المحاضرة الثالثة: القيمة من وجهة النظر المحاسبية

ينطوي القياس المحاسبي عل تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية للمؤسسة، وعرض هذه القوائم المالية لمعلومات ذات مصداقية وشفافية،وترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة المفاهيم، والأركان والأساليب التي تساعد في عملية قياس القيمة.

1- تعريف القياس المحاسبي: ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس المحاسبي بشكل عام إلى "Campelle" الذي عرّفه بانّه: " يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء لقواعد طبيعية ثم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لكن "Steven" أضاف بعدًا رياضيًا لتعريف ويعتبر القياس بموجب **المعايير المحاسبية الدولية** بأنّه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها الميزانية وقائمة الدخل" [1].

وحسب **الجمعية الفرنسية للتقييس**، فإن القياس يتمثل في[2]:

* **التحديد:** ويكون بالدقة التامة، التوحيد هو أن يتبع طرق متماثلة في ميدان معين.

* **التبسيط:** إلغاء كل ما هو ضروري في إنتاج معيّن.

إذن القياس هو تخصيص قيم رقمية أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث.

وبتحليل التعارف الثلاثة السابقة لعملية القياس يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبي، ويمكن بموجبه تعريفه على النحو التالي[3]:

عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث إقتصادي يتمثل فيها بعنصر معيّن في مجال معيّن هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدّد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام

---

[1] عفاف إسحاق أبو زيد، **مرجع سابق**، ص 30.

[2] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف، ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة ماجستير، غ.م، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 41.

[3] عفاف اسحاق ألوزن، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة التير، الأردن، 2008، ص4.

الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معيّن هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.

ونشير غلى أنّ أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي هو ذلك الصادر في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية "AAA" سنة 1996، وورد في نصه: " يتمل القياس المحاسبي في قرن الأحداث المنشاة والماضية والجارية والمستقبيلة، وذلك بناء لملاحظات ماضية، أو جارية بموجب قواعد محددة[4].

2- دور مفهوم القيمة الإقتصادي في القياس المحاسبي: يعتمد العرض المحاسبي للمؤسسة على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تشكل نموذجا محاسبي يستمد فعاليته من الجمع، التقييم، التلخيص، والمتابعة عبر الوقت للمعلومات المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر على ثروة المؤسسة، والذي يسمح بتحديد النتيجة وحقوق الملية وفقًا لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويرتكز هذا النموذج على مفهوم القيمة في العلوم الاقتصادية، والذي يرجع كما ذكرنا سابقا إلى التكلفة أو قيمة المبادلة، أو المنفعة، وقد عرّف الاقتصادي "Smith" القيمة كتالي: " لكلمة القيمة مفهومين في بعض الأحيان تعني منفعة الأصل، وفي بعض الأحيان تعني القيمة الاستبدالية للأصل، أما الاقتصادي "Marx" فقد أيد الاتجاه القائل بان المنفعة هي أساس تحديد القيمة.

وبناء على المفاهيم الاقتصادية للقيمة يمكن التمييز بين ثلاثة نماذج أساسية للقياس المحاسبي هي[5]:

- النموذج القائم على قيمة الدخولن والذي يتمثل إما في ثمن الاقتناء أو التكلفة الاستبدالية؛
- النموذج القائم على قيمة الخروج؛ أي الثمن الذي يمكن الحصول عليه عند التخلص من الأصل؛

وبما أنّ القياس المحاسبي يرتكز على عملية تحديد ووضع القيمة، فغن عملية تقييم بنود القوائم المالية تتم بالاختيار بين مستويين:

---

[4] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمراك، 2007، ص ص 100-101

[5] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، غ.م، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 100.

المستوى الأول: مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة، حيث يوجد هناك وحدتان للقياس:

* **وحدة القياس النقدي الإسمية؛** التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وهو افتراض مقبول في نموذج التكلفة التاريخية؛

* **وحدة قياس القوة الشرائية العامة؛** حيث تعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات مستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

المستوى الثاني: مستوى أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية، حيث هناك أربع أسس هي[6]:

- أساس التكلفة التاريخية؛
- أساس سعر الدخول؛ أي خاصية تكلفة الاستبدال؛
- أساس سعر الخروج الجاري أي خاصية صافي القيمة البيعية.

3- مبادئ تحديد القيمة في الفكر المحاسبي:

1.3- مبدأ التكلفة التاريخية: يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، وهي أقدمها ، والتي يعتمد عليها في القياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية لشراء آو الإنتاج، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصًا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي.

وعرفها "Kieso and ALL" في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنّها: " سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته،وهي أداة لقياس معظم الأصول والالتزامات"[7]؛ وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" التكلفة التاريخية بأنّها: " المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأسمال

---

[6] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 52-53.

[7] وليد ناجي حيالي يوسف الأسدي، **مرجع سابق**، ص7.

المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها آو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم إستلامها أو سوف يتم استلامها"[8].

كما تعرف بانّها:

- كل ما تم انفاقه على كل أصل لكي يصبح هذا الأصل مشاركًا في العملية الإنتاجية؛

- كل ما تتكبده الوحدة الإقتصادية في سبيل الحصول على أي شيء من الأصول؛

- سعر الاستحواذ على الأصل ناقصا الخصومات ومضافا إليه جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام، ومن أمثلة تلك التكاليف مصاريف التركيب، النقل، التأمين.

ومصلح التكلفة التاريخية يطلق على المحاسبة المالية على التكلفة الأصلية، والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أوتقلبات الأسعار.

من خلال التعاريف السابقة، وبالاعتماد على المستندات والوثائق المتوفرة عن العمليات مثل الفاتورة، فإن التكلفة التاريخية لها موثوقية عالية أكثر من أي أساس آخر للقياس.

ونجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية، والتي كانت بمثابة ركائز استند عليها[9]:

* **الموضوعية:** يجب أن تكون البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛

* الموثوقية: تعد من أهم المبررات مقارنة مع الأسس الأخرى المتعلقة بمبدأ التكلفة التاريخية؛

* اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض وحدة القياس؛

* يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف ، والقياس وهذا يضفي عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

وقد تعرض هذا المبدأ لعدة انتقادات أهمها[10]:

---

[8] شبكة المحاسبين العرب، **http://www.acc4arab.com/acc/forum.php, (12/12/2014)**

[9] بوكساني رشيد وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

[10] المرجع نفسه، ص 6

- ضعف وعدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية، حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه يجب أن تكون هي الأهم في القياس؛

- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة، وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار، وهذا ما يؤكده عدم ملاءمتها في العملية المهمة ألا وهي اتخاذ القرار؛

- يرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (اكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة، وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

- التضخم: يتم تجاهل التدفق النقدي وارتفاع الأسعار،فهذا العامل من شأنه أن يؤدي إلى عرض القوائم المالية بشكل غير سليم، مقارنة بما هو عليه الواقع الاقتصادي؛

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق؛

- عملية التحليل المالي لا تكون بشك كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.

2.3- مبدأ القيمة العادلة: لعل أهم تحول وانتقال إلى القيمة السوقية العادلة هو إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، الأدوات المالية، الاعتراف، القياس، وكذلك إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية وخصوصًا المعيار السابع منها[11].

يعد مصلح القيمة العادلة "*Faire value*" مصطلح انجليزي يثير فينا إحساس عميق والرغبة في المعاملة العادلة والثروة الحقيقية "*True worth*" للاعتراف بها وتثمينها، لكن المشكل يكمن في استعمالها من قبل واضعيها بطريقة تجعل القوائم المالية غير مفهومة؛ أي أنّ « مصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية "*IASB*" هو أساسًا القيمة السوقية "*Market Vlue*" ، وبالتالي فهي غالبًا ما تستعمل مصطلح "*Mark-To-Market*" كمرادف لـ: " *Fair Value*" ، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من

[11] بوكساني رشيد، **مرجع سابق**، ص 8.

قبل مستخدميها، بالإضافة إلى أنّ العديد من الأصول والخصوم التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة لا يوجد لها سوق»[12].

ولحل هذا المشكل بادروا واضعوا المعايير باستخدام الحساب الرياضي لحساب سوق افتراضي كقيمة عادلة من خلال سلسلة القيمة العادلة التي تم تطويرها من قبل هيئة المعايير المحاسبية المالية "*FASB*" في الولايات المتحدة، وتم اعتناقها من قبل هيئة معايير المحاسبة الدولية "*IASB*" والتي تبين لا العملية التي يجب على المؤسسات ا تتبعها لتحديد القيمة العادلة.

وتعرف القيمة العادلة بأنها: " القيمة التي يتممن خلالها تبادل أصل أو تسوية الالتزام بين الأطراف مطلعة وراغبة في عقد صفقة تتم وفقًا لآلية السوق"[13]، كما تعرّف على أنّها: " المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين طرفين متراضيين ولديهما معلومات كافية ولا توجد علاقة بينهما"[14].

وقد أصدرت هيئة المعايير المحاسبية المالية "" مؤخرًا معيارًا "" لقياس القيمة العادلة، يضم تعريف وحيد للقيمة العادلة حيث عرّفها بأنّها: " السعر الممكن استلامه عند بيع أصل أو عند تسوية التزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس"[15].

وللقيمة العادلة عدة مقومات تتمثل في[16]:

- تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، أو القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل؛

- قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء التزام؛ أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية معينة قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

---

[12] هوام جمعة، **مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، ورقة بحثية مقدمة في ملتقى وطني حول المؤسسة في ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 22/21 /11 /2007، ص 25.

[13] هيني، قان جريونغ، **مرجع سابق**، ص 233.

[14] طارق حماد عبد العال، **معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها(معايير المحاسبة الدولية 32-41) والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة من 1-7**، ج2، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص94.

[15] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 25.

[16] حواس صلاح، **مرجع سابق**، ص ص 115-116