التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير

بقلم
أ/ سي محمد لخضر(*)

ملخص

مما لا شك فيه أن تطور المحاسبة في سياقها التاريخي قد واكبه اتساع نطاق أهداف المحاسبة لأنها تعتبر القاعدة العامة التي يتم على أساسها تقييم البدائل المحاسبية التي ترتبط بطرق وأساليب القياس والإفصاح بما يتيح توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم. غير أن تنوع وتعدد الأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية يثير العديد من المشاكل المتصلة بإمكانية تلبية احتياجاتهم للمعلومات بكيفية متكافئة. ولذلك فإن ما يبرر لجوء المهنيين إلى تطبيق العديد من أدوات القياس هو أن يضمنوا توفير قاعدة معلومات تغطي كافة احتياجاتهم و بما يتناسب مع مختلف نماذج اتخاذ القرار المستعملة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد المبررات الكامنة وراء مقاومة استمرارية استخدام التكلفة التاريخية كأساس مرجعي في القياس المحاسبي مقارنة مع طرق القياس البديلة. كما تهدف إلى البحث عن أوجه القصور التي تصاحب استخدام التكلفة التاريخية وغيرها من الطرق البديلة وفق مواقف وآراء الخبراء والأكاديميين.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، المحاسبة، القياس، القرار، معلومات.

تمهيد

يعتبر القياس من أهم العمليات التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر الذي يتميز بالتغير وعدم الثبات نتيجة لتغير العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية[1]. وفي ظل هذا التغير برزت عدة مواقف متباينة اتجاه مختلف بدائل وطرق القياس تستند إلى اعتبارات تتعلق بأهداف متخذي القرارات. ويعود اختلاف هذه المواقف والآراء إلى اختلاف المناهج والمداخل التي تعتمد عليها مختلف المدارس الفكرية المتمثلة في المدرسة الكلاسيكية

(*) أستاذ مساعد "أ" بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة باتنة1..

والمدرسة الاقتصادية الحديثة التي كان لها، بدون شك، تأثير على أنشطة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خصوصا في ما يتعلق بأسس وقواعد القياس والتقويم في المجال المحاسبي[2].

إن تعدد البحوث والدراسات الحالية التي تتعلق بموضوع القياس كان الهدف منها ليس فقط تجاوز المشاكل التي تصاحب تطبيق التكلفة التاريخية، و إنما العمل كذلك من أجل إيجاد طرق وأدوات قياس بديلة تضمن توفير معلومات محاسبية تجمع بين خاصية الملاءمة (توفير مؤشرات تساعد على التنبؤ) وخاصية الموثوقية (تقديم معلومات حول أحداث وعمليات قد تمت فعلا).

انطلاقا مما سبق يتضح أن طرق القياس المتاحة لا توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بكيفية مثلى. فعلى سبيل المثال، إن حققت بعضها الملاءمة فإنها تكون قد حققتها على حساب الموضوعية (الموثوقية) والعكس صحيح. وبغرض تخفيض درجة هذا التباين ظهرت العديد من الدراسات والبحوث التي تحاول إيجاد طرائق توافقية تضمن تحقيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

من منطلق أن أدوات القياس المحاسبي تهدف في مجملها إلى إعطاء قيم نقدية – ثابتة – لمختلف بنود عناصر الأصول و الخصوم تسمح للأطراف المستخدمة للقوائم المالية من تقييم الوضع المالي للشركات بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية، فإن الظروف والعوامل البيئية المتغيرة تعمل أحيانا على جعل أدوات القياس المستخدمة لا تتناسب ولا تنسجم مع الواقع السائد.

إشكالية البحث: على ضوء هذه الاعتبارات تتجلى إشكالية أنه مهما تنوعت أدوات القياس والتقييم إلى حد الآن، فإن أسس وقواعد الممارسة المحاسبية التطبيقية في هذا الشأن لا تزال أحيانا غير مكتملة.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تقديم عرض تحليلي لمختلف البحوث والدراسات التي ساهمت في إيجاد قواسم مشتركة تجمع بين مختلف أدوات القياس المتضاربة حتى تعبر بكيفية صادقة وعادلة عن المنافع والتضحيات التي تتعلق بعناصر الأصول وعناصر الخصوم على الترتيب.

أهمية البحث: تتلخص أهمية البحث في ما يلي:

- تحديد المفاهيم المختلفة للقيمة و القياس الاقتصادي،
- معرفة المقومات التي تستند إليها التكلفة التاريخية،
- توضيح الاعتبارات والظروف التي تعمل على تشويه التكلفة التاريخية،
- تحليل ومعرفة مختلف الطرق المعدلة للتكلفة التاريخية،
- الوقوف على الحالات التي يصعب فيها تطبيق القيمة العادلة،

المحاور الأساسية للبحث: لقد تم تقسيم هذا البحث إلى العناصر التالية:

1. تقديم القياس المحاسبي والاقتصادي،
2. دراسة تحليلية نقدية لطريقة التكلفة التاريخية،
3. الدراسات والطرق المعدلة لأساس التكلفة التاريخية،
4. أهم الدراسات الداعمة للتكلفة التاريخية واستمرارها.

1. تقديم القياس الاقتصادي و المحاسبي:

1.1. تقديم القياس في الفكر الاقتصادي

يشير القياس حسب (E.S. Hendiksen. 1982) إلى تعيين قيم عددية لكي تعبر عن خصائص معينة لأشياء أو أحداث مختارة. وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع.[3] وتعتبر القيمة من بين المواضيع الأكثر إثارة في الفكر الاقتصادي لكونها استقطبت فضول المحللين والدارسين منذ أمد بعيد،لكنها عرفت اهتماما متزايدا خاصة من طرف أتباع المدرسة الكلاسيكية، مثل البريطانيين سميث (1727-1770) وريكاردو (1972-1823) وميل (1806-1873) وأتباع المدرسة الفرنسية مثل المفكر جون باتيستساي (1767-1832) وكذلك مساهمات المفكرين النمساويين وعلى رأسهم ويليام ستانلي جيقونز.

تعتبر القيمة العنصر الأساسي الذي يعتمد عليها القياس في تفسير الأشياء والظواهر الاقتصادية وتحديد خصائصها. ولمعرفة ما المقصود بالقيمة من منظور اقتصادي ومحاسبي، يستحسن تقديم أهم التعاريف في هذا الشأن بغرض استقراء أهميته واستخداماته و تأثيراته على مختلف الأنشطة الاقتصادية.

1.1.1. تعريف القياس في الفكر الاقتصادي

تعريف 1: تعرف القيمة على أنها: "تلك الأهمية الاقتصادية التي يلقيها الفرد أو المجتمع على مال معين، بحيث يطلق القيمة الاستعمالية على الأهمية التي يقدمها الفرد، والقيمة التبادلية على تلك الأهمية التي يقدمها المجتمع"[4]. ونجد آدم سميث استخدم كلمة القيمة في هذا الاتجاه، إذ استخدمها للدلالة على منفعة شيء ما "قيمة الاستعمال"، كما استخدمها كذلك للدلالة على القدرة التي يقدمها هذا الشيء لمن يملكه على الحصول على السلع الأخرى "قيمة تبادلية" عكس ريكاردو الذي استخدم كلمة القيمة على قيمة المبادلة فقط. غير أن المدرسة النمساوية بعد ذلك ومن خلال جيقونز أعادت القيمة الاستعمالية من جديد بل وأعطت لها أهمية كبيرة في كل مراحل التحليل الاقتصادي.

تعريف 2: تعرف بأنها احتواء السلع على جوهر اجتماعي يتمثل في قوة عمل إنسان متجانس ومنتشر فيها[5]. ومن خلال هذا التعريف نجد الأهمية التي تحظى بها القيمة في الاقتصاد الاشتراكي خاصة لدى ماركس الذي ركز في هذا التعريف على مكانة العمل الإنسان يفي تحديد القيمة، وهذا

لأنه كان كثير التأثر بالمدرسة الكلاسيكية خاصة ريكاردو. وعلى هذا الأساس قام بتقسيم القيمة إلى قيمة استعماليه وأخرى تبادلية، كما توصل إلى مفهوم آخر للقيمة وهو فائض القيمة.

وفي هذا الإطار جاءت تعاريف أخرى منها خاصة المفهوم الذي يربط القيمة بالاستعمال والتبادل، بحيث ينظر إليها باعتبارها تعبر عن نوعية الشيء التي تعكس الحاجة لاستعماله (القيمة الاستعمالية)، كما تعكس العلاقة بين العرض والطلب (القيمة التبادلية)، والتكاليف الضرورية للحصول عليه (القيمة المضافة)[6]. من خلال هذا المفهوم نستنتج وجود ثلاثة جوانب أساسية للقيمة لم تخرج عن ما جاء في المفاهيم المقدمة من قبل رواد المدرسة الكلاسيكية وهي:

- القيمة من وجهة نظر المستهلك والتي ترتكز على القيمة الاستعمالية وتتلخص في درجة الإشباع والمنفعة المحققة نتيجة استخدام سلعة أو خدمة معينة، وهي قيمة ذاتية على العموم، نظرا لاختلاف درجة الإشباع من فرد لآخر؛

- القيمة من وجهة نظر البائع والتي ترتكز على التكاليف الضرورية للحصول على السلعة وهو ما يعكس الجهد المبذول؛

- القيمة من وجهة نظر التبادل والتي تعكس التفاعل بين جوانب العرض والطلب في السوق وهي تعكس الجانب الموضوعي للقيمة.

إن قيمة أي أصل وفقا للنظرية الاقتصادية تتحد بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي تنتج عن هذا الأصل[7]. أي هي على العموم قيمة ذاتية وغير موضوعية لأنها تتعلق بتفضيل الأشخاص لبند ما عن البنود الأخرى[8].

2.1.1. مزايا القيمة الاقتصادية: يستخلص من الدراسات الاقتصادية التي اهتمت بالقيمة بأن لهذه الأخيرة الخصائص التالية:

- ✓ يتفق مفهوم القيمة في الاقتصاد مع المفهوم الاقتصادي للأصل؛
- ✓ يعتمد نموذج القيمة الاقتصادية على التنبؤات المستقبلية؛
- ✓ تأخذ القيمة الاقتصادية في الاعتبار التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل؛
- ✓ يعمل نموذج القيمة الاقتصادية على تقييم الأصول التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل[9].

3.1.1. حدود القيمة الاقتصادية: رغم المميزات العديدة لهذه القيمة إلا أنها لا تخلو من عيوب كثيرة منها على الخصوص ما يلي:

- ✓ يشوب هذه التنبؤات حالة منعدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية

والخارجية خصوصا إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة؛

✓ صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل؛

✓ صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية التي يدرها كل أصل على حدة لأنه في كثير من الأحيان تستخدم الأصول المختلفة كوحدة واحدة في توليد التدفقات النقدية؛

✓ ليس من السهل تحديد فترات التدفقات النقدية بدقة.

2.1. تقديم القياس المحاسبي:

من خلال المفاهيم المقدمة للقياس في الاقتصاد نستنتج المساهمة الفعالة لهذا الأخير في إثراء وتطوير القياس في المحاسبة خاصة من خلال إشارته لمختلف أنواع القيم (الاستعمالية، التبادلية، الذاتية و الموضوعية)، بالإضافة إلى إشارته إلى ربط قيمة الأصول بمدى مساهمتها في التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة المحاسبية. وعلى هذا المنوال جاءت معظم التعاريف المقدمة للقياس والتقييم في المحاسبة، هذه الأخيرة ورغم تعددها إلا أنها لم تختلف كثيرا عن بعضها البعض بل نجدها تشترك في نقاط جوهرية عديدة رغم المراحل الزمنية المختلفة التي قدمت فيها.إلا أن المفهوم المرجعي حسب أغلبية الدراسات هو ذلك الذي يعود للجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) والذي ركز على أن القياس المحاسبي هو قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والحاضرة والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد المحددة[10].

أما باقي التعاريف فيمكن سردها وفقا للتسلسل التاريخي كما يلي:

تعريف 1: عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي مقابلة يتم من خلالها مقارنة خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، بشيء معين هو حدث اقتصادي[11].

تعريف 2: أضاف Kohler Hans إلى مفهوم القياس بعدا رياضيا من خلال إشارته إلى أنه "تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية الرياضية[12].

تعريف 3: أما Kaplan / Soccuzzo فركز على المقيم والخصائص التي يجب أن تتوفر فيه للقيام بهذه المهمة إذ "يمثل القياس مجموعة إجراءات تتبع لقياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد، والحكم على إمكانية قيام الفرد بمهام وأنشطة ووظيفية معينة".[13]

تعريف 4: عرفت لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC)، عند عرضها للإطار لمفاهيمي لإعداد القوائم المالية القياس بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس

مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق، القيم الحالية". ما يلاحظ في هذا التعريف هو إشارته إلى ضرورة استعمال القيم النقدية، وبضرورة توفر أسس للقياس، كما أشار إلى النماذج المستعملة في عملية القياس.

وعلى هذا المنوال جاءت أغلبية التعاريف الأخرى، خاصة تعريف Campell من خلال إشارته إلى ضرورة تحديد الخصائص الواجب قياسها، من أجل ربطها بالأعداد، وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وهو ما ذهب إليه كذلك Steven من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخصائص والأعداد بموجب نموذج رياضي معين.

ومن خلال كل هذه التعاريف المتماثلة في المضمون في أغلب الحالات يمكن أن نستخلص ما يلي:

- القياس هو تحديد قيم الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة؛
- إعطاء القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها القوائم المالية؛
- تحديد وإعطاء قيم عددية لأحداث أو لعمليات المنشأة حتى تكون قابلة للتجميع؛
- تحديد الحدث الاقتصادي؛
- تحديد الخاصية موضوع القياس؛
- تحديد مقياس مناسب للقياس؛
- تحديد طبيعة القائم بالقياس ؛
- الإشارة إلى الطرق المختلفة للقياس؛
- غياب القياس الكيفي في شكل ملاحظات رغم أهميته.

2. دراسة تحليلية للتكلفة التاريخية وآفاق استمرارها.

1.2 تقديم التكلفة التاريخية:

أجمعت الدراسات على أن المقصود بالتكلفة التاريخية هو أن تقاس كل الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي، أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام.

وعلى منوال هذا المفهوم جاءت كل التعاريف المقدمة لأساس التكلفة التاريخية منها على الخصوص:

التعريف1: يقصد بالتكلفة التاريخية أن يتم إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشاة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشاة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي[14].

التعريف2: التكلفة التاريخية، هي طريقة مرتبطة بالتصنيف النقدي (classification monétaire)، وتعرف بأنها المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين أو أداء التزام

معين، ومن أهم مميزاتها: الموثوقية والموضوعية ، وثبات قيمها على الأقل في المدى القصير[15].

بالإضافة إلى تعريف (kieso and al. 2005) وتعريفات أخرى التي تركز جميعها على أن تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته، هي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات، لأن ذلك يمثل التكلفة الفعلية والحقيقية "العادلة" والمتفق عليها بين كل الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، بالإضافة إلى المستندات الثبوتية التي تسمح بالتأكد من بياناتها.

إن المتمعن في معظم التعاريف المقدمة لطريقة التكلفة التاريخية نجدها تركز على العناصر التالية:

- الإجماع على موضوعيتها و دقتها؛
- تتجاهل كل ما يحدث بعد التسجيل الأولي، ولا تعترف بالقيمة الناتجة عم ذلك إلا بعد تحققها؛
- الدخل حسب هذا الأساس يتجدد بالفرق بين القيمة والتكلفة، والأحداث اللاحقة القصيرة جدا؛
- تتهم على أنها بعيدة عن الواقع كلما كانت الفترة أطول بين التسجيل الأولي والأحداث اللاحقة؛
- تأثير عامل التضخم، والتغير المستمر في المستوى العام للأسعار على ملاءمتها ودقتها؛

ومما سبق فإن الجدول التالي يبين بوضوح أكثر أهم العناصر التي ركزت عليها أغلبية المفاهيم المقدمة للتكلفة التاريخية.

خصائص التقييم عند التبادل	خصائص التقييم بعد التبادل (مدى قصير)	خصائص التقييم بعد التبادل (مدى بعيد)
- الموثوقية	- الموثوقية	- الموثوقية
- الموضوعية	- الموضوعية	- الموضوعية
- الملاءمة	- الملاءمة	- عدم الملاءمة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العيب الأساسي لهذه الطريقة هو عدم ملاءمتها وابتعادها عن الواقع بعد عملية التسجيل الأولي للأحداث الاقتصادية، خاصة في ظل عدم استقرار الاقتصاد والتغير المستمر في الأسعار وعامل التضخم .

2.2. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية:

إن المتتبع للبحوث التي تناولت التقييم في المجال المحاسبي يمكنه استخلاص عيوب ومزايا هذه الطريقة من خلال مكونات الجدول التالي:

المزايا	العيوب
- إظهار القوائم المالية المعدلة لأثر التضخم على المشروعات . - السهولة في إجراء المقارنات بين القوائم المالية العائدة لفترات مختلفة بعد تعديلها باستخدام الأرقام	- لا تحقق انسجاما مع الموضوعية، وهذا راجع لكون أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه وفي لحظة معينة من الزمن . - القيمة التاريخية المنسوبة إلى زمن وقوعها قد تكون أكثر ملائمة من التكلفة المعدلة، التي لا تمثل قيمة سوقية ولا تاريخية . - تطبيق هذه الطريقة قد يؤدي إلى زيادة الأرباح الدورية في بعض

القياسية العامة . - تساعد على حل مشكلة الاستبدال، لأن الاستهلاكات المحسوبة بناء على هذه الطريقة أكبر من تلك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية . - تميل إلى تخفيض الأرباح .	الحالات ، كما أنها تصطدم مع أساس الاستحقاق المتعلق بالأرباح الناتجة عن التعديلات التي يقتضيها الرقم القياسي العام . - إمكانية منع الإدارة من اتخاذ القرارات . - الخلط بين الأرباح والخسائر الظاهرية أو الوهمية الناجمة عن حيازة الأصول والالتزامات النقدية و الأرباح أو الخسائر الحقيقية الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية. - قد تؤدي إلى نتائج مضللة، لان تأثر مشروع معين بالتضخم الاقتصادي خاضع لظروف معينة لا تتطابق بالضرورة مع الاقتصاد الكلي.

3. الطرق المعدلة للتكلفة التاريخية:

إن فشل المحاولات المستمرة التي قام بها مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي في إيجاد بديل للتكلفة التاريخية خاصة بعد الانتقادات الحادة لطريقة القيمة العادلة واتهامها على أنها عامل أساسي في الأزمات المالية العديدة التي شهدها الاقتصاد العالمي بالإضافة إلى إجماع المهتمين بالميدان المحاسبي على صعوبة تطبيقها في الواقع، بات من الضروري الاستمرار في البحث عن أنسب الطرق التي تعمل من أجل تضييق رقعة الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة البارزة في القياس والتقييم وكذلك تضييق مسافة الاختلاف بين مختلف المستعملين خاصة بين الإدارة والمدققين من جهة والمستثمرين من جهة أخرى. ومن بين هذه الطرق التي تهدف إلى تحسين التكلفة التاريخية نجد:

1.3. طريقة تشكيل احتياطات لارتفاع أسعار الأصول:

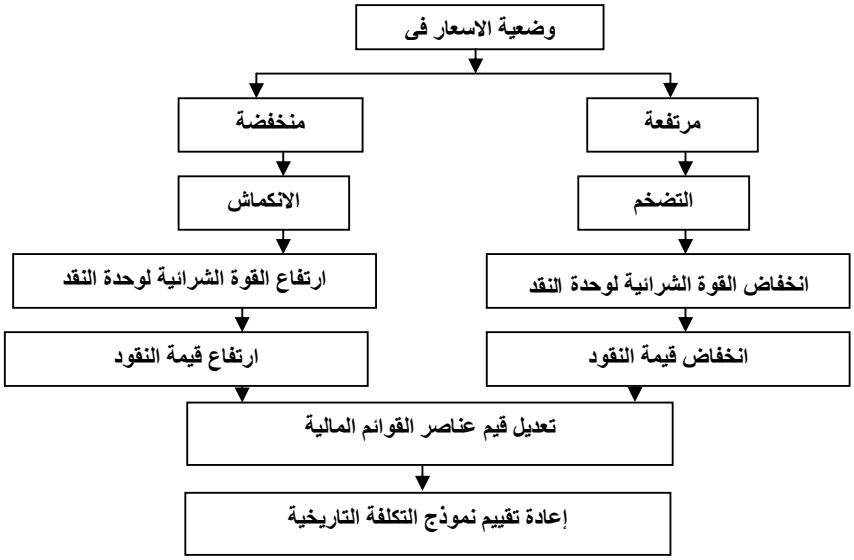
تهدف هذه الطريقة إلى عدم توزيع الأرباح المحققة وتوجيهها نحو تشكيل الاحتياطات من اجل تعزيز المركز المالي الذي يسمح باستبدال أصول الوحدة المحاسبية في الوقت المناسب، ورغم أهمية هذا الاقتراح في ا لانتقال من التكلفة التاريخية إلى مستويات اقرب من الوقائع، إلا أن أوجه القصور فيها كثير ومتعدد بفقدها تطبيقها في الواقع العملي خاصة فيما يتعلق بـ:

- اعتمادها على التقديرات الشخصية؛
- تأثر نسبة الاحتياطات بمستوى الأرباح؛
- تقابل مصاريف تاريخية بقوة شرائية أعلى في فترات التضخم يؤدي إلى عدم موضوعية قياس الربح؛
- إمكانية تدخل هيئات المشروع "الجمعية العامة" ومطالبتها بتوزيع الأرباح؛
- الإبقاء على التكلفة التاريخية في حساب الاستهلاكات وعرض الأصول الثابتة؛
- عدم إمكانية اقتطاع الاحتياطي في حالات الخسارة.

2.3. طريقة محاسبة المستوى العام للأسعار: بعد التأكد منعدم جدوى تشكيل احتياطات

لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول من أجل تمكين الوحدات المحاسبية من تجديد ممتلكاتها، بسبب عيوبها المتعددة تم اللجوء إلى طريقة جديدة آنذاك وهي طريقة المستوى العام للأسعار والتي يقصد بها "الزيادة أو النقص في أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات التي يتم تبادلها في المجتمع ككل "[16]. حيث أن تغير المستوى العام للأسعار يمثل مقياسا للتضخم وبالتالي يمكن اعتماد هذا المقياس لإزالة أثر التضخم. والشكل التالي يبين أثر التغير في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية المقيمة على أساس التكلفة التاريخية.

الشكل (1) : القوائم المالية المقيمة على أساس التكلفة التاريخية



من خلال الشكل يلاحظ انه في حالة ارتفاع أو انخفاض المستوى العام للأسعار يستدعي ضرورة تعديل قيم عناصر القوائم المالية، وبالتالي ضرورة أعادة تقييم نموذج التكلفة التاريخية . وهناك عدة دراسات أخرى تفسر اثر المستوى العام على القائم المالية وكيفية معالجتها منها على الخصوص ما يلي:

- دراسة مجمع المحاسبين الأمريكيين،
- البيان رقم (03) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB)،
- نموذج الأستاذ تشامبرز (Chambers):
- دراسة Henry.Sweeney 1927 بالولايات المتحدة الأمريكية:

خلاصة هذه الدراسات ترتكز على مجموعة من المقومات منها على الخصوص:

– تعديل عناصر القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة ؛

– الاعتماد على القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية ثم تعديلها ؛

– استعمال الأرقام القياسية في تعديل القوائم المالية، لأنها تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي؛

– العمل من أجل التمييز بين البنود النقدية و البنود غير النقدية في القوائم المالية

ورغم المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة ، خاصة في إظهار أثر التضخم وكذلك إمكانية إجراء المقارنات، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة، إلا أنها واجهت عدة انتقادات قللت من إمكانية تطبيقها بصورة أعم واشمل خاصة في عدم تحقيقها الانسجام مع الموضوعية وقد تؤدي إلى خلط في البيانات لأنه هناك حالات خاصة قد ترتفع أسعار بعض السلع أو تنخفض وفي أي لحظة من الزمن.

3.3. **طريقة محاسبة القيمة الجارية**:

وهي طريقة كذلك تهدف إلى معالجة القصور في أساس التكلفة ، وكان آدم سميث الأول من الاقتصاديين الذي عرف الدخل على أنه المقدار الذي يمكن استهلاكه دون التعدي على رأس المال[17]. وبالتالي كيفية المحافظة على رأس المال، أما هذه الطريقة فتقوم على تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية وليس من الناحية التقنية فقط[18]. كما يطلق على هذه الطريقة كذلك بالتغير في الأسعار الخاصة[19]. كما يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي ضرورة التعبير عن كل الأصول والالتزامات بقيمتها الجارية[20].

لذلك تعتبر هذه الطريقة الأكثر حضورا لمعالجة أساس التكلفة التاريخية التقليدي، خاصة خلال الخروج على أهم مبادئ هذه الطريقة الكلاسيكية وهو عدم الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة إلا عندما تكون في إطار مبدأ التحقق أي التبادل مع طرف خارجي. ومن أجل التعبير عن تلك القيمة الجارية ظهرت في الدراسات المحاسبية المختلفة (03) طرق وهي:

1.3.3. **تكلفة الاستبدال**: وتسمى كذلك بسعر دخول الأصل أو تكلفة الإحلال، ويقصد بها أن يتم التعبير عن الأصول بتكلفة استبدالها بأصول مشابهة وفي حالة مشابهة[21]. كما يفهم منها على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري[22]. ورغم أهمية هذه الطريقة (تكلفة الاستبدال) إلا أن أغلب

الدراسات أشارت إلى الغموض الذي يدور حول مفهوم الأصل المماثل، وهل يقصد به[23] :

- تكلفة استبدال الأصول المستخدمة، والتي يقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من السوق المستعملة والتي لها الحياة الإنتاجية نفسها؛

- تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود؛

- تكلفة الأصول الجديدة، وهي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغيير التكنولوجي.

أما أهم الاقتراحات والدراسات الداعمة لتكلفة الاستبدال نجد[24]:

- اقتراح جون بارو منذ عام 1919 من اجل استخدام التكلفة الاستبدالية؛

- إصدار لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية للنشرة رقم 190 المؤرخة في سنة 1975؛

- إصدار هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) بيانها رقم 33 في سنة 1979.

2.3.3. طريقة القيمة الحالية:

تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل ، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية ، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من اجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل .

ويشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي[25] :

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تحقق من خلال استخدام الأصل؛

- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛

- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام؛

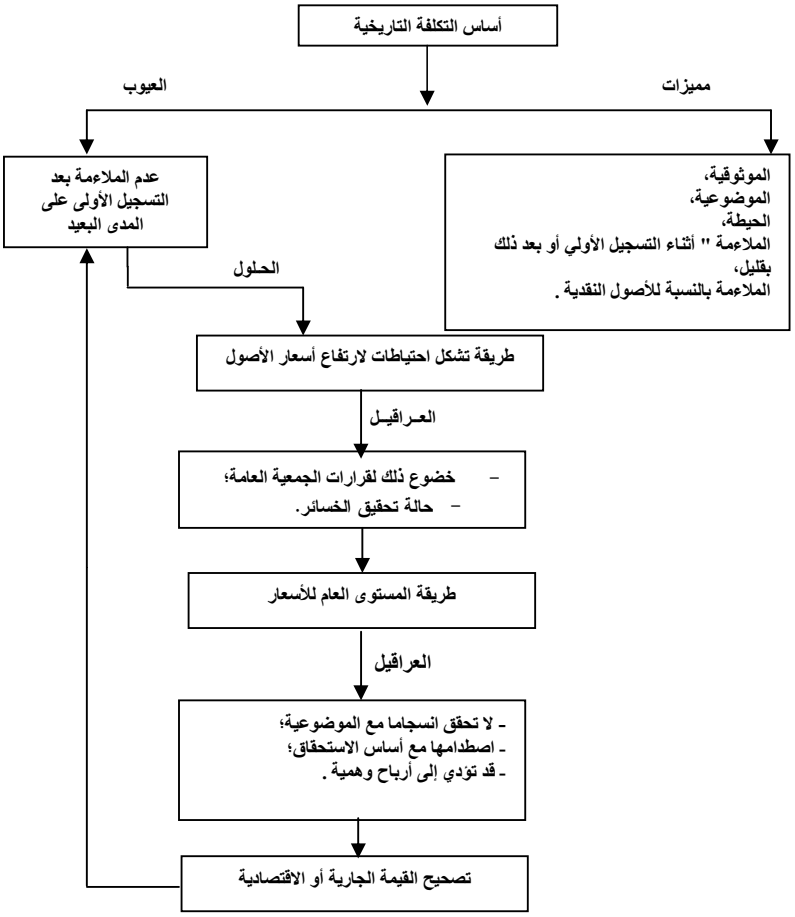
- اختيار معدل فائدة مناسب .

3.3.3. طريقة صافي القيمة البيعية:

صافي القيمة أو سعر الخروج الجاري لأصل ما، هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا، إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع[26].

من خلال التطرق إلى الطرق الثلاثة السابقة الهادفة إلى تعديل التكلفة التاريخية وجعلها أكثر ملاءمة، يمكن أن نستخلص المميزات الموضحة في الشكل الذي يظهر في الصفحة الموالية:

الشكل رقم (2): أهم المحاولات لتعديل التكلفة التاريخية.



4. **أهم الدراسات الداعمة لأساس التكلفة التاريخية واستمراريتها.**

أجمعت غالبية الدراسات التي تناولت التقييم على صعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة وأرجعت ذلك إلى الأسباب الأساسية التالية:

- عدم توفر المتطلبات السوقية التي تسمح بإيجاد قيم مماثلة للعديد من الأصول خصوصا المتخصصة، والمستخدمة (غير الجديدة)،
- عدم كفاءة الأسواق المالية إن وجدت،

- ضعف في مستوى التأهيل القانوني و التقني المرتبط بالتقييم،
- صعوبة تطبيق الطريقة في حد ذاتها نظرا لتعقيداتها المختلفة،
- ارتفاع تكلفة المعلومات المحاسبية والمالية المرتبطة بتطبيقها،
- ضعف في درجة موثوقيتها.

ومن بين هذه الدراسات نجد:

1. دراسة Jean. F. Costa التي تناول من خلالها موضوع القيمة العادلة ومدى قدرتها على تقييم المؤسسة مسترشدا بالمساهمات التي يقوم بها كل من مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير التقارير المالية الدولية (IASB) في عملية المواءمة بين النماذج المحاسبية التقليدية في قياس وتقييم عناصر أصول وخصوم المؤسسات ونموذج القيمة العادلة، حيث أشار هذا الكاتب إلى مجموعة من المحددات التي تعرقل التطبيق السليم للقيمة العادلة منها على الخصوص:
   - تقييم الأصول غير الموجهة للبيع – تقييم داخلي؛
   - عملية التقييم تتسم بالذاتية وعدم الحياد، وعدم القابلية للمقارنة؛
   - لا يبرز هذا النمط من التقييم الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة؛
2. دراسة Stéphane Lefranq. 2009 التي خصصها لمناقشة هل القيمة العادلة عادلة أو غير عادلة و توصل على إثر تلك المقارنة إلى:
   - أن غالبية الأدوات المالية لا تسعر بكفاءة في حالة عدم وجود السواق المالية،
   - لا تجد القيمة العادلة تطبيقاتها في الحالة التي تكون فيها المؤسسة مجبرة على إتمام عمليات البيع كحاجتها للسيولة مثلا.
3. دراسة Philippe Danjou: هي في شكل إجابات لعشرة (10) انتقادات رئيسية لمعايير IFRSخاصة تلك المتعلقة بالقيمة العادلة والتي لخصها فيما يلي:

▪ تطبق القيمة العادلة المعممة أي أن كل الأصول والخصوم يجب أن تقيم بالقيمة العادلة، وهو ما نفاه الكاتب من خلال إشارته إلى أن IASB تنصح بتطبيق النموذجين الأساسين للتقييم وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ويتجسد ذلك حتى في الأدوات المالية والدليل على ذلك ما تناوله المعيارIAS 39 منذ 1989، والاستمرار فيه حتى بعد تطبيق IFRS9 ؛

▪ القيمة العادلة تهدف إلى إبراز القيمة المالية العامة للمؤسسة، وحسب الكاتب دائما فإن البعض يعتقد بأن IASB يريد من المؤسسة أن تطبق مبدأ التحقق. أي إبراز القيمة النقدية للمؤسسة، حتى وان المؤسسة لا تريد التنازل على أصولها وخصومها؛

- معايير IFRS تتجاهل مبدأ الحيطة والحذر عند التقييم؛
- معايير IFRS تتعسف في تطبيق مبدأ اسبقيه الواقع الاقتصادي على القانوني ؛
- العراقيل الكبيرة التي تواجه المسيرين في إثبات العمليات عند تطبيق نموذج القيمة العادلة؛

4. تطبيق القيمة العادلة لا يعكس الواقع العملياتي للمؤسسة:

ومن خلال هذه الدراسات نستنتج ما يلي:

1. العمل من أجل إيجاد طرق تقييم تجمع بين الموثوقية والملاءمة؛
2. القيمة العادلة بمثابة عامل ميكانيكي لتسريع الأزمة؛
3. إن القيمة العادلة هي السبب في الأزمة المالية لسنة (2008) وما حالة بنك فرنسا 2009 إلا دليل على ذلك؛
4. إن المهنيين المحاسبين في الدول الأوروبية يميلون إلى استمرار التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي؛
5. استمرار التكلفة التاريخية في فرض وجودها رغم بدائل القياس الكثيرة؛

الخاتمة

من خلال هذه الورقة البحثية التي تضمنت دراسة تحليلية لأسلوب التكلفة التاريخية كأساس مرجعي في القياس المحاسبي، وجهت لها عدة انتقادات تتمثل على الخصوص في عدم ملاءمتها بعد التسجيل الأولى وعلى المدى البعيد، نظرا لعدم الاستقرار الاقتصادي وميوله إلى التضخم باستمرار. بالإضافة إلى انتقادات أخرى فرعية مثل عدم القابلية للمقارنة مثلا بين نفقات مقاسه على أساس تاريخي وإيرادات حالية، وعدم اعترافها بتغير مستويات الأسعار، وعدم اعترافها بالأحداث والعمليات الاقتصادية إلا بعد حدوث عملية التبادل الحقيقي مع طرف خارجي. إلا أن هناك اتجاه عام لدى المستعملين على أنها الطريقة الوحيدة المقبولة عموما لدى مختلف المتدخلين، كما يجمع البعض على قابليتها للتحسن والتأقلم والاستمرار، خاصة في ظل الانتقادات الكثيرة الموجهة لأساس القيمة العادلة واتهامها على أنها المتسبب الأساسي في مختلف الأزمات الاقتصادية الأخيرة التي ضربت عالم الأعمال. ومن خلال المساهمات المختلفة سواء على المستوى الأوروبي "فرنسا خاصة" وعلى المستوى العربي كذلك "الأردن" يمكن أن نصل إلى النتائج التالية:

- التكلفة التاريخية تملك من المقومات ما يسمح لها بالاستمرار والتطور خاصة في ظل تراجع طريقة القيمة العادلة البديلة وإلصاق سبب الأزمة المالية العالمية بها؛
- التكلفة التاريخية تتوافق مع كل من الموضوعية والدقة والحيطة والموثوقية؛

▪ التكلفة التاريخية لديها القابلية في معالجة مشكلات أثر التضخم في عدم ملاءمتها؛

▪ التكلفة التاريخية لديها قبول عام لدى المجتمع الدولي خاصة تلك الدول المقننة للأنظمة المحاسبية؛

▪ الدول العربية على العموم، ومنها الجزائر لا تملك السوق الكفء الذي يمكن أن يقدم وفي إي وقت القيم العادلة المناسبة والصحيحة؛

▪ صعوبة إسقاط فلسفة القيمة العادلة النظرية على الميدان والتطبيقات العملية؛

▪ الطرق البديلة التي تنطلق من أساس التكلفة التاريخية قد تؤدي إلى تكلفة تاريخية معدلة أكثر ملاءمة وموثوقية.

والنتيجة النهائية هي أن أغلبية الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة التاريخية تعود إلى المستثمرين فقط وليس إلى باقي المستعملين، وحتى الاقتراح الداعي إلى إنتاج قوائم مالية حسب الطلب هو تكريس لعدم الحياد و الموضوعية. وعليه فان الاعتماد على التكلفة التاريخية في قياس العناصر غير النقدية والقيمة العادلة في قياس العناصر النقدية تسمح في الجمع بين الملاءمة الغائبة عن التكلفة التاريخية والموثوقية التي تفتقد لها القيمة العادلة.

- **الهوامش:**

[1] بالرقي تيجاني، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف. العدد. 2005.

[2] Alfred stettler ,RédaGharbi, L'expert-comptable suisse, Le cadre conceptuels comptable et les méthodes d'évaluation: 241.

[3] إلدون س. هندريكسن (1982): النظرية المحاسبيةص.130،410

[4] جوان روبنسون، ايتيل، تعريب: فاضل عباس، مقدمة في علم الاقتصاد الحديث، دار الطليعة للطباعة والنشر، بيروت، ص42.

[5] فداء العياشي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، مفهوم القيمة ونظريتها في الاقتصاد الإسلامي، السعودية، ص 100.

[6] محفوظ جبار، تقييم الشركات المرشحة للتخصيص والتقييد في البورصة، الطرق المستعملة وتطبيقاتها، مجلة المال والأعمال، الكويت،2005 ، ص 122 .

[7] ليلى محمد لطفي مرعي ، قيمة أصول المنشأة ، النظرية والتطبيق ، المجلة العلمية الاقتصاد ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1996 ، ص 549 .

[8] سامية تاودورس إبراهيم: دراسة تحليلية لمشكلات تقييم الأصول، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2001 ، ص 50.

[9] محمد نواف حمدان عابد: دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير محاسبة، سنة 2006 ، جامعة عين شمس، ص 55 .

[10] محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة 2 ، عمان 2008 ، ص 130.

[11] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2008 ، ص 131.

[12] علي رمضان محمد، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997، ص 310.

[13] القاضي وحمدان: نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 2008، ص 142.

[14] عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة ، مرجع سبق ذكره ، ص :311 .

[15] Alfred Stettler, Reda Gharbi, l'expert-comptable suisse, le cadre conceptuels comptable et les méthodes d'évaluation , p 241 .

[16] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، مرجع سبق ذكره ، ص :494 .

[17] إ. س. هندريكسن: ترجمة كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية 'الطبعة الرابعة ،2008، ص 257 .

[18] حسين القاضي، د/ مأمون حمدان: مرجع سابق ، ص 401 .

[19] عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 514.

[20] ريتشارد شوريدر و آخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيجي وآخرون: نظرية المحاسبة ،دار المريخ للنشر ، الرياض، 2006 ، ص 177 .

[21] ريتشارد شرويدر وآخرون ،مرجع سابق ص. 178.

[22] حسين القاضي، مرجع سابق ،ص 403.

[23] حسين القاضي، مرجع سابق ،ص 403.

[24] حسين القاضي، مرجع سابق ،ص 404-405.

[25] حسين القاضي، مرجع سابق ، ص402.

[26] حسين القاضي، مرجع سابق ،ص403 .

Historical cost between continuity and change

Si Mohamed Lakhdar*

Abstract

There is no doubt that the development of accounting in their historical context has been accompanied by widening accounting goals, because it is the general rule that is based on assessing the accounting alternatives That are related to the ways and methods of measurement, allowing the provision of accounting information to their beneficiaries to help them to rationalize their decisions. However, the diversity and the multiplicity of parties using accounting information raises many problems related to the possibility of meeting their needs for information in an equal manner.

This study aims to determine the justification behind the use of the continuity of the historical cost as a reference in the accounting measurement compared with alternative methods of measurement. It also aims to search for the shortcomings associated with the use of historical cost and other alternative methods in accordance with the views of experts and academics.

Keywords: Cost, Accounting, measurement, decision information.

* Maître-assistant A - Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion – Université de Batna 1