مرونة القياس المحاسبي : قوة أم ضعف

Flexibility of accounting measurement: strength or weakness

ا.م.د حكمت حمد حسن

جامعة الانبار/ كلية الادارة والاقتصاد

Phdhikmat@uoanbar.edu.iq

تاريخ استلام البحث ١٥ / ٢ /٢٠٢٣ تاريخ قبول النشر ٢ / ٣/٢٠٢٣ تاريخ النشر ٢٧ / ٦/٢٠٢٣

https://doi.org/١٠.٣٤٠٠٩/aujeas.٢٠٢٣.١٨٠٦٨٣

المستخلص

يهدف البحث الى استكشاف مستوى المرونة في المفاهيم والتطبيقات المحاسبية الحالية المتعلقة بالقياس ، من خلال الفحص والتدقيق في المرونة المتوفرة في معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) ، وتحديد ما اذا كانت هذه المرونة تمثل عامل قوة أو ضعف للمنتج المحاسبي . لغرض تحقيق هدف البحث تم العمل باتجاهين : الاول ، يتركز حول المرونة في اختيار اساس القياس المحاسبي بالاستناد الى عوامل محاسبية وغير محاسبية (عوامل بيئية) من قبل الكيان المحاسبي ، والثاني يتركز حول طبيعة المعلومات التي يوفرها اساس القياس المعين والقرارات المختلفة التي يخدمها .

استنتج البحث ان المرونة المتأصلة في المفاهيم والتطبيقات المحاسبية المتعلقة بالقياس يمكن ان تعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفير مستوى عالي من الامانة في العرض ، وتجعل المعلومات المحاسبية اكثر قابلية للمقارنة ، خاصةً عندما تستثمر تلك المرونة لغرض تحقيق الاهداف الاساسية للمحاسبة ، وبالتالي تمثل المرونة عامل قوة . على الجانب الأخر ، عندما تستخدم هذه المرونة في تحقيق الاغراض الذاتية للكيان وادارته ، سوف تصبح المرونة اداة تستخدم في تشويه المعلومات المحاسبية ولربما المساهمة في تضليل المستخدمين، وبالتالي تمثل المرونة عامل ضعف .

الكلمات المفتاحية : *المرونة المحاسبية ، بدائل القياس المحاسبي ، التقديرات المحاسبية ، التنظيم المحاسبي*

Abstract

The research aims to explore the level of flexibility in the current accounting concepts and applications related to measurement, by examining and scrutinizing the flexibility available in the International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS), and determining whether this flexibility represents a factor of strength or weakness for the accounting product. For the purpose of achieving the goal of the research, work has been done in two directions: the first is focused on flexibility in choosing the basis of accounting measurement based on accounting and non-accounting factors (environmental factors) by the accounting entity, and the second is centered on the nature of information provided by the specific measurement basis and the various decisions it serves.

The research concluded that the inherent flexibility in accounting concepts and applications related to measurement can work to improve the quality of accounting information by providing a high level of honesty in presentation, and make accounting information more comparable, especially when you invest that flexibility for the purpose of achieving the basic goals of accounting, and thus represents flexibility strength factor. On the other hand, when this flexibility is used to achieve the self-purposes of the entity and its management, flexibility will become a tool used to distort accounting information and perhaps contribute to misleading users, and thus flexibility is a factor of weakness .

***Keywords**: accounting flexibility, alternatives to accounting measurement, accounting estimates, accounting regulation.*

تقديم Introduction

عندما تتخذ قرارات تتعلق بطرق واجراءات المحاسبة من قبل مديرو الشركات ، فان تلك القرارات تكون موجه بالأهداف التي يراد تحقيقها وعرضها في التقارير المالية . الشركات الكبيرة المدرجة في البورصة تهدف اداراتها الى أن يكون سعر أسهمها عالي ومتزايد ، ويرجع ذلك ، جزئياً الى أنها قد ترغب في زيادة رأس المال أو استخدام أسهمها كعملة لشراء شركات تابعة جديدة أو الرغبة في زيادة المكافئات . من ناحية اخرى ، شركات المنافع العامة الكبيرة ترغب بتقليل التقلب في الارباح خوفاً ان لا يفسر على أنه زيادة في المخاطر وبالتالي هناك رغبة في تمهيد دخلها ( ) Income Smoothing

بالمقابل فان الشركات الصغيرة غير مهتمة بالكيفية التي ينظر بها الجمهور لها طالما انها تعتمد في تمويل أعمالها على المصادر المالية الذاتية ، وبالتالي فهم غير مهتمة بالإجراءات المحاسبية التي تزيد الارباح أو تعمل على تمهيد الدخل ، المشكلة الوحيد لمثل هذه الشركات تتمثل في الضرائب . سيكون لديها الحافز لتقليل الارباح السنوية من خلال الاستفادة من المرونة في اجراءات القياس المحاسبية التي تسمح بالاختيار بين أسس القياس المعروفة أو عمل التقديرات المحاسبية أو الاحكام الذاتية . عليه فان ادارات الشركات الكبيرة والصغيرة لها مصالح محددة في الاستفادة من المرونة المتوفرة في القياسات المحاسبية .

مشكلة البحث :

لقد اتخذت الجهات التنظيمية في بلدنا العزيز في الآونة الأخيرة قرارات تسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) سواء في المؤسسات المالية والمصارف وكذلك في المؤسسات العاملة في القطاعات الاقتصادية الاخرى. من المعروف للجميع ان النظام المحاسبي الموحد هو النظام المطبق في العراق منذ سبعينيات القرن الماضي والذي يقوم على مجموعة من القواعد المحددة في المعالجة المحاسبية وفي عرض القوائم المالية ، بينما النظام الجديد مبني على اساس المبادئ . معايير المحاسبة المبنية على المبادئ هي معايير تستند إلى إطار عمل مفاهيمي وتتطلب استخدام الحكم من قبل المعدّين والمراجعين والمنظمين ، وهو بالتأكيد غير مألوف بالنسبة

للكوادر المحاسبية العراقية. النهج الأساسي يعتمد على الحكم المهني في تطبيق المبادئ والاجراءات ذات الصلة بالمعاملة (المعاملات) بدلاً من النص على مجموعة من القواعد الواجب اتباعها. تركز هذه المعايير على مفهوم الجوهر أكثر من الشكل بالنسبة للحقائق الاقتصادية التي يتم الإبلاغ عنها في البيانات المالية (ICAS,٢٠٠٦).

عليه فان هذا التغيير يثير العديد من التساؤلات بشان المرونة المتأصلة في جوهر القياس المحاسبي التقليدي بالإضافة الى المرونة التي يوفرها النظام الجديد في القياس وعرض المعلومات المحاسبية في التقارير المالية .

أهداف البحث

يهدف البحث الى استكشاف الطبيعة المرنة للقياسات المحاسبية التقليدية بشكل عام ، مع بيان ان كانت هذه المرونة المتوفرة في المعايير المحاسبية الدولية تمثل عنصر قوة للتقارير المحاسبية من خلال الوصول الى التمثيل الصادق للمعاملات الاقتصادية والاحداث التي تعالجها المحاسبة أم تمثل نقطة ضعف يمكن ان تعمل على تشويه البيانات المحاسبية ، ولربما في بعض الاحيان الانزلاق نحو التضليل ، طالما ان هذا النظام الجديد القائم على اساس المبادئ ، والذي يسمح لمعدي القوائم المالية باستخدام أنواع معقدة من القياسات والتقديرات المحاسبية واتخاذ العديد من الاحكام الذاتية المرتبطة بالاعتراف والقياس وعرض المعاملات الاقتصادية في القوائم المالية وايصال نتائجها الى الجهات المستخدمة. من جانب أخر يمكن لهذا البحث ان يخدم الجهات التنظيمية المحلية ويزيد وعيهم بالمشاكل التي تتضمنها عملية اختيار الاساس المحاسبي الملائم وبالتقديرات المحاسبية التي لابد منها عند أجراء المعالجات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية .

فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها " ان التطبيق السليم لمعايير الابلاغ القائم على اساس المبادئ كأداة ، يمكن أن ينتج قوائم مالية تعرض المعاملات الاقتصادية بصدق وأمانة وتكون اكثر قابلية للمقارنة".

أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من الدور الاساسي الذي تلعبه عملية القياس في حل قضايا وضع معايير المحاسبة ، باعتبار ان القياس يمثل مفتاح التقارير المالية التي تدعم عملية اتخاذ القرارات من قبل الجهات ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية على اختلاف انواعها . ايضاً ، هذا البحث قدم مزيد من التوضيح حول مدى استيفاء محاسبة القيمة العادلة للمعايير المحددة في اطار المفاهيم للمحاسبة والتقارير المالية . ويمكن لهذا البحث ، ان يساعد الهيئات التنظيمية الوطنية في تحديد القضايا التي تحتاج الى معالجات ملائمة، وتنظيم تفكيرهم المتعلق بقضايا القياس المحاسبي ، وتقييم الادلة التي تفيد في نقاشاتهم حول قضايا القياس وبشكل خاص تطبيقات القيمة العادلة.

الدراسات السابقة Previous studies

الدراسة الاولى :(Ajekwe&Ibiamke, ٢٠١٧) بعنوان

Accounting Flexibility and Earnings Management: Evidence From Quoted Real Sector Firms in Nigeria

هدفت الدراسة الى تأكد من مدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية (تقديرات ، قيم عادلة والاحكام والتقديرات) في إدارة الأرباح من قبل الشركات المدرجة في نيجيريا. وجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام التقديرات وادارة الأرباح ، كما تم العثور على علاقة ايجابية ضعيفة بين الاحكام التقديرية في التقارير السنوية مع إدارة الأرباح. بينما وجدت الدراسة أن هناك علاقة عكسيًة ضعيفة بين استخدام القيم العادلة وإدارة الأرباح. ايضاً، خلصت الدراسة إلى أن المرونة في المحاسبة موجودة بسبب اختلاف الظروف عبر الشركات والصناعات . لذلك ، أوصت الدراسة بأن يستمر المنظمون في الشركات في ضمان أن يقوم كل كيان مُبلِغ بالإفصاح بشكل كامل عن التقديرات والأحكام الهامة (بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة) .

الدراسة الثانية : (Ajekwe, ٢٠١٤)

Flexibility in Accounting: A Slippery Slope to Fraud?

هدفت الدراسة الى بيان فكرة أن الاحتيال في الأرباح يأخذ شكل منحدرً، حيث أن الشركات تعمل على إدارة الأرباح "بشكل شرعي" لتحقيق أهداف محددة مسبقًا ، ثم تنخرط بقوة في جهد لتحقيق النتائج المرجوة ، وإذا كانت النتائج المرجوة لا تزال غير محققة ، فان فقط الخيار المفتوح الوحيد هو التزوير. توصل البحث الى أنه كلما دعت الحاجة إلى تلبية توقعات الأرباح الداخلية أو الخارجية ، واخفاء تدهور الوضع المالي للشركة أو زيادة سعر السهم أو زيادة تعويضات الإدارة على أساس النتائج المالية ، المرونة في معايير المحاسبة هي فرصة لإدارة الأرباح بطريقة مشروعة وبقوة وبعد ذلك تصبح بشكل احتيالي. أوصت الدراسة يجب على المديرين أن يحددوا بوضوح ما هو جائز وما هو ممنوع إطلاقا في اطار المعالجات المحاسبية ، كما يجب عليهم ضمان الالتزام بآليات الحوكمة ومدونات قواعد السلوك بصرامة.

الدراسة الثالثة :(Barth, ٢٠٠٦) بعنوان

Estimates of the future in today's financial statements

هدفت هذه الورقة الى الاجابة حول، لماذا يجب أن تتضمن البيانات المالية اليوم تقديرات للمستقبل؟. حيث تشرح إن تضمين مثل هذه التقديرات ليس بالأمر الجديد ، لكن استخدامها آخذ في الازدياد من خلال تركيز واضعي المعايير على محاسبة القيمة العادلة. الاستنتاج الرئيس يتمثل في ان سلوك واضعي المعايير مقصود لقناعتهم بأن مقاييس الأصول والخصوم التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية والتوقعات الحديثة للمستقبل ستؤدي إلى معلومات أكثر فائدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، وهو هدف التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد الافصاحات المستخدمين على فهم التقديرات المعترف بها ، وتوفر معلومات حول التقديرات غير المعترف بها. قد يؤدي تضمين المزيد من تقديرات المستقبل في البيانات المالية الحالية إلى مقياس دخل يختلف عن دخل اليوم ، ولكن يمكن القول إنه يوفر معلومات أفضل لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

الدراسة الرابعة : (Raubenheimer,٢٠١٢) بعنوان

Accounting Estimates in Financial Statements and Their Disclosure by Some South African Construction Companies

هدفت هذه الدراسة الى تحديد ما تطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من حيث الإفصاح عن الافتراضات والتقديرات غير المؤكدة وأيضًا ما إذا كانت الشركات المدرجة في قطاع البناء والمواد في جنوب افريقيا تلتزم بمتطلبات الإفصاح مع تحديد اتجاه ومستوى التقديرات في القياس المحاسبي. استنتجت الدراسة ان هناك زيادة في عدد التقديرات المحاسبية المطلوبة من IFRS من العام ٢٠٠٤ إلى العام ٢٠١٠. ترجع هذه الزيادة إلى عدد من الأسباب ، أحدها زيادة متطلبات IFRS للقياس بالقيمة العادلة في عدد من المعايير في ظل غياب الأسعار الجارية في سوق نشط. إن استخدام القيم العادلة يزيد من تكرار استخدام التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من الحكم على التمثيل الصادق للتقديرات المحاسبية في البيانات المالية ، تتطلب IFRS في بعض المعايير الافصاح عن الافتراضات والتقديرات غير المؤكدة ، وهو ما لم تفي به الشركات العاملة في جنوب افريقيا.

الدراسة الخامسة : (Chandra (Late) & Azam ,٢٠١٩) بعنوان

Principles verses Rules-Based Accounting Standards, Application in Fiji: An Overview of the Literature.

هدف البحث الى توضيح الفرق بين الاقتصادات الناشئة والاقتصادات المتقدمة من حيث الحجم والهيكل والقدرات لمعاهد المحاسبة والهيئات التنفيذية والرقابية في التنظيم المحاسبي . الفرق في الثقافة التنظيمية بين الاقتصادات يمكن ان يثير العديد من المخاوف بشأن تطبيق معايير المحاسبة القائمة على المبادئ التي رعاها مجلس معايير المحاسبة الدولي، خصوصاً في الاقتصادات الناشئة .

أهم استنتاجات الدراسة هي أن المحاسب المحترف في فيجي يفتقر إلى التدريب والخبرة لإصدار الأحكام. السبب في هذه المعضلة هو نقص الموارد المتاحة للتدريب على الترجمة وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. علاوة على ذلك ، يختلف المحاسبون المحترفون في فيجي ثقافيًا عن اقرانهم في الدول المتقدمة. الخصائص الثقافية لتجنب عدم اليقين في فيجي ستؤدي إلى تفضيل المجتمع لنظام المحاسبة القائم على القواعد والمعارض لنظام قائم على أساس المبادئ الذي يتطلب اتخاذ أحكام جوهرية.

الدراسة السادسة : (Barth,٢٠٠٧) بعنوان

Standard–setting measurement issues and the relevance of research

هدفت هذه الدراسة الى المساهمة في حل قضايا وضع معايير الابلاغ المتعلقة بالقياس ، باعتبار ان هذا الاخير يمثل مفتاح التقارير المالية ، وتقديم رؤية حول الصيغة التي يعتمدها IASB في اصدار تلك المعايير.

خلصت الدراسة الى ان استخدام اساس القيمة العادلة من المرجح ان يزداد، وان قياس القيمة العادلة يلبي أهداف اطار المفاهيم بشكل افضل من اسس القياس المحاسبي الاخرى. ايضاً قدم البحث المزيد من الادلة حول مدى استيفاء

محاسبة القيمة العادلة للمعايير النوعية المحددة في الاطار ، وساعد في ربط نظرية التقييم في عالم غير مكتمل او كامل تعد فيه التقارير المالية.

المرونة في القياس

في اطار المشروع المشترك بين IASB&FASB ، ورد في الفصل الأول من قائمة المفاهيم بعنوان "هدف أعداد التقارير المالية ذات الغرض العام " (OB١١)، " إلى حد كبير ، تستند التقارير المالية إلى التقديرات والأحكام ، والنماذج بدلاً من الوصف الدقيق. الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية يؤسس للمفاهيم التي تكمن وراء تلك التقديرات والأحكام والنماذج. المفاهيم هي الهدف الذي يسعى المجلس ومعدو التقارير المالية لتحقيقه.....) (FASB,٢٠١٠:٣). هذا يعني اعتراف صريح من قبل المجلسين بان المرونة متأصلة في عملية اعداد التقارير المالية . لكن السؤال الطبيعي هو لماذا المرونة ؟ ولماذا تسمح الهيئات التنظيمية مثل IASB & FASB بمثل هذه المرونة ؟

يشير (Mulford&Cmiskey,٢٠٠٢) في اطار الاجابة على هذه التساؤلات ، أنه" لسوء الحظ ، فإن الامور ليست بهذه البساطة. المعاملات المالية والظروف الاقتصادية المحيطة بالشركات ليست متشابهة بدرجة كافية لتبرير استخدام محاسبة متطابقة الممارسات ، حتى من قبل الشركات في نفس الصناعة" (p-٢٥). لأسباب وجيهة ، توجد مرونة في إعداد التقارير المالية، سوف تظل ويجب أن تبقى كذلك طالما أن الظروف والشروط عبر الشركات والصناعات تختلف. ومع ذلك، فان وجود المرونة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ، ينبغي لا يؤدي إلى بيانات مالية مضللة ، ويجب على الشركات توظيفها لتقديم عرض عادل لنتائجها المالية ومركزها المالي، لكن في الغالبية العظمى من التقارير المالية ، هذا لا يحدث (Mulford&Cmiskey,٢٠٠٢:٢٦).

IAS&IFRS تخلق المرونة من خلال السماح باستخدام أسس قياس متعددة ووجود التقديرات المحاسبية

أولاً : القياس المحاسبي في ظل معايير الابلاغ المالي الدولية

القياس لأغراض إعداد التقارير المالية بشكل مباشر أو غير مباشر – لكل من الاداء المالي والمركز المالي – يؤثر على الجميع تقريبا. القياس المحاسبي يساعد على عملية تخصيص رأس المال عبر البلدان والقطاعات الاقتصادية والشركات ، انه يساعد في تحديد ما إذا كان العمل يعتبر فاشل أو ناجح ، ويحدد ما اذا كان الموظفون او العاملون يستحقون المكافأة أم لا ، وهل يحتفظون بوظائفهم أم لا ، وما هي الأرباح التي يحصل عليها المستثمرون ، ومقدار الضريبة التي تدفعها الشركة . يحيط الجدل المتزايد بمسألة القياس في التقارير المالية – أساسا بسبب حركة ينظر إليها بعيدا عن الأساس التقليدي للقياس (التكلفة التاريخية) نحو أسس أخرى . واضعو معايير المحاسبة والتقارير المالية يناقشون مسألة القياس كمبدأ عام.

في نوفمبر ٢٠٠٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ورقة مناقشة بعنوان ، " أسس القياس في المحاسبة المالية – القياس عند الاعتراف الاولي"، ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) في ٢٠٠٥ على معالجة "القياس الأولي واللاحق" كمرحلة ثالثة في مشروعهم المكون من ثماني مراحل في إطار هيكل المفاهيم المشترك (IASB,٢٠٠٥). يمكن أن تكون أي تغييرات ناتجة عن أساس القياس بعيدة المدى في آثارها. ولن تقتصر التأثيرات على الشركات المدرجة في البورصة كمستخدمين اساسيين لمعايير IASB و FASB ، فإذا كانت هناك تغييرات ، فستكون هناك أيضًا ضغوط على أصغر الشركات المملوكة للقطاع الخاص للتحرك في نفس الاتجاه. ان ممارسات القياس الحالية معقدة ومتنوعة ويبدو أنها غير متسقة. هناك من الواضح حاجة الى ان يكون القياس أكثر اتساقًا ، ومن المفترض أنه أبسط . Sir David Tweedie ، رئيس مجلس الإدارة للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة يعبر عن هذه الحاجة بقوله : "إن الهدف الحقيقي هو أن يكون لديك مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية، لذلك ل بغض النظر عما إذا كانت الصفقة تتم في بريسبان أو بكين أو بروكسل أو بوسطن، سنقوم بحساب ذلك بنفس الطريقة". (ICAEW,٢٠١٨:P-٥)

تستمد مبادئ القياس الأساسية الثلاثة الآتية من أهداف إعداد التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة كما هو موضح في الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية (IASB,IFRS,٢٠١٨:pp٥٦-٧٩):

المبدأ ١: الهدف من القياس هو أن تمثل بأمانة المعلومات الأكثر صلة بالموارد الاقتصادية للكيان المبلغ ، والمطالبات ضد الكيان ، ومدى كفاءة إدارة الكيان ومجلس إدارته بمسؤولياتهم في استخدام موارده.

المبدأ ٢: على الرغم من أن القياس يبدأ عمومًا ببند في بيان المركز المالي ، فإن أهمية المعلومات التي يوفرها أساس قياس معين يعتمد أيضًا على كيفية تأثيرها على بيان الدخل الشامل وبيانات التدفقات النقدية وحقوق الملكية والملاحظات على البيانات المالية.

المبدأ ٣: تكلفة قياس معين يجب أن تبرر بفوائد تلك المعلومات للمستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن تلك المعلومات.

استناداً الى هذه المبادئ ، لو دققنا في بعض النصوص الواردة في IAS&IFRS، كأمثلة ، سنلاحظ ان هناك استخدام مفاهيم قياس مختلفة وكالآتي:

١- يسمح IAS٢ بقياس المخزون بالكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق ايهما أقل .(IAS٢,par-٩)

٢- بعد الاثبات الاولي، يجب على الشركة ان تقيس الاصل المالي بالتكلفة المستنفذة او القيمة العادلة . (IFRS٩,par-٥.٢)

٣- بموجب IAS ١٦ يمكن تقييم الممتلكات والموجودات المصنعية والمعدات بالكلفة التاريخية او بالمبالغ المعاد تقييمها حيث يكون هذا الاخير هو القيمة العادلة مطروحا منها الاندثار المتراكم اللاحق وخسائر التأكل في القيمة.(IAS١٦,par-٢٩;٣٠;٣١)

٤- يتم قياس الأصول غير الملموسة إما بالتكلفة مطروح منها اي مجمع اهلاك واي مجمع خسائر هبوط أو نموذج إعادة التقييم (ممثل بالقيمة العادلة في تاريخ اعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع اطفاء لاحق واي مجمع خسائر هبوط لاحقة. (IAS٣٨,par-٧٤;٧٥)

٥- التكلفة المبدئية للموجودات والمطلوبات المكتسبة من اندماج الأعمال هي قيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. (IFRS٣,par-١٨)

٦- يتم قياس الاستثمارات في الشركات الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية . (IAS٢٨,par-١٦)

٧- يتم قياس المنتجات الزراعية في نقطة الحصاد والأصول البيولوجية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي بالقيمة العادلة ناقصًا تكلفة البيع.(IAS٤١,par-١٢;١٣)

٨- يمكن بموجب IAS٢٩ اجراء التعديلات على البيانات المالية للكيان الاقتصادي الذي يعمل في اقتصاد شديد التضخم باستخدام مؤشر المستوى العام للأسعار.(IAS٢٩,par-٨)

٩- الانخفاض في قيمة الاصول IAS٣٦ ، عندما يكون المبلغ الممكن استرداده من الاصل أقل من القيمة الدفترية ، فيجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل الى المبلغ الممكن استرداده (وهو القيمة الاعلى للأصل قيد الاستخدام أو المكافئ النقدي الحالي ايهما اعلى) . ذلك التخفيض هو خسارة الهبوط. (IAS٣٦,par-٥٩)

١٠- بموجب IAS٣٧ قياس المخصص وفق افضل تقدير للأنفاق المطلوب لتسوية الالتزام في نهاية فترة التقرير (IAS٣٧,par-٣٦).

١١- بموجب IAS٤٠ الممتلكات المستثمر فيها يمكن ان تكون مقاسة من خلال الاختيار بين (أ) الكلفة- الاندثار - التأكل أو (ب) القيمة العادلة مع معالجة التغير في القيمة من خلال بيان الدخل كمكاسب أو خسائر (IAS٤٠,par-٣٠).

١٢- يتم قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ايهما أقل. (IFRS٥,par-١٥)

هناك أمثلة أخرى حول هذا القياس الذي يمكن ان نصفه بالقياس المختلط Mixed Measurement . الاسئلة التي يفترض ان تناقش في هذا السياق حول مقبولية هذا الوضع؟ وحول المدى الزمني الذي تستمر عليه معايير الابلاغ

المالي بهذه الصيغة؟ وهل يمثل مصدر قوة ام ضعف للمنتج المحاسبي ؟. الآتي ملخص حول متطلبات القياس حالياً وفق IAS&IFRS ، مع لفت الانتباه نحو بعض التناقضات الظاهرة فيه ، ويعطي فكرة عن تعقيدات الموقف الحالي ، وكالتالي:

(أ) يمكن قياس نفس الأصول (على سبيل المثال ، المصنع والمعدات) على أسس مختلفة ،

(ب) يتم تقييم الأصول المختلفة على أسس مختلفة (على سبيل المثال ، يمكن أن يكون المصنع والمعدات تقاس بالتكلفة التاريخية ، يجب أن تُدرج الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة) ،

(ج) يتم قياس المطلوبات المختلفة على أسس مختلفة (على سبيل المثال ، يجب أن تكون مطلوبات نظام المعاشات التقاعدية – مخصومة – يتم خصمها ، في حين ان الالتزامات الضريبية المؤجلة لا يتم خصمها).

(د) يمكن قياس القيمة العادلة بطرق مختلفة (على سبيل المثال ، القيمة السوقية أحيانًا ، وأحيانًا تكلفة الاستبدال المستهلكة) ، و

(هـ) يتم التعامل مع آثار التضخم بطرق مختلفة (على سبيل المثال ، في بعض الأحيان تعكس التغير في قيمة النقود ، وفي بعضها لا).

ان نموذج القياس المختلط A Mixed Measurement Model في المحاسبة يشير الى عدم وجود أساس واحد للقياس (على سبيل المثال ، القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية أو القيمة في الاستخدام وغيرها) لجميع فئات الأصول والخصوم . إن بعض الجوانب السلبية للسماح بمزيج من مناهج القياس المختلفة ربما تشتمل على ما يأتي :

(أ) من المحتمل أن يقوض مقارنة التقارير المالية التي أعدتها الكيانات الاقتصادية التي تستخدم قواعد قياس مختلفة.

(ب) تؤدي إلى ما يُعرف بـ "مشكلة الإضافة"، حيث يمثل مجموع إجمالي الأصول مجموع الأصول (والخصوم) المقاسة على قواعد مختلفة.

(ج) عندما يكون الاختيار متاحًا ، فإنه يسمح بإمكانية أن يختار المديرون بشكل انتهازي أساس القياس الأنسب لهم (أي الطريقة التي توفر نتيجة مفضلة).

ثانياً : القياس في اطار مفاهيم المحاسبة والتقارير المالية

القياس وفقاً لأطار مفاهيم المحاسبة والتقارير المالية، "هو إجراء لتحديد المبالغ النقدية التي تُثبت وتُسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل ، ينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس" (IASB,٢٠١٨,par٤-٥٤)

أسس القياس المحاسبي بموجب اطار مفاهيم المحاسبة والتقارير المالية المعتمدة في اعداد القوائم المالية ، وتماشياً مع ما ورد في الفقرة (٥٤-٤) اعلاه فان المرونة متوفرة في اختيار اساس القياس المعين ، تشمل ما يأتي:

١- التكلفة التاريخية Historical Cost

٢- التكلفة الجارية. (تُعرف أيضًا بقيمة الحرمان أو التكلفة الحالية) Value to the Business

٣- القيمة القابلة للتحقق(قيمة التسوية) Realizable Value

٤- القيمة في الاستخدام Value in Use

٥- القيمة العادلة Fair Value

كل هذه القواعد هي شكل من أشكال محاسبة الاستحقاق أي أنها تهدف إلى قياس الايراد عند اكتسابه والتكاليف عند تكبدها، على عكس التسجيل وفق الاساس النقدي . والثلاثة الأخيرة تمثل جميع أشكال قياس القيمة الحالية . وان الحكم ما على مدى ملاءمة اساس القياس، يجب أن يكون من خلال معرفة فعاليتها من حيث التكلفة ومدى ملاءمتها للغرض (الهدف من القياس). ومع ذلك، في حالة غياب الأدلة المباشرة على هذه الأمور، فمن المعتاد الذهاب باتجاه الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية المختلفة التي يجب أن تكون ملاءمة في تقييم جودة المعلومات. قواعد القياس في التقارير المالية ليست منحوتة في الحجر. هناك اختلاف في آراء الناس حول كيفية عمل كل أساس ومدى فائدته ، كل شيء يتطور مع تغيرات الممارسة المحاسبية .

الكلفة التاريخية Historical Cost

التكلفة التاريخية تعني " تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد المدفوع ، أو بالقيمة العادلة للعوض المُقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها . تُسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المُستلمة في مقابل الالتزام ، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل)، بمبالغ النقد أو مُعادِلات النقد المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي للأعمال". (IASB,IFRS ٢٠١٨,par٤-٥٥,A) . وعندما تزيد قيمة الأصل عن مبلغ التكلفة التاريخية، لا يتم الاعتراف بالمكاسب حتى تتحقق ، ويتم استبعاد المكاسب غير المحققة من الدخل ومن الميزانية .هذا السلوك ناتج عن وجود عنصر التحفظ (Conservatism) ، واثره القوي في اجراءات المقابلة وكذلك في عدم الاعتراف بالزيادة في قيمة الاصول، وبالتالي فإن الاعتراف بالمكاسب هو إلى حد ما تحت سيطرة الإدارة (ذاتية القياس) ، والتي يمكنها أن تقرر متى تتحقق الأصول ومتى يتم الاعتراف بأي مكاسب ذات صلة. من جانب اخر فيما يتعلق بقياس الدخل ، فإن الهدف من التكلفة التاريخية هو مطابقة التكاليف عند تكبدها مع الايراد عندما يتحقق ، وبالتالي يتم شطب جزء من تكلفة الأصل الطويل الأجل (قسط الاندثار السنوي) المحسوب من قسمة الكلفة على العمر الانتاجي ، ويمثل المبلغ الظاهر في الميزانية العامة بالتكاليف المتكبدة التي سيتم شطبها مقابل الدخل المستقبلي المتوقع المساهمة في توليده ، بعبارة أخرى يجب على المحاسب ان يقرر التكاليف التي انتهت صلاحيتها (ذاتية القياس)، ولذلك يجب ان يتم مقابلتها مع الايرادات في بيان الدخل والتكاليف التي تظل غير

منتهية يجب إظهارها في قائمة المركز المالي كمتبقي. في وصف هذه العملية (Paton and Littleton,١٩٤٠:١٤) يقولا أن " المخزون والموجودات المصنعية ..... تراكم للتكاليف في حالة معلقة كما لو كانت في انتظار مصيرها "، ومصيرهم بالطبع سيكون في بيان الدخل . عليه فان مفهوم المقابلة له اهمية بالغة في محاسبة الكلفة التاريخية .

مؤيدو الكلفة التاريخية يقولون بان المديرين يحتاجون الى بيانات تاريخية من اجل تقييم قراراتهم السابقة اثناء تفكيرهم بالالتزامات المستقبلية للتأكد مما اذا كان القرار السابق صحيحا ام خاطأً . القرار السابق يجب التأكد منه في النهاية من خلال ما يحدث في السوق . يجادل Edwards and Bell ان التقييم الصحيح للقرارات السابقة يجب ان يستلزم تقسيم اجمالي الربح في فترة معينة بين الربح من الانشطة التشغيلية والارباح من المكاسب (او الخسائر) بسبب الاحتفاظ بالأصول او الخصوم وتغير اسعارها، وهو ما تفشل به بيانات الكلفة التاريخية . فشل في مراعاة المكاسب غير المحققة ، وبالتالي قد يقلل بشكل كبير من صافي الأصول والدخل أو تخصيص الدخل لسنوات معينة على أساس مبدأ التحقق(قياس غير سليم). يعتقد Edwards and Bell ان مكاسب الاحتفاظ تمثل توفيرا يعزى الى حقيقة ان المدخلات تم الحصول عليها قبل الاستخدام ، ويعزى هذا التوفير الى انشطة الاحتفاظ . لكن لماذا يجب اعتبار الزيادة في التكلفة الحالية للأصل جزء من الربح؟. لا يقدموا اجابة مباشرة على هذا السؤال ابداً، لكن (Revsine, ١٩٧٣) يقترح ان النظرية التي يقدمونها تكشف عن استجابة محتملة على النحو التالي: تستفيد الشركة من الزيادة في سعر اصولها لأنه بخلاف ذلك ، سيكون من الضروري تدفق نقدي اكبر اذا قامت بشرائها الآن. وبالتالي ، فان المدخرات النقدية الناتجة عن التوقيت العارض للمشتريات هي فائدة حقيقية ، ويجب ادراجها في الدخل . هذا هو في الاساس فكرة تكلفة الفرصة البديلة. يعد توفير التكلفة احد مكونات الدخل: فهو يمثل مكاسب " فرصة"، لان الشركة اشترت اصولها في الوقت الذي اشترته فيه بدلا من شراء اصولها في وقت لاحق عندما كان السعر اعلى. (Revsine, ١٩٧٣:٨٨)

التكلفة الجارية (القيمة للمشروع Value to Business)

تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي كان سيُدفع في حال اقتناء الأصل نفسه أو أصل مماثل له في الوقت الحالي . تُسجل الالتزامات بمبلغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصوم الذي كان سيُطلب لتسوية الالتزام في الوقت الحالي(IASB,IFRS٢٠١٨,par٤-٥٤,B).

بتعبير أخر، لأي أصل معين ، القيمة للمشروع كأساس للقياس تحاول الإجابة على السؤال الآتي : كيف سيكون الوضع سيء في المشروع إذا حرم من ذلك الاصل؟ الجواب ، كقاعدة عامة ، هو تكلفة استبدال الأصل. منطق كيفية الوصول إلى هذه الإجـابة معقد إلى حـد ما وبالنسـبة للالـتزام ، حيث تقاس قيمته للمشروع بالصيغة الآتية : كيف سيكون المشروع أفضل بكثير إذا تم إعفاؤه من ذلك الالتزام.(ICAEW, ٢٠١٨:p-٢١)

لأن هناك أسواق لنسبة محدودة من الأصول التي تحتفظ بها الشركات في نفس العمر والحالة المادية والاقتصادية في تاريخ الميزانية العمومية ، غالبًا ما لا يوجد سعر متاح لأصل بديل قابل للمقارنة. لهذا السبب ، من

المعتاد عمليًا حساب تكلفة الاستبدال بواسطة أخذ سعر أصل بديل جديد ، وفي حالة الأصول الثابتة ، يجب القيام بعمل مناسب لحساب الاستهلاك (الاندثارات) وأجراء تسويات حول الفروقات في الإمكانية المحتملة لكل من الأصل والاصل البديل(ذاتية في القياس) ، لاحظ (Edwards et al.,١٩٨٧) فظاظة كيفية حساب تكاليف الاستبدال في الممارسة العملية أثناء تجربة محاسبة التكاليف الحالية في المملكة المتحدة في السبعينيات والثمانينيات ، حيث تم استخدام مؤشرات الأسعار على مستوى الصناعة بدلاً من تكاليف الاستبدال الخاصة بالأصول.

تم الترويج لمفهوم القيمة للمشروع كوسيلة لقياس ربح الشركة من أجل الحفاظ على قدرة المشروع على التشغيل (أو امكانية تقديم الخدمة) . الحجة المقدمة هي ، أنه إذا أرادت الشركة الحفاظ على قدرتها للاستمرار في عملها ، فإنها تحتاج إلى تحمل تكلفة استبدال الأصول الحالية التي تستهلكها في العمليات الهادفة الى تحقيق الربح، والتي في وقت ارتفاع الأسعار ، ستكون أعلى من تكلفتها التاريخية. خلاف ذلك ، فإنه يخاطر دفع مبالغ أرباح لحملة الأسهم ، هي ضرورية ولازمة لتمويل عملياتها والمحافظة على طاقتها في الاستمرار. ومع ذلك، إن قياس المطلوبات على أســاس القيمة على أساس القيــمة للمشـروع مليء بالصعوبات ، والمشكلة الرئيسية هي ان تكلفة الاستبدال ، مفهوم مركزي في محاسبة القيمة للمشروع للأصول ، ومشكوك في انطباقه على الخصوم ، حيث ان تكلفة الاسـتبدال لا يمكن تتلاءم بشكل مريـح مع نمط المطلوبـات.(Baxter, ٢٠٠٣:١٧)

اساس التكلفة الاستبدالية أو القيمة للمشروع يمكن أن يخدم بعض القرارات التي تتخذ من قبل المستخدمين ، بحيث لا تستطيع أسس القياس الأخرى من توفيرها بنفس مستوى الملائمة الذي يوفره هذا الاساس . على سبيل المثال المنافسين المحتملين للكيان الاقتصادي يمكن ان يعتمدوا على تكاليف الاستبدال في تقييم تكاليف الدخول الى السوق ، وبنفس المعلومات يمكن للمستثمرين الحاليين ان يشخصوا ضعف الاعمال التجارية للمنافسة مع الوافدين الجدد. قد تكون سلطات المنافسة مهتمة أيضًا بتكاليف الاستبدال لتقييم مدى سهولة او صعوبة ذلك على الوافدين الجدد للانضمام إلى السوق ، وللمساعدة في تشكيل حكم على ما إذا كانت معدلات العائد في الصناعة مفرطة ام لا.

بالمقابل ، يمكن القول أيضًا أن المعلومات المقاسة من منظور المشارك المحتمل في السوق لا يوفر المعلومات الأكثر صلة بالمركز المالي أو الأداء المالي للمستخدمين عموما. علاوة على ذلك ، قد يكون هناك شعور بأن مفهوم الاستبدال ، أقل ملاءمة بالاقتصاد المعاصر ، حيث عادة ما يكون هناك تغيير كبير في الأسواق والتقنيات بسبب التقدم العلمي والتكنولوجي.

القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

بحسب تعريف اطار مفاهيم المحاسبة والتقارير المالية ، فان القيمة القابلة للتحقق" القيمة القابلة للتحقق(قيمة التسوية) تُسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادِلات النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع

الأصل في ظل استبعاد عادي . تُسجل الالتزامات بقيم تسويتها، والتي هي مبالغ النقد أو معادِلات النقد غير المخصومة المتوقع أن تُدفع للوفاء بالالتزامات في السياق العادي للأعمال".(IFRS, ٢٠١٨:par٤-٥٥)

كذلك يمكن القول ، باننا يمكن أن نؤخذ بوجهة النظر القائلة بأن القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة هي نفسها باستثناء الجوهر وعادة ما يقاس الأول بالصافي بعد الأخذ بالاعتبار تكاليف التنفيذ. وإذا جرت محاولة لتطبيق القيمة القابلة للتحقق بشكل عام ، فمن الواجب إيجاد تدابير بديلة لإنتاج الأرقام في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط لتقديمه (ICAEW,٢٠١٨:٣٢) ، هذا يعني ان هناك زيادة في ذاتية القياس المحاسبي.

ينص المعيار الدولي لمعايير المحاسبة (٢) في الفقرة (٦) منه على ما يلي:" صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام " (IAS٢,٢٠١٨;par-٢٨) ، وهذا تأكيد صريح على ان القياس للقيمة القابلة للتحقق يجب ان يتم على الاستبعاد في سير العمل العادي .

العديد من كتاب المحاسبة يدعمون هذا الاساس في القياس . R.C. Chambers، هو ابرز المدافعين عن اساس القيمة القابلة للتحقق من خلال قوله ، أن الأصول غير النقدية يمكن أن يحدد او يتم تعيين قيم نقدية لها من سعرين ، سعر الشراء (قيمة الدخول) وسعر البيع (قيمة الخروج). سعر البيع يسمح للشركة بالدخول إلى السوق نقدًا للحصول على الأصول اللازمة للتكيف مع الظروف المعاصرة . ويقترح أن القياس الملائم بشكل موحد لجميع الإجراءات المستقبلية هو سعر بيع الأصل الذي يشير إليه باسم سعر يمكن تحقيقه. ويصف كذلك السعر الممكن تحقيقه كمكافئ نقدي حالي (Chambers,١٩٦٦:٩٢). فهو يرى ان الأسعار السابقة على أنها غير ملائمة للعمليات المستقبلية وأسعار المستقبل على أنها مجرد تخمين (اشارة الى زيادة الذاتية في القياس المحاسبي).

Sterling يدعم صافي القيمة الممكن تحقيقها وفي إشارة إلى التصفية في المسار الطبيعي للأحداث ، ويرى ان القيمة القابلة للتحقق ،"هي في الواقع القيم التي تحتاجها الإدارة ورجال الأعمال من أجل تقرير ما إذا كان القرار بالاستمرار أو التصفية. البدائل المعقولة بين التصفية العادية والاستمرار ، وليس بين التصفية القسرية (حسب التعريف ، عندما يجبر المرء على فعل شيء ما ، ليس لديه البديل) والاستمرار" . (Sterling,١٩٧٠:٣٢٨). عندما تظهر القيمة القابلة للتحقق أسعار السوق الحالية، فأنها سوف تسمح للمستثمرين والمقرضين والمنظمين برؤية ما يمكن تحقيقه (صافي) بشأن التخلص من الأصول المنفصلة للنشاط التجاري. قد يرى البعض أنها أكثر فائدة من القيمة العادلة لأنها تقوم بتعديل العوامل المعروفة الخاصة بالكيان ، مثل الشروط التعاقدية التي ستطبق على التخلص من الأصـول. وأيضًا ، حيث تُظهر القيمة القابلة للتحقق ما يمكن تحقيقه في البيع القسري ذات صلة عندما لا يكون النشاط التجاري مستمراً أو ربما يكون المقصود به حياة محدودة.

القيمة في الاستخدام (القيمة الحالية) Value in Use

القيمة في الاستخدام أو القيمة الحالية "هي تُسجيل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن يُولدها البند في السياق العادي للأعمال . تُسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، المتوقع أن تُطلب لتسوية الالتزامات في السياق العادي للأعمال".(IASB,٢٠١٨:par-٥٥)

القيمة في الاستخدام لأصل أو التزام هي القيمة المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المنسوبة اليه. ومع ذلك ، نظرًا لأن التدفقات النقدية يتم إنشاؤها أو توليدها بواسطة الشركات ، أو الوحدات داخل الشركات ، بدلاً من الأصول الفردية ، القيمة قيد الاستخدام هي أساس التقييم المطبق على الشركات أو وحدات الأعمال بدلاً من تلك الأصول والخصوم القابلة للفصل. تنطوي القيمة قيد الاستخدام على الاعتراف بالمكاسب عند ظهورها بدلاً من تحققها، ولكن المكاسب تتحقق في قيمة وحدة الأعمال، بدلا من المكاسب من المعاملات أو في قيم صافي الموجودات القابلة للفصل. عندما يتم تطبيق القيمة قيد الاستخدام على شركة أو وحدة توليد النقد، فإنها تتضمن ضمنيًا في تقييم الشهرة (سواء المكتسبة أو المولدة داخليًا) وأي أصول أخرى غير معترف بها أو الخصوم (أي التي لن يتم الاعتراف بها على أسس قياس أخرى).

القيمة في الاستخدام وحسب ما ورد في IAS٣٦ " تآكل الاصول" يجب ان تنعكس العناصر الآتية في حساب قيمة استخدام الاصل (IAS٣٦:par-٣٠)

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

(ب) التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق.

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل .

(هـ) العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

يتضمن تقدير قيمة استخدام الأصل الخطوات التالية:(IAS٣٦:par-٣١)

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

الموثوقية في هذا الاساس يمكن ان ينظر اليها بالشكل الآتي: بما أن القيمة قيد الاستخدام مبنية على توقعات التدفقات النقدية المستقبلية ، فإنها تكون موضوعية فقط بالقدر الذي تكون فيه توقعات التدفقات النقدية حدثت بالفعل (أي بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ إعداد التوقعات) أو هي التزامات تعاقدية يرتبط بها بدون شك. مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية يجب أن تشتمل على: (IAS٣٦:par-٣٩)

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم بالضرورة إنفاقها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى ، أو تُخصص على أساس معقول وثابت، بشكل مباشر إلى الأصل

(ج) صافي التدفقات النقدية ، إن وجدت ، التي سيتم الحصول عليها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي .

اما مجالات الذاتية في اساس القيمة قيد الاستخدام Value in Use، ونظرًا لأنها تستند إلى التنبؤات، فإن معظم حسابات القيمة المستخدمة هي ذاتية وكلما طالت الفترة التي تغطيها التوقعات، تصبح أكثر ذاتية، واختيار سعر الخصم ذاتي أيضاً. اما ما يتعلق بالملاءمة في هذا الاساس فقد تكون المعلومات المعدة على أساس القيمة قيد الاستخدام أكثر صلة ببعض الأغراض من تلك المعلومات المعدة على أسس أخرى. على سبيل المثال، يجب أن تكون معلومات القيمة قيد الاستخدام لجميع أولئك الذين لديهم مصلحة في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للشركة، منهم المستثمرين والدائنين .

القيمة العادلة Fair Value

تخضع محاسبة القيمة العادلة للقيمة العادلة حاليًا للمعيار الدولي للتقارير المالية ١٣ الذي يسري منذ العام ٢٠١٣. هذا المعيار هو إلى حد كبير مماثل لمعايير المحاسبة في الولايات المتحدة (SFAS١٥٧)، الساري المفعول منذ العام ٢٠٠٧ والآن ASC ٨٢٠-١٠ . بموجب الفقرة ٩ من المعيار الدولي ١٣ عرف القيمة العادلة " هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" .(Par-٩)

يُطلق على أساس التقييم هذا أيضًا سعر الخروج ، والذي يقيس تكلفة الفرصة التي تتحملها الشركة من الاستخدام المقصود لأصولها والتزاماتها. باستخدامها ، فإن الشركة تتخلى عن فرصة وضعها في أفضل استخدام تالي ، والذي قد يكون البيع أو استبدالها بسعر الخروج . من الناحية المثالية ، تستند القيمة العادلة على سعر بيع الأصل في سوق يعمل بشكل جيد ، أو المبلغ الذي يتعين على الشركة دفعه للتخلص من الالتزام .

يستخدم التعريف أعلاه عددًا من المصطلحات التي تتطلب مزيدًا من الدراسة، ولا سيما "المعاملات المنظمة" و "المشاركين في السوق". هذه الشروط محددة في المعيار الدولي للتقارير المالية ١٣ على النحو التالي:

معاملة منظمة معاملة تفترض التعرض للسوق لفترة قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسويقية المعتادة والمعتادة للمعاملات التي تنطوي على هذه الأصول أو الالتزامات، أنها ليست صفقة قسرية (مثل التصفية القسرية أو بيع اموال محجوزة). المشاركون في السوق المشترون والبائعون مستقلون عن بعضهم البعض، وعلى دراية، ولديهم فهم معقول للأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام جميع المعلومات المتاحة ، ولديهم الرغبة والقدرة على الدخول في صفقة للأصل أو الالتزام (الملحق أ).

ومع ذلك ، نظرًا لعدم اكتمال السوق ، لا توجد أسعار سوق تعمل بشكل جيد للعديد من الأصول والخصوم. في مواجهة هذه الصعوبة ، ينشئ المعيار تسلسل هرمي للقيمة العادلة يتألف من ثلاثة مستويات تتلخص فيما يلي:

(أ) مُدخلات المستوى ١ هي الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتماثلة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.(الفقرة ٧٦)

(ب) مُدخلات المستوى ٢ هي المُدخلات بخلاف الأسعار المعلنة المُدرجة ضمن المستوى١ والتي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام – بشكل مباشر أو غير مباشر. (الفقرة ٨١)

(ج) مُدخلات المستوى ٣ هي المُدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام.(الفقرة ٨٦)

هذا يعني ان الموضوعية في قياسات القيمة العادلة تتحقق عندما تؤخذ القيم العادلة من الأسواق النشطة ، الذاتية تكون موجودة عندما لا يتم أخذ القيم العادلة من الأسواق النشطة ، فهي تقديرات ، مصنوعة بمستويات مختلفة من الذاتية . من جانب أخر، هناك مرونة في القياس المحاسبي وفقا لهذا الاساس ناتج عن سماح المعيار١٣ ، باستخدام اساليب التقويم الثلاثة المستخدمة على نطاق واسع في تقدير السعر الذي يمكن ان تحدث به المعاملة في ظروف اعتيادية لبيع الاصل او لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية . ان اساليب التقويم الثلاثة هي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل .(الفقرة ٦٢)

إن استعراض الأنشطة الأخيرة لمجلس معايير المحاسبة الدولي تكشف لنا أن استخدام القيمة العادلة في المالية التقارير ومن المرجح أن تزداد. لأن المجلس توصل الى أن قياسات القيمة العادلة تلبي الأهداف الاساسية لإطار المفاهيم بشكل أفضل من قواعد القياس الأخرى التي تم النظر فيها. على وجه الخصوص ، إطار المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإعداد وعرض البيانات المالية يشير الى أن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية . يبدو بديهيًا أن مبالغ البيانات المالية التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية والتوقعات الحديثة للمستقبل ستكون أكثر فائدة في اتخاذ تلك القرارات .

تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون منهم والمحتملون على تقديرهم لمبلغ، وتوقيت، صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، ودرجة عدم التأكد(التوقعات) حولها ، عليه فهم بحاجة الى معلومات تساعدهم على تقدير التوقعات عن صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة ، ولتقدير تلك التوقعات فهم بحاجة إلى معلومات عن موارد المنشأة ، والمطالبات على المنشأة..... وغيرها (الهدف الرابع للاطار).المعلومات التي توفرها قياسات القيمة العادلة ستكون ملائمة لاتخاذ تلك القرارات بسبب ما يأتي: (Barth,٢٠٠٦:٣)ان القيم العادلة للموارد والمطالبات على المنشاة ، تمثل معلومات ملائمة لأنها تلبي الشروط التي بموجبها تتخذ القرارات من قبل أي مستخدم للبيانات المالية ، ولها قيمة تنبؤيه ويمكن أن تكون صادقة في التمثيل للموجودات والمطلوبات ، مثلما هي محددة في الإطار كونها تعكس التقييمات المرجحة بالمخاطر والاحتمالات المتوقعة لتدفقات النقدية الداخلة والخارجة في المستقبل ، وبالتالي فهي قيم غير متحيزه ، ومحايده ، بالإضافة الى توفر الخصائص النوعية المعززة في بياناتها التي تدعم المعلومة الاكثر فائدة (التوقيت المناسب وقبلية المقارنة والاتساق).

بالمقابل ، عند النظر في القضايا المتعلقة بالملاءمة مقابل الأمانة التمثيلية relevance versus representational faithfulness في محاسبة القيمة العادلة ، يجادل (Ronen ,٢٠٠٨) بأن القيم العادلة لا تقيس قيمة الأصول لشركة معينة. لذلك ، على الرغم من الأساس المنطقي للقيم العادلة كونها توفر معلومات مفيدة وملاءمة للقرار ، يدعي Ronen ذلك لا توفر القيم العادلة دائمًا القياس الأكثر ملاءمة بقوله:

" نظرًا لأن قياسات القيمة العادلة ..... تستند إلى قيم الخروج ، فإنها لا تعكس قيمة توظيف الأصول ضمن عمليات محددة للشركة..... فهي لا تخبر المستثمرين بالتدفقات النقدية المستقبلية التي ستولدها هذه الأصول داخل الشركة ..... وبالتالي ، فإن قيم الخروج هذه لا تفي بهدف المعلوماتية للبيانات المالية ". (Ronen ,٢٠٠٨:١٨٤)

تعكس الانتقادات المذكورة أعلاه ، بعض المخاوف التي أثيرت بشأن أسعار الخروج منذ عدة عقود – مما يعكس العديد من القضايا الرئيسية في المحاسبة المالية تبقى دون حل. عند تقييم الموثوقية أو الأمانة التمثيلية لمعلومات القيمة العادلة ، يوضح (Ronen ,٢٠٠٨) أنه بموجب محاسبة القيمة العادلة ، يمكن اعتبار قياسات المستوى ١ بشكل عام موثوقة ، ولكن بالنسبة لقياسات المستوى ٢ و ٣ :

" تضمن المستوى ٢ تقديرات للقيمة العادلة بناءً على العلاقات التي يمكن التنبؤ بها بين أسعار المدخلات الملحوظة وقيمة الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه ..... المستوى ٢ ليس خطيرًا مثل المستوى ٣. فالمدخلات غير القابلة للرصد ، التي تحددها إدارة الشركة بشكل ذاتي ، وتخضع للأخطاء العشوائية والمخاطر الأخلاقية ، قد تسبب تشوهات كبيرة في كل من الميزانية العامة وفي بيان الدخل . علاوة على ذلك ، فإن خصم التدفقات النقدية لاشتقاق قيمة عادلة يدعو إلى الخداع". (Ronen,٢٠٠٨:١٨٦)

من بين الانتقادات المقدمة ضد قياسات القيمة العادلة ، هناك جدل حول هذا المنهج ، حيث يكون قائم على أساس البديل المرفوض ، حيث تظهر القيم التي كان من الممكن أن تتحقق في جميع الأصول عندما تباع وتسوية وتسديد جميع الخصوم في تاريخ الميزانية . ومع ذلك ، حقيقة أن أصل أو التزام الذي يظهر في الميزانية أنه تم رفض خيار بيعه أو تسويته في ذلك التاريخ . لذلك، لماذا تكون القيم التي تعكس البديل المرفوض هي الأكثر ملاءمة بالكشف عنها أو أنسب أساس لقياس الأداء (Ernst & Young,٢٠٠٥)

من المشاكل الاضافية لتعدد اسس القياس المحاسبي وزيادة المرونة فيه بحسب التوجهات الاخيرة لIASB ، تكافح الشركات أحيانًا للتمييز بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وقد حددت الجهات المنفذة وجود ممارسات متباينة . المناقشات الاخيرة لIASB والتعديلات الصادرة في شباط ٢٠٢١ والتي تصبح سارية المفعول اعتباراً من كانون ثاني/ ٢٠٢٣، تشير الى استبدال تعريف التغيير في التقديرات المحاسبية بتعريف التقديرات المحاسبية. التقديرات المحاسبية هي "المبالغ النقدية في البيانات المالية التي تخضع لعدم التأكد من القياس" (IAS٨,٢٠٢١:par-٥). يوضح المجلس أن التغيير في التقدير المحاسبي الناتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة ليس تصحيحًا لخطأ. بالإضافة إلى ذلك ، فإن آثار التغيير في أحد المدخلات أو أسلوب القياس المستخدم لتطوير التقدير المحاسبي هي تغييرات في التقديرات المحاسبية إذا لم تكن ناتجة عن تصحيح أخطاء الفترة السابقة. ومن امثلتها . (الفقرة ٣٢)

(أ) مخصص خسارة لخسائر الائتمان المتوقعة ، بتطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ٩ "الأدوات المالية" .(ب) صافي القيمة الممكن تحقيقها لبند المخزون ، مع تطبيق معيار المحاسبة الدولي٢.

(ج) القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ، مع تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية ١٣ ، "قياس القيمة العادلة". (د) مصروف الإهلاك لبند من الأصول الثابتة، بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي ١٦ . (هـ) بند التزامات الضمان ، تطبيق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٧ ،"الخصوم الاحتمالية والأصول المحتملة".

من الطبيعي ان يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية ، أو ربح أو خسارة الفترة الحالية والفترات المستقبلية. يتم الاعتراف بتأثير التغيير المتعلق بالفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية. يتم الاعتراف بالتأثير ، إن وجد ، على الفترات المستقبلية كإيراد أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.

الخاتمة Conclusion

القياس المحاسبي الحالي وفق IAS&IFRS هو قياس مختلط بامتياز، حيث تحدد المبالغ للأشياء والاحداث وفقاً لمجموعة من الأسس (الصفات) تشمل كل من الكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية وصافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة بالاستخدام والقيمة العادلة. هذه الاختلافات في الاسس ناتجة عن الاختلاف في الممارسة التي تطورت مع مرور الوقت وليست ناتجة عن اختلافات في اطار المفاهيم للمحاسبة والتقارير المالية .

المرونة في معايير المحاسبة عكس التوحيد (استخدام ممارسات محاسبية متطابقة من قبل جميع الكيانات) ، التوحيد لا يمكن الدفاع عنه لان الظروف المحيطة بالأعمال ليست متشابهة بما يكفي لتبرير ذلك ، حتى من قبل الكيانات العاملة في نفس الصناعة.

الوضع التنظيمي الحالي للمحاسبة يتمتع بالمرونة الآخذة بوتيرة تصاعدية ، خاصةً بعد اعتماد قياسات القيمة العادلة في أغلب المعايير المحاسبية ، والذي يلقى دعم كبير من قبل الجهات الاكاديمية والتنظيمية. المعايير المحاسبية الحالية تسمح للمعدين بممارسة الاحكام عند اعداد القوائم المالية ، عليه يمكن للمدراء استخدام المعرفة حول الاعمال التجارية في اختيار الطرق والتقديرات والا فصاحات التي تتطابق مع اقتصاديات الاعمال للشركات ، مما يؤدي الى زيادة في قيمة المحاسبة ، وهنا تصبح المرونة مصدر للقوة . لكن من جهة أخرى يمكن للإدارة ان تستخدم المرونة كفرصة لأداره الارباح عن طريق اختيار طرق اعداد القوائم المالية والتقديرات التي لا تعكس الاقتصاد الحقيقي للشركات وبذلك تصبح المرونة مصدراً للضعف .

أخيراً ، من الضروري بالنسبة للهيئات التنظيمية المحاسبية وهيئات أسواق المال ان عمل على اعتماد لوائح تعمل على تحسين الافصاح عن الافتراضات الاساسية وطرق تجميع المعلومات والعوامل والظروف الاخرى التي تدعم المعلومات المقدمة ، وبدون مثل هكذا معلومات لا يكون لمستخدمي البيانات المالية خيار سوى الثقة في احكام الادارة مهما كانت.

المصادر

١- Ajekwe, Clement C. M. & Ibiamke, Adzor, (٢٠١٧), Accounting Flexibility and Earnings Management: Evidence From quoted Real Sector Firms in Nigeria, Journal of Research in Business and Management, Volume ٥ , Issue ٣ ,pp: ٠١ -٠٨.

٢- Ajekwe, Clement C.M.,( ), Flexibility in Accounting: A Slippery Slope to Fraud?, https://ssrn.com/abstract=٢٩٧٢٧٢٦.

٣- Barth, Mary,(٢٠٠٦), Including estimates of the future in today's financial statements, *Bank for International Settlements* ,P-٣.

٤- Barth, Mary,(٢٠٠٧), Standard-setting measurement issues and the relevance of research, Accounting and Business Research Special Issue: international Accounting Policy Forum. pp. ٧-١٥.

٥- Baxter, William,(٢٠٠٣)," The Case for Deprival Value" , Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, p-١٧.

٦- Chambers, R. J. (١٩٦٦)," Accounting, Evaluation and Economic Behavior" , Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall,p-٩١.

٧- Chandra (Late), J. R., & Azam, M. R. (٢٠١٩). Principles verses Rules-Based Accounting Standards' Application in Fiji: An Overview of the Literature. International Journal of Management, Accounting and Economics, ٦(١), ٨٨-٩٨.

٨- Edwards, E. & Pell, P.,(١٩٦١),"The Theory and Measurement of Business income " Berkeley, University of California press,p-٩٣.

٩- Ernst & Young,(٢٠٠٥)," How Fair Is Fair Value?" , London: Ernst & Young.

١٠-FASB,(٢٠١٠), Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of General Purpose Financial Reporting, Statement of Financial Accounting Concepts No. ٨.

١١-IASB, (٢٠٠٥)," Measurement Bases for Financial Accounting-Measurement on Initial Recognition", Discussion Paper, Prepare by staff of the Canadian Accounting Standards Board .

١٢-IASB,(٢٠٢١),IAS٨ "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimate and Errors ", par-٥,٣٢.

١٣-IASB,٢٠١٨,par٤-٥٥.

١٤-IASB,IAS٣٦,(٢٠١٨),Impairments of assets,par-٣٠

١٥-IASB,IAS٣٦,par-٣١.

١٦-IASB,IFRS١٣,(٢٠١٨),"Fair Value Measurment",par-٩.

١٧-IASB,IFRS١٣,par-٧٦,٨١,٨٦.

١٨-IASB,op.cit,par٤-٥٥.

١٩-IASB,op.cit.,IAS٢,par-٢٨.

٢٠-IASB,op.cit.,par٤-٥٥,D.

٢١-IASB,op.cit.,par٤-٥٥.

٢٢-ICAEW,(٢٠١٨),op.cit.,p-٢١.

٢٣-ICAEW,(٢٠١٨),op.cit.,p-٣٢.

٢٤- ICAS.(٢٠٠٦).Principles not Rules: A question of Judgment. The Institute of ;Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh. http://www.icas.org.uk/site/cms/download/rs_ Principles_v_Rules.pdf.
٢٥- Jeremy Edwards, John Kay and Colin Mayer,(١٩٨٧), " The Economic Analysis of Accounting Profitability", Oxford: Clarendon Press,p-١٢٦.
٢٦- Mulford, C. W. and Comiskey, E. E. (٢٠٠٢). The financial numbers game: Detecting creative accounting practices. New York: John Wiley and Sons Inc.,PP٢٥-٢٦.
٢٧- Paton, w. and Littleton, A. C. , (١٩٤٠), " An Introduction to corporate accounting standard, Florida, AAA, p-١٤.
٢٨- Raubenheimer, Elsje,(٢٠١٢),Accounting Estimate in Financial Statements and Their Disclosure by some South African Construction Companies, Journal of Economic and Financial Sciences | JEF| July ٢٠١٣ ٦(٢), pp. ٣٨٣-٤٠٠.
٢٩- Revsine, L., (١٩٧٣), "Replacement Cost Accounting", Englewood Cliffs, NJ : Prentice Hall,p-٨٨.
٣٠- Robert R. Sterling, (١٩٧٠),Theory of the Measurement of Enterprise Income. (Lawrence: University Press of Kansas), p -٣٢٨.
٣١- Ronen, J. (٢٠٠٨), 'To fair value or not to fair value: a broader perspective', ABACUS , ٤٤(٢), pp. ١٨١–٢٠٨.
٣٢- Ronen,op.cit.p-١٨٦.
٣٣- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (٢٠١٨), " Measurements in financial reporting", p-٥.