

التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة

بودور شوريب

أستاذ محاضر منفذ - ب- جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

الملخص:

ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية "FASB" ذلك وبإصدار العديد من المعايير المحاسبية والتي اعتمدت في مضمونها على القيمة العادلة. تمثل التكلفة التاريخية في الحقيقية الواقع الفعلي للأحداث الاقتصادية وقت وقوعها لحظة التبادل ، ولا تعتبر موضع شك في وقتها وصحتها في تاريخ الشراء ، وإنما يظهر التشكيك في سلامتها بعد تاريخ التملك ، إذ تصبح القيمة التاريخية المسجلة في دفاتر المؤسسة شيئاً من الماضي ، ولا تعبر بشكل أو بآخر عن قيمتها الحالية .

ونتيجة لذلك فقد بدأت المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية بالبحث والدراسة عن بديل آخر لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة التي أصبحت أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند التسجيل المحاسبي للعمليات المالية.

انطلاقاً من الحقائق السابقة، تتبع أهمية الاطلاع على المعايير المحاسبية والموجهة نحو القيمة العادلة، للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك التوجه واستتباط الآثار التي تنعكس على مستخدمي المعلومات المالية الذين يتوقعون أن تكون المعلومات المصفح عنها في القوائم المالية متصفة بالصحة والدقة والموثوقية حتى تكون ملائمة لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

المحور الأول: القياس المحاسبي في القوائم المالية:

إن الهدف الأساسي والنهائي للمحاسبة هو التوصيل الناجح الذي يتم من خلال الإفصاح المحاسبي المناسب والهادف إلى تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات وهذه المعلومات من جهة نظر مستخدميها تنتج عن عمليات القياس المحاسبي للعمليات والأحداث الاقتصادية والمالية، والقياس السليم والمنطقي هو الذي يعطي نتائج مفيدة في مجالات اتخاذ القرارات وترشيدها.

يتناول هذا المقال في محوره الأول موضوع القياس المحاسبي للعمليات والأحداث الاقتصادية والمالية أسسه، ومعاييره، كما يتناول كذلك انعكاسات التضخم على القياس والتقرير والتقييم المحاسبي. أما المحور الثاني من هذا المقال فيتناول مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي والأسس التي يقوم عليها هذا المنهج في القياس المحاسبي ومجالات تطبيقه مركزين على مختلف المعايير المحاسبية الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

Résumé:

Cet article aborde dans son premier volet, le thème de l'évaluation comptable des opérations et des faits économiques et financières, ses fondements et ses instruments de mesures.

Comme il aborde les répercussions de l'inflation sur cette évaluation ainsi que sur le rapport et le bilan comptable.

Quant au second volet, il s'intéressera au concept de la « juste valeur » dans la pensée comptable, les fondements sur les quelle repose, les champs d'application, en prenant en compte les différents instruments de mesures comptables en vigueur dans le monde basés sur ce concept (juste valeur), avec ses effets sur les spécificités qualitatives des données comptables figurant sur les documents financiers des entreprises économiques.

المقدمة:

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة سنوات كمبدأ للقياس المحاسبي ثم ظهر من ينادي باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من "IASB" مجلس معايير المحاسبة الدولية

الشيء الذي يمكن استنتاجه من هذه التعاريف، أنها مختلفة الصيغة، لكنها تتفق من حيث المضمون بشكل كبير . ولكي تكون مخرجات القياس صحيحة وغير متحيزة ولا تتضمن نسبة خطأ غير مقبولة في قياس القيمة المالية للحدث الاقتصادي لا بد من معرفة أسباب التحيز المتمثلة فيما يلي⁴:

- عدم وجود مفهوم محدد في الخاصية محل القياس، مما يجعلهم مختلفين في قياس القيمة المالية للحدث الاقتصادي.
- أن عملية القياس محكومة بقواعد ومبادئ ينقصها التحديد مما يجعلها عرضة للاجتهااد والتقدير الشخصي للمحاسب.
- عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية.

ويقسم الـ FASB تأثير الأحداث والعمليات والظروف إلى ثلاثة مجموعات⁵:

- أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغيرات في قيم الأصول والالتزامات فقط، ولا يصابها تغيرات في حقوق الملكية مثل الأحداث الداخلية الإنتاجية.

- أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغيرات في قيم الأصول والالتزامات ويصاحبها أيضا تغيرات في حقوق الملكية (استثمارات المساهمين، توزيعات الأرباح المحققة، عوائد الأسهم).

- أحداث أو عمليات أو ظروف لا تؤثر على الأصول والالتزامات ولا على إجمالي حقوق الملكية وإنما ينحصر تأثيرها على العناصر المكونة لحقوق الملكية

ثانيا- المحاسبة كنظام للقياس: عادة ما توصف المحاسبة بأنها نظام للقياس، حيث أن المحاسب يقوم بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية كالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، ويقوم بالإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل المعلومات الموجهة لقراءة القوائم المالية وتخضع هذه المعلومات الناتجة عن عملية القياس للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الملائمة

⁴ الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية-أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 147.

⁵ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر الأردن 2006، ص 404-405.

أولاً- تعريف القياس المحاسبي: إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة من الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع، وتستخدم فيه أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استعمال هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس¹. كما يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في شتى العلوم الطبيعية والاجتماعية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون المهنيون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي، حيث أن كثير من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة. ويمكن التعبير عن تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العلمية من خلال استعراض التعريفات الثلاثة التالية²:

التعريف الأول: يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

التعريف الثاني: وله بعدا رياضيا" يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.

التعريف الثالث: أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي هو التعريف الصادر عن جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) ونصه " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية (السابقة) والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة ". كما عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القياس أنه " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية التي سيظهرها في الميزانية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختبار أساس محدد للقياس³. إن

¹ مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 72.

² مطر محمد، وليد الداوي حكمت، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص 100.

³ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة، بموجب المنهاج الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD، عمان، 2001، ص 80.

غير شخصي. وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية على أنها خالية من أي تعبير شخصي متحيز¹.

- القياس الموضوعي وهو نتيجة اتفاق وإجماع بين المقاييس وبين المحاسبين على موضوع معين، ووفقاً لهذا التعريف فإن الموضوعية ترتبط بصورة مستقلة بإمكانية التثبيت وعدم الاختلاف بين المحاسبين، فكلما قل التباين بين القياسات كلما كان ذلك دليلاً على إمكانية التثبيت من هذه القياسات².

ب- معيار الملائمة: يقصد بمعيار الملائمة، أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، ولم تطرأ عليه تغيرات على مدار زمني معين.

ج- معيار القابلية للتطبيق العملي: ويعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، قد تتوفر فيه كل المقاييس والشروط الموضوعية إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات كثيرة أو تطبيقية يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقاييس أخرى يمكن تطبيقها عملياً بحيث تحقق التوازن بين التكلفة والمنفعة منها.

د- معيار القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي هو تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد³. ويمكن أن نستخلص مما سبق وعلى الرغم من أن القياس الكمي يعطي دلالة أكثر وضوحاً ودقة إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية لا يمكن قياسها كمياً، قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذلك لا بد من الاعتماد على المقاييس الكمية كما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات فائدة ودلالة.

والقابلية للاعتماد عليها ونظراً لأهمية موضوع القياس المحاسبي، نرى أنه من الأجدر التطرق إلى المحتويات الرئيسية لعملية القياس والتي تتمثل في العناصر التالية:

- تحديد الخصائص المتعلقة بالموضوع الواجب إخضاعها لعملية القياس، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو استخدام مساحتها، وإنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة.

- ولتحديد وحدة القياس المستخدمة، يشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للمقارنة والتجميع، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به .

- تحديد موضوع القياس أي أنه لا بد من تحديد الأحداث التي يتم إخضاعها للقياس أن تكون منسقة مع الأهداف المحاسبية المتمثلة أساساً في تقديم معلومات تفيد متخذي القرارات .

ثالثاً- قياس عناصر الميزانية: لقد أشرنا في موضوع سابق إلى أن القياس هو أحد الوظائف المحاسبية في تبني العلوم الاجتماعية ومنها المحاسبة على وجه الخصوص وتتمثل في قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية بالإضافة إلى الإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل معلومات تعطي لمستخدمي تلك القوائم والتقارير المالية.

1- معايير القياس المحاسبي: تمثل المعايير حلقة وصل ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج وأهداف يرغب في تحقيقها من القياس ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- معيار الموضوعية: لا بد من الإشارة إلى أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد للموضوعية، لذلك سنقوم باستعراض بعض التعاريف التي تناولت معيار الموضوعية:

- الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقدير شخصي، أي أن التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي. وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس

¹ مرعي عبد الحي الصبان محمد سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، مرجع سبق، ص 75.

² محمد غنيم، علي رمضان، **دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة**، دار الحامد، الأردن، 1998، ص 86.

³ محمد غنيم، علي رمضان، **دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة**، المرجع السابق؛ ص 88.

✓ **التكلفة الجارية:** كما تسمى كذلك بتكلفة الإحلال لأصل معين وهي ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل، وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل.

✓ **القيمة البيعية في التصفية:** قد تكون التصفية اختيارية أو إجبارية، ولا شك أن الافتراض باستمرارية الوحدة الاقتصادية يتنافى مع القيمة النفعية في التصفية لأصول الوحدة المحاسبية، وهي تمثل القيمة النقدية التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة الاقتصادية

✓ في حالة بيع الأصل حالياً، أو التي كانت ستدفعها الوحدة لسداد الخصوم حالياً³.

✓ **القيمة الحالية:** يستمد الأصل قيمته من الخدمات الكامنة منه والتي يتوقع الحصول عليها في المستقبل في ظل استمرارية الوحدة المحاسبية ممارسة نشاطها العادي. وعلى ضوء ذلك يمكن القول إن القيمة الحالية للأصل هي عبارة عن تدفقات مستقبلية تعود على الوحدة المحاسبية مستقبلاً من استخدام الأصل أو هي القيمة الحالية للتضحيات المستقبلية التي يتوقع أن تتحملها الوحدة المحاسبية مقابل سداد التزاماتها.

ب- **قياس الالتزامات:** طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإن التطبيقات المحاسبية لقياس قيمة الخصوم تعكس استخدام خصائص مختلفة تطبق على البنود المختلفة لتلك الخصوم، كما تطبق على الأصول إلا أنه نظراً لأن الخصوم يمكن الوحدة الاقتصادية من تأجيل السداد لفترات لاحقة، يثار موضوع الفائدة على الأصول المقترضة عند قياس قيمة بنود الخصوم.

ج- **قياس حقوق الملكية:** حقوق الملكية في ظل ما سبق، هي فائض قياس الأصول عن قياس الالتزامات وبالتالي فهي تتضمن الآثار السلبية والإيجابية لقياس كلا المجموعتين، ويترتب على ذلك أن حقوق الملكية في ظل الافتراضات

2- **قياس عناصر القوائم المالية:** تظهر القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى تعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية وتعرف هذه التصنيفات بعناصر القوائم المالية، فالعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهي الإيرادات والمصروفات. وتعني عملية قياس عناصر القوائم المالية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن اختباراً محدداً للقياس.

1- **قياس عناصر قائمة المركز المالي:** قبل الخوض في عملية قياس المركز المالي للمنشأة نرى أنه لا بد من التعرف في البداية على المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية وهو أن¹:

- يتم تقييم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس الكلفة التاريخية.

- يتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع، ومن أجل ذلك يتم تقييم السلع أو البضائع على أساس سعر الكلفة وسعر السوق أيهما أقل.

- يتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققة والخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح الغير محققة. وتوجد هناك عدد من الأسس لقياس الأصول².

التكلفة التاريخية: يقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عموماً على أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من المبادئ والافتراضات المحاسبية، وتمثل التكلفة التاريخية من وجهة المحاسبة ما

يعادل المقابل النقدي الذي يتم التضحية به للحصول على الأصل في تلك الفترة.

¹ ضيف خيرات وآخرون، **المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص 433.

² الصبان محمد سمير، **دراسات في الأصول المالية-أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**؛ مرجع سابق، ص 150-

³ أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، مرجع سابق. ص 480.

وعدم تغير وحدات النقد، ولا شك أن نقطة الضعف لهذا النموذج كما تم التطرق له في موضوع سابق تكمن في أنه يدمج الوحدات النقدية لقوة شرائية مختلفة معا في النموذج، وبالتالي فإن نتائج هذه العمليات - تشويهها وتحريفها من خلال هذا النموذج- سوف ينعكس سلبا على نوعية القرارات التي سيتخذها مستخدمو القوائم والتقارير المالية. ولا شك أيضا أن درجة القصور في القياس المحاسبي تزداد بشكل جوهري في ظل ارتفاع معدل التضخم ويمكن إظهار ذلك على النحو التالي:²

- إن الأرباح التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها في فترات التضخم تعتبر أرباحا صورية ووهمية نتيجة التمسك بمبدأ ثبات وحدة النقد رغم تقلبها نتيجة التغيرات في المستوى العام للأسعار.

- عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء نتيجة لعدم دقة القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، فإن معدل العائد على الاستثمار سوف يعطي قيمة أو نتيجة مبالغ فيها وبالتالي يفقد الدقة والموضوعية اللازمة لتقييم الأداء العام للشركة.³

- عدم دقة وحقيقة المركز المالي التي تظهره قائمة المركز المالي في ظل التقييم وارتفاع المستوى العام للأسعار وذلك كنتيجة حتمية للتمسك بالقياس التاريخي للأحداث الاقتصادية، ولا شك أن درجة القصور في القياس المحاسبي تزداد بشكل جوهري في ظل الارتفاع المستمر في مستوى الأسعار نتيجة لارتفاع معدلات التضخم.⁴

المحور الثاني: التوجه المحاسبي الدولي نحو محاسبة القيمة العادلة.

والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما تمثل مزيجا غير متجانس لا يمكن الاعتماد عليه لاتخاذ القرارات الاقتصادية¹.

3- قياس الإيرادات والمصروفات: بداية لابد من التنكير أن هناك مبدأ محاسبي تطرق إلى موضوع الإيرادات والمصروفات (مقابلة الإيرادات بالمصروفات)، يتم بموجبه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تحملها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين إيرادات ومصروفات الدورات المحاسبية المختلفة دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد، وذلك تطبيقا لأساس الاستحقاق.

1- قياس الإيرادات: وفي غالب الأحيان يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها من بيع السلع أو تقديم الخدمات. ويرى الاقتصاديون أن الإيراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق.

ب- قياس المصروفات: وتُقاس المصروفات على أساس مقدار النقص أو الزيادة في الخصوم التي تتجم عن بعض السلع أو تقديم الخدمات، وهناك عدة طرق يتم فيها قياس هذه المصروفات وتشمل:

- الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة لارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة زمنية معينة وهي تكلفة شراء الأصول التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها.

- بينما الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التي استقادت من الأصل هو تكلفة الاقتناء، والأساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر أو أسعار المنافع الاقتصادية التي يتم الحصول عليها.

رابعا تأثير التضخم على القياس والتقرير والتقييم المحاسبي: مازال نموذج التكلفة التاريخية الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي للمعاملات الدولية بفرض ثبات الأسعار

¹ وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص 43.

² امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 191.

³ Keso Donald and Jerry J, Weygandt, and Terry, Accounting, 10th ED, John _Warfield, Intermediate Wiley's &sons, New York 2001, P69.

⁴Lefebvre Francis, Banque, Normes et réglementations MEMENTO Paris, 1993, P385. comptables, Edition

تتمحور حول ماهية القيمة العادلة؟ وما هو الأساس الذي يقوم عليه منهج محاسبة القيمة العادلة؟

تعريف القيمة العادلة: ظهر استخدام مصطلح القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق، وقد عرفت القيمة العادلة في معيار المحاسبة الأمريكي رقم 107 بأنها "قيمة تتنازل الأصل في عملية تبادل حالية بين أطراف راغبة، دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري". وقد تم تعريف القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في عدة معايير منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 الفقرة 8 والتي بينت أن القيمة العادلة هي "المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحتي". وعرفت كذلك على أنها المبلغ الذي يمكن أن يشتري به أصل أو يباع أو الخصم في عملية تجارية بين أطراف ترغب بالبيع والشراء² ويرى البعض الآخر أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين³:

1- المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة، ويجب توافر شرطين هما:

- أن تتم الصفقة بين طرفين مستقلين يسعى كل واحد منهما للتفاوض على أحسن الشروط التي يمكن الحصول عليها.

- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات ذات أهمية متوفرة لدى طرف دون توافرها لدى الطرف الآخر.

2- المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة بحيث يشترط أن تتم في ظروف طبيعية فلا تعتبر ظروف التصفية معبرة عن القيمة العادلة لأن البائع مجبر على البيع. كما يرى البعض الآخر أن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار الحسابات في تاريخ إعداد الميزانية العمومية إلى القيم الأقرب إلى الواقع

² نعيم دهمش، المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المعيرة، مجلة المدقق، العدد 55، الأردن، 2003، ص3.

³ طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة، (محاسبة القيمة العادلة)، مرجع سابق؛ ص12-13.

سنحاول من خلال هذه الفقرة التطرق إلى مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي والأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي ومجالات تطبيق منهج القيمة العادلة في معايير الإبلاغ المالي الدولي.

أولاً- مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي: منذ فترة طويلة والفكر المحاسبي يتأرجح بين نموذجين للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والتقييم، ويرجع ذلك في الأساس إلى الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وخاصة الملائمة و الموثوقية، حيث ينظر إلى التكلفة التاريخية على أنها أكثر موثوقية وموضوعية، بالمقارنة بالقيمة العادلة وخاصة في الحالات التي لا توجد فيها سوق نشطة للأصول أو الخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ينظر إلى معلومات القيمة العادلة على أنها أكثر ملائمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة، ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من الخاصيتين الملائمة والموثوقية، لذلك فإنه في بعض الحالات والظروف يتم تفضيل نموذج التكلفة التاريخية، وفي ظروف أخرى يتم تفضيل نموذج القيمة العادلة، لذلك ظهرت بعض الآراء التي اقترحت بتقديم نموذج مختلط يجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. ورغم التمسك بالتكلفة التاريخية، إلا أنه مع بداية التسعينات بدأت الجهات التي تضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى المستوى الدولي الاهتمام بنموذج القيمة العادلة واستخدامها كوسيلة للإثبات والقياس في الدفاتر، وهو ما توج بالمعيار الأمريكي رقم 133 ولم يقتصر الأمر على ذلك بل إن نموذج القيمة العادلة بدأ يعمل به بشكل كبير وكبديل للتكلفة التاريخية، ويتصدر واجهة مضمون المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثاً¹. استناداً إلى كل ما سبق يمكن لنا طرح بعض التساؤلات التي نراها جد هامة من خلال هذا الموضوع والتي

¹ مطر محمد، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج وعدالة البيانات المالية، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب المنعقد في 13-14 أيلول، الأردن، 2006، ص2.

كما تهدف عمليات القياس والإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية وإلى عدالة السوق، وإنما تمتد أيضا إلى السوق الأولية عند تأسيس الشركات المساهمة أو زيادة رأسمالها.

وقد يتطلب تطبيق القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح الالتزام بالأسس التالية:

- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق، وفي التوقيتات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستشاري.

- يجب أن تعد المعلومات المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IASC .

- يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

- أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها.

1-أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 22: يبين هذا المعيار من خلال الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي³:

أ- بالنسبة للأوراق المالية:

- تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية.

- تقييم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، يمكن أن نذكر على سبيل المثال معدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات خصائص متشابهة.

ب- بالنسبة للمخزونات:

وأن أسلوب مفهوم القيمة العادلة يتمثل في عدة طرق يتم تحت مفاهيم من أهمها¹ .

- **تكلفة الاستبدال:** وهي تلك القدر من النقد الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن تتوفر للمنشأة من نقدية عندما تتحمل التزاما من الالتزامات الحالية.

- **القيمة السوقية الجارية:** وهي ما يمكن أن تحصل عليه المنشأة من النقدية لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي.

- **صافي القيمة القابلة للتحقيق:** وهي النقدية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى نقدية.

- **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة أو القيمة النفعية:** تقوم على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب.

ثانيا-الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح: تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية، فقد بين معيار المحاسبة الدولية رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات " عند استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وهي إعادة التقييم ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال ما يلي²:

- القيمة السوقية للأراضي والمباني التي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة والمعروفين في الجزائر Commissaire Aux apports .

- القيمة الاستبدالية بعد الاهلاك عندما لا تكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة لهذه الأصول لأنها نادرة ما تباع.

¹ نعيم دهمش، ابو زرعاف، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو لقيمة العادلة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 10-11.

² جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، الأردن، 2005، ص 361.

³ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 781.

الملموسة "تحديد أسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي على النحو التالي².

أ- الأسعار المدرجة في سوق نشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة، وفي غالب الأحيان ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي.

ب- قد يوفر سعر أحدث عملية مشابهة أساساً يمكن الاعتماد عليه في تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغيرات جذرية في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل.

ج - القيم الممكن احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها، تشمل هذه الأساليب تطبيق معايير متعددة تعكس تأثيرات مؤشرات معينة على عمليات السوق الحالية، مثل ربحية الأصل، أو خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدر من الأصل.

4-أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم: 39 يبين المعيار المحاسبي رقم 39 الأدوات المالية "الاعتراف والقياس" عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي³:

أ - الأسعار المدرجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة.

ب - أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة، ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول.

ج - الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب ويعتمد مدخلات هذا النموذج على بيانات من الأسواق المالية النشطة.

- تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصاً مجموع تكاليف البيع.

- تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

2-أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 32: يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية "الإفصاح والعرض" بعض الأسس التي تتناول قياس القيمة العادلة على النحو التالي¹:

أ- إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض لهذه الأدوات هو أفضل دليل على القيمة العادلة.

ب - إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جدي (الأسواق الموازية)، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقييمها أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية.

ج - إذا كانت الأدوات المالية غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.

د - عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها من خلال الشروط والأحكام التي قد تتوفر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة اليقين منها، وذلك لمساعدتهم على تقدير وتحديد القيمة العادلة .

3-أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 38: لقد تطرق المعيار المحاسبي 38 إلى "الوحدات غير

² جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 1088.

³ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 1089.

¹ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 782-783.

ب- إذا لم يوجد سوق نشط، يستخدم واحداً أو أكثر من الأساليب التالية:

- سعر آخر معاملة في السوق شرط عدم وجود تغيير كبير في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ ذلك إلى وقت التقييم الحالي.

- أسعار السوق للموجودات المماثلة مع تعديل هذه الأسعار وفقاً للاختلافات بين الموجودات المراد تقييمها وتلك الموجودات المماثلة.

ج- في حالة ارتباط الموجودات البيولوجية بالأرض وعدم وجود قيمة محددة لهذه الموجودات البيولوجية بالفرق بين القيمة العادلة للأرض وهذه الموجودات مجتمعة والقيمة العادلة للأرض البكر وحدها.

خلاصة واستنتاجات

اتضح لنا من خلال ما تم عرضه في هذا المقال أن سلبيات استخدام أساس التكلفة التاريخية كانت على الدوام محور التفكير والجدل وكانت دافعا باستمرار إلى ظهور محاولات الخروج عن هذا الأساس من قبل الهيئات المحاسبية في العديد من الدول ويمكن القول بأن عيوب أساس التكلفة التاريخية كانت تتفاقم وتزداد أهميتها واهتمام المفكرين والمحاسبين بها مع تطور المحاسبة وأهدافها، وتوسع الفئات المستخدمة لمخرجات النظام المحاسبي وتطور حاجات هذه الفئات في ظل التغيرات الاقتصادية والتطور التكنولوجي المتسارع خلال السنوات الأخيرة من القرن الماضي. وكذلك يبرر معارضو أساس التكلفة التاريخية والداعون إلى التحول نحو أساس القيمة العادلة دعوتهم إلى ذلك للأسباب التالية:

- أن قاعدة التكلفة التاريخية تفشل في قياس الحقائق الاقتصادية السائدة في البيئة المالية التي تعمل فيها الوحدة.

- تفشل قاعدة التكلفة التاريخية في توفير المعلومات الكافية عن المخاطرة والعائد الناتج عن عملية الاستثمار الاقتصادية

- يصعب الاعتماد على قاعدة التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة عن الأدوات المالية المستخدمة في تغطية المخاطر نظراً لعدم اعترافها بالأرباح الناتجة عن تقلبات الأسعار سواء كانت أسعار الفائدة أو أسعار الصرف وتأجيلها إلى الفترة

5-أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 40 : يتضمن هذا المعيار "الممتلكات الاستثمارية" تتحدد القيمة العادلة لهذه الممتلكات وفقاً للأسس التالية¹:

أ- يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالاً والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق ويمثل أفضل سعر يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة.

ب- كما تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات متشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.

ج- في حالة عدم توفر أسعار جارية سوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:

- الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات.

- خصم التدفقات المستقبلية المنتظرة بموجب عقود إيجار قائمة حالياً أو بالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات في نفس المنطقة.

6-أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 41: بين معيار المحاسبة الدولي رقم "41 الزراعة" أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية على النحو التالي²:

أ- يعتبر السعر المعروض في السوق النشط أفضل محدد للقيمة العادلة، ويراعى هنا في حالة وجود أكثر من سوق نشط، يؤخذ السعر المعروض في السوق المتوقع استخدامه.

¹ جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 1089.

² جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 1089.

مقدمة إلى المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب المنعقد في 13-14 أيلول، الأردن، 2006،

10- نعيم دهمش؛ المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المعمرة، مجلة المدقق العدد 55، الأردن 2003

11- طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة، (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2000.

12- نعيم دهمش، وأبو زر عفاف، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

- المراجع باللغة الأجنبية

13- Kiso Donald and Jerry J, Weygandt, and Terry, Warfield, Intermediate

Accounting, 10th ED, John Wiley's & sons, New York 2001.

14- Lefebvre Francis, Banque, Normes et réglementations comptables, Edition MEMENTO Paris, 1993.

التي تتحقق فيها هذه الأرباح فعلا بالتصرف في الأداة المالية.

- عدم ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي والقياس غير السليم للأرباح.

ونرى في الأخير أن منهاج القيمة العادلة La juste valeur يعتبر قياساً يتماشى مع حقيقة التطور الاقتصادي للقيمة مما يمكن خاصية قابلية البيانات المالية للمقارنة ويزود المستثمرين بالوعي الاستباقي الناتج عن نظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة الوحدات الاقتصادية عن طريق الأسعار الجارية شرط توفر السوق النشطة المنظمة.

قائمة المراجع:

- المراجع باللغة العربية

1- مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي دار النهضة العربية، بيروت 1988.

2- محمد مطر، وليد الداوي حكمت، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات الإطار الفكري وتطبيقاته العلمية؛ دار حنين للنشر والتوزيع الأردن، 1996.

3- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة، بموجب المنهاج الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD، عمان، 2001.

4- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النص الكامل للكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، 2005.

5- محمد غنيم، علي رمضان، دراسات في مشاكل محاسبة معاصرة، دار الحامد، الأردن، 1998.

6- ضيف خيرات وآخرون، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.

7- الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية-أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.

8- أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر، 2004.

9- مطر محمد، موسى السويطي، اثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج و عدالة البيانات المالية، دراسة