

أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية

— دراسة استقصائية لمهنيي المحاسبة في الجزائر —

The impact of the use of historical cost in measurement on the quality of accounting information -Survey of accounting professionals in Algeria-

قوادري عبلة*

دكتوراه في المالية و المحاسبة

جامعة فرحات عباس سطيف 1

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان وزع على عينة من مهنيي المحاسبة في الجزائر، حيث توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المقاسة استنادا لمبدأ التكلفة التاريخية تتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ وهذا لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث المعاملة، وبذلك لا تحتاج للجدل أو التقدير أو التغيير، كما أنها تعبر بصدق عن الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة استنادا إلى أدلة إثبات موضوعية؛ في حين أنها لا تتميز بالملاءمة ولا بالقابلية للمقارنة حسب وجهة نظر عينة البحث، فهي لا توفر المعلومات في الوقت المناسب، وبذلك لا تمكن متخذ القرار من التنبؤ، كما أنها لا تأخذ التغير في القدرة الشرائية في الحسبان.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، الموثوقية، القابلية للفهم، الملاءمة، القابلية للمقارنة.

Abstract:

The objective of this study is to determine the impact of historical cost on the quality of accounting information. To achieve this goal, a questionnaire was prepared and distributed to a sample of accounting professionals in Algeria. Where the study found that Measured information based on the historical cost principle is characterized by high reliability and comprehensibility, This is because prices are specific and fully known when the transaction occurs. And therefor Do not need controversies Or appreciation or change as it is Cros Honestly About Events and deals Which rise By the institution Based on objective evidence to prove. While they are neither suitable nor

* abla.kouadri@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2017/12/27

تاريخ الارسال: 2017/10/18

comparable According to the research point of view, They do not provide information in a timely manner and therefore do not enable the decision maker to predict and do not take into account the change in purchasing power.

Keywords: historical cost, Reliability, Comprehension, Relevance, comparability.

تمهيد: تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة، ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، حيث يتم الاعتماد عليها لإثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المنشأة والمتعاملين معها، ويعتبر هذا الإجراء صحيحا في فترات استقرار الأسعار؛ لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة الاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا الإجراء عرضة للانتقادات، لأنه سيؤدي إلى التضليل في الأرقام المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات. حيث يرى البعض مدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما اتجهت إليه المعايير المحاسبية الدولية التي اعتبرت أن القياس على أساس القيمة العادلة هو القاعدة، وأن القياس على أساس التكلفة التاريخية هو الاستثناء؛ في حين اتجه البعض الآخر إلى ضرورة التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

طرح مشكلة البحث: في ظل عدم ثبات القدرة الشرائية للنقود، والتمسك باستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، نطرح التساؤل الرئيس التالي:

ما أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

الأسئلة الفرعية: تندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على خاصية الملاءمة؟
- ما أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على خاصية الموثوقية؟
- ما أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على خاصية القابلية للمقارنة؟
- ما أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على قابلية الفهم؟

الفرضية المطروحة: لمعالجة الإشكالية الرئيسية، حددنا الفرضية التالية كنقطة انطلاق لهذه الدراسة:

- استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق جودة المعلومات المحاسبية

منهج البحث: اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، كما استعملنا، من بين الأدوات المتاحة، أداة الاستبيان، وقمنا بتوجيهها إلى عينة من مهنيي الحقل المحاسبي في الجزائر، بهدف معرفة أثر التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية.

أولاً: الإطار النظري

I. مفهوم التكلفة التاريخية وكيفية حسابها:

أصبح أساس التكلفة التاريخية أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد، سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، لذا سنتطرق لمفهوم التكلفة التاريخية كأساس للقياس وكمبدأ محاسبي، ثم نوضح كيفية حسابها لاحقاً للوقوف على أسباب انتقادهم لها، كما يلي:

1. مفهوم التكلفة التاريخية:

- وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافاً إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج.¹

- التكلفة التاريخية هي المبلغ الذي دفع أو ما يعادله للحصول على أصل أو موجود بتاريخ الحصول، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المتسلمة مقابل الدين، أو في بعض الأحيان مثل الضرائب على الدخل بمبلغ النقد، أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.²

- يركز مبدأ التكلفة التاريخية على تقييم الأملاك بقيمتها الأصلية (تكلفة شرائها أو إنتاجها)، وليس على أساس قيمتها الحالية أو قيمة استبدالها دون الأخذ بعين الاعتبار تغيرات القدرة الشرائية. وينص على أنه في تاريخ دخولها إلى تركة المؤسسة، فإن العناصر المملوكة من قبل المؤسسة مقابل قيمة معينة يتم تسجيلها بتكلفة شرائها، والعناصر المملوكة بصفة مجانية تسجل على أساس القيمة التي تباع بها؛ أما الأملاك المنتجة من قبل المؤسسة فتسجل على أساس قيمة إنتاجها.³

ومن خلال التعاريف السابقة يستخلص ما يلي:

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

2. احتساب التكلفة التاريخية: يدخل في احتساب تكلفة الأصل طويل الأجل كل ما ينفق نقدا أو عينا أو ما يعادلها في سبيل الحصول عليه، سواء كان ذلك بواسطة الشراء أو الانتاج الداخلي. ففي حالة الشراء تحتسب التكلفة عن طريق احتساب كافة مصاريف الشراء وما يترتب عنها من نفقات ضرورية ولازمة، حتى يصبح الأصل ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية؛ أما في حالة إنتاج الأصل داخل المشروع فهنا تشمل تكلفة الأصل جميع النفقات الضرورية لإنتاجه حتى يصبح جاهزا للاستخدام.⁴

يتم حساب التكلفة التاريخية للأصل كما يلي:

تكلفة شراء الأصل = سعر الأصل - الخصومات + مصاريف الشراء المرتبطة بالأصل لحين إعداده للاستخدام

تكلفة إنتاج الأصل = جميع النفقات الضرورية لإنتاجه حتى يصبح جاهز للاستخدام

- التكلفة التاريخية هي سعر الاستحواذ على أصل ما ناقص الخصومات وزائد جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام؛ ولذلك يلاحظ أن سعر التسجيل في الدفاتر غالبا ما يكون أعلى من سعر شراء الأصل، ومن أمثلة التكاليف الثانوية اللازمة لوضع الأصل في حالة الاستخدام: الضرائب، مصاريف النقل، مصاريف التركيب، والتأمين.⁵

ما يلاحظ على طريقة احتساب التكلفة التاريخية البساطة والوضوح، فهي خالية من التعقيد ولا تحتاج لتقدير شخصي، كما أنها تستند إلى وثائق وأدلة ملموسة، فالتكلفة التاريخية للأصل تشمل كل المصاريف التي تعبر عن أحداث اقتصادية لجعل الأصل جاهزا للاستخدام، سواء تحصلت عليه المؤسسة عن طريق الشراء أم الإنتاج.

II. مبررات الاستمرار في استخدام أساس التكلفة التاريخية:

يستند أساس التكلفة التاريخية إلى مبررات عديدة منها:

1. الموضوعية في القياس:

- التكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق، وخالية من التحيز والاستناد إلى الآراء الشخصية، لأنها تبنى على أحداث فعلية وليست افتراضية أو متوقعة، كما أن تغيرات

الأسعار لا تمثل وفق مبدأ التحقق أساسا موضوعيا للإثبات المحاسبي، وتترك مجالا واسعا للتقدير الشخصي، لأن المؤسسة ليست طرفا في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها.⁶

- التكلفة التاريخية تقلل إلى الحد الأدنى تأثير الحسابات بالآراء الشخصية للأشخاص الذين يعدونها.⁷ وهذا ما تتميز به التكلفة التاريخية، وهي الموضوعية في القياس بحكم أنها تقوم على وقائع حدثت فعلا وليست افتراضية مقاسة في تلك اللحظة، أي وقت حدوثها، ومثبتة بالمستندات، وبذلك لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير عند تدخل الحكم الشخصي.

2. **فرض الاستمرارية:** الذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار في أعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة، والتي يجب أن لا تزيد عن 12 شهرا من تاريخ التوقيع على الميزانية، وبذلك لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية.
3. **مبدأ التحقق:** التكلفة محددة ويمكن التحقق منها، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة. فحتى يمكن الاعتماد على المعلومات المقدمة يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستندة إلى حقائق. وعن طريق استخدام التكلفة كأساس لإمسك الدفاتر يمكن للمحاسبين توفير بيانات موضوعية وقابلة للتحقق منها في تقاريرهم.⁸
4. **القابلية للمقارنة والقياس:** يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي.
5. **التكلفة التاريخية سهلة الفهم غير معقدة:** لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير، 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.

III. مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية:

تجدر الإشارة إلى أن التكلفة التاريخية لا يشك في صحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، فبحكم تغير القوة الشرائية للنقود بتغير الظروف الاقتصادية من كساد وتضخم وغيرها، أصبحت التكلفة التاريخية بعيدة عن القيمة الحالية بمرور الزمن؛ لهذا وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية، رغم مزاياه السابقة الذكر، العديد من الانتقادات والاعتراضات على استخدامه، ولاسيما في الفترات

التي تتغير فيها الأسعار بصورة واضحة، مما ينجر عنه تقادم التكلفة في فترة ارتفاع أو انخفاض الأسعار، وعليه تصبح التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع أرقام التكلفة الجارية. ويمكن إجمال هذه الانتقادات حسب التوضيح الآتي:

1. في حين يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة كما سبق ذكره؛ نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتسق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي، لاسيما في ظل الاتجاهات التضخمية، وما ينتج منها من التغير في القوة الشرائية للنقود.⁹

2. ينتج من تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعان من الأخطاء المحاسبية، وهما:

- أخطاء في القياس: تنتج من فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقود.¹⁰

- أخطاء في التوقيت: تنتج من تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي، مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.¹¹

3. 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 كثيرا من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة 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.¹²

4. يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة، وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبذلك فإن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.¹³

5. إن استخدامها يؤدي بمرور الوقت إلى أن قائمة المركز المالي تصبح عبارة عن توليفة من وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، لأن وحدة القياس المستخدمة تتغير قوتها الشرائية من فترة لأخرى، مما يترتب عنها أنها لا تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي.

6. إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، وفي حالة الاستقرار الاقتصادي فقط.

7. 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 قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية، بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة، كالعائد على الاستثمار، وتسعير الإنتاج، والتمويل، وتحديد تكاليف الإنتاج؛
 - دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة؛
 - توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا؛
 - عجز الوحدة الاقتصادية على إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة، مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.
- 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، فلا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم المالية، لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالا.
 - ✓ أن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي لا تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.
 - ✓ عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على مراعاة تغيرات الأسعار جعل هذه التغيرات من أبرز المشاكل التي تواجهها الأدبيات المحاسبية، لانعكاساتها الواضحة على نتائج القياس والتقييم المحاسبي في الوحدات الاقتصادية.
 - ✓ اتخذت مهنة المحاسبة في كثير من الدول إجراءات معينة لمعالجة آثار التغير في القدرة الشرائية على الحسابات، إذ بذلت محاولات لوضع بعض القواعد والإجراءات التي تؤدي إلى أخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، وهذا يستدعي وجود نماذج محاسبية بديلة لنموذج التكلفة التاريخية.
- وبالنظر إلى الانتقادات المذكورة آنفاً فإن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي، لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ

القرارات، والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، ومن هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية.

IV. أثر التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

1. أثر التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية: المعلومات الناتجة عن تقييم بعض

الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار، فالقيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبذلك فالقوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات، ومن ثم يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية غير ملائم للمستخدمين لها.

2. أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية: تتسم المعلومات التاريخية عموما

بخلط غير متجانس من مكونات خاصة الموثوقة، فهي من ناحية قابلة التحقق قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مؤيدة بإثباتات ومستندات، وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية، ولكن من ناحية أخرى غالبا لا تحقق التكاليف التاريخية الخاصية الثانوية للموثوقية، وهي الصدق في التعبير، فاستنادا إلى الفواتير والمستندات تكون قابلة للتحقق، بمعنى خالية من التحيز الشخصي، في حين أنها تمثل أحداثا ووقائع مضت وانقضت بعيدة عن الواقع الحالي، أي أنها لا تمثل بصدق الظواهر المالية والاقتصادية الحالية.¹⁴

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. أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات: يتسق أساس التكلفة التاريخية مع مفهوم الثبات،

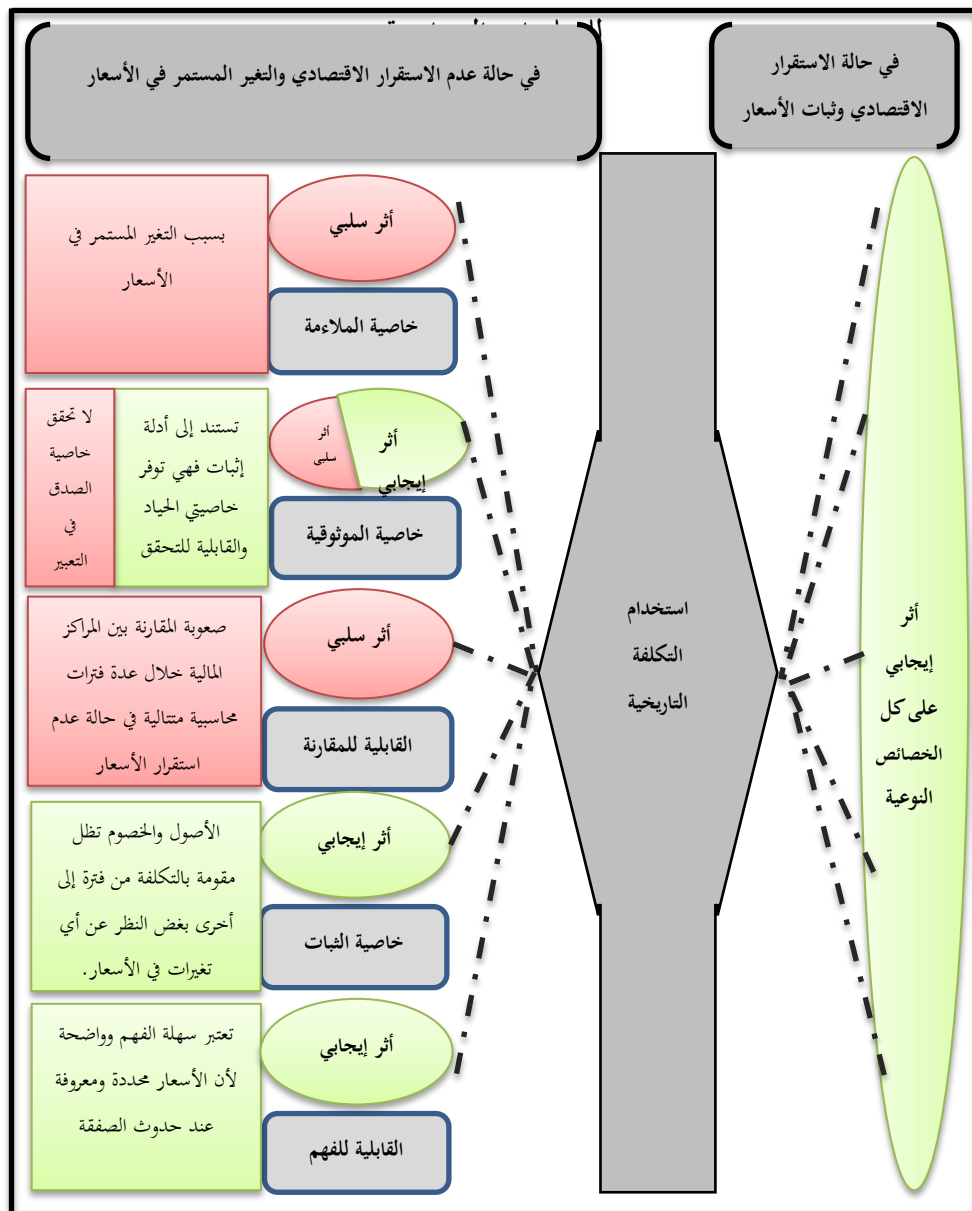
حيث يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى، بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

5. 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.

وكخلاصة لأثر التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية نوجزها في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: أثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما جاء في البحث.

يتضح من الشكل السابق أن التكلفة التاريخية في حالة الاستقرار الاقتصادي وعدم التغير في الأسعار تكون المقياس الأمثل، حيث تحقق كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ولكن بالنظر إلى الوضع الراهن للاقتصاد وظاهرة ارتفاع الأسعار، تصبح التكلفة التاريخية عاجزة عن مواكبة هذا الارتفاع واتخاذ الإجراءات المناسبة للحفاظ على المحتوى الإعلامي الجيد للمعلومة، فهي قد تحقق إلى درجة ما خاصية الموثوقية، أي الموضوعية، لكن لا توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، وهي الخاصة الأساسية للمعلومة، والتي اتفق عليها أغلب المفكرين المحاسبين في العالم، إلا أنها تبقى تتميز بالقابلية للفهم لبساطتها، وتوفر كذلك خاصية الثبات، غير أنها تنتج معلومات غير قابلة للمقارنة في حالة عدم استقرار الأسعار، لأن الأصول والخصوم تظل مقيمة بالتكلفة التاريخية رغم تغير الأسعار؛ وعليه فالمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الناتج عن استخدام التكلفة التاريخية في القياس يتميز بجودة عالية عند الاستقرار الاقتصادي، غير أنه يقل قيمة كلما كان التغير في الأسعار كبيرا.

V. تمسك النظام المحاسبي المالي بالتكلفة التاريخية كقاعدة عامة في القياس:

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية؛ في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم، وبالنسبة إلى بعض العناصر، إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:¹⁵

- القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)؛
 - قيمة التحقق أو الإنجاز؛
 - القيمة المخينة أو القيمة المنفعة.
- يتم التقييم الأولي للأصول حسب طريقة الحصول عليها بالتكلفة التاريخية كالتالي:
- تكلفة الاقتناء في حالة الشراء (السلع المتسلمة بمقابل مالي)؛
 - تكلفة الإنتاج (الأصول المنتجة من قبل المؤسسة)؛
 - القيمة العادلة في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة؛
 - القيمة المحاسبية إذا كانت الأصول المستبدلة متجانسة.

حيث تمثل:

تكلفة الاقتناء¹⁶ = سعر الشراء ناتج عن اتفاق طرفين بتاريخ العملية - التنزيلات والتخفيضات التجارية + حقوق الجمارك + ضرائب أخرى غير قابلة للاسترجاع من مصلحة الضرائب - مصاريف الرقابة على الأصل حتى يصبح قابلا للاستعمال (مصاريف التسليم والتثبيت الأولي، العمولات المهنية). ولا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء:

- المصاريف الإدارية؛

- المصاريف العامة؛

- مصاريف الانطلاق.

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد والخدمات المستخدمة لتحقيق الإنتاج + التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالسلعة أو الخدمة المنتجة أو المقدمة - التكاليف المرتبطة بالاستعمال غير الرشيد لطاقة الإنتاجية (تكلفة البطالة).

وعليه فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية القياس، حيث أشير إليها في القانون رقم 07-11 في الفصل الثاني منه، الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في المادة 06 منه، "أساس عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية"، وهذا ما أكدته المادة 16 "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة".

كما تطرق لها في نص الفقرة 112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية".

ثانيا: الدراسة الميدانية

I. الأداة المستخدمة: تم اللجوء إلى الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية، وقد قُسم

الاستبيان إلى قسمين رئيسيين: **القسم الأول** خصص لبعض المعلومات العامة عن

المستجيب (المؤهل العلمي، المهنة، سنوات الخبرة)، **والقسم الثاني:** أثر استخدام التكلفة

التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية، كما اعتمد على مقياس ليكارت الخماسي.

II. عينة الدراسة واختبار صدق الأداة المستخدمة:

1. مجتمع الدراسة وعينتها: يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والبالغ عددهم 2092 فرداً؛ أما عينة الدراسة فقد تم الإبقاء على 184 استبيان من أصل 325 الموزعة.
 2. 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 إن الاستبيان يمتاز بالصدق.
- ومنه نستنتج أن أداة الدراسة صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

III. تحليل وتفسير نتائج الدراسة

1. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

الجدول رقم 01: 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
02	المهنة	محافظ حسابات	137	74,5
		خبير محاسبي	47	25,5
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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

ويشير التحليل الإحصائي لوصف عينة الدراسة أن المبحوثين يمتلكون بوجه عام الخصائص التي ترجح أنهم مؤهلون، من حيث المؤهل العلمي والخبرة والشهادة، للإجابة عن أسئلة الاستبيان بأكثر دقة.

2. عرض وتحليل إجابات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة

المعلومات المحاسبية

تم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بال محور الثاني باستخدام اختبار T، ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية، وقيمة محتواها الإعلامي، وذلك كما يلي:

- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة

الجدول رقم 02: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة

الرمز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى المعنوية Sig	الوزن النسبي %	الاتجاه العام	الترتيب
CH 2	2,10	1,157	-0,897	-10,51	0,000	42	معارضون	11
CH 3	2,28	1,194	-0,723	-8,212	0,000	45,6	معارضون	7
CH 4	2,19	1,188	-0,810	-9,245	0,000	43,8	معارضون	9
CH 5	2,08	1,178	-0,918	-10,58	0,000	41,6	معارضون	12
CH 10	2,15	1,106	-0,848	-10,401	0,000	43	معارضون	10
CH 11	2,23	1,041	-0,772	-10,05	0,000	44,6	معارضون	8
درجة الأثر	2.17	0.843	درجة أثر استخدام التكلفة التاريخية على ملاءمة المعلومات المحاسبية سالبة					
الوزن النسبي للاتجاه العام		%43.44						
قيمة ت المجدولة : 2.614 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجات الحرية 183.								
درجة الحرية = ن - 1 = 184-1 المتوسط الفرضي=3								

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH₂: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الحادية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,100 والانحراف المعياري: 1,157، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي = 3

بفارق بلغ -0,897، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -10,510- وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضاً قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني العبارة رقم 2 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 2 حيث بلغ الوزن النسبي 42,00% أي المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات. ويرجع ذلك إلى أن التكلفة التاريخية توفر معلومات متقدمة عند اتخاذ القرار فلا تؤثر عليه كما لا تسمح بالتنبؤ، وبذلك لا تساهم في تقييم القرارات المتخذة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH3: نلاحظ أنها احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,280 والانحراف المعياري: 1,194، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي $= 3$ بفارق بلغ -0,723، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -8,212- وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني العبارة رقم 3 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 3 أي أن التكلفة التاريخية لا توفر معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث بلغ الوزن النسبي 45,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة عن العبارة CH2 وذلك لأن المعلومات تعتبر متقدمة عند اتخاذ القرار، وهذا لعدم أخذ التغير في الأسعار في الحسبان.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH4: نلاحظ أنها احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,190 والانحراف المعياري: 1,188، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي $= 3$ بفارق بلغ -0,81، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -9,245- وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني العبارة رقم 4 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 4 حيث بلغ الوزن النسبي 43,80% أي لا تمكن المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ. وهذا يدعم اتجاه الإجابة عن العبارتين CH2 و CH3 فعدم توفر المعلومات في الوقت المناسب لا يسمح بالتنبؤ.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH5: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,080 والانحراف المعياري:

1,178، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,918، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,580 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني العبارة رقم 5 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 5 أي لا تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة حيث بلغ الوزن النسبي 41,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة عن العبارات السابقة ch2 و ch3 و ch4 والتي تصب كلها في مغزى واحد، وهو أن عدم توفر المعلومات في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب لا يسمح بالتنبؤ، وبذلك لا يفيد في تقييم القرارات المتخذة سابقاً.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH10: نلاحظ أنها احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,150 والانحراف المعياري: 1,106، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد، وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,848، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,401 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 10 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 10 حيث بلغ الوزن النسبي 43,00% أي حسب وجهة نظرهم أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية لا يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة، وهذا راجع إلى أن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية تختلف بكثير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية في حالة التغير الكبير في الأسعار.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH11: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,230 والانحراف المعياري: 1,041، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,772، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,050 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 11 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن العبارة رقم 11 حيث بلغ الوزن النسبي 44,60% أي حسب وجهة نظرهم استخدام التكلفة التاريخية لا يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر. وهذا يدعم اتجاه الإجابة عن العبارة

CH10 حيث أنه في حالة ارتفاع الأسعار يصبح رقم الربح مضللاً، وهذا ما يؤدي إلى إمكانية توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة.

وبشكل عام فإنه يمكن القول إن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة عن خاصية الملاءمة بلغ 2.172 وبانحراف معياري 0.843 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم عن خاصية الملاءمة، أي حسب وجهة نظرهم، حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 43.44 %، مما يعني أن المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار.

- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية

الجدول رقم 03: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية

الرمز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى المعنوية Sig	الوزن النسبي %	الاتجاه العام	الترتيب
CH6	4,08	0,974	1,082	15,05	0,000	81,6	موافقون	3
CH7	4,09	0,922	1,092	16,07	0,000	81,8	موافقون	2
CH8	3,96	1,093	0,962	11,93	0,000	79,2	موافقون	4
CH12	3,58	1,270	0,576	6,155	0,000	71,6	موافقون	5
درجة الأثر	3.92 8	0,747	درجة أثر استخدام التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية إيجابية					
الوزن النسبي	%78.56							
قيمة ت الجدولة : 2.614 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجات الحرية 183 .								

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 23

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH6: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,080 والانحراف المعياري: 0,974، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,082، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 15,050 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً

قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 6 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون في إجاباتهم عن العبارة رقم 6 حيث بلغ الوزن النسبي 81,60%؛ وذلك راجع إلى أن التكلفة التاريخية واقعية وليست افتراضية مؤيدة بمستندات ووثائق.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH7: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,090 والانحراف المعياري: 0,922، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي $=3$ بفارق بلغ 1,092، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 16,070 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضا قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 7 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون في إجاباتهم عن العبارة رقم 7 حيث بلغ الوزن النسبي 81,80%. وهذا يدعم اتجاه إجابة المبحوثين عن العبارة السابقة CH6، وذلك لأن الأسعار محددة عند حدوث الصفقة ومثبتة في وثائق محاسبية.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH8: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,960 والانحراف المعياري: 1,093، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي $=3$ بفارق بلغ 0,962، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 11,930 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضا قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 8 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون في إجاباتهم عن العبارة رقم 8 حيث بلغ الوزن النسبي 79,20%. وذلك راجع إلى أنها مؤيدة بمستندات تكسبها درجة اعتمادية بعيدة عن الذاتية.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH12: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,580 والانحراف المعياري: 1,270، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي $=3$ بفارق بلغ 0,576، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 6,155 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضا قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 12 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون في إجاباتهم عن العبارة رقم

12 حيث بلغ الوزن النسبي 71,60%. وهذا يدعم اتجاه إجابة المبحوثين عن العبارات السابقة CH6, CH7, CH8 وذلك لأن التكلفة التاريخية تعبر عن أحداث واقعية مؤيدة بمستندات تجعلها بعيدة عن التحيز الشخصي.

وبشكل عام فإنه يمكن القول إن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة عن خاصية الموثوقية بالنسبة للتكلفة التاريخية بلغ 3.928 وبانحراف معياري 0.747 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون في إجاباتهم عن مدى توفر خاصية الموثوقية، حيث بلغ الوزن النسبي 78.56%، مما يعني أن أفراد العينة حسب وجهة نظرهم التكلفة التاريخية تمتاز بدرجة عالية من الموثوقية.

- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصيتي القابلية للفهم والمقارنة

الجدول رقم 04: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصيتي القابلية للفهم والمقارنة

الرمز	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى المعنوية Sig	الوزن النسبي %	الاتجاه العام	الترتيب
CH 1	4,35	0,810	1,353	22,66	0,000	87	موافقون بشدة	1
CH 9	2,43	1,079	-0,571	-7,174	0,000	48,6	غير موافقين	6
قيمة ت المجدولة : 2.614 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط الفرضي = 3								

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH1 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,350 والانحراف المعياري: 0,810، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي = 3 بفارق بلغ 1,353، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 22,660 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضا قيمة 0,000 $\text{sig} =$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 1 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون بشدة في إجاباتهم عن العبارة رقم 1 حيث بلغ الوزن النسبي 87,00%. فحسب وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر أن التكلفة التاريخية تتميز بسهولة تطبيقها وفهمها؛ وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث المعاملة، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم عن العبارة CH9: نلاحظ أنها احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,430 والانحراف المعياري: 1,079، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد، وينقص عن الوسط الفرضي $=3$ بفارق بلغ -0,571، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -7,174 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، وأيضا قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.01 مما يعني أن العبارة رقم 9 ذات دلالة إحصائية، أي إن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية وغير موافقين في إجاباتهم عن العبارة رقم 9، أي إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية حسب وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، حيث بلغ الوزن النسبي 48,60%؛ وهذا راجع إلى أنه فعلا في حالة عدم استقرار الأسعار يعاب على التكلفة التاريخية صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

IV. اختبار الفرضية: بعد تحليل إجابات أفراد العينة عن عبارات الاستبيان نستخدم:

- اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة، وهذا حول المتوسط الفرضي $=3$ والذي يمثل محايدا في مقياس ليكارت الخماسي لاختبار الفرضية التالية:

استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق جودة المعلومات المحاسبية

جدول رقم 05: يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى: استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق جودة المعلومات المحاسبية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت لعينة واحدة			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية Sig	
دلالة إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات الجزء الثاني من الاستبيان	2.96	0.418	-1.276	183	0.204	الفرضية غير محققة
قيمة T الجدولة : 2.614 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة الحرية 183 / درجة الحرية = $n-1 = 184-1 = 183$						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: القيمة T المحسوبة بلغت: -1.276 وهي أقل من القيمة T الجدولية 2.614، مما يعني إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية غير دالة إحصائياً، وأيضاً قيمة sig (0.204) أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.01 إذن الفرضية غير محققة، أي أن استخدام التكلفة التاريخية في القياس لا يحقق جودة المعلومات المحاسبية حسب آراء المستجوبين، غير أن المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي 3 المحايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الجزء الثالث يساوي 2.96 وهنا يجب علينا البحث عن البنود المحققة والبنود غير المحققة.

جدول رقم 06: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة

بالجزء الثاني من الاستبيان

البيان	معارض بشدة%	معارض%	محايد%	موافق%	موافق بشدة%
خاصية الملاءمة	31.25	44.57	2.72	18.66	2.81
	75.82			21.47	
خاصية الموثوقية	4.08	12.5	1.36	50.68	31.39
	16.58			82.07	
خاصية القابلية للفهم	2.17	2.72	-	47.83	47.28
	4.89			95.11	
خاصية القابلية للمقارنة	11.96	62.50	0.54	20.65	4.35
	74.46			25	
إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات الجزء الثاني من الاستبيان	18.16	31.88	1.86	31.93	16.17
	50.04			48.10	

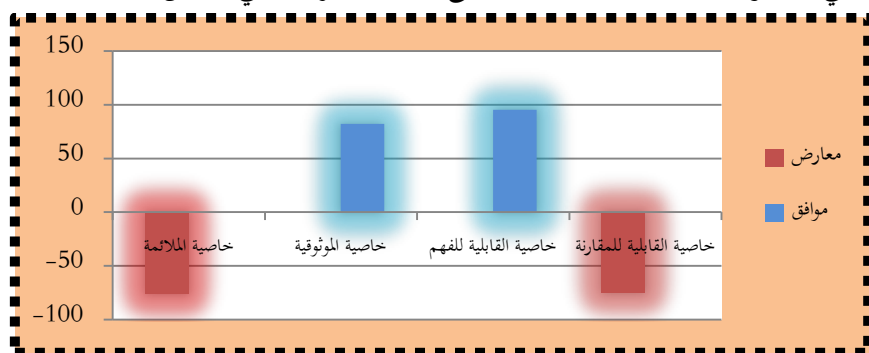
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من الجدول يتبين لنا أن التكلفة التاريخية تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية من خلال توافر كل من خاصية الموثوقية بنسبة 82.07% وخاصية القابلية للفهم بنسبة 95.11% حسب وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات الدالة على توافرها 3.92 و4.35 على التوالي، أما نسب عدم الموافقة على توافر خاصيتي الملاءمة والقابلية للمقارنة فكانت 75.82% و74.46% ومتوسط حسابي لكل منهما 2.17 و2.43 على التوالي.

ومن خلال الجدول السابق يتبين لنا أن نسبة 50.04% من المستجوبين يرون أن التكلفة التاريخية لا تحقق جودة المعلومات المحاسبية، وهذا راجع إلى عدم توافر خاصيتي الملاءمة والقابلية للمقارنة (البنود غير المحققة) رغم توافر خاصيتي الموثوقية والقابلية للفهم (البنود المحققة).

نختصر الرأي الغالب للمبحوثين حول توافر أو عدم توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي تعبر لنا عن جودة المحتوى الإعلامي لهذه المعلومات عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: رأي مهنيي المحاسبة في الجزائر حول درجة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس



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

من الشكل نلاحظ أن:

- 82.07% من المبحوثين وافقوا على أن استخدام التكلفة التاريخية يوفر لنا معلومات تتناز بموثوقية عالية؛
- 95.11% من المبحوثين وافقوا على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس؛
- 75.82% من المبحوثين لم يوافقوا على ملائمة المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية؛
- 74.46% من المبحوثين لم يوافقوا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس.

وهذا التعارض في الإجابات منطقي نظرا للتعارض الموجود بين الخصائص النوعية، فالسعي لتحقيق خاصية معينة ينجم عنه عدم القدرة على تحقيق خاصية أخرى، بمعنى أنه لا يمكن أن تتوفر المعلومات المحاسبية على جميع الخصائص في آن واحد وبنفس المستوى، وإنما ينبغي التوفيق بين هذه الخصائص.

خلاصة: حاولنا من خلال هذا المقال الإجابة عن الإشكالية الرئيسة واختبار صحة الفرضية المطروحة، حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ الفرضية المطروحة غير محققة، وهذا يدل على أن مهنيي المحاسبة في الجزائر يرون أن استخدام التكلفة التاريخية في القياس لا يحقق العدالة والصدق والجودة في المعلومات المحاسبية بشكل عام. والنتائج التالية توضح ذلك:

- ترى عينة البحث أن التكلفة التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات، فهي لا توفر المعلومات في الوقت المناسب وبذلك لا تمكن متخذ القرار من التنبؤ.
- كما رأت عينة البحث أن التكلفة التاريخية توفر معلومات لا تتميز بالقابلية للمقارنة في ظل عدم الاستقرار الاقتصادي، وهذا لعدم أخذ التغير في القدرة الشرائية في الحسبان.
- التكلفة التاريخية توفر معلومات ممتازة بموثوقية عالية، فهي تعبر بصدق عن الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة استنادا إلى أدلة إثبات موضوعية.
- عينة البحث وافقت وبشدة على أن التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التطبيق والفهم، وهذا لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث المعاملة، وبذلك لا تحتاج للجدل أو التقدير أو التغير.

✓ خلاصة لما سبق فإن مجتمع الدراسة يرى أن المعلومات المقاسة استنادا لمبدأ التكلفة التاريخية تنصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ في حين أنها لا تتميز بالملاءمة، ولا بالقابلية للمقارنة حسب وجهة نظرهم.

التوصيات:

- ضرورة التعامل مع ظاهرة التضخم وارتفاع الأسعار محاسبيا، لأن تجاهلها يؤدي إلى التضليل في القوائم المالية.
- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي، وذلك للدور الذي يؤديه في إعداد قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية.
- يجب تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، بإعطاء أهمية ودور أكبر لفئة المهنيين، وكذلك لممثلي البورصة، هذه الأخيرة التي يجب العمل على تنشيطها للتمكن من تطبيق القيمة العادلة كبديل مكمل للتكلفة التاريخية.

- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة، والقيمة العادلة بصفة خاصة، وتبادل الخبرات.
- الانطلاق في إصدار معايير محاسبية وطنية وفاء لمتطلبات المهنة، وخدمة لمختلف الأطراف التي تطلب المعلومات الملائمة وذات المصداقية، وضرورة إنشاء هيئة متخصصة في إصدار هذه المعايير، وتكييفها مع كل جديد في المعايير المحاسبية الدولية،

الملاحق:

Première partie : Données personnelles

أولاً: معلومات عامة

ID1/niveau scientifique :

☐ Licence

☐ Magister

☐ Doctorat

ID2/profession :

☐ Expert-comptable

☐ Commissaire aux comptes

ID3/Années d'expérience :

☐ Moins de 5 ans

☐ 5-10 ans

☐ 11-15 ans

☐ 16-20 ans

☐ plus de 20 ans

ID1/المؤهل العلمي:

☐ 1. ليسانس

☐ 2. ماجستير

☐ 3. دكتوراه

ID2/المهنة:

☐ 1. محافظ حسابات

☐ 2. خبير محاسبي

ID3/سنوات الخبرة:

☐ 1. أقل من 5 سنوات

☐ 2. 5-10 سنوات

☐ 3. 11-15 سنة

☐ 4. 16-20 سنة

☐ 5. أكثر من 20 سنة

ثانياً: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية:

Deuxième partie: l'impact de l'utilisation du cout historique sur la qualité des informations comptables

ضع علامة (x) في الخانة المناسبة لتمكنا من معرفة أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	معارض بشدة 1	معارض 2	دون رأي 3	موافق 4	موافق بشدة 5
CH1	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها					
CH2	المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملائمة لاتخاذ القرارات					
CH3	توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار					

CH4	تمكن المعلومات المبينة على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ				
CH5	تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة				
CH6	التكلفة التاريخية مبينة على أساس إثبات أو دليل موضوعي				
CH7	توفر المعلومات المبينة على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق				
CH8	تعبّر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية				
CH9	إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية				
CH10	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة				
CH11	استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر				
CH12	أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة				

قائمة المراجع:

- أمين السيد أحمد لطفي (2005): "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- الجحايي طلال محمد (2009): "أساسيات المعرفة المحاسبية"، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حسين القاضي وأمّون حمدان (2007): "نظرية المحاسبة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995): "المحاسبة المتوسطة"، ج1، ترجمة: أحمد حامد حجاج وتقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض.
- رضوان حلوة حنان (2003): "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- رضوان حلوة حنان (2006): "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن.
- صالح عبد الرحمان محمود (2004): "انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة م18، ع2.
- طارق عبد العال حماد (2003): "المحاسبة عن القيمة العادلة"، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة.
- محمد نواف حمدان عابد (2006): "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية-دراسة تطبيقية-"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة.

-Gérard MELYON, Rendois NOGUERA (2001): « Comptabilité Générale », Edition ESKA, Paris.

-Hendriksen .E , S.& Van Breda(2001): " Accounting Theory", 5th ed . Mc Graw _Hill .

-Arrête du 26 juillet 2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation ; le contenu et la présentation des états financier et le nomenclature et les règles de fonctionnement des compte , journal officiel №19.

¹ Hendriksen .E , S .& Van Breda , M .” Accounting Theory “ , 5th ed . Mc Graw _Hill 2001 .P.491

² الججاوي طلال محمد (2009): "أساسيات المعرفة المحاسبية"، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. ص356

³ Gérard MELYON, Rendois NOGUERA, Comptabilité Générale, Edition ESKA, Paris, 2001,p42

⁴ دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995): "المحاسبة المتوسطة"، ج1، ترجمة: أحمد حامد حجاج وتقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض، ص70.

⁵ طارق عبد العال حماد (2003): "المحاسبة عن القيمة العادلة"، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، ص18.

⁶ أمين السيد أحمد لطفي (2005): "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص263.

⁷ حسين القاضي ومأمون حمدان (2007): "نظرية المحاسبة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص373.

⁸ دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995)، مرجع سابق، ص78.

⁹ صالح عبد الرحمن محمود (2004): "انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة م18، ع2، ص211.

¹⁰ رضوان حلوة حنان (2003): "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص67-68.

¹¹ المرجع نفسه.

¹² المرجع السابق، ص314-317.

¹³ محمد نواف حمدان عابد (2006): "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية-دراسة تطبيقية-"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، ص51.

¹⁴ رضوان حلوة حنان (2006): "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، ص207-208.

¹⁵ paragraphe №112.1, annexe №2 Arrête du 26 juillet 2008, op.cit, p:6

¹⁶ paragraphe №112.2, annexe №2 Arrête du 26 juillet 2008, op.cit, p:6