مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية
ISSN 2352-9962/E-ISSN 2572-0147
المجلد 06، العدد 04- ديسمبر 2019

OEB Univ. Publish.

نموذج التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة وعلاقتهما بالخصائص الأساسية للمعلومة المالية المفيدة–من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB

Historical cost and fair value accounting model and their relation to the fundamental qualitative characteristics of useful accounting information From the point of view of the IASB

أ.رامي سايب[1]، أ.وسيلة بن ساهل[2]

[1] المركز الجامعي بريكة، الجزائر، rami_saib@yahoo.fr

[2]جامعة بسكرة،الجزائرwassilabensaheldz@yahoo.fr

تاريخ التسليم:2019/08/15 تاريخ المراجعة:2019/11/01 تاريخ القبول:2019/11/16

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان المشكلة المحاسبية الحالية والتي تواجه مجلس معايير المحاسبية الدولية *IASB*، في الموازنة بين الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومة المحاسبية المفيدة، وهما التعبير الصادق والملائمة، من خلال التوصل إلى مفهوم موحد للقياس المحاسبي، والتخلي عن المبادئ المحاسبية التقليدية، وعلى رأسها نموذج التكلفة التاريخية ومفاهيم المحافظة على رأس المال الاسمي، والدخل المحاسبي التقليدي، والتوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، ومفاهيم المحافظة على رأس المال المادي أو الطاقة الإنتاجية المادية، وإظهار الدخل وفقا للمفهوم الاقتصادي.

الكلمات المفتاحية: التعبير الصادق، الملاءمة، القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة

Abstract

L'objectif principal de cette étude est clarifier le problème comptable actuel qui confronté l'International Accounting Standards Board (IASB), qui consiste l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives fondamentales de l'information comptable utile, à savoir représentation fidèle et pertinence, à travers un concept unifié de mesure comptable, et en abandonnant les principes comptables classiques, et surtout le modèle de coût historique, et les concepts de préservation du capital nominal, et le revenu comptable traditionnel, et l'orientation vers la juste valeur, et les concepts de maintien du capital physique ou de la capacité de production physique, ainsi que la présentation du revenu conformément au concept économique.

Mots-clés: Représentation fidèle, Pertinence, Mesure Comptable, Coût historique, Juste valeur

*المؤلف المراسل: رامي سايب ، الإيميل: rami_saib@yahoo.fr

1 . مقدمة:

أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال الدولية، وزيادة الاتجاه نحو إنشاء الشركات متعددة الجنسيات، واتساع نشاط الأسواق رأس المال، وزيادة أنواع الأدوات المالية، إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من خلال المعايير المصدرة إلى تقديم الإرشادات اللازمة لمعدي التقارير المالية للمنشآت من أجل إنتاج تقارير مالية يكون الهدف منها توفير معلومة مالية مفيدة للمستخدمين الحاليين والمرتقبين، وتتمثل المشكلة المحاسبية الحالية والتي تواجه مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB، والجهات الأخرى المصدرة لمعايير محاسبية والتي تستخدم إطارا مفاهيمي مشابها، في الموازنة بين الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومة المحاسبية المفيدة وهما التعبير الصادق (الموثوقية) والملائمة، وهذا من خلال التوصل إلى مفهوم موحد للقياس المحاسبي والتخلي عن المبادئ المحاسبية التقليدية، وأهمها نموذج التكلفة التاريخية، ومفاهيم المحافظة على رأس المال الاسمي، والدخل المحاسبي التقليدي، والتوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، ومفاهيم المحافظة على رأس المال المادي أو الطاقة الإنتاجية المادية، وإظهار الدخل وفقا للمفهوم الاقتصادي، ويدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من خلال إطاره المفاهيمي أن البدائل أو النماذج الأخرى لنموذج التكلفة التاريخية، أكثر ملاءمة من تلبية الهدف من توفير معلومة مفيدة، وهذا نظرا لحاجة المستخدمين إلى معلومات مطابقة لأرض الواقع وحديثة، على الرغم من ذلك لا يوجد إجماع على التغير في الوقت الحاضر، ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: ما هي المعوقات التي تواجه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على التخلي نهائيا عن نموذج التكلفة التاريخية وتبني محاسبة القيمة العادلة؟

1 .1 . أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في أنه يعالج موضوعا من المواضيع الحديثة والمعاصرة، وهي المشكلة المحاسبية الحالية التي تواجه مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB، في الموازنة بين الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومة المحاسبية المفيدة وهما التعبير الصادق والملائمة، من خلال التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة والتخلى عن نموذج التكلفة التاريخية والمساعدة على إعداد تقارير مالية مفيدة تتوفر فيها الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية، والتي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

1 .2 . أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية المفيدة.
- التعرف على الأسباب التي دعت مجالس معايير المحاسبة نحو التوجه إلى القيمة العادلة ومفاهيم المحافظة على رأس المال المادي أو الطاقة الإنتاجية المادية، والمفهوم الاقتصادي للدخل.
- الوقوف على أهم إيجابيات وسلبيات نموذج التكلفة التاريخية .
- الوقوف على أهم إيجابيات وسلبيات محاسبة القيمة العادلة.
- التعرف على معايير المحاسبة الموجه نحو القيمة العادلة.

1 .3 . أسلوب الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الاستنباطي، وذلك من خلال التطرق لظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها، وكذلك للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة، ومفاهيم المحافظة على رأس المال وأسباب توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والتخلي عن نموذج التكلفة التاريخية سعيا للوصول إلى إظهار الدخل وفقا للمفهوم الاقتصادي، والتطرق كذلك إلى المعايير الموجه نحو محاسبة القيمة العادلة، وصعوبات ومعوقات تطبيقها.

2 . ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها

بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي؛ فقد عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، استمر انعقاد تلك المؤتمرات من ذلك الحين إلى يومنا هذا، وكان أبرز ما توجت به المساعي الدولية في هذا السياق هو تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1973، إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في كل من: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، انجلترا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها، وقد قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا حتى عام 2001 وفي خلال هذه السنة تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها، وأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءا من أفريل 2001 هو المسؤول عن إصدار ومراجعة معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير

الدولية، ويعتمد المجلس تسمية معايير التقارير المالية الدولية(IFRS)التي يصدرها بدلا من تسمية معايير المحاسبة الدولية IAS، وقام بإصدار 17 معيارا إلى يومنا هذا، كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة (SIC) وأصبحت تسمى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC). تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية، وحول معايير التقارير المالية الدولية (القاضي، 2008، صفحة 104).

3 . مفهوم وتعريف معايير المحاسبة الدولية

إن الحديث عن المعايير الدولية، يجعلنا نقف أولا على مفهوم المعيار، حيث يعتبر المعيار بمثابة قاعدة متفق عليها بين الجميع، ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر المعيار ترجمة لكلمة (Standars) والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة؛ أما محاسبيا فالمعيار عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبية معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المحاسبية للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة وتتضمن المعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية IAS، معايير التقارير المالية الدولية IFRS، فالمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية لأنه لا بدمن وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله (الشحاده، 2017، صفحة 38)، ويمكن اعتبار المعايير بمثابة نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة (القاضي، 2008، صفحة 103). ويقصد أيضا بكلمة المعيار في المحاسبة المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها (أحمد، 2004، صفحة 44).

4 . **الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة:** الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية، يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين، المجموعة الأولى هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق والمجموعة الثانية هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

4 .1 . الخصائص النوعية الأساسية :

وتشمل الخاصيتان التاليتان:

4 .1 .1 . الملاءمة: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية Preditive value أو القيمة التأكيدية Confirmatory value أو كلاهما، ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها)، ومن المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلا المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل، فمثلا معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة، ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها؛ وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءا على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية،

وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة؛ وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل (**حميدات، 2014، صفحة 7**).

4 .1 .2 . التعبير الصادق Faithful representation

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعتبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها، أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة Complete، ومحايدة Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن، ويقتضي التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية؛ وتعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز، على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزا لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء؛ أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها؛ وإن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملاءمة، فمثلا قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلا فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم، ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخليا والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها، وبالتالي

للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معا (حميدات، 2014، صفحة 9).

5 . مفاهيم المحافظة على رأس المال: Capital Maintenance Concept

يمثل رأس مال الشركة البند الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل، والقاعدة الأساسية أن لا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته، ويختلف هذا المفهوم باختلاف ما إذا كان الإيراد هو العائد من رأس المال، ذلك أن الاعتراف بالربح قبل التأكد من سلامة رأس المال، يؤدي إلى تبديد ثروة الملاك وتخفيض فعلي لرأسمالهم، ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله، وفي هذا السياق يتم تداول ثلاثة مفاهيم مختلفة للمحافظة على رأس المال، تتمثل في مفهوم المحافظة على رأس المال المالي (أو النقدي)، ومفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، ومفهوم المحافظة رأس المال المادي أو الطبيعي، وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه المفاهيم الثلاثة:

5 .1 . المحافظة على رأس المال المالي The Financial Capital

مفهوم رأس المال المالي (النقدي): المحافظة على رأس المال في صورة مالية وهو يمثل القدر المستثمر من الأموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية وطبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة مالية بحتة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها(الشيرازي، 1990، صفحة 284)؛ ويقضي مفهوم المحافظة على رأس المال المالي (أو النقدي) بأن يقاس رأس المال بوحدة القياس النقدي المتداولة، مع إهمال التغير الحادث في القوة الشرائية لهذه الوحدة، ويتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية وفقا لهذا المفهوم، بالفرق بين القيمة الاسمية أو القيمة الدفترية لرأس المال في نهاية الفترة، الذي يتمثل في صافي موجودات المنشأة، وقيمته الاسمية أو الدفترية في بدايتها، ويقاس رأس المال بوحدات نقدية يفترض أنها ثابتة القيمة، في حين يهمل هذا المفهوم أي تغير يحدث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بين بداية الفترة ونهايتها، بتجاهله لأي تغيرات تحدث في مستويات الأسعار، وتعد البيانات المالية للمنشأة وفقا لهذا المفهوم حسب مبدأ التكلفة التاريخية، ويستخدم صافي الربح المحاسبي أو الخسارة كمقياس للزيادة أو النقصان في ثروة الوحدة الاقتصادية، وقياس كفاءة أداة هذه الوحدة بما تحققه من زيادة في قيمة صافي الموجودات محتسبة بوحدة القياس النقدي الدارجة عند انتهاء الدورة المالية، عن قيمة صافي الموجودات التي كانت

بحوزتها في بداية الدورة محسوبة بنفس وحدة القياس النقدي، بغض النظر عن التغير الحاصل في قوتها الشرائية، وبهذا المفهوم فإن الزيادة في النقدية تعني الزيادة في الثروة، ولا توزع هذه الزيادة إلا بعد أن يتم الحفاظ على النقدية المستثمرة عند بداية الدورة، كما أن المنشأة إذا دأبت على إجراء توزيعات على الملاك، مساوية للزيادة في الثروة بهذا المفهوم، فإنها تحافظ على رأس المال النقدي، بحيث يتوفر لديها في نهاية عمرها ذلك المقدار المساوي عدديا لرأس المال المستثمر عند تأسيسها، بغض النظر عن اختلاف القيمة الشرائية لوحدة النقود بين هذين التاريخين، ويتطابق هذا المفهوم مع مبدأ التكلفة التاريخية بدون أية تعديلات، ويتمثل الربح الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية بالربح المحاسبي الناشئ عن العمليات التي تتم بين المنشأة والغير، مع استبعاد أي عمليات تتم بين المنشأة وملاكها سواء بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إجراء مسحوبات أو أي توزيعات عليهم (مطر، 2012، صفحة 169).

5 .2 . المحافظة على رأس المال الحقيقي Real capital–Maintenance:

بموجب هذا المفهوم يتم المحافظة على القوة الشرائية العامة للنقود، ويقاس رأس المال بوحدات نقدية ثابتة القيمة، ويراعى التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد الناتج عن التغير الحادث في مستويات الأسعار، ويتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية وفق هذا المفهوم، بالفرق بين قيمة رأس المال في نهاية الفترة وقيمته في بدايتها، ولكن بعد تعديل كل منهما بالتغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد بين التاريخين المذكورين، ويتمشى هذا المفهوم مع ما يعرف بمدخل المحافظة على رأس المال الحقيقي الذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي، بحيث تتمكن المنشأة من الحفاظ على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس الحفاظ على رأس المال بقيمته الاسمية فقط ممثلة بعدد الدنانير التي ابتدأ بها المشروع، ويراعى هذا المفهوم التغير الحادث على الحالة الاقتصادية وما يرافقه من تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، ولكن باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار، وبناء عليه فإن صافي ربح أو خسارة الفترة الذي يتحدد وفق هذا المفهوم، يكون تعبيرا عما يعرف بالربح الاقتصادي للمشروع والذي يختلف في هذه الحالة عن الربح المحاسبي،كما يتم إعداد البيانات المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ثم يتم تعديلها بمعدل التغير في المستوى العام للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة، من أجل المحافظة على القوة الشرائية العامة لوحدة النقد ومعالجة التغير الحادث في هذه القيمة (مطر، 2012، صفحة 170).

3 .5 . المحافظة على رأس المال المادي أو العيني The Physical Capital- Maintenance

مفهوم رأس المال العيني: المحافظة على رأس المال في صورة عينية، وهو يمثل الطاقة الإنتاجية التي بدأت بها الوحدة المحاسبية نشاطها، طبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة تشغيلية بما يكفل للوحدة المحاسبية الاستمرار بنفس المستوى من الإنتاجية (الشيرازي، 1990، صفحة 284)؛ ويقوم هذا المفهوم على أساس أن المحافظة على رأس المال المادي أو الطبيعي، تتم من خلال المحافظة على الطاقة لإنتاجية التي ابتدأ بها المشروع، كما يتم الاعتراف بالربح عندما تزيد الطاقة الإنتاجية الحالية عن السابقة، بمعنى أن الدخل ينتج فقط بعد استعادة مبلغ يسمح بالمحافظة على القدرة التشغيلية العينية أو (المادية)، وتعتبر المنشأة وفقا لهذا المفهوم بمثابة مستودع للموارد الطبيعية، يتم توليفها لإنتاج السلع والخدمات ضمن دائرة تنتهي بالبيع وتحصيل النقدية، بحيث يقاس أداء المنشأة الذي يعبر عن الدخل الصافي، بتحديد مقدار الفائض الذي يزيد عن وحدات الإنتاج في شكلها المادي، وتتحقق المحافظة على رأس المال المادي بعد التيقن من قدرة المنشأة في الحصول على نفس الكمية من السلع أو الخدمات التي كانت تستطيع اقتناءها في الفترة السابقة، وعندما تزيد الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة في نهاية الفترة عن الطاقة الإنتاجية المادية لها في بدايتها يتحقق الدخل بهذا المفهوم في مقدار هذه الزيادة، مع الأخذ في الاعتبار استبعاد جميع العمليات مع أصحاب المنشأة خلال الدورة المالية من إضافات جديدة لرأس المال أو مسحوبات شخصية، ويفترض في المنشأة وفق هذا المفهوم أن تسعى للمحافظة على طاقتها الإنتاجية أي على مواردها الاقتصادية التي تكفل لها الاستمرار في نشاطها الإنتاجي دون أن تتسبب توزيعات الأرباح في تخفيض مستوى هذا النشاط، كما يتطلب هذا المفهوم أن تكون جميع الموجودات والالتزامات مسجلة على أساس قيمتها الجارية وليس على أساس تكلفتها التاريخية، ولذلك يتم إعداد البيانات المالية بموجب هذا المفهوم وفقا لمنهج القيمة الجارية Current Value Method مع مراعاة التغير الحادث في الأسعار الخاصة Special Prices للموجودات التي تمتلكها المنشأة على مدار الفترة المحاسبية، وليس التغير الحادث في المستوى العام للأسعار General Prices Level كما هو الحال وفق المفهوم السابق، وبذلك يكون صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية هو الفرق بين القيمة الجارية لصافي رأس المال المادي للمنشأة في نهاية الفترة، والقيمة الجارية لصافي رأس المال المادي في بدايتها (مطر، 2012، صفحة 171).

6 . القياس المحاسبي:

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي لابد من الرجوع إلى أصولها في كل من النظرية الكلاسيكية للقياس، والنظرية الحديثة للقياس، وترجع الأصول التاريخية للنظرية الكلاسيكية للقياس إلى عالم الفيزياء Galileo الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية، وحدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما النظام العددي وقواعد حسابية، وقد أضاف Flamholtz في مؤلف له صدر عام 1887 عنصرا ثالثا لهذه المقومات، عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتمشى هذه العملية مع قاعدة الإضافة الرياضية، وسار على هذا النهج أيضا Campell الذي أصبح يعد المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية في القياس، وذلك حين شدد على أهمية توفر شرط أو قاعدة الإضافة في عملية القياس وذلك بالنسبة للخاصية محل القياس فقال:"لكي تكون خاصية ما قابلة للقياس، يجب أن يتوفر لهذه الخاصية شرط الإضافة الطبيعية "؛ وحسب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصورا في الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول، الوزن، الحجم، التعدد، أما الخواص المعنوية كمستوى الذكاء، ومعنويات العاملين، والمنفعة الحدية، والسرور أو الحزن، والعواطف بشكل عام...الخ فهذه خواص غير قابلة للقياس من وجهة نظره، طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية (مطر، 2012، صفحة 127)؛ فالتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال أخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف (شاهين، 2011، صفحة 35)؛ وينسب أول 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 " (مطر، 2012، صفحة 127) ؛ وأضاف (Steven) بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها:" تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي" (مطر، 2012، صفحة 127)؛ بقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس في العلوم الطبيعية بشكل عام إلى منتصف العقد الرابع من القرن العشرين، وبالتحديد إلى عام 1946 حين أصدر (Steven) مؤلفا يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية، ويدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس، والتي أحدثت تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس، سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس أو للخواص محل القياس، وكذلك للمقاييس المستخدمة ووحدات القياس؛ لعل من أهم الإضافات التي أضافها (Steven) إلى نظرية القياس، هي نجاحه في دحض أهم دعامة تقوم عليها النظرية

الكلاسيكية وهو شرط تمتع الخواص محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية، إذ استبدل هذا المفهوم بمفهوم آخر هو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس، بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي Cardinal Number يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وذلك دون ضرورة تمتع الخاصية محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية؛ وبهذا المفهوم المطور لعملية القياس، أحدث (Steven) ثورة في نظرية القياس حين وسع من إطار هذه العملية، إذ بعد أن كانت بالمفهوم الكلاسيكي مقصورة على الخواص الطبيعية فقط جعلها تمتد لتشمل الخواص المعنوية أيضا، فامتدت مجالات القياس إلى العلوم الاجتماعية بالإضافة للعلوم الطبيعية؛ وإذا كان الباحثون في مجال العلوم البحتة، قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الاجتماعية إلى تطوير القياس وتحليل مشاكله، فإن المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الاجتماعية يلتفت نحو هذه المشاكل، فبقيت نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب، ويمكن القول بأن (Mattessich) كان في طليعة المحاسبين الذي تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي، إذ ترجع محاولاته في هذا المجال إلى عام 1959 ثم سار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم على سبيل المثال: Homburger، Chambers، Bierman ، Jaedicke، Ijiri، Dean ...، حيث قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية (مطر، 2012، صفحة 128)؛ أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد ما يلي:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " (الزوبعي، 2013، صفحة 33)؛ ويعني القياس المحاسبي بصفة عامة تخصيص أرقام لأشياء أو أحداث طبقا لقواعد معين، مثل قياس التكلفة الأصلية (التاريخية) لاقتناء آلات، قياس التكلفة التاريخية للمخزون السلعي أو قياس تكلفة الجارية (تكلفة الاستبدال) في نهاية الفترة المحاسبية، قياس التزام طارئ محتمل في تاريخ محدد، وتتطلب عملية القياس المحاسبي تحديد ثلاثة عناصر: موضوع القياس، خاصية معينة أو صفة من صفات موضوع القياس، ووحدة القياس المستخدمة؛ أما موضوع القياس فيمثل الحدث الاقتصادي أو واقعة معينة تؤثر على الوحدة المحاسبية، لذلك تكون آثاره موضوع القياس والإفصاح في القوائم المالية، فموضوع القياس هو الأحداث الاقتصادية بكافة أنواعها:الخارجية والداخلية؛ ولموضوع القياس عدة خصائص أو صفات مالية أو غير مالية (وزن، حجم عدد، طاقة إنتاجية...) تصلح الخصائص المالية لأن يقدم المحاسب عنها مقاييس محاسبية؛

أما وحدة القياس تستخدم المحاسبة الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كأداة لتحديد مقياس الخصائص المالية السابق ذكرها، وعادة ما يستخدم المحاسب وحدة القياس النقدي الوطنية، كما يمكن أن يستخدم وحدات قياس نقدية أخرى (اليورو مثلا) (حنان، 2013، صفحة 159).

7 . نموذج التكلفة التاريخية:

يعد مبدأ التكلفة التاريخية إحدى المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث يوفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية، وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، وسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها (العال، 2006، صفحة 45). وتعد من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي، ومن وجهة نظر المحاسبة لا يتم الاعتراف بهذه القيمة إلا عند تحققها، وترتيبا على ما سبق يمكن الوصول إلى الدخل من العلاقة التالية: القيمة – التكلفة =الدخل (الشيرازي، 1990، صفحة 311).

ويستند النموذج المحاسبي المعاصر إلى مبدأ مقبول عموما هو مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle الذي يعد من أهم المبادئ المحاسبية، فهو الأساس الأكثر انتشارا في تقويم كل من الأصول والخصوم، لذلك يسميه البعض بمنهج التكلفة التاريخية، لأنها تمثل الأساس لتقويم جميع بنود القوائم المالية؛ وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو

السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، ويسري هذا المبدأ على العمليات التشغيلية الإيرادية، كما يطبق على الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمنشأة في تاريخ نشوء الالتزام؛ ويتم اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية من خاصية الموثوقية Reliability أو قابلية الاعتماد على المعلومات المحاسبية الناتجة، فالتكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق، كونها تستند إلى أحداث فعلية وليست أحداثا افتراضية، وتعد هذه الخاصية ميزة جوهرية يتمتع بها القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، وهي تفسر لنا إلى حد كبير استمرارية القبول العام لمنهج التكلفة التاريخية، رغم الانتقادات العديدة التي توجه إليه، فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة (حنان، 2013، صفحة 202)؛ ويطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية، أو الفعلية، ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله (مطر، 2012، صفحة 46). وينادي مبدأ التكلفة بأن تسجل الأصول بالتكلفة الفعلية التاريخية التي استنفدت مقابل الحصول على هذه الأصول (كيسو، 2015، صفحة 69)، ويطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية Hiscorical Cost Accounting على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية Original Cost والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار، التكلفة التاريخية " Historical Cost" تكلفة مقاسة بالمدفوعات النقدية الحالية أو بما يعادلها في تاريخ الإنفاق (حنان، 2009، صفحة 250)، وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي أساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل لأنها تكون مؤيدة بالمستندات، وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير، ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها (العال، 2003، صفحة 9).

1 .7 . أساس التكلفة التاريخية:

ويستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة أهمها إمكانية التحقق (التثبت) من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية وبالتالي إمكانية الاعتماد (الثقة) على البيانات المحاسبية، واتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية، وتجدر الإشارة إلى أن أساس التكلفة يستند على كثير من الفروض

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه في نفس الوقت كثيرا ما يستخدم كأساس لتبرير معظم هذه المبادئ والفروض، ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأساس التكلفة التاريخية مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي؛ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الإيرادات وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية؛ فرض الاستمرارية والذي يقضي بأن الوحدة المحاسبية في حالة استمرار وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية، مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛ مبدأ الحيطة والحذر حيث أن تجاهل الارتفاع في أسعار الأصول سوف يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة؛ فرض وحدة القياس النقدية والذي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؛ مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراض آخر (الشيرازي، 1990، صفحة 313).

7 .2 . سلبيات نموذج التكلفة التاريخية:

ورغم هذه الأسانيد الفكرية إلا أنه يلاحظ أن أساس التكلفة يعتبر أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، ولعله يمكن إجمال هذه الانتقادات فيما يلي (الشيرازي، 1990، صفحة 316):

أولا: أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري وذلك لسببين:

أ. إن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للناتج مع المصروفات مقاسة على أساس القيم التاريخية، سوف يؤدي إلى إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية، أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج (المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول) يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية.

ب. إن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية Periodicity، أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث الغير محققة سوف يتم الاعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.

ثانيا: إن الاعتماد على أساس التكلفة من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم من السجلات المحاسبية، أمثلة على ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

ثالثا: يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية ذلك بالمقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويستند هذا المنهج على اعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الاعتبار لا يعتبر خروجا عن مبدأ التقويم على أساس التكلفة حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

رابعا: إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيرا من فائدتها في الاستخدام العملي، وعلى ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ فيه تجاهل صارخ للتعاليم والأصول الاقتصادية لنظرية المنشأة Theory Of The Firm، الأمر الذي يجعل النموذج المحاسبي عاجز عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وبصفة خاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.

وهكذا نجد أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه قوائم مالية ذات استخدام محدود حيث لا تختص القوائم المالية بتقييم النتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا بقياس قيمة المنشأة أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحيازة حقوق الملكية أو تقديم القروض للمنشأة؛ وكذلك إن المعلومات التي تشملها القوائم المالية مفيدة في تقييم أداء الإدارة والمنشأة، إلا أن إجراء هذا التقييم ليس من وظائف المحاسبة، فتقديم المعلومات شيء واستخدام هذه المعلومات بغرض التقييم شيء آخر، خاصة وأن تحليل المعلومات بغرض تقييم الأداء يلزمه معلومات أخرى من مصادر مختلفة، أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ليست سوى أحد مصادر المعلومات التي يتعين أن يعتمد عليها مستخدمي هذه القوائم؛ وليس من وظائف القوائم المالية قياس الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة مثل التكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي أو قيمة الموارد البشرية وذلك نظرا لما يتطلبه من ضرورة تغطية ظواهر لا يمكن قياسها على أساس موضوعي على الأقل في الوقت الحاضر.

بالرغم من أن مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لها درجة من الإقناع في الفكر المحاسبي التي يرتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج نجد (بوكساني، 2010، صفحة 8):

أ. ضعف أو حتى عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية على أساسها، حيث تعتبر الملاءمة أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وعليه يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.تبر التكلفة التاريخية غارقة أثناء اختيار أو اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في عملية اتخاذ القرارات.

ب. يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

ج. على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

د. عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.

هـ. عملية التحليل لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكي ما عليه الواقع.

7 .3 . مميزات نموذج التكلفة التاريخية:

ورغم أن هذه الانتقادات الخطيرة قد وجهت منذ زمن بعيد لأساس التكلفة التاريخية إلا أن هذا الأساس لا يزال يعتبر أحد دعائم النموذج المحاسبي المعاصر،حيث يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، كما يوفر هذا النموذج الوقت والجهد والتكلفة عند مقارنة القوائم المالية لوحدة اقتصادية مع القوائم المالية السابقة لنفس الوحدة الاقتصادية أو مقارنتها مع قوائم مالية لوحدات اقتصادية أخرى لها نفس النشاط الاقتصادي؛ فالأهداف المحاسبية في ظل أساس التكلفة التاريخية تعتبر أهدافا متواضعة إلى حد كبير حيث نجد أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ذات هدف أساسي هو تقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها التعاقدية والقانونية تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة المحاسبية، إن التقرير عن هذه المسؤولية القانونية للإدارة باعتبارها وكيلا عن أصحاب رأس المال تتطلب إبقاء السجلات المحاسبية بعيدا عن التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق أو التغير في الأحوال الاقتصادية العامة، وترتيبا على ذلك يجب أن يقتصر التسجيل في السجلات المحاسبية على الأحداث التاريخية وما يطرأ من تغيرات فعلية يؤيدها الدليل الموضعي القابل للمراجعة والتحقيق (الشيرازي، 1990، صفحة 316).

8 . القيمة العادلة

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى اجل طويل، وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة التي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة (النجار، 2013، صفحة 468)؛ ويعرف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 IFRS القيمة العادلة: "على أنها السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل إلتزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" ، ويؤكد التعريف أن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق وليس خاصا بالمنشأة، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بالافتراضات التي سيطبقها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بموجب ظروف السوق الحالية بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر (الدولية، 2016، صفحة 2)؛ وتعرف القيمة العادلة أيضا على أنها المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين

أطراف على إطلاع ودراية، وراغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية (حميدات، 2014، صفحة 235)، وهي كذلك" المبلغ الذي يمكن أن يباع ويشتري به الأصل في عملية تجارية حقيقية بين طرفين راغبين و أن لا تكون حالة تصفية" (عفاف، 2004، صفحة 23)، وتم تعريف القيمة العادلة للأصل على أنها " ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعد القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد اثر التصفية " (إبراهيم، 2009، صفحة 22).

8 .1 . أسباب التوجه نحو القيمة العادلة:

جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة المحاسبية، ومن خلال ما سبق يمكن إيجاز أساب التوجه نحو القيمة العادلة في النقاط التالية (علاوي، 2014، صفحة 1649):

أ. إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لان تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها.

ب. إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية، بسبب التغيير في قيمتها والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية، وبالتالي فان المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم لأحداث مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة بالرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات التحويل، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها.

ج. إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة،حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم اكتسابه حاليا والذي لم يتحقق في الفترات السابقة.

د. إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، حيث إنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وان الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغيير وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيهية للأداء وبناء التوقعات المستقبلية.

هـ. إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، ودفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة، وكذلك يتم توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا، فضلا عن عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للوحدة.

8 .2 . معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تتطلب القياس بالقيمة العادلة:

بعد الإطلاع على المعايير المصدرة والسارية المفعول يمكن تحديد المعايير التي تتطلب القياس بالقيمة العادلة: (معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية، 2016)

أ. المعيار المحاسبي رقم: IAS 16 الممتلكات والمعدات والمصانع: وفق نص المعيار فإن القياس اللاحق لهذه الأصول تتم من خلال إما استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم أي قياس بنود الممتلكات والمعدات والمصانع من خلال قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة، والقيمة السوقية التي عادة ما يتم تحديدها بمعرفة مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة، مع إظهار فروقات القيمة العادلة للممتلكات والمعدات والمصانع ضمن بيان الدخل الشامل الآخر، ومن ثم إظهارها مباشرة ضمن حقوق الملكية.

ب. المعيار المحاسبي رقم: IAS 38 الأصول غير الملموسة: وفق نص المعيار فإن القياس اللاحق لهذه الأصول تتم من خلال إما استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم أي يتم قياس بنود الأصول غير الملموسة من خلال قياس قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

ج. المعيار المحاسبي رقم: IAS 18 الإيراد: يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة أي القيمة العادلة للمقابل أو البدل مستلم أو القابل للاستلام.

د. المعيار المحاسبي رقم:IAS 40 الممتلكات الاستثمارية: وفق نص المعيار فإن عند إعداد القوائم المالية على الشركة الاختيار أيا مما يلي كسياسة محاسبية للمحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية إما نموذج التكلفة أو القيمة العادلة، مع إظهار فروقات القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية ضمن بيان الدخل.

هـ. المعيار المحاسبي رقم IAS 41 الزراعة: ويتم قياس الأصول البيولوجية (الماشية، الأشجار، وغيرها) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، أما الحالات التي لا يتم فيها تحديد القيمة العادلة بموثوقية عندها يتم قياس الأصل البيولوجي بالتكلفة، أما المنتجات البيولوجية والتي تم حصادها من الأصل البيولوجي مثل الحليب، الصوف، الثمار وغيرها، فيتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

و. معيار التقرير المالي رقم:IFRS 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغايات البيع: يتم قياس هذه الأصول بالقيمة الدفترية أو صافي القيمة العادلة والتي تمثل (القيمة العادلة – تكاليف البيع) أيهما أقل.

ز. معيار التقرير المالي رقم: IFRS 9 الأدوات المالية: ويتم قياسها من خلال القيمة العادلة وذلك اعتمادا على متطلبات الواردة في نص معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 13 والخاص بقياس القيمة العادلة.

8 .3 . مخاطر وسلبيات محاسبة القيمة العادلة

وهناك عديد من المخاطر والسلبيات التي تتعلق محاسبة القيمة العادلة يمكن أن نوردها فيما يلي: (الطبري، 2013، الصفحات 251-255):

أ. تفترض القيمة العادلة الأطراف الراغبة وذوي المعرفة، أي البائع الراغب بالبيع ذي المعرفة والذي حدد سعره بناء على ذلك، والمشتري الراغب بالشراء ذي المعرفة والذي قبل بالسعر المحدد بناء على المنافع المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من الأصل، وقد تتشوه المعرفة بكثير من العوامل كالحاجة الماسة إلى الأصل، أو شح المعلومات المتوفرة عن الأصل، وكذلك الرغبة كاختلاف الرغبة الظاهرة باقتناء الأصل عن الرغبة الباطنة

بالحصول على سيولة أي شراء الأصل من أجل تسييله، وكل هذه العوامل تجعل المعرفة والرغبة عاملان غير محددين أي مفاهيم عامة عرضة للتفسير الاجتهادي.

ب. إن القيمة العادلة كما يراها البعض هي السبب الرئيسي في الأزمة المالية العالمية والتي أطلق عليها أزمة السيولة، ويرى البعض الآخر أن الدليل على ذلك هو تعديل المعيارين IFRS 7 و IAS 39 حيث كان التركيز منصبا على إعادة تصنيف بعض الأدوات المالية التي تم تقييمها بالقيمة العادلة من فئة القيمة العادلة إلى فئة التكلفة أو التكلفة المطفأة، لتجنب الاعتراف بالخسائر غير المحققة نتيجة للتدني الحاد في القيمة العادلة .

ج. إن القيمة العادلة هي قيمة افتراضية تحدد على أساس الأسعار السوقية، والأسعار السوقية تخضع لكثير من العوامل التي تتحكم بها كعوامل العرض والطلب، ومدى توفر المعلومات التي يمكن أن تتحدد الأسعار على أساسها بشفافية، وبذلك فإن كل ما يؤثر في السوق سيؤدي إلى التأثير على القيمة العادلة.

د. إن تعريف القيمة العادلة ترتكز على مخاطرة شديدة لأن عملية تحديد هذه القيمة لا تتم بناء على عملية تبادلية حقيقية.

هـ. صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والالتزامات، ومن بين هذه البنود مشتقات الائتمان التي تعتبر نوع من أنواع الأدوات المالية، حيث يعتبر كثير من المتخصصين أن هذه الأدوات من بين العوامل التي يلقى عليها اللوم بوقوع الأزمة المالية.

و. وكثير من التخصصين لا يلقي اللوم على مشتقات الائتمان، بل يرون أن القواعد المحاسبية التي تطبق على الأدوات المالية وخصوصا القيمة العادلة هي الأحق باللوم، كذلك قواعد الإبلاغ المتعلقة بهذه الأدوات الصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB حيث لا يتم الإفصاح عن معلومات كافية حول هذه المشتقات فيما يتعلق بطرق تقييمها والمخاطر المتعلقة بها .

ز. قد يكون في كثير من الأحيان للبند الواحد أكثر من قيمة عادلة، سواء في السوق نفسه أو مع تعدد الأسواق، سواء كان السبب في ذلك شح المعلومات في السوق، أو أن البند يحتمل أكثر من تصنيف، أو ارتباط ذلك بهدف معين تنوي الإدارة تحقيقه، وتبرز المشكلة عند تعدد الأسواق، حيث أن تحديد قيمة عادلة غير دقيقة أو غير موثوقة ارتفاعا أو انخفاضا يؤدي إلى عدوى بين الأسواق بمحاكاة ما تم في السوق، مما يؤدي إلى ابتعاد القيمة العادلة عن عدالتها وحقيقتها.

ح. أن القيمة العادلة قيمة غير مسيلة Illiquid value حيث أنها تتعلق بمنتجات التوريق المالي Secuuritization، وبموجب هذه العملية فإنه يتم تحويل قروض مصرفية إلى أوراق مالية قابلة للتداول، إن هذه العملية تتضمن عديد من المخاطر على النحو التالي:

ط. وهذا بعض ما حصل في الأزمة المالية حيث تم تحويل رهونات الديون إلى أوراق مالية قابلة للتداول.

ي. إن الأوراق المالية التي تتحدد سعرها بناء على المستوى الثاني قد حصل انخفاض حاد في قيمتها نتيجة الانخفاض الحاد في أسعار الأرقام القياسية، أي أن الانخفاض لم يبرر بأحداث اقتصادية هامة.

ك. لم تعكس القيم العادلة الأسعار الحقيقية التي كانت سائدة في الأسواق المالية واحتمالية توليد تدفقات نقدية مستقبلية مساوية أو قريبة من البند الذي تم تحديد قيمته وخاصة في أزمات تبخر أو فقدان السيولة.

9 . نتائج الدراسة

1. إن حقيقة التكلفة التاريخية للأصل التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه (لحظة التبادل)، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك كونها تمثل القيمة العادلة لهذا الأصل وقت التبادل، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة العادلة للأصل شيئا من الماضي الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمة الأصل الحالية.
2. لقد استخدمت الوحدات الاقتصادية التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة نتيجة الانتقادات الموجهة لها.
3. رغم المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا انه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، خصوصا الانتقاد بعدم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.
4. إن القيمة العادلة واحدة من المقاييس الأكثر ملائمة في اتخاذ القرارات و أن مبدأ الكلفة التاريخية هو المقياس الأكثر موثوقية إلا أنه غير ملائم لاتخاذ القرارات بسبب المعلومات التي يوفرها المبدأ والتي تمثل أحداث من الماضي.
5. تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة

لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشاة، فهو يبني على أساس إن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تستلمه أو تدفعه الوحدة الاقتصادية في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة إلى للبيع.

6. يتفق مفهوم القيمة العادلة مع المحافظة على رأس المال المادي أو الطاقة الإنتاجية المادية ويعبر عن المركز المالي والدخل الاقتصادي.
7. رغم الإيجابيات التي تتميز بها محاسبة القيمة العادلة، خاصة في توفير معلومة مالية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنها لا تخلو من السلبيات والمخاطر خاصة عند سوء الاستخدام، كإدارة الأرباح، أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.
8. هناك العديد من الدراسات و الأبحاث تأكد علاقة، محاسبة القيمة العادلة مع الأزمات المالية العالمية.

10 . قائمة المراجع:

- النجار، جميل حسن. (2013). أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال* ، 468.
- القاضي، حسين. (2008). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- حماد طارق عبد العال. (2003). *المدخل الحديث في المحاسبةعن القيمة العادلة* . القاهرة: دار النهضة المصرية.
- حماد، طارق عبد العال. (2006). *موسوعة معايير المحاسبة الدولية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الجعرات، خالد، الطبري، محمود. (2013). مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة العالمية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة* ، 251-255.
- علاوي، خيضر مجيد. (2014). القياس و الافصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال القيمة العادلة . *مجلة بابل العلوم الانسانية* ، 1649.
- دهمش، نعيم، أبوزر، عفاف. (2004). اتجاه المعايير نحو القيمة العادلة، . *المحاسبة في خدمة الاقتصاد*، (صفحة 23). عمان.

- بوكساني، رشيد. (2010). مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة. *الملتقى العلمي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية* (صفحة 8). الوادي : جامعة الواد.
- رضوان حلوة، حنان. (2009). *تطور الفكر المحاسبي مدخل النظرية المحاسبية*. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- رضوان حلوة، حنان. (2013). *مدخل النظرية المحاسبية*. عمان: دار وائل للنشروالتوزيع.
- إبراهيم، صالح رضا. (2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية . *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، 22.
- الججاوي، طلال، الزوبعي، سالم. (2013). *القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات*. عمان: دار اليازوري العلمية للنشروالتوزيع.
- الشيرازي، عباس مهدي. (1990). *نظرية المحاسبة*. الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشروالتوزيع.
- الشحاده، عبد الرزاق. (2017). *المحاسبة الدولية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- شاهين، علي عبد الله. (2011). *النظرية المحاسبية*. فلسطين: أفاق للنشروالتوزيع.
- كيمل، ويجانت، كيسو. (2015). *مبادئ المحاسبة*. الرياض: دار المريخ للنشر.
- السيد أحمد، لطفي أمين. (2004). *المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2016). *المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 القيمة العادلة*. السعودية: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2016). *معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية*. السعودية: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- أبو نصار، محمد ، حميدات، جمعة. (2014). *معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية*. عمان: دار وائل للنشروالتوزيع.
- السويطي، موسى ، مطر، محمد. (2012). *التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية* . عمان: دار وائل االنشروالتوزيع.