مدى ملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في ظل تغير المستوى العام للأسعار
من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في سورية

الدكتورة نغم أحمد فؤاد مكية[**]

الدكتور نذير محمد محمد[**]

(تاريخ الإيداع 5 / 10 / 2020. قُبِل للنشر في 6 / 12 / 2020)

□ ملخّص □

يهدف البحث إلى التعرف على مدى وعي مهنيي المحاسبة في سورية بمدى ملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في ظل تغير المستوى العام للأسعار (التضخم)، ولتحقيق هدف البحث تم توزيع (150) استبانة على عينة من مهنيي المحاسبة في سورية، استرد منها (145) استبانة، وتم تفريغ (130) كونها صالحة للتحليل.

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها: أنه لدى مهنيي المحاسبة في سورية وعي بأن التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التطبيق والفهم إلا أنها غير ملائمة في حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار، وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار، ومن التوصيات أنه من الضروري التعامل مع ظاهرة ارتفاع المستوى العام للأسعار محاسبياً لأن تجاهلها يؤدي إلى التضليل في القوائم المالية، وإذا رغبت الشركة بالإبقاء على التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية فيفضل تقديم إيضاحات معدة على أساس الأسعار الجارية يتم إرفاقها بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، المستوى العام للأسعار، القوائم المالية، القياس المحاسبي.

[**] مدرسة – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد– جامعة تشرين –اللاذقية – سورية.

[**] مدرس – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

The Relevance Of The Historical Financial Statements In A Case Of Changes In The General Level Of Prices From The Perspective Of Accounting Professionals In Syria

Dr. Nagham Ahmad Fouad Makieh [*]
Dr. Nazeer Mouhamed Mouhamed [**]

(Received 5 / 10 / 2020. Accepted 6 / 12 / 2020)

□ ABSTRACT □

The aim of this research is to examine the level of awareness amongst accounting professionals in Syria of the relevancy of financial statements that are prepared based on historical cost during a period of changing prices (inflation).to achieve the research objective, 150 questionnaires were distributed to accounting professionals in Syria,145 of the questionnaires were returned by respondents and 130 of them were them were valid for the purpose of the analysis.

The findings indicate that the accounting professionals are aware that the historical cost principle is easy to apply and understand however it is irrelevant in case of an increase in the general level of prices. The research recommends that it is important to deal with the increasing levels of prices phenomena when preparing the financial statements as failure to do so leads to misleading financial statements. Had the firm maintained the historical cost approach in preparing its financial statements, it is recommended that the firm discloses explanatory information that reflect the impact of current prices and attach this to the statements that are prepared based on the historical cost.

Key Words: Historical cost, financial statements, accounting measurement, general level of prices.

[*]**Assistant Professor, Department Of Accounting, Faculty Of Economics, Tishreen University, Lattakia,Syria.**
[**]**Assistant Professor, Department Of Accounting, Faculty Of Economics, Tishreen University,Lattakia, Syria.**

مقدمة:

احتلت التكلفة التاريخية مكانة كبيرة على مدى عقود من الزمن في القياس المحاسبي، إذ يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، ويرتبط بمبادئ أخرى كمبدأ القياس النقدي ومبدأ موضوعية القياس ومبدأ الاستمرارية.

إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يرجع إلى منظور حذر وثابت في قياس النتيجة وتقييم الثروة، ويعد الكثير من المدافعين عن هذا المبدأ أن له مزايا أكيدة تسمح له بالبقاء والاستمرار كأفضل مبدأ من حيث الموضوعية والموثوقية، مقارنة بالطرق البديلة التي تخضع للذاتية والتقديرات والأحكام الشخصية، مما يمكنه من التقليل من تضارب المصالح داخل المؤسسة ووضعها في مجال زمني طويل الأجل، كما يُقلص من مخاطر الاعتماد على معلومات تتميز بالاحتمالية وعدم التأكد.(حلوة حنان، 2003).

إلا أنه وعلى الرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يعد من المقومات الرئيسة التي يقوم عليها الفكر المحاسبي، فإن الاعتبارات الخاصة بملاءمة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية قد أدت إلى الخروج عن هذا المبدأ في مواقف متعددة. وقد اعترفت مهنة المحاسبة بالنواقص الموجودة في نموذج القياس التقليدي الذي يقوم على مبدأ التكلفة التاريخية، إذ صرحت علناً معظم الهيئات المحاسبية العالمية بوجوب تقديم معلومات مالية أكثر ملاءمة ودقة لمستخدمي القوائم المالية، ومن بين أبرز وأهم النواقص الموجودة في هذا النموذج والمعترف بها من طرف المهنيين هي ضعف ملاءمة المعلومات المالية المعتمدة على التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس، والنقص الكبير في المعلومات حول الأصول المعنوية المولدة داخلياً، إذ تعتبر القيمة العادلة خطوة هامة نحو التصحيح (Mark.Zyla,2010).

وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار على أن أساس التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصل، ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية، إذ أن الإصرار على قبول وتطبيق هذا المبدأ في مرحلة التغير العام في الأسعار، سوف يؤدي إلى ظهور مراكز مالية غير حقيقة، وبالتالي تضليل الجهات المستفيدة والتأثير على قراراتهم.

مشكلة البحث:

إن استمرار الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس في فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى التقليل من جودة القوائم المالية لأنه يفترض ثبات القوة الشرائية للنقد، وبالتالي تصبح الأرقام الظاهرة في تلك القوائم لا تعبر عن المركز المالي للمنشأة بشكل حقيقي، مما يؤثر على متخذي القرارات، ولقد شهد المستوى العام للأسعار في سورية ارتفاعات كبيرة خلال الأزمة، وقد كان للعقوبات الاقتصادية المفروضة على البلاد دور في تدهور سعر صرف الليرة السورية.

وبناءً عليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

ما مدى ملاءمة معلومات القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في سورية؟

أهمية البحث وأهدافه:

أهمية البحث:

تتمثل أهمية الموضوع في أهمية القياس المحاسبي لأن القياس أهم خطوة لإعداد القوائم المالية، وبالتالي كلما كانت عناصر القوائم المالية مقاسة بدقة ووضوح كلما زادت جودة المعلومة، وبالتالي الاستفادة بشكل أكبر من هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، وتأتي أهمية هذه الدراسة في التعرف على مدى وعي مهنيي المحاسبة في سورية بآثار موجة التضخم التي تعاني منها سورية خلال السنوات الأخيرة، حيث ارتفع المستوى العام للأسعار بشكل كبير، وبالتالي انخفضت القوة الشرائية للنقد، الأمر الذي يؤثر على ملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى التعرف على مدى ملائمة معلومات القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في سورية.

فرضية البحث:

يتمحور البحث حول فرضية أساسية:

تعد معلومات القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار (التضخم).

طريقة البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضية تم جمع البيانات الأولية عن طريق إعداد استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة، تتضمن:

1- المتغيرات الديمغرافية (الجنس-الخبرة الوظيفية- العمر-العمل الوظيفي-القطاع -المستوى التعليمي).

2- العبارات التي تقيس موضوع التكلفة التاريخية عبر مقياس ثلاثي يتضمن ثلاث درجات كما يلي:غير موافق(1)- محايد (2) – موافق(3) بحيث تنتقل الإجابات من الأدنى للأعلى باتجاه الموافقة وتعد الدرجة (2) هي درجة الحياد.

وقد تم توزيع (150) استبانة على المحاسبين المزاولين منها (130) استبانة صالحة للتحليل و(15) استبانة غير صالحة و(5) لم نتمكن من استعادتها.

تم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية: الإحصاءات الوصفية، كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسطات، إضافة إلى اختبار ستودينت للفروق المعنوية بين المتوسطات، وتوصيف المتغيرات، واختبار فرضية البحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

الدراسات السابقة

- دراسة (Chamisa,2018) بعنوان " Financial reporting in hyperinflationary economies and the value relevance of accounting amounts: Hard evidence from Zimbabwe"

التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الكبير ومدى أهمية مبالغ المحاسبة: أدلة قوية في زيمبابوي"

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة النسبية والقيمة الارتباطية للتكلفة المعدلة والتكلفة التاريخية في اقتصاد التضخم المفرط، باستخدام نهج العائد ونموذج السعر. تم أخذ عينة من الشركات المدرجة في بورصة زيمبابوي خلال الفترة من 2000 حتى 2005، تم التوصل إلى أن المعلومات حسب التكلفة التاريخية والتكلفة المعدلة تحتوي معلومات ذات قيمة، ولكن قيم التكلفة التاريخية متفوقة على قيم التكلفة المعدلة وذلك بسبب قدرتها على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للعمليات، كما أظهرت النتائج أن قيم التكلفة التاريخية أكثر أهمية من قيم التكلفة المعدلة في فترات التضخم

المنخفضة نسبيا. وفي فترات التضخم المرتفعة نسبيا تظهر نتائج التكلفة المعدلة أكثر أهمية من التكلفة التاريخية. وبشكل عام فإن الطريقتين مكملتين لبعضهما البعض.

- **دراسة (العلي، 2017) بعنوان "معالجة آثار التضخم على القوائم المالية في بيئة الأعمال السورية"**:هدفت الدراسة إلى توضيح آثار التضخم المترافقة مع الأزمة التي تعيشها سورية على القوائم المالية، وعرض المداخل المحاسبية المقترحة من قبل المنظمات المهنية المحاسبية لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وتم تطبيق أحد المداخل المقترحة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية لمعالجة هذه الظاهرة على القوائم المالية للشركة الأهلية المساهمة المغفلة لعام 2015، حيث تم التعديل وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم29 الذي يقتضي تعديل القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية حسب محاسبة المستوى العام للأسعار. وتوصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين نتائج نشاط المنشأة ومركزها المالي قبل وبعد تعديلات القوائم المالية وذلك إلى الحد الذي تعد فيه القوائم المالية التاريخية مضللة وغير معبرة عن الواقع الفعلي للمنشأة، وأن القوائم التاريخية لا تعبر عن حقيقة نتائج المنشأة ومركزها المالي، وأن القيمة التاريخية للأصول الثابتة لا تعكس القيمة العادلة في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار واهتلاك الأصول لا يوفر الأموال اللازمة لقرارات الإحلال في ظل التضخم، وأن الأرباح الموزعة وكذلك الضرائب المدفوعة تعد مدفوعات من رأس المال مما يؤدي إلى تآكل رأس المال، وأن اعتماد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في ظل التضخم تساعد على معالجة آثار التضخم على القوائم المالية.

- **دراسة (طالب، 2016) بعنوان "انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية – دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية.**

تناولت الدراسة مشكلة انعدام الموثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية في ظل التضخم والبحث عن الطرق والأسس المحاسبية البديلة في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المرتكزات الفكرية التقليدية والحديثة. استخدمت الدراسة استبانة لجمع البيانات وزعت على عينة حجمها 101فرد شملت أربع مجموعات يمثلون أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المنشورة، وتوصلت الدراسة إلى أن أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار ينبغي مغادرته واللجوء إلى الطرق البديلة كالتكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية، أو الأخذ بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وإضافة قوائم مالية مكملة معدة على أساس التكلفة التاريخية المعدلة أو الجارية لإظهار أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار لكي تفي بأغراض المستخدمين من حيث الملاءمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- **دراسة (غريب،2011) بعنوان: "إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية"– رسالة ماجستير–الجزائر– جامعة قاصدي مرباح ورقلة–2010–2011 .**

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية، وأهمية المخرجات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وأهمية القياس المحاسبي في القوائم المالية بالإضافة إلى النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة).

وتوصلت الدراسة إلى أن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر كانت مهمة جداً للإرتقاء بالممارسات المحاسبية وزيادة من أهمية عنصر الإفصاح في القوائم المالية، كما توصلت أيضاً إلى أن أهم سبب أدى إلى اعتماد التكلفة التاريخية في الجزائر هو عدم توفر سوق مالي نشط في الجزائر ينجم عنه اعتماد القيمة العادلة.

- دراسة (السعدي، 2010) بعنوان "فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار وأثره على جودة المعلومات المحاسبية وفق المعيار الدولي رقم 29 (دراسة تطبيقية لشركة الاسمنت الأردنية)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر التغير العام للأسعار على البيانات المالية للشركات الأردنية، ودراسة الأثر المحتمل لتعديل البيانات بالتغير الذي يطرأ على الأسعار والقوة الشرائية لوحدة النقد حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 29، وقد تم اختيار شركة الاسمنت الأردنية لدراسة ظاهرة التضخم وأثره على جودة البيانات المحاسبية. وقد أظهرت النتائج أن البيانات المالية التاريخية تحتاج إلى تعديلات لتعكس الواقع الحقيقي لتلك الشركات وأن التغيير أصبح مهماً لمتخذي القرارات الاستثمارية.

- دراسة (السعدي، 2009) بعنوان "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظروف التضخم وتوضيح أثر هذه المشكلات على قرارات استبدال الأصول. ولتحقيق ذلك تم استخدام الاستبانة لتجميع البيانات، حيث تم توزيعها على الإدارات المالية في الشركات الصناعية العاملة في مدينة عمان، وقد تم التوصل إلى أن هناك تأثيراً ملحوظاً لظاهرة التضخم على الشركات الصناعية الأردنية البالغ عددها 20 شركة كعينة عشوائية، وأن ظاهرة التضخم تؤدي إلى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول، وأن الاستناد إلى التكلفة التاريخة في القياس المحاسبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة، ورغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءاً كبيراً من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي.

الاطار النظري للدراسة:

مفهوم التكلفة التاريخية ومبررات استخدامها والتخلي عنها:

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية تقييم عناصر الاصول والخصوم، فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية، وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية لفترات مختلفة غير ملائمة لإجراء المقارنات الزمانية والمكانية(الحيالي،2007).

يطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار (حماد، 2003).

كماعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American institute of certified public accountants (AICPA) بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات تم استلامها أو سوف يتم استلامها(الحيالي،2008).

ويرى (Hendriksen.2001) أنه وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية يتم تقييم الأصول الثابتة بناءً على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافاً إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج.

وبالاعتماد على ماسبق نرى بأن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي نشأ أصلاً عن عملية تبادل حرة تمت بين طرفين مستقلين ويؤيده مستند، وهو مايعبر عنه محاسبياً بالدليل الموضوعي.

وبالتالي فإن التكلفة التاريخية هي مبدأ يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية في تاريخ شرائها أو إنتاجها، أما الخصوم فيتم تقييمها على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام. إذ لا يتم الاعتراف بأي زيادة أو انخفاض نتيجة تقلبات الأسعار وتغير القدرة الشرائية للنقود.

مبررات الاستناد على التكلفة التاريخية:

يستند أساس التكلفة التاريخية إلى مبررات عديدة منها:

إن 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 أساساً موضوعياً للإثبات المحاسبي وتترك مجالاً واسعاً للتقدير الشخصي، لأن المؤسسة ليست طرفاً في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها(لطفي،2005).

كما أن التكلفة التاريخية تقلل إلى الحد الأدنى تأثر الحسابات بالآراء الشخصية للأشخاص الذين يعدونها، وهذا ما تتميز به التكلفة التاريخية، وهي الموضوعية في القياس بحكم أنها تقوم على وقائع حدثت فعلاً وليست افتراضية مقاسة في تلك اللحظة أي وقت حدوثها، ومثبتة بالمستندات وبذلك لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير عند تدخل الحكم الشخصي (القاضي؛ حمدان،2007).

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية كما هناك عوامل وأسباب موضوعية عديدة تبرر استخدام هذا المبدأ ومن أهمها:

أولاً: الفروض المحاسبية

فرض الموضوعية: يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

وكذلك إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة كبيرة من الموضوعية' وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.(الصوفي؛ عابدين، 2011).

فرض وحدة القياس النقدي: يتسق فرض وحدة القياس مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، فهذا الفرض يقضي باستخدام وحدات نقدية اسمية في الإثبات، الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغيير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش(سويد،2012)

فرض الاستمرارية: يتسق أيضاً هذا الفرض مع مبدأ التكلفة التاريخية حيث يقضي بأن الوحدة المحاسبية مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، إذ لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية(سويد،2012).

ثانياً: المبادئ المحاسبية:

مبدأ تحقق الإيراد: حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي.

مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات: يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

مبدأ الحيطة والحذر: يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول من خلال هذا المبدأ وهذا من شانه ان يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

مبدأ القياس الفعلي: يقتضي هذا المبدأ بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ماتم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية، أي أن مبدأ التكلفة يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا ما يوفر موضوعية وموثوقية أكبر. (زعرات،2009).

وإضافة للنقاط السابقة الذكر يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب، لأنه يوفر دليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات المالية، وتعتبر الملائمة الإدارية والقابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي وذلك لتخفيض تكاليف الإدارة وتقليل التهرب الضريبي(زعرات،2009)

مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية:

بالرغم من سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية واتساقه مع العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية، نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتسق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية وما ينتج عنها من التغير في القوة الشرائية للنقود(محمود،2004)

ويرى (حلوة حنان،2003) أنه ينتج عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعين من الأخطاء المحاسبية:

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

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

كما يرى (وادي،2006) أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري وإسقاط 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 كثيراً من القيم في السجلات المحاسبية.

ويؤكد (عابد،2006) أن نموذج التكلفة التاريخية يهدم حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي فإن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.

ومن الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية، أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق.كما أن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ماعليه في الواقع (غريب،2011).

كما أن 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 كثيراً من القيم في السجلات المحاسبية من 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.

وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار، على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصل، ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.فعلى الرغم من

سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية إلا أن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين في الأدب المحاسبي للتغلب على هذه السلبيات.

مخاطر التكلفة التاريخية كأساس قياس مقبول قبولاً عاماً:

يوجه لمفهوم التكلفة التاريخية جملة من الانتقادات منها:(Laux and Leuz,2009)

- إن التكلفة التاريخية تقوم على افتراض ثبات الأسعار واستقرارها وعدم تغيرها وهذا افتراض غير منطقي ومستحيل، إذ أن الأسعار في تغير مستمر والقوة الشرائية للنقود تنخفض مع التضخم.
- إن الاستمرار في تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية يعني استمرار دمج القيم المختلفة في القوائم المالية التي تشكل التكلفة التاريخية أكبر عائق أمام توحيدها نظراً لبعدها الزمني، وفي ذلك فإن التكلفة التاريخية تتضمن أخطاء الزمن أو الوقت باعتبارها تجمع بين التكاليف التي أنفقت في أوقات زمنية مختلفة، فمثلاً يتم جمع الأصول غير المتداولة المسجلة بالتكلفة التاريخية مع الأصول المتداولة المسجلة بأكثر من طريقة أخرى كالقيمة القابلة للتحقق أو التكلفة الجارية.
- يعد التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية ابتعاداً عن التمثيل الصادق والتعبير بصدق عما تمثله هذه الأرقام عند إعداد القوائم المالية، فالأصول التي اشتريت منذ وقت بعيد وخاصة التي لا تخضع للاهتلاك كالأراضي التي ارتفعت أسعارها الجارية لا تزال تسجل بتكلفتها التاريخية عند اقتنائها، فالمبلغ الذي تظهر به في القوائم المالية بعيداً كل البعد عن حقيقتها وبذلك فإن المركز المالي يكون غير ممثل بصدق لما عليه المنشأة.
- إن التمسك بمفهوم التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم إمكانية قياس الدخل الحقيقي للمنشأة، إذ أن مفهوم الدخل الشامل وفقاً لما ورد في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 6 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يعرف بأنه " التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) لمنشأة معينة خلال فترة زمنية معينة من العمليات والأحداث والظروف الأخرى من غير المالكين، وتشمل كل التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة، ما عدا تلك التي تنشأ نتيجة لاستثمارات الملاك أو التوزيعات إلى الملاك" ويعتبر هذا التغير الذي يطرأ على التكلفة التاريخية للأصول طويلة الأجل هو في حقيقته تغير في حقوق الملكية، ولكن لا يتم إثباته بحجة أنه يرتبط بأصول لم تشتر بغرض إعادة بيعها.
- إهمال القيمة الزمنية للنقود إذ أن التكلفة التاريخية تهتم فقط بالتكلفة عند الاقتناء أي في وقت نشوء النفقة ولايتم الأخذ بالحسبان عامل الزمن وأثره على قيمة النقود في وقت لاحق لوقت الاقتناء فيتم خلط قيم نشأت في أوقات زمنية مختلفة.
- يترتب على تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول القابلة للاهتلاك الوصول إلى القيمة الصفرية للأصل أو القيمة الرمزية مع عدم الاستغناء عن الأصل نظراً لاستمراره في تقديم الخدمات للمنشأة وهذا أمر غير عملي وغير منطقي.

وبناءً على ماسبق نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، ولا يعترف هذا الفرض بما يحدثه التضخم من انخفاض مستمر في القوة الشرائية للنقود، وبالتالي فإن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في فترات التضخم يسبب الكثير من مشاكل القياس المحاسبي والكثير من الأخطاء في نتائج القياس المحاسبي مما يجعلها غير موضوعية.

ويعرف التضخم بأنه الارتفاع المستمر والملموس في المستوى العام للأسعار، وأنه عبارة عن الانخفاض المستمر والمتواصل في القيمة الحقيقية للنقد (الجلال،2003)

وبالتالي فإن فرض ثبات وحدة النقد يجعل البيانات المالية المعدة في فترات تسودها معدلات أسعار مرتفعة (تضخم) مضللة في التعبيرعن حقيقة أداء الوحدة الاقتصادية، مما يفقد المؤشرات المالية المشتقة من تلك البيانات مدلولها، وبالتالي مدى صلاحيتها كأداة لتقييم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية أو اتجاهاتها المستقبلية. أما مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعد حجر الأساس في إعداد البيانات المالية فيفرض على المحاسب إهمال التقلبات السعرية التي تحدث، هذا

ماينعكس على مدلول الأرقام التي تظهر في تلك البيانات إذ نجد منها مثلاً الارقام التي تظهر في قائمة الدخل مثلاً تعبر عن أنشطة بقيم أقرب ماتكون لأسعارها الحاضرة، بينما تعد الأرقام التي تظهر في الميزانية بشأن موجودات ومطلوبات وحقوق الملكية فيها بالتكلفة التاريخية، وبالتالي فإن المؤشرات والتنبؤات المحاسبية التي تربط بين بيانات قائمة الدخل وبيانات قائمة المركز المالي من جهة أخرى تفتقد إلى خاصية الاتساق أو التجانس مما يفقدها الموضوعية والمصداقية ولا سيما في ظروف التضخم الاقتصادي.

النتائج والمناقشة:

توصيف متغيرات البحث:

أولاً: المتغيرات الديمغرافية: يشير التحليل الإحصائي في الجداول (1-2-3-4) لوصف عينة الدراسة أن أفراد العينة يمتلكون بوجه عام الخصائص التي ترجح أنهم مؤهلون من حيث المؤهل العلمي والخبرة والشهادة للإجابة عن أسئلة الاستبيان بأكثر دقة.

جدول رقم (1) يبين توزع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة الوظيفية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5سنوات	10	7.7	7.7	7.7
	6-10	23	17.7	17.7	25.4
	11-15	19	14.6	14.6	40.0
	أكثر من 15	78	60.0	60.0	100.0
	Total	130	100.0	100.0	

جدول رقم (2) يبين توزع أفراد العينة حسب العمل الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	10	7.7	7.7	7.7
	مدير مالي	23	17.7	17.7	25.4
	مدقق حسابات	19	14.6	14.6	40.0
	محاسب	78	60.0	60.0	100.0
	Total	130	100.0	100.0	

جدول رقم (3) يبين توزع أفراد العينة حسب القطاع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عام	20	15.4	15.4	15.4
	خاص	110	84.6	84.6	100.0
	Total	130	100.0	100.0	

جدول رقم (4) يبين توزع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إجازة	85	65.4	65.4	65.4
	ماجستير	30	23.1	23.1	88.5
	دكتوراه	15	11.5	11.5	100.0
	Total	130	100.0	100.0	

ثانياً: اختبار الفرضيات:

فرضية الدراسة: تعد معلومات القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال ثلاثة عشر سؤالاً، ويبين الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الفرضية، حيث يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغت (2.596) وبانحراف معياري (0.66) حيث أن معظم القيم كانت قريبة من المتوسط الحسابي العام، والانحراف المعياري أقل من الواحد، وبشكل عام يمكن القول بأن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو جميع البنود ولا يوجد تشتت في الإجابات، وهذا مما يدل على أن هناك قبولاً للفرضية من قبل أفراد العينة.

جدول رقم (5) يبين إجابات المستجيبين على أسئلة الاستبانة

العبارة	N	Mean	Std. Deviation
التكلفة التاريخية هي عبارة عن قيمة عادلة في تاريخ الاقتناء.	130	2.47	.706
تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها.	130	2.92	.268
تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية ،وليس افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية من أسس القياس الأخرى.	130	2.46	.799
التكلفة التاريخية مبنية على أساس دليل موضوعي خال من الحكم الشخصي وهذا مايوفر الموضوعية بدرجة كبيرة.	130	2.30	.850
إن مجمعات الاهتلاك المشكلة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار لا تكفي للقيام بعملية الاستبدال والحفاظ.	130	2.75	.663
استناد مبدأ التكلفة التاريخية على فرض ثبات وحدة القياس يؤدي إلى تجاهل التغير في الأسعار، وبالتالي إلى التضليل في عرض القوائم المالية.	130	2.58	.745
يعد من الضروري استخدام الأساليب المحاسبية البديلة للتكلفة التاريخية لإلغاء أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على القوائم المالية.	130	2.73	.554
يؤدي الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار إلى تشويه الدخل.	130	2.52	.729

الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ظهور بعض الأصول الثابتة غير الملموسة في القوائم المالية لعدم حدوث تبادل كشهرة المحل.	130	2.32	.872
تنتج التكلفة التاريخية معلومات غير قابلة للمقارنة في حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار.	130	2.53	.739
تعد القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار مضللة وغير صادقة.	130	2.45	.808
إن التكلفة التاريخية في حالة الاستقرار الاقتصادي وعدم التغير في الأسعار تكون المقياس الأمثل.	130	2.84	.495
لا يمكن الاستغناء عن مبدأ التكلفة التاريخية.	130	2.89	.358
متوسط إجابات أفراد العينة على كامل العبارات.	**130**	**2.596**	**0.66**

ولاختبار إمكانية اعتماد المتوسط إحصائيا كقيمة يُعتد بها لا بد من اختبار فيما إذا كانت قيمته تختلف جوهرياً عن قيمة الحياد، ولاختبار ذلك نصوغ الفرضية الإحصائية الآتية:

لا يوجد فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد عينة البحث المحسوب ومتوسط الحياد في المقياس أل 2

لاختبار ذلك نطبق اختبار ستودينت لعينة واحدة لنجد:

جدول رقم (6) اختبارستودينت لعينة واحدة

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
متوسط إجابات أفراد العينة	13.656	129	.000	.59704	.5105	.6835

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن قيمة احتمال الدلالة (sig=0.000) وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض فرضية العدم التي تقول بعدم وجود فرق جوهري بين المتوسطين ونقبل بوجود فرق جوهري(معنوي) بناء على الاختبار الإحصائي السابق يمكننا الاعتداد بقيمة المتوسط المحسوب وهو يقارب (2.60).

وبالتالي: إن قيمة ذلك المتوسط تميل باتجاه موافقة أفراد العينة على العبارات الواردة في الاستبانة وبالتالي الفرضية محققة.

ويبين الجدول رقم (8) النسب المئوية للإجابات عن الأسئلة المتعلقة بالفرضية:

جدول رقم (7) يبين النسب المئوية لإجابات الافراد على أسئلة الاستبيان

رقم السؤال	موافق	محايد	غير موافق	المجموع
1	59.2	28.5	13.3	%100
2	92.3	7.7	-	%100
3	65.4	15.4	19.2	%100

4	55.4	19.2	25.4	%100
5	86.9	0.8	12.3	%100
6	73.8	10.8	15.4	%100
7	78.5	16.2	5.3	%100
8	65.4	20.8	13.8	%100
9	58.5	14.6	26.9	%100
10	67.7	17.7	14.6	%100
11	65.4	14.6	20	%100
12	89.2	5.4	5.4	%100
13	90.8	7.7	1.5	%100

حيث يشير الجدول رقم (7) إلى أن النسبة المئوية للموافقين على **السؤال الأول** كانت **59.2%** أي يمكن القبول بأن التكلفة التاريخية عبارة عن قيمة عادلة في تاريخ الاقتناء،أما **السؤال الثاني** فقد بلغت النسبة المئوية للموافقين **92.3%** وهذا يدل على وجود اتفاق حول أن التكلفة التاريخية تتميز بسهولة تطبيقها،أما بالنسبة **للسؤال الثالث** فقد كانت النسبة المئوية للموافقين **65.4%** وبالتالي يمكن قبول أن التكلفة التاريخية تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليس افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية من أسس القياس الأخرى، وبالنسبة **للسؤال الرابع** كانت النسبة المئوية للموافقين **55.4%** وبالتالي القبول بأن التكلفة التاريخية مبنية على أساس دليل موضوعي خال من الحكم الشخصي وهذا ما يوفر الموضوعية بدرجة كبيرة، وكانت النسبة المئوية للموافقين **على السؤال الخامس 86.9%** أي انه يوجد شبه إجماع على أن مجمعات الاهتلاك المشكلة وفق أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار لا تكفي للقيام بعملية الاستبدال والحفاظ على المقدرة الانتاجية للوحدة الاقتصادية، وبالنسبة **للسؤال السادس** كانت النسبة المئوية للموافقين **73.8%** وبالتالي نقبل بأن استناد مبدأ التكلفة التاريخية على فرض ثبات وحدة القياس يؤدي إلى تجاهل التغير في الأسعار، وبالتالي إلى التضليل في عرض القوائم المالية،أما **السؤال السابع** فكانت النسبة المئوية للموافقين **78.5%** وهذا يعني أنه من الضروري استخدام الأساليب المحاسبية البديلة للتكلفة التاريخية لإلغاء أثر ارتفاع المستوى العام للأسعار على القوائم المالية وبالنسبة **للسؤال الثامن** نجد بأن النسبة المئوية للموافقين بلغت **65.4%** وهذا يعني أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى تشويه الدخل، وفيما يتعلق **بالسؤال التاسع** فقد بلغت النسبة المئوية للموافقين **58.5%** أي أن هناك قبول بأن الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ظهور بعض الأصول الثابتة غير الملموسة في القوائم المالية لعدم حدوث تبادل كشهرة المحل، وبلغت النسبة المئوية للموافقين على **السؤال العاشر 67.7%** أي أن التكلفة التاريخية تنتج معلومات غير قابلة للمقارنة في حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار، أما **السؤال الحادي عشر** فقد كانت النسبة المئوية للموافقين **65.4%** وهذا يعني أن القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع المستوى العام للأسعار تعتبر مضللة وغير صادقة، أما **السؤال الثاني عشر** فقد بلغت النسبة المئوية للموافقين **89.2%** أي أن هناك شبه إجماع على أن التكلفة التاريخية في حالة الاستقرار الاقتصادي وعدم التغير في الأسعار تكون المقياس الأمثل، وبالنسبة **للسؤال الثالث عشر والأخير** بلغت النسبة المئوية للموافقين **90.8%** أي أنه يوجد إجماع على أنه لا يمكن الاستغناء عن مبدأ التكلفة التاريخية.

بشكل عام يمكن القول بأن آراء أفراد العينة كانت إيجابية نحو جميع البنود مما يدل على أن هناك قبوك للفرضية من قبل أفراد العينة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1-تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق والفهم وذلك بسبب أن الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث العملية.

2-إن التكلفة التاريخية التي هي أساس التسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على مواكبة المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي من طرح بدائل عديدة منها القيمة العادلة.

3-هناك وعي بين أفراد عينة البحث حول أن التكلفة التاريخية غير ملائمة في حالات عدم الاستقرار الاقتصادي وميوله إلى التضخم باستمرار.

4-تعد معلومات القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار.

التوصيات:

1-إذا رغبت الشركة بالإبقاء على التكلفة التاريخية لقياس قوائمها المالية فيفضل تقديم إيضاحات معدة على أساس الأسعار الجارية يتم إرفاقها بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

2-ضرورة التعامل مع ظاهرة التضخم وارتفاع الأسعار محاسبياً لأن تجاهلها يؤدي إلى التضليل في القوائم المالية.

3-تدريب المحاسبين على إعداد قوائم مالية بالاعتماد على أسس قياس أخرى تلائم ارتفاع المستوى العام للأسعار، كالقيمة العادلة وتضمين المناهج الجامعية بها وتطوير قدرات المحاسبين وإغناء الدراسات والبحوث حولها.

4-الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وبالأخص المعيار رقم 29 لمعالجة آثار التضخم على القياس المحاسبي.

5-على الجهات الحكومية الاعتراف بمستويات الأسعار الحقيقة.

References:

1- al ali, Ibrahim. Addressing the effects of inflation on financial statements in the Syrian business environment. Al-Baath University Journal, Syria, 2017. pp. 65-93.

2-Chamisa, E. (n.d). -Financial reporting in hyperinflationary economies and the value relevance of accounting amounts: Hard evidence from Zimbabwe,2018, pp.1-42.

3- Talib, Muhannad. The implications of changes in the general level of prices on the appropriateness and reliability of accounting information in making investment decisions, a field study on some Iraqi joint stock companies. Dinars Magazine, Volume 9. 475-505.

4- Gharib, Nora. The Problem of Accounting for the Elements of Financial Statements Using Historical Cost, Master Thesis, Qasdi Merbah University of Ouargla, Algeria, 2010-2011

5- Al-Saadi, Ibrahim, Accounting measurement problems arising from inflation and their impact on asset replacement. Baghdad College of Economic Sciences Journal, Issue 21, 2009, pp. 105-132.

6- Al-Saadi, Ibrahim, The Effectiveness of Accounting Measurement Upon the General Change of Prices and Its Impact on the Quality of Accounting Information According to the International Standard (29), An Applied Study of the Jordan Cement Company, Kufa Studies Center Journal, Volume No. 1, Issue 19, 2010, pp. 213-248 .

7- Radwan, Helwa Hanan, Alternatives to Contemporary Accounting Measurement, Wael Publishing House, Amman, Jordan, First Edition -2003).
8-Mark L.Zyla ,Fair value measurements ,John Wiely &sons, New Jersey.U.S.A,2010.PXIV.
9- Tariq Abdel-Al, Hammad, Fair Value Accounting, Ain Al Shams for Publishing and Distribution, Cairo, 2003, p. 19.
10- Al-Hayali, Walid Naji; Al-Asadi, Yusef, Presentation of the book on accounting theory, Arab Open Academy in Denmark, 2008. p.6.
11-Hendrikson.E.S.&Van Berda, Accounting Theory 5th.ed-MacgrawHILL,2001, P491.
12- Al-Hayali, Walid Naji, Fundamentals of Financial Accounting, Part One, Arab Open Academy Publications in Denmark, 2007, p. 54.
13- Lotfi, Amin El-Sayed Ahmed, Accounting Theory (The Perspective of International Consensus) University House - Alexandria, Egypt, 2005, pg. 263.
14- Al-Sufi, Faris Jamil; Abdeen, Ahmed Khader Mohamed, The extent of the impact of historical cost on financial statements under inflationary conditions, the International Scientific Conference on Accounting Reform in Algeria at the University of Qasidi Merbah and Ouargla, 2011, p.
15- Sweid, Basma, a comparative study between alternatives to accounting measurement (historical cost - fair value), Master Thesis, Faculty of Economic, Business and Management Sciences, University of Kasdi Merbah and Ouargla, Algeria, 2012, p.50
16- Zaarat, Farid, Treating the Financial Statements from the Effects of Inflation According to International Accounting Standards, Master Thesis, Saad Dahlab University, Blida, Algeria, 2009, pp. 79-80.
17- Mahmoud, Saleh Abdul Rahman, Reflections of recent economic developments on the scientific framework of accounting theory with a focus on international accounting standards, King Abdul Aziz University Journal of Economics and Management, vol. 18, No. 2,2004, p. 211.
18- Wadi, Medhat Fawzi Elyan, The Impact of Inflation on the Accounting Disclosure of Financial Statements in Palestinian Economic Units - An Applied Analytical Study - Master Thesis, Faculty of Commerce, Islamic University, Gaza, 2006, pp. 314-317.
19- Abed, Muhammad Nawwaf Hamdan, An Analytical Study of the Problems of Measurement and Accounting Disclosure of the Depreciation of Fixed Assets in the Light of International Standards - An Applied Study - Master Thesis, The Arab Academy for Banking and Financial Sciences, 2006, p. 51.
20- Gharib, Noura, The Problem of Accounting Measurement of the Elements of Financial Statements Using Historical Cost - Unpublished Master Thesis - Qasidi Marbah University and Ouargla - 2010-2011.
21- Al-Jalal, Ahmad Muhammad Salih, The Role of Monetary and Financial Policies in Combating Inflation in Developing Countries - The Case of the Republic of Yemen - Unpublished Magistrate Letter - 1990-2003 - University of Algeria - P.19.