريخية؛
- توفر القيمة العادلة اساسا أفضل للتنبؤ، حيث انها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
- أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية؛
- توصلت دراسة لوندي 2002 إلى أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أموال المنشأة.⁹
- القياس على أساس القيمة العادلة يمكن المؤسسات من تخصيص مواردها بشكل أفضل ويسمح لها بالمحافظة عليها؛

3.2 الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة:

تعتبر محاسبة القيمة العادلة مثيرة للجدل بسبب ما يكتنفها من تعقيدات وغموض، حيث أن تطبيقها يعتبر أمرا صعبا لذلك وجهت لها انتقادات عديدة منها ما يلي:

- إن الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- تحيز القياس المحاسبي القائم على استخدام القيمة العادلة
- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.
- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الأصول والاستثمارات طويلة الاجل، بسبب عدم توافر السوق النشطة من ناحية، وتعقد بعض المعالجات من ناحية أخرى.
- رفض التغيير حيث أن مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ وأسس محاسبية كالحقيقة والحذر والتكلفة التاريخية.
- الاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى تعقد بعضها وصعوبة فهمها؛
- عدم وجود كوادرات بشرية مؤهلة لفهم وتطبيق مبادئ القيمة العادلة بشكل سليم؛
- عدم القدرة على توزيع أرباح غير متحققة أو زيادة رأس المال من خلال أرباح غير متحققة واختلاف وجهات النظر حول هذا الأمر؛
- إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة لإدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات؛¹⁰

3. المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

1.3 أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات

المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات محتوى إعلامي جيد ومفيد يجب أن تتمتع ببعض السمات والخصائص النوعية المذكورة سابقا، ولمعرفة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات سنتطرق فيما يلي لأثر كل من البديلين على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ثم سنخلص في الأخير لأثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية:

1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

1.1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية:

- المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون موضوعية لكنها غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار، فالقيم التاريخية تصبح غير واقعية وبالتالي فالقوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات، وبالتالي يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية غير ملائم للمستخدمين لها.
- يستند أساس التكلفة التاريخية إلى فرض ثبات وحدة القياس النقدي، لكن في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية فإن العناصر المكونة لقائمة المركز المالي تصبح بعيدة كل البعد عن قيمها الجارية، الأمر الذي يتسبب في عدم مصداقية القوائم المالية، حيث تصبح عاجزة عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.
- ينتج عن التكلفة التاريخية قياس غير سليم للربح، لأن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية التقليدية تنخفض بمعدل كبير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية، بمعنى أن جزء من الأرباح يكون ربحاً وهمياً ناتجاً من مقابلة إيرادات مفاة بالأسعار الجارية ببعض التكاليف المفاة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي يصبح رقم الربح مضللاً وهذا ما يؤدي إلى إمكانية توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.

2.1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية:

- تتميز التكلفة التاريخية بإمكانية التحقق من بياناتها الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، ذلك أن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير كما أنها واقعية وليست افتراضية مؤيدة بالمستندات والوثائق، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاكتسابها درجة الموثوقية البعيدة عن الذاتية والتحيز الشخصي.

3.1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة:

- يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي.
- لكن يعاب على استخدام التكلفة التاريخية في حالة عدم استقرار الأسعار صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

4.1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات:

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

5.1.1.3 أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم :

- تعتبر التكلفة التاريخية سهلة الفهم وغير معقدة لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغيير لذلك استمر تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنه الأساس السليم في القياس.
- كما أن العديد من الدراسات أكدت على أن بيانات التكلفة التاريخية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك في ظل بعض الأوضاع الخاصة ونجزها فمالي:¹¹
 - يذكر (الهاوي، 2003م) بأوجه القصور المأخوذة على القوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية من حيث عدالة التمثيل للمركز المالي الحقيقي الذي تعكسه القوائم المالية، مشيرا في نفس الوقت إلى عدم إمكانية اتخاذ أي قرار استثماري بدون توفر معلومات محاسبية مناسبة لاتخاذ قرار الاستثمار الرشيد؛
 - وتوصل (الصيح، 2005م) إلى محدودية درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا للتكلفة التاريخية، مؤكدا على عدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد البيانات

المالية في ظل التضخم وضرورة التوجه نحو استخدام طرق تتضمن تعديلا يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.

2.1.3 أثر القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية:

- وحول أثر استخدام القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية على خصائص المعلومات المحاسبية وجودتها، فقد نصت الفقرة (78) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية على أن: " معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام في الأغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها مفيدة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية حيث أنها، في كثير من الأحيان، تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات. وتمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك. وتوفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الالتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها. وعندما لا يظهر المشروع الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية فإنه يقوم بتوفير معلومات القيمة العادلة من خلال إفصاح إضافي".¹²

1.2.1.3 أثر القيمة العادلة على خاصية الملائمة:

- ازدادت حاجة المستثمرين والمقرضين إلى المعلومات المفيدة وإلى الملاءمة لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومع ارتباط فائدة المعلومة بالزمن، حيث أن المعلومة تفقد من قيمتها وأهميتها بمرور الزمن، فقد أصبح التوجه أكثر إلى مدى ملاءمة المعلومات التي توفرها المحاسبة أكثر منه إلى مدى موثوقيتها، والتوجه إلى ما يسمى بالقيمة السوقية العادلة، بدلاً من التكلفة التاريخية، فمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) يفترض أن التكاليف التاريخية تعتبر أكثر اعتمادية وبشكل واضح في الوقت الذي لا تكون فيه هذه التكاليف ملائمة كما في القيمة العادلة. وقد ذكر

مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عام 2000 بأن هدفه طويل الأجل هو الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات المالية في قوائم المركز المالي على أساس القيمة العادلة بدلاً من المبالغ المبينة على أساس التكلفة التاريخية.¹³

2.2.1.3 أثر القيمة العادلة على خاصية الموثوقية:

- تكون القيمة العادلة معلومات موثوق بها، ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات، إذا كانت الأسواق تتصف بالسيولة والشفافية لجميع الأصول والالتزامات. ولكن وبسبب أن هناك الكثير من الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشط، الأمر الذي أصبح معه المدخلات والطرق المتعلقة بتقدير قيمتها العادلة أكثر اجتهادية (أي تعتمد على الحكم الشخصي بشكل أكبر)، وبالتالي، تكون التقييمات أقل موثوقية.
- وتكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، حيث تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط.
- فالإدارة تستخدم اجتهادات شخصية كبيرة في عملية التقييم، الأمر الذي يتسبب عنه التساؤل حول مدى موثوقية المعلومات. فتحيز الإدارة سواء كان مقصوداً، أو غير مقصود، يمكن أن ينتج عنه مقاييس غير مناسبة للقيمة العادلة، وعرض غير صحيح للمكتسبات (الدخل)، وحقوق الملكية.¹⁴

3.2.1.3 أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم:

تتميز المعلومات المعدة وفقاً لأساس القيمة العادلة بصعوبة الفهم وذلك للأسباب التالية:

- تعقد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها.
- الضعف النسبي في الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم .
- الاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة .

وخلاصة لما سبق نستعرض الجدول التالي الذي يبين أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل مختص.

جدول رقم 01: القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص	العادلة	الموثوقية	النزاهة	القابلية للمقارنة
القيمة العادلة	- تطبيق معيومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للشخص، وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية متفرقة، كما أن دلائمة العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تدابير الأصول المالية القيمة الحالية المتوقعة	-تفقد بما تزويد المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتوفر فيها ثلاثة سمات هي القابلية والتطابق والصدق والحياد؛ - وعطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي تزود القيمة العادلة لإلا حظ أنها تتحقق بشرط توفر معيومات الأصول النشطة لكافة العناصر المحاسبية؛ - وعلى الجانب الآخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات والقوائم المالية في ظل التضخم إذ كانت معدة وفقا لأسس التكلفة التاريخية، وبعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الامتصاص بطرق تضمن تعديلا يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.	-تفقد بما تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبت أفضلها ودلائمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغيير وأثره على القوائم المالية؛ - والتطبيق على محاسبة القيمة العادلة لإلا حظ تعدد مخارج أو مدخلات تقديرات القيمة العادلة الأصلية والالتزامات نفس تكلفة المعالجات وذلك لسبب تعدد مخارج التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك الأصلية والالتزامات المالية. نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أسباب التقييم.	- تفقد بما قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة معينة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة المالية أو على مستوى نفس المؤسسة. لعدد من الفترات المالية. - ترتبط خاصية النزاهة والقابلية للمقارنة فيها وجاهان لعملة واحدة. وما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تتفقد النزاهة فهي بذلك تفقد القابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد مخارج التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك الأصلية والالتزامات المالية. نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أسباب التقييم.

المصدر: سيد عبد الفتاح صالح، حسن، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الانكسارية وأثرها على جودة التقارير المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر 2009، ص 517.

2.3 المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

يمكن تلخيص الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في الجدول الموالي الذي يلخص السمات والملامح وثيقة الصلة لمقاييس الاصول والالتزامات المالية المرتكزة على التكلفة التاريخية وعلى القيمة العادلة.

جدول رقم 02: الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
تحسن إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والأشياء غير المتشابهة مختلفة	تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس
توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية عندما تم تملكها أو تكبدها
تعكس تأثير قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو مديونية الالتزامات، وكذا قرارات تملك أو بيع الأصول و تكبد أو تسوية الالتزامات - على أداء الكيان.	تعكس تأثير قرارات تملك أو بيع الأصول أو تكبد أو تسوية الالتزام فقط على أداء الكيان، وتتجاهل تأثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ أو تحمل المديونية.
تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية عندما تحدث	تثبت المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية، رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي تسبب في المكسب أو الخسارة
تتطلب معرفة الأسعار السوقية الجارية لتقرير المبالغ المثبتة، وهو ما قد يتطلب استبعاد بعض البنود ويمكن أن يؤدي لحدوث مشاكل اعتمادية أو موثوقية	المبالغ المثبتة يمكن احتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الأسعار في المعاملات الماضية، دون الرجوع إلى بيانات سوقية خارجية.
تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر	تتطلب قواعد معقدة لتحاول عكس تأثير معظم استراتيجيات إدارة المخاطر

المصدر: طارق عبد العال حماد (2003): "المحاسبة عن القيمة العادلة"، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، ص39.

ومن حيث خاصيتي الملائمة والموثوقية فالجدول التالي يوضح مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث هذه الخصائص:

جدول رقم 03: مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الملائمة والموثوقية

بيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: أحمد حلمي جمعة ومؤيد راضي حنفر (2006): "المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) المنعقد يومي 13 / 14 / 9 / 2006، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان ، الأردن، ص 11.

نلاحظ وجود تعارض بين خاصيتين مهمتين لكي يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية جيدا، وهما خاصيتي الملائمة والموثوقية، وهذا عند تطبيق إما التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة. وعليه نستنتج من الجدولين السابقين يمكننا أن نستنتج أنه من الأفضل الاعتماد المزدوج على كلا الأسلوبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وهذا ما نلاحظه أيضا من خلال إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية فعلى الرغم من توجه نحو تطبيق القيمة العادلة من خلال إعطائها مجالا أوسع في العديد من بنود قائمة الدخل والميزانية إلا أنه لم يستغني عن التكلفة التاريخية في العديد من المعايير

4. الدراسة الميدانية: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على

المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية حسب رأي مهني المحاسبة في

الجزائر:

1.4 تصميم أداة الدراسة:

تم اللجوء إلى الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين:

➤ القسم الأول: خصص لبعض المعلومات العامة عن المستجيب (المؤهل العلمي، المهنة، سنوات الخبرة)

➤ القسم الثاني:

- الجزء الأول: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية
- الجزء الثاني: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية

1.1.4 مجتمع الدراسة وعينتها:

- مجتمع الدراسة: يتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والبالغ عددهم 2092 فردا.

- عينة الدراسة: تم الابقاء على 184 استبيان من أصل 325 الموزعة.

2.1.4 صدق وثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان وهو 0.731 مما يدل على ثبات أداة الدراسة

وللتأكد من صدق الاستبيان جذر ألفا كرونباخ يساوي 0.854 وهو يقترب من الواحد

لذا يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالصدق

■ ومنه نستنتج أن أداة الدراسة صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

2.4 تحليل وتفسير نتائج الدراسة

1.2.4 الوصف الاحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة:

الجدول رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
01	المؤهل العلمي	ليسانس	117	63,6
		ماجستير	55	29,9
		دكتوراه	12	6,5
المجموع			184	100
02	المهنة	محافظ حسابات	137	74,5
		خبير محاسبي	47	25,5
المجموع			184	100
03	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	36	19,6
		من 5 إلى 10 سنوات	35	19,0
		من 11 إلى 15 سنة	44	23,9
		من 16 إلى 20 سنة	54	29,3
		أكثر من 20 سنة	15	8,2
المجموع			61	100

المصدر: من إمن اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

ويشير التحليل الاحصائي لوصف عينة الدراسة أن الباحثين يمتلكون بوجه عام الخصائص التي ترجح أنهم مؤهلون من حيث المؤهل العلمي والخبرة والشهادة للإجابة على أسئلة الاستبيان بأكثر دقة.

2.2.4 دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملائمة:

البيان	معارض بشدة%	معارض%	محايد%	موافق%	موافق بشدة%
--------	-------------	--------	--------	--------	-------------

2.81	18.66	2.72	44.57	31.25	أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملائمة
21.47			75.82		
42.17	47.17	1.74	5	3.91	أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الملائمة
89.35			8.91		

الجدول رقم 05: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملائمة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية الملائمة حيث أن:

- ما نسبته 31.25% يعارضون بشدة توفر خاصية الملائمة عند استخدام التكلفة التاريخية، و 44.57% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 18.66% فقط وما نسبته 2.81% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 2.72% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
- ما نسبته 42.17% يوافقون بشدة توفر خاصية الملائمة عند استخدام القيمة العادلة، و 47.17% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 5% فقط وما نسبته 3.91% عارضوا بشدة ذلك اما ما نسبته 1.74% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛ والشكل التالي: يوضح نسب الموافقة على توفر خاصية الملائمة للبدلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية هو القيمة العادلة وهذا لأنها توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

3.2.4 دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية:

الجدول رقم 06: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية

موافق	موافق %	محايد %	معارض %	معارض	البيان
-------	---------	---------	---------	-------	--------

بشدة%				بشدة%	
31.39	50.68	1.36	12.5	4.08	أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية
82.07			16.58		
6.85	19.46	2.72	37.9	33.0	أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الموثوقية
26.30			70.98		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية الموثوقية حيث أن:

- ما نسبته 31.39% يوافقون بشدة على توفر خاصية الموثوقية عند استخدام التكلفة التاريخية، و 50.68% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 12.5% فقط وما نسبته 4.08% عارضو بشدة ذلك اما ما نسبته 1.36% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
- ما نسبته 33.04% يعارضون بشدة توفر خاصية الموثوقية عند استخدام القيمة العادلة، و 37.93% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 19.46% فقط وما نسبته 6.85% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 2.72% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية هو التكلفة التاريخية وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بموثوقية

4.2.4 دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم:

الجدول رقم 07: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم

موافق بشدة %	موافق %	محايد %	معارض %	معارض بشدة %	البيان
47.28	47.83		2.72	2.17	أثر استخدام التكلفة
95.11		-	4.89		التاريخية على خاصية القابلية للفهم
4.53	13.77		42.39	38.04	أثر استخدام القيمة
18.30		1.27	80.43		العادلة على خاصية القابلية للفهم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية القابلية للفهم حيث أن:

- ما نسبته 47.28% يوافقون بشدة على توفر خاصية القابلية للفهم عند استخدام التكلفة التاريخية، 47.83% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 2.72% فقط وما نسبته 2.17% عارضو بشدة ذلك؛
- ما نسبته 38.04% يعارضون بشدة توفر خاصية القابلية للفهم عند استخدام القيمة العادلة، و 42.39% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 13.77% فقط وما نسبته 4.53% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 1.27% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدليل الأنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية هو التكلفة التاريخية وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بقابليتها للفهم.

5.2.4 دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة.

الجدول رقم 08: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة

الجدول رقم: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة.

موافق بشدة %	موافق %	محايد %	معارض %	معارض بشدة %	البيان
4.35	20.65	0.54	62.50	11.96	أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة
25			74.46		
29.08	43.48	7.61	11.41	8.42	أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة
72.55			19.84		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية القابلية للمقارنة حيث أن:

- ما نسبته 11.96% يعارضون بشدة توفر خاصية القابلية للمقارنة عند استخدام التكلفة التاريخية، و62.50% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 20.65% فقط وما نسبته 4.35% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 0.54% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
- ما نسبته 29.08% يوافقون بشدة توفر خاصية القابلية للمقارنة عند استخدام القيمة العادلة، و43.48% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 11.41% فقط وما نسبته 8.42% عارضوا بشدة ذلك اما ما نسبته 7.61% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية هو القيمة العادلة وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بالقابلية للمقارنة.

خلاصة:

كخلاصة لما سبق فإن التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل لا شك في صحتها أو دقتها لحظة الاكتساب أو التملك، لكن قد تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي إذ ينحرف قليلاً أو كثيراً عن القيمة الحالية.

ومن نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها نذكر:

- حسب رأي عينة البحث القيمة العادلة توفر معلومات تمتاز بملائمة عالية لاتخاذ القرارات وبالقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية؛
- حسب رأي عينة البحث أن التكلفة التاريخية توفر معلومات تمتاز بموثوقية عالية وبالقابلية للفهم؛
- تطبيق القيمة العادلة يعتبر أكثر ملائمة لإعداد القوائم المالية من التكلفة التاريخية رغم موثوقيتها؛

وبناء على نتائج التحليل، هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تأخذ بها

1. توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات والمؤسسات الوطنية وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبة، المالية، النظم الداخلي) للحد من الاختلاف المحاسبي الدولي.
2. البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة؛
3. التنسيق بين أكاديمي ومهني المحاسبة من أجل التعرف والتقرب من واقع المحاسبة في الجزائر ومحاولة القضاء على مشاكلها.

الهوامش والمراجع:

¹ Hendriksen .E , S .& Van Breda , M .” Accounting Theory “ , 5th ed .
Mc Graw _Hill ,2001, p491.

² طارق عبد العال حماد، "المحاسبة عن القيمة العادلة"، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص19.
³ صالح عبد الرحمان محمود، "انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة م18، ع2، 2004، ص211.
⁴ رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص67-68.

⁵ رضوان حلوة حنان، ص67-68، مرجع سبق ذكره.

⁶ مدحت فوزي عليان وادي، "أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية(دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص314-317.

⁷ محمد نواف حمدان عابد، "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية-دراسة تطبيقية-"، رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص51.

⁸ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "معايير التقارير المالية الدولية"، الجزء أ، عمان، الاردن، 2013، معيار IFRS13، ص أ 491.

⁹ مصطفى راشد العبادي، "مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح والمراجعة بالقوائم المالية"، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، جامعة سعود، 2010، ص36.

¹⁰ هيثم السعافين، "مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي)، 2006، ص6.

¹¹ وليد زكريا صيام، "أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها -دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) المنعقد يومي 13 / 14 / 9 / 2006، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، ص5-6.

¹² وليد زكريا صيام (2006)، مرجع سابق، ص5.

¹³ نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبو زر، " موثوقية وملاءمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) المنعقد يومي 13 / 14 / 9 / 2006، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، ص8.

¹⁴ نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبو زر، ص17، مرجع سبق ذكره.