دراسة مقارنة لأسس القياس المحاسبي في الأطر الفكرية للمفاهيم المحاسبية السعودية والأمريكية والبريطانية والدولية

د. عبدالرحمن بن محمد الرزين
قسم المحاسبة ـ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

دراسة مقارنة لأسس القياس المحاسبي في الأطر الفكرية للمفاهيم المحاسبية السعودية والأمريكية والبريطانية والدولية

د. عبدالرحمن بن محمد الرزين
قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

ملخص البحث:

يلزم بيان مفاهيم المحاسبة السعودي المنشآت بقياس أصولها غير النقدية بتكلفتها التاريخية، مع إجازته لأسس أخرى للقياس بجانب التكلفة التاريخية، في حين لا تلزم الأطر الفكرية العالمية المختلفة للمحاسبة المالية واضعي معايير المحاسبة باعتماد التكلفة التاريخية أساسا لقياس الأصول والخصوم. وقد أكد بيان المفاهيم الأمريكي على أن نظرته للواقع الحالي تقوم على الاعتقاد بوجود عدد من أسس القياس وليس أساسا واحدا مع عدة استثناءات. كما نص مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنه ليس في نيته اعتماد نموذج محاسبي دون آخر (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة). أما ما يرد في أدبيات المحاسبة من أن أساس قياس الأصول في البيئة الأمريكية هو التكلفة التاريخية فإنه يمكن عزوه إلى ما يسمى بـ"العرف المحاسبي" (**convention**). وهذا العرف لم يوجده الإطار الفكري ولا المعايير المحاسبية. ولكنه وجد لأسباب عملية مثل انخفاض تكلفته، وضرورة زيادة الثقة في موضوعية المعلومات المحاسبية في وقت كانت تكتنف قياس القيمة العادلة صعوبات. تركز الأطر الفكرية المختلفة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه فإن أساس القياس ليس مقصودا لذاته. وإنما المقصود أن تتوفر في المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية، وتحديداً إمكانية الاعتماد عليها وملاءمتها (**reliability and relevance**). وعليه فإن المقياس الأفضل هو الذي يجعل المعلومات المحاسبية تحقق أقصى اتصاف بالخاصيتين السابقتين.

المقدمة:

موضوع المفاضلة بين أسس القياس المختلفة مثل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أقدم موضوعات الجدل المحاسبي، والتي لم تنته إلى نتيجة محددة على اعتبار أن كل مدافع عن هذه الأسس له حججه وبراهينه. وعليه فإنه من المتوقع أن أي بحث في هذا الموضوع لن يكون أكثر من مجرد تكرار لحجج الفريقين. ولكن يبدو أن الموضوع سيعود له بريقه مع تنامي الاعتماد الدولي على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشجع استخدام أساس القيمة العادلة جنبا إلى جنب مع أساس التكلفة التاريخية. بل إن بعض المعايير (معيار الزراعة، ومعيار الأدوات المالية على سبيل المثال) اعتمدت فيها أساس القيمة العادلة . ولم تجز استخدام التكلفة التاريخية إلا في حال تعذر تحديد القيمة العادلة بأي وسيلة. أضف إلى ذلك اعتماد هيئة السوق المالية الأمريكية (Security and Exchange commission (SEC)) للمعايير الدولية وقبولها لتقارير الشركات الأجنبية المدرجة في السوق الأمريكي والمعدة بناء على المعايير الدولية. وأكثر من ذلك فإن هيئة السوق المالية الأمريكية تدرس في الوقت الحالي إمكانية السماح للشركات الأمريكية باستخدام المعايير الدولية. كما أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي أبدى تأييده من حيث المبدأ لفكرة إخضاع الشركات الأمريكية للمعايير الدولية (Financial Accounting Foundation (FAF), 2007). وأخيرا فإن المشروع المعد بالاشتراك بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية لإصدار إطار فكري قد ألغى خاصية "التحفظ" والتي كانت أساسا للدفاع عن مدخل التكلفة التاريخية. وبما أن مفاهيم المحاسبة تعد الأساس الذي تبنى عليه المعايير، فإنه من الأهمية بمكان التعرف على هذه المفاهيم بصورة متعمقة حتى يمكن فهم منطلقات المعايير، ولنتمكن من نقد هذه المعايير. وعليه فإن يمكن تحديد هذا الهدف فيما يلي:

استجلاء أسس القياس المحاسبي في ظل الأطر الفكرية للمحاسبة المالية في بيئات مختلفة، وتحديدا في البيئة الأمريكية والبريطانية والدولية والسعودية باعتبارها من أكثر البيئات توثيقا لأطرها الفكرية ونشرها للعموم. وبشكل أدق فإن الهدف المقصود هو محاولة الإجابة عن سؤال محدد هو: هل هناك أساس للقياس في تلك المفاهيم يجب

اتباعه، بحيث يعتبر ما سواه استثناءا يجب تبريره؟

وتبعا لهدف البحث الذي يسعى لإيجاد إجابة من خلال تتبع وثائق معينة فإن الأسلوب الكيفي (في مقابل الأسلوب الكمي) للبحث العلمي هو الأسلوب المناسب حيث لا يتضمن البحث أسئلة قابلة للتحليل عن طريق بناء الفرضيات الإحصائية، التي تتطلب عادة بيانات كمية. ويسمى المنهج المعتمد على الوثائق لتحقيق هدف البحث بالمنهج الوثائقي والذي يعني تتبع الوثائق المتعلقة بمشكلة البحث وتحليل محتواها بهدف الإجابة على أسئلة البحث (العساف، ١٤٢٧).

وقد تم حصر وثائق البحث في بيانات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجالس المحاسبة الأمريكية والبريطانية والدولية والسعودية.

ويفرض هدف البحث حدودا على الباحث، منها أن هذا البحث لم يتم القيام به لغرض بيان تفوق أساس قياس على آخر. وتبعا لذلك لم يتعرض البحث للتعريفات أو الطرق المختلفة لقياس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، أو نقدها.

الجوانب النظرية للموضوع:

لعله من المناسب التركيز منذ البداية على أهداف القوائم المالية. فليس المقصود من إعداد قائمة المركز المالي بيان قيمة المنشأة في لحظة معينة، بل الهدف الأسمى هو أن تقدم هذه القائمة معلومات مفيدة لمن يريد اتخاذ قرارات تتعلق بالتعامل مع المنشأة. وقد نص بيان أهداف المحاسبة المالية السعودي على أن الهدف الرئيسي للقوائم المالية "تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة." (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٢٨: أهداف المحاسبة المالية، الفقرة ٧٠). وقد يكون من بين حاجات مستخدمي القوائم المالية محاولة قياس قيمة المنشأة، ولكن هذه الحاجات هي مهمة المستخدم وليست مهمة معد القوائم المالية.(Financial Accounting Standards Board (FASB), 2008(b)).

وكذلك فإنه ليس المقصود من إعداد قائمة الدخل بيان الزيادة النقدية (أو النقص النقدي) الحاصل في استثمارات الملاك خلال فترة معينة، بل الهدف هو تقديم مقياس موضوعي لأداء المنشأة خلال الفترة يساعد متخذ القرار على تقييم أداء المنشأة في

المستقبل وقدرتها على توليد تدفقات نقدية (الهيئة السعودية، ١٤٢٨).

وعليه فإن المعايير المحاسبية قد وسعت تعريفها للدخل ليشمل الدخل الناشئ من التشغيل (الإيرادات ناقص المصروفات بالتعبير المحاسبي) والدخل الناشئ من التغيرات الأخرى في حقوق الملكية من غير التعامل مع الملاك (أي المكاسب والخسائر المحققة وغير المحققة)[١].

ولتحقيق أهداف القوائم المالية أعلاه فإنه يتعين على معد القوائم المالية تحديد ما إذا كانت معلومة عن حدث مالي معين تتطلب الإثبات[٢] في القوائم المالية، أو أنه لا يمكن إثباتها لعدم توفر شروط الإثبات. ووفقا لبيان مفاهيم المحاسبة الأمريكي الخامس (FASB, 2008(b))، فإنه لا بد من توفر الشروط الآتية لإثبات حدث مالي:

١- يمكن تعريفه على أنه عنصر من عناصر القوائم المالية المعرفة في الإطار الفكري (أصل، التزام، حق ملكية، إيراد، مصروف).

٢- يمكن قياسه بدرجة عالية من التأكد.

٣- توفر خاصية الملاءمة فيه بحيث يكون لوجوده أو غيابه أثر في قرارات المستفيدين منه.

٤- توفر خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومة باعتبارها تعبر بصدق عن الحدث المالي، بحيث يمكن التحقق منها، وتكون خالية من التحيز.

كما يؤكد بيان المفاهيم الخامس أنه إذا تحققت شروط الإثبات في عنصر معين فإنه ينبغي إظهار ذلك العنصر في القوائم المالية، ولا يمكن اعتبار الإفصاح بغير ذلك مناسبا (FASB, 2008(b)).

ويستلزم الإثبات المحاسبي (وجود أصل أو خصم أو زيادة فيهما) أن يتم اختيار وسيلة قياس تحقق أفضل توازن بين خاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة. وقد يكون من

---

(١) من أمثلة ذلك المكاسب والخسائر غير المحققة من الاستثمار في الأوراق المالية المتاحة للبيع، وأثر التغير في سعر الصرف.

(٢) الاثبات كما ورد في بيان المفاهيم السعودي يعنى الاعتراف المحاسبي (recognition) أي قابلية تلك الأحداث لإثباتها في الدفاتر المحاسبية. وليس المقصود به التسجيل الفعلي (recording) في الدفاتر المحاسبية (انظر للاستزادة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٢٨، معايير المحاسبة المالية، الفقرات ٢٧٩-٢٨٢ من بيان مفاهيم المحاسبة المالية).

السهل اختيار وسيلة القياس عند الحصول على الأصل لأول مرة في عملية تبادلية (شراء الأصل مثلا). وقد يكون من السهل أيضا اختيار وسيلة القياس عند الحصول على الأصل لأول مرة في بعض العمليات غير التبادلية (التبرعات العينية مثلا). ولكن قد لا يكون من السهل قياس الزيادة في بعض الأصول الناتجة عن نمو نوعي في هذه الأصول (الأصول الحيوية مثلا) أو نمو قيمي في هذه الأصول (تغير في القيمة السوقية) بعد اقتنائها. وبما أن الهدف النهائي للإثبات المحاسبي وما يتبعه من اختيار لأساس القياس المناسب هو أن تظهر القوائم المالية بعدل الموقف المالي للشركة ونتيجة أعمالها، فإنه يجب اختيار أساس للقياس يحقق هذا الهدف. وفي هذا السياق فإنه لا يمكن القول إن هذا الهدف تحقق إذا كان بالإمكان قياس القيمة العادلة لعنصر من عناصر القوائم المالية بدرجة عالية من التأكد، وأثبتت معلومات ذلك العنصر بناءً على المعلومات التاريخية واكتفي بالإفصاح عن معلومات القيمة العادلة في الإيضاحات. وبالمقابل فإنه لا يمكن القول بتحقق هذا الهدف إذا تم إثبات معلومات عناصر القوائم المالية بناءً على قيمها العادلة إذا كان قياس تلك القيم لا يمكن الاعتماد عليه.

ولقد كان العرف المحاسبي المتأصل في أدبيات المحاسبة الأمريكية على وجه الخصوص أن القوائم المالية ينبغي أن تعد بناء على مبدأ التكلفة التاريخية (Kieso, Weygandt and Warfield, 2001; Smith and Skousen, 1992). إلا أن بيانات مفاهيم المحاسبة التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، وما تبعها من بيانات مفاهيم صدرت عن المجالس الأخرى (البريطانية والدولية تحديدا) لم تعر هذا العرف أهمية كبرى، بل اعتبرت أساس التكلفة التاريخية نموذجا محاسبيا ضمن النماذج الأخرى، وذكرته ضمن قائمة من أسس القياس المقبولة دون أن تعطيه أولوية على أسس القياس الأخرى. وقد كان التركيز الأكبر في بيانات المفاهيم على خصائص المعلومات المحاسبية (وبالذات خاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة)، كما جعلت أساس القياس تابعا لمفهوم المحافظة على رأس المال الذي تعتمده الشركة. فعلى سبيل المثال أشار بيان المفاهيم الأمريكي الخامس إلى أن تطبيق مفهوم المحافظة على رأس المال العيني يتطلب قياس المخزون والأصول الثابتة وغيرها من الأصول بقيمتها الجارية (FASB, 2008(b)).

علاقة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأسس القياس:

لقد حظيت خصائص المعلومات المحاسبية باهتمام بالغ في بيانات مفاهيم المحاسبة السعودية والأمريكية والبريطانية والدولية. وحيث إنه من الملاحظ بالاستقراء أن بيانات المفاهيم السعودية والبريطانية والدولية انطلقت من البيانات الأمريكية حيث صدرت جميعها بعد الإطار الأمريكي فسيتم الاعتماد على المفاهيم الأمريكية في مناقشة خصائص المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بأسس القياس.

إمكانية الاعتماد (**reliability**):

نص البيان الخامس لمفاهيم المحاسبة الأمريكي على أن عملية القياس المحاسبي وإن كانت تأخذ في الاعتبار مدى ملاءمة المعلومات المقدمة وقابليتها للمقارنة، إلا أن مقصدها الرئيسي وفقا لمحددات الإثبات المحاسبي والأعراف والقواعد المحاسبية السائدة تتركز على تحقيق خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية (FASB, 2008(b)). ولعل التركيز على هذه الخاصية هو الذي أدى إلى التركيز على مدخل العمليات وتطبيق إجراءات تحفظية في عملية القياس المحاسبي (FASB, 2008(b)). وتعني خاصية إمكانية الاعتماد أن تكون المعلومات المثبتة تمثل بصدق الحدث المالي، وتمكن من التحقق من قيمته، وتخلو من أي تحيز في عملية القياس (FASB, 2008(b)).

الملاءمة (**relevance**):

تعني خاصية الملاءمة أن تكون المعلومات المثبتة مفيدة في تقييم الماضي وتوقع المستقبل وأن يتم الإفصاح عنها حال توفرها، بحيث يؤثر غيابها على قدرة متخذ القرار على اتخاذ القرار الملائم (FASB, 2008(b)).

هل يتم تغليب خاصية "إمكانية الاعتماد" أم خاصية "الملاءمة"؟

وفقا لبيانات مفاهيم المحاسبة فإن خاصيتي "إمكانية الاعتماد" و"الملاءمة تعدان الخاصيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية. ولكن ماذا لو لم يمكن توفر الخاصيتين معا في آن واحد؟ من المتعارف عليه أن اكتمال التحقق من معلومة معينة (توفير خاصية إمكانية الاعتماد) قد يأخذ وقتا يمكن أن يطول إلى درجة تفقد معها المعلومة خاصية الملاءمة، مما يجعل المحاسب يواجه بين اختيارين متضادين يحتم عليه الموازنة بينهما.

وقد وجه بيان مفاهيم المحاسبة الأمريكي إلى أن نقطة الاعتراف المناسبة هي تلك النقطة التي يمكن فيها تخفيض عدم التأكد إلى مستوى مقبول يمكن معه توفير المعلومة في الوقت المناسب (FASB, 2008(b)). ولكنه ترك عملية الموازنة بين تلك الخاصيتين بدون تفضيل لأي اتجاه حيث يرى أن مجموعات المستخدمين للقوائم المالية تختلف في تغليبها لخاصية على الأخرى (FASB, 2008(b)). إلا أن بيان المفاهيم البريطاني وجه إلى تغليب خاصية الملاءمة على خاصية إمكانية الاعتماد عند تعارضهما (ASB, 1999).

هل يتفوق مدخل التكلفة التاريخية على مدخل القيمة العادلة في اتصافه بخاصية "إمكانية الاعتماد"؟

يوصف مدخل التكلفة التاريخية في أدبيات المحاسبة على أنه مدخل يمكن التحقق منه، باعتبار المعلومات التاريخية مثبتة وتعبر عن حقائق تمثل في جوهرها تكلفة العملية نفسها التي نشأ عنها الأصل (Smith & Skousen, 1992).

إن خاصية إمكانية الاعتماد تعني أن المعلومة يجب أن تتصف بما يلي:

١- التمثيل العادل لما تعبر عنه من عناصر القوائم المالية (faithful representation).

٢- إمكانية التحقق منها (verifiable)

٣- خلوها من التحيز (neutral)

وعليه فإنه لا يمكن إطلاق القول بأن المعلومات المحاسبية المبنية على مدخل التكلفة التاريخية تتوفر فيها دائما هذه الخصائص. وذلك أن تغيرات القيمة السوقية ذات الأهمية النسبية لبعض مجموعات الأصول تحد من تمثيل التكلفة التاريخية لعدالة قيمة هذه الأصول. إضافة إلى ذلك فإن عملية التحقق ليست عملية سهلة في ظل مدخل التكلفة التاريخية لكل أنواع الأصول. وقد أشار بيان المبادئ البريطاني إلى أمثلة لذلك (ASB, 1999) منها:

١- قياس القيمة القابلة للتحقق لعنصر "المدينين" وتحديد الديون المشكوك فيها.

٢- تحديد تكلفة الأصول المنتجة ذاتيا والمنتجات المشتركة.

٣- تخصيص التكاليف الصناعية.

ويلحق بذلك كل عمليات التقييم التي تقوم بها الشركة. وكما تضعف خاصية إمكانية التحقق في الأمثلة المشار إليها أعلاه. فإن خاصية الحيادية لا تقل ضعفا عنها في تلك الأمثلة. ويستنتج من ذلك أن مدخل التكلفة التاريخية يكاد أن لا يتفوق على مدخل القيمة العادلة في احتمال اتصافه بخاصية "إمكانية الاعتماد".

أثر استخدام أساس للقياس (القيمة العادلة مثلا) لبند من بنود القوائم المالية يحقق خاصيتي المعلومات (الملاءمة وإمكانية الاعتماد) على خاصية المقارنة

وفقا للأطر الفكرية المختلفة للمحاسبة المالية فإن خاصية المقارنة تعد أحد الخواص المهمة (ولكن ليست الرئيسية) للمعلومات المحاسبية. ويمكن النظر إلى أن اتباع أساس قياس موحد من قبل منشآت قطاع معين سيحقق خاصية المقارنة بين تقارير تلك المنشآت كما يحقق خاصية المقارنة بين تقارير المنشأة نفسها لعدة فترات. ولكن يبدو أن الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية له رأي مختلف. حيث يرى أن على المنشأة اتباع السياسات المحاسبية التي تحقق أفضل توفيق لخاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة حتى لو أدى ذلك إلى إضعاف إمكانية المقارنة (IASB, 2001). وهو ما يعني بعبارة أخرى عدم اتخاذ الإطار أساس القياس هدفا له. بل وسيلة لتحقيق الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية.

علاقة خاصية التحفظ (**conservatism**) بأسس القياس:

تعني خاصية التحفظ أخذ الحذر عند القيام بقياس عناصر القوائم المالية. وبخاصة تلك الخاضعة للتقدير في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة عادة للعمل التجاري. وقد كان الفهم العام لتلك الخاصية أنها تدعو المحاسب إلى تقييم الأصول والإيرادات بأقل قيمة يمكن التحقق منها مما يضعف احتمال تقييمها بقيمة أكبر من قيمتها العادلة. في حين ينبغي تقييم الالتزامات والمصروفات بأكبر قيمة يمكن التحقق منها (FASB, 2008(a)). وبعبارة أخرى فإنه يبدو للوهلة الأولى أن تلك الخاصية تغلب خاصية إمكانية الاعتماد على خاصية الملاءمة. إلا أن بيان مفاهيم المحاسبة الأمريكي نبه إلى أن هذا فهم خاطئ. وأكد على أن تطبيق مبدأ التحفظ بطريقة خاطئة قد يؤدي في الحقيقة إلى إضعاف خاصية إمكانية الاعتماد (FASB, 2008(a)). كما أكد على ذلك أيضا بيان المفاهيم البريطاني والإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية حيث أشارا إلى أن هذه

الخاصية ينبغي ألا تكون وسيلة للتخفيض المتعمد للأصول أو المكاسب، أو الرفع المتعمد للخصوم والخسائر. حيث ستؤدي إلى إضعاف خاصية إمكانية الاعتماد (ASB, 1999; IASB, 2001). بل إن بيان المفاهيم البريطاني أكد على انه عند تعارض خاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة، والرغبة في تطبيق خاصية التحفظ فإن الغلبة يجب أن تكون لخاصية الملاءمة (ASB, 1999)

ونتيجة للفهم الخاطئ لدور خاصية التحفظ في إعداد التقارير المالية، فقد أشار المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولي إلى أن بقاء هذه الخاصية في الإطار الفكري سيؤدي إلى الفهم الخاطئ لها مما يجعل الأرقام المحاسبية في غالب الأحوال متحيزة وغير عادلة في تمثيلها للبند محل القياس مما يضعف خاصية إمكانية الاعتماد. وعليه فقد قرر المشروع إلغاء هذه الخاصية، وعدم اعتبارها جزءاً من خصائص جودة المعلومات المحاسبية (FASB, 2009).

أسس القياس في مفاهيم المحاسبة الأمريكية:

نص بيان المفاهيم الأمريكي الخامس على أن القياس النقدي لعناصر القوائم المالية يجب أن يتم في ضوء النظر إلى الخاصيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية، أي الملاءمة وإمكانية الاعتماد (FASB, 2008(b)). وقد أشار البيان إلى أنه باستقراء التطبيق العملي فإن عناصر القوائم المالية تقاس بعدد من أسس القياس تبعا لطبيعة العنصر محل القياس في ظل اعتبارات الملاءمة وإمكانية الاعتماد، وأوضح البيان أنه يوجد في الواقع خمسة أسس لقياس عناصر القوائم المالية هي:

١- التكلفة التاريخية (historical cost). حيث يستخدم هذا الأساس لقياس الأصول الثابتة ومعظم أنواع المخزون. وتمثل التكلفة التاريخية المبلغ المدفوع للحصول على هذه الأصول بعد تعديلها مع مرور الزمن بالاستهلاك أو المخصصات الأخرى. كما يتم قياس الالتزامات التي تتطلب تقديم خدمات أو سلع للعملاء بالقيمة التاريخية للمبالغ المحصلة مقدما.

٢- التكلفة الحالية (current cost)، حيث يتم قياس بعض أنواع المخزون بتكلفة الإحلال الحالية التي تمثل المبلغ الذي يمكن دفعه لو تم الحصول على الأصل في

الوقت الحالي (أي عند إعادة القياس اللازم عند إعداد القوائم المالية).

٣- القيمة السوقية الحالية (current market value). حيث يتم قياس بعض أنواع المخزون والاستثمارات في الأوراق المالية المتداولة بقيمها السوقية الحالية التي تمثل المبلغ الذي يمكن الحصول عليه لو تم بيع هذه الأصول في عملية تسييل طبيعية. وتستخدم القيمة السوقية الحالية أيضا لقياس الأصول التي يتوقع بيعها بقيمة تقل عن قيمها الدفترية. وتستخدم القيمة السوقية الحالية أيضا لقياس بعض الالتزامات التي تتضمن سلعا ذات أسواق منظمة (marketable commodities) أو أوراقاً مالية. مثل الالتزامات الضامنة للخيارات والأسهم التي لا يملكها الضامن في الوقت الحالي.

٤- صافي القيمة القابلة للتحقق (net realizable (settlement) value) ويستخدم لقياس عنصر المدينين قصير الأجل وبعض أنواع المخزون. حيث تمثل القيمة النقدية غير المخصومة التي يمكن تحقيقها من هذه الأصول بعد حسم التكاليف المباشرة لتحصيلها في الظروف العادية للعمل. وبالمقابل فإن هذا الأساس يستخدم لقياس عنصر الدائنين قصير الأجل.

د- القيمة الحالية (أو المخصومة) للتدفقات النقدية المستقبلية. ويستخدم لقياس عنصر المدينين طويل الأجل. وعنصر الدائنين طويل الأجل.

ويشير البيان الأمريكي إلى أن القوائم المالية عند إعداد البيان توصف غالبا بأنها تعتمد على مدخل التكلفة التاريخية. وبخاصة فيما يتعلق بقياس معظم أنواع المخزون والأصول الثابتة والأصول غير الملموسة. وذلك بسبب أن معظم هذه الأصول يتم الحصول عليها في عمليات تبادلية تتضمن دفع مبلغ نقدي محدد للحصول عليها. وبما أن القصد من وصف القوائم المالية باعتمادها على التكلفة التاريخية هو أن الأصول تم تسجيلها بالمبالغ التي دفعت فعلا لتحصيلها. فإن أفضل وصف للمبالغ المثبتة في القوائم المالية هو "سعر التبادل التاريخي". وعليه فإن وصف النظام المحاسبي الحالي بأنه "النظام المعتمد على العمليات" (transaction-based system) أفضل من وصفه بنظام "التكلفة التاريخية". ويشير البيان أيضا إلى حقيقة أن هناك عددا من الأصول والخصوم تنشأ في عمليات غير تبادلية. بحيث لا يكون لها سعر تبادل تاريخي. وعليه فإنه يتم

قياسها بأسس أخرى غير الأساس التاريخي. وبخاصة عند الحاجة إلى إعادة القياس التي لا تتضمن عمليات تبادل.

ويشير البيان الأمريكي إلى أنه بسبب تنوع أسس القياس فإنه يصف التطبيق الحالي بأنه يعتمد على عدد من أسس القياس. وليس على أساس واحد باستثناءات متعددة. وأن مهمة المجلس أن يختار الأساس المناسب لكل حالة.

وهذا ما يؤكده أحد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الأمريكية في إحدى مقالاته إذ يقول:

The debate at the FASB has not been about changing to a different model. Rather, the debate has been about changing the mix of the attributes in current model. The debate has not been whether to use fair values, but when to use fair values. (Swieringa, 1997, p. 26-27)

قياس التغيرات في الأصول والالتزامات:

يشير بيان المفاهيم الأمريكي الخامس في فقرته رقم (٨٨) إلى أن الأصول والالتزامات تقاس عند حدوثها بسعر التبادل الحالي عند إثباتها، حيث يستمر قياسها بهذا المبلغ إلى أن تقع أحداث تغير هذه الأصول والالتزامات أو مبالغها، وتتحقق في هذه الأحداث شروط الإثبات المحاسبي.

ويمكن تحديد نوعين من الأحداث التي تغير قيم الأصول والالتزامات، هما:

١- تدفقات داخلة مثل الحصول على الأصول أو تحمل الالتزامات. وتدفقات خارجة مثل بيع الأصول أو خسارتها أو التخلص من الالتزامات.

٢- تغيرات في قيم الأصول التي لا تزال تحت سيطرة المنشأة، أو تغيرات في قيم الالتزامات التي لا تزال تتحملها المنشأة. وهذه التغيرات يمكن تقسيمها إلى نوعين:

أ- تغيرات في المنافع أو المضمون، والذي يحدثه استهلاك الأصل، أو تعرضه للتلف بسبب الحرائق مثلا.

ب- تغيرات في السعر.

ويؤكد البيان الأمريكي أن التغيرات في السعر ينبغي الاعتراف بها إذا اتصفت

بخاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد. ولكن يجب التأكد من مناسبة الاعتراف بمثل هذه التغيرات بحسب كل حالة (الفقرة ٩٠).

ويختتم البيان الأمريكي أسس القياس بالتأكيد على أن الأسس المشار إليها في البيان ليست نهائية ولا تغلق الباب أمام إمكانية إيجاد أسس أخرى للقياس تحقق خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد في المعلومات المالية. وجاء نص البيان كما يلي:

[T]he criteria and guidance [in this statement] do not foreclose the possibility of future changes in practice. When evidence indicates that information that is more useful (relevant and reliable) than information currently reported is available at a justifiable cost, it should be included in financial statements. (FASB, 2008(b), p. 8).

أسس القياس في مفاهيم المحاسبة البريطانية:

يؤكد بيان مبادئ التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة البريطاني أن مفهوم العدل والصدق (true and fair view) يقع في قلب التقارير المالية. وأنه يمثل الاختبار الحقيقي لجودة التقارير المالية (ASB, 1999). وينظر إلى هذا المفهوم على أنه مصطلح ديناميكي يتطور بتطور المحاسبة والأعمال بشكل عام. إلا أنه ينظر له على أنه الموجه للتطبيق المحاسبي.

ووفقا للبيان البريطاني. فإن أساس القياس (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة) لأي مجموعة أصول أو خصوم يجب أن يكون ذلك الأساس الذي يحقق أهداف القوائم المالية. وما يتطلبه تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المضمنة في هذه القوائم. مع إعطاء اعتبارات لطبيعة الأصول أو الخصوم المقيسة والظروف المحيطة بها.

أما عن طريقة تطبيق طرق القياس المختلفة (التكلفة التاريخية أو القيمة الحالية) فإنه يمكن أن يأخذ أي شكل من الأشكال الآتية:

أ. استخدام أساس واحد لقياس جميع الأصول والخصوم. سواء كان المقياس التكلفة التاريخية أو القيمة الحالية.

ب. استخدام أساس التكلفة التاريخية لقياس بعض مجموعات الأصول والخصوم، واستخدام القيمة الحالية لقياس مجموعات أخرى من الأصول والخصوم. وهذا هو الشكل المتوقع استخدامه بشكل عام والذي تركز عليه قائمة المبادئ.

ولا يرى البيان البريطاني مشكلة كبيرة في الاعتراف المبدئي بالأصول أو الخصوم عند الاقتناء حيث تمثل تكلفة الاقتناء (في حالة التبادل) القيمة العادلة وقت الاعتراف. كما تمثل القيمة العادلة أساس الاعتراف المبدئي في حال الحصول على أصول أو تحمل خصوم في عمليات غير تبادلية. على أنه في حال الحصول على أصل (أو تحمل التزام) في عمليات تبادلية لا تمثل تكلفتها القيمة العادلة للأصل المقتنى (أو الالتزام المتحمل) فإنه ينبغي إثبات العملية مبدئيا بقيمتها الحالية وليس بتكلفة الاقتناء (أي التكلفة التاريخية). ويمكن الحصول على القيمة الحالية لمثل هذه العمليات باستخدام أسس تقييم مقبولة مؤيدة بأدلة إثبات مقبولة لجعل تلك القيم المقدرة عند الاقتناء موثوقة.

محددات اختيار أسس القياس وتغييرها في المفاهيم البريطانية:

عند اختيار أساس لقياس إحدى مجموعات الأصول أو الخصوم، فإنه وفقا للبيان البريطاني يجب أن يؤخذ في الاعتبار النقاط الآتية:

أ. أهداف القوائم المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المالية، وبالذات خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد.

ب. طبيعة الأصول أو الخصوم محل القياس.

ج. الظروف المحيطة بعملية قياس الأصول أو الخصوم.

ومن وجهة النظر البريطانية فإن تحقيق الاعتبارات المشار إليها أعلاه قد يتم بأساس قياس معين في إحدى الفترات، وقد يمكن تحقيقها بأساس آخر في فترة أخرى. وقد تؤدي التطورات في السوق إلى إمكانية الاعتماد على مقياس لم يكن موثوقا به من قبل.

ويؤكد البيان البريطاني أنه من الصعوبة وضع قاعدة عامة لأسس القياس المناسبة لأي مجموعة أصول أو خصوم. ولكن يجب النظر إلى عدة اعتبارات عند تحديد أساس القياس المناسب من أهمها حاجة مستخدمي المعلومات المالية، حيث ينبغي التركيز

على تقديم معلومات عن الأداء والمركز المالي تفيد في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية، وقوتها المالية بوجه عام.

وأخيرا يشير البيان البريطاني إلى أنه قد ينظر أحيانا إلى أن مدخل القيمة العادلة أقل موثوقية من مدخل التكلفة التاريخية. ويرى البيان أن مثل هذا الاعتقاد مرده إلى افتراض خاطئ وهو أن أساس التكلفة التاريخية ينطلق من عمليات تبادلية. ويحاول هذا البيان تصحيح هذا الخطأ الشائع بأن قياس بعض أنواع الأصول والخصوم يتطلب درجة من التقدير والتعديل في القيم التاريخية. مثل هذا التقدير لا يختلف عن التقديرات اللازمة لتحديد القيمة الحالية لأي أصل لا يوجد له سوق نشطة. وهذا ما يجعل مستوى الثقة في أرقام التكلفة التاريخية لا يختلف عن مستوى الثقة في أرقام القيمة الحالية.

وعليه فإن المعول عليه هو النظر إلى ما يمثله الأصل أو الخصم عند اعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، فإن استثمار النقدية الزائدة عند المنشأة يجب أن يتم قياسه بما يمثله هذا الاستثمار من تدفقات نقدية مستقبلية. وعليه فإن أفضل مقياس لمثل هذه الاستثمارات هو القيمة الحالية. وبالمقابل فإن الالتزامات المستقبلية غير المحددة ينبغي قياسها في ظل المعلومات المتوفرة عن الاحتمالات المستقبلية لتسوية مثل هذا الالتزام. وعليه يجب أن تقاس مثل هذه الالتزامات بالقيمة الحالية.

أسس القياس في مفاهيم المحاسبة الدولية:

يشير بيان مفاهيم المحاسبة الدولية (IASB, 2001) إلى أن القوائم المالية في الواقع وبشكل عام تعد وفقا لنموذج التكلفة التاريخية والمرتبط بمفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي. ولكن هناك نماذج ومفاهيم أخرى قد تكون أفضل في تحقيق أهداف القوائم المالية. ويؤكد البيان الدولي أنه تم تطوير الإطار الفكري ليشمل عددا من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

ويوثق البيان الدولي (IASB, 2001) عددا من أسس القياس التي تستخدم في إعداد القوائم المالية وبدرجات متفاوتة من التطبيق. كما تستخدم بدرجات متفاوتة من المزج في إعداد القوائم المالية. وهذه الأسس هي:

أ- التكلفة التاريخية، حيث يتم تسجيل الأصول بالقيمة النقدية المدفوعة أو ما يماثلها أو القيمة العادلة للثمن المتبادل للحصول على هذه الأصول في وقت التبادل. وبالمقابل فإن الخصوم تسجل بالمبلغ المتحصل عليه وقت تحمل الالتزام أو المبلغ المتوقع دفعه في عمليات غير تبادلية كما في حالة الضرائب، وذلك في ظل الظروف العادية للأعمال.

ب- التكلفة الحالية، حيث يتم الاعتراف بالأصول بالقيمة النقدية التي يمكن دفعها لو تم الحصول على الأصل نفسه في الوقت الحالي. وبالمقابل فإن الخصوم تقاس بالقيمة النقدية غير المخصومة للمبالغ التي يمكن دفعها لتسوية الالتزام لو تم ذلك في الوقت الحالي.

ج- القيمة القابلة للتحقق، حيث يتم قياس الأصول بالقيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها لو تم بيع الأصل في الوقت الحالي وفي ظروف عادية. وبالمقابل فإن الخصوم تقاس بالقيمة النقدية غير المخصومة التي يتوقع دفعها لتسوية الالتزام في الظروف العادية.

د- القيمة الحالية، حيث يتم قياس الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تتولد من الأصل في الظروف الحالية. وبالمقابل فإنه يتم قياس الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية الالتزام في الظروف العادية.

ويشير البيان الدولي إلى أن أكثر الأسس السابقة تطبيقا هو أساس التكلفة التاريخية، والذي عادة ما يطبق معه أسس أخرى، مثل تطبيق التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق (أيهما أقل) على المخزون، وتطبيق القيمة السوقية على الاستثمارات المتداولة، وتطبيق القيمة الحالية على المستحقات التقاعدية. كما يرى البيان أن بعض المنشآت تطبق أساس التكلفة الحالية لاعتقادها بعجز أساس التكلفة التاريخية عن التعامل مع التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والمحافظه عليه في بيان المفاهيم الدولية وعلاقتها بأسس القياس

يشير البيان الدولي إلى عدد من مفاهيم رأس المال، وتحديدا مفهوم رأس المال

المالي، ورأس المال العيني. ويؤكد البيان على أن الاختيار بين المفهومين يخضع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولا يعطي البيان تفضيلا لأساس على الآخر. وينبني على اختيار المفهوم المناسب لرأس المال والمحافظة عليه اختيار أساس القياس المناسب الذي يحقق مفهوم رأس المال المختار. وفي هذا الصدد يشير البيان الدولي إلى أن اختيار مفهوم رأس المال العيني يحتم على الشركة استخدام التكلفة الحالية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية. في حين أن اختيار مفهوم رأس المال المالي يتطلب اختيار أساس قياس يتناسب مع مفهوم رأس المال المالي الذي ينبغي المحافظة عليه، أي: راس المال المالي الاسمي، أو رأس المال المالي الجاري.

ويشير البيان الدولي في فقرته العاشرة بعد المائة على وجود عدد من النماذج المحاسبية (على سبيل المثال: التكلفة التاريخية، القيمة الحالية) وبدرجات متفاوتة في درجة ملاءمة المعلومات المقدمة من خلالها ومدى الاعتماد عليها، وأن الاختيار من بين هذه النماذج يعتمد على قدرة الإدارة على إيجاد توازن بين تحقق كل من خاصية الملاءمة وإمكانية الاعتماد. ويؤكد البيان الدولي في نفس الفقرة على أن بيان المفاهيم تم إعداده ليناسب عددا من النماذج المحاسبية، ويمثل إرشادات لإعداد القوائم المالية المعدة على أي أساس تختاره الإدارة. وليس في نية مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوقت الحالي تحديد نموذج معين إلا في الحالات الاستثنائية الشديدة كالتي تتطلبها المجتمعات ذات معدلات التضخم العالية.

أسس القياس في مفاهيم المحاسبة السعودية:

حدد بيان مفاهيم المحاسبة المالية السعودية أسس قياس الأصول وفقا لتوقيت قياس هذه الأصول. حيث حدد أسس القياس عند الاقتناء، وأسس القياس في تواريخ لاحقة لتاريخ اقتناء الأصل. كما فرق بين قياس الأصول النقدية وقياس الأصول غير النقدية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٢٨).

فعند اقتناء الأصل يحدد بيان المفاهيم أن أساس القياس هو القيمة العادلة للأصل في تاريخ الاقتناء، ويتم تحديد هذه القيمة بحسب طبيعة العملية التي ترتب عليها اقتناء الأصل. فإذا تمت عملية الاقتناء مقابل نقدية مدفوعة، فإن قيمة الأصل تمثل ذلك المبلغ النقدي المدفوع. أما إذا تم اقتناء الأصل مقابل التنازل عن أصل غير نقدي، فإن قيمة

الأصل حينئذ تمثل القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه.

وهناك حالات أخرى يتم من خلالها اقتناء الأصول أشار المعيار السعودي إلى عدد منها، وهي:

١- اقتناء الأصل مقابل تحمل التزام. وفي هذه الحالة يتم قياس الأصل بالقيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد الالتزام.

٢- اقتناء الأصل مقابل إصدار أسهم. وفي هذه الحالة يتم قياس الأصل على أساس القيمة العادلة للأصل المقتنى في تاريخ اقتنائه.

٣- اقتناء الأصل من خلال عملية غير تبادلية مع غير المالكين. وفي هذه الحالة يتم قياس الأصل على أساس القيمة العادلة للأصل المقتنى في تاريخ اقتنائه.

أما في الفترات اللاحقة لتاريخ اقتناء الأصل فقد أوضح بيان المفاهيم أن طبيعة الأصل (وليس كيفية اقتنائه) هي التي تحدد كيفية قياس قيمته في الفترات اللاحقة. وفي هذا الصدد فرق بيان المفاهيم بين نوعين من الأصول هما: الأصول النقدية، والأصول غير النقدية.

ووفقا لبيان المفاهيم السعودي، فإن الأصول النقدية ينبغي قياسها وإظهارها في القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر تحصيلها. وفرق البيان بين ثلاثة أنواع من الأصول النقدية. أولها النقد. ويعتبر أساس القياس قيمته الاسمية. وثانيها الصكوك وأوراق القبض والمطالبات التي تستحق نقدا في الأجل القصير، حيث يتم قياسها بقيمتها الاسمية بعد تخفيضها بقيمة المبالغ المشكوك في تحصيلها. وثالث أنواع الأصول المالية هي المطالبات التي تستحق نقدا في الأجل الطويل، حيث يتم قياسها بالقيمة التي ينتظر تحصيلها مخصومة على أساس معدل الخصم أو تكلفة التمويل المحددة في العمليات التي ترتبت عليها حيازة تلك الأصول.

أما الأصول غير النقدية، فقد أوجب بيان المفاهيم السعودي قياس هذه الأصول في التواريخ اللاحقة لتاريخ اقتنائها وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة. وأشار البيان إلى إمكانية استخدام خصائص أخرى بالإضافة إلى التكلفة التاريخية لقياس الأصول والخصوم إذا تبين أن ذلك أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف القوائم المالية وفقا لما تتطلبه معايير المحاسبة التفصيلية لكل موضوع. وأعطى البيان أمثلة

لخصائص [أسس] قياس أخرى هي: التكلفة التاريخية / المتحصلات الجارية، والقيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير إجبارية، والقيمة المتوقع تحققها خلال نشاط المنشأة العادي، والقيمة الحالية للتدفقات النقدية.

التطبيقات العملية:

اتضح من العرض المقدم في الفقرات السابقة أن بيانات مفاهيم المحاسبة لا تلزم بنموذج محاسبي معين (ما عدا البيان السعودي)، وإنما تركز على أن النموذج المختار ينبغي أن يحقق الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية. ومع ذلك فإن بيان مفاهيم المحاسبة الدولية أشار إلى أن القوائم المالية في الواقع وبشكل عام تعد وفقا لنموذج التكلفة التاريخية والمرتبط بمفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي. وهو ما يعني أن الشركات بشكل عام لا تزال تفضل النموذج التاريخي بغض النظر عن كون هذا النموذج يحقق أهداف القوائم المالية.

وفيما يلي استقراء للواقع العملي لعدد من الشركات المحلية والعالمية، وتحديدا لمعرفة ما إذا كانت هذه الشركات تفصح عن النموذج المحاسبي المستخدم (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة). وقد تم استعراض عينة من الشركات الأمريكية والبريطانية والدولية والسعودية (تقارير عام ٢٠٠٨م)، حيث تم اختيار عينة ميسرة من كل من مؤشر داو جونز الأمريكي، والمؤشر البريطاني (FTSC100)، ومن الشركات المساهمة السعودية المدرجة في نظام تداول، وذلك بالدخول على المواقع الإلكترونية لتلك الشركات وتحميل تقاريرها، وقد كان التركيز على السياسات المحاسبية العامة في تقارير تلك الشركات. وتم تلخيص ما أسفر عنه استقراء التقارير السنوية للعينة المختارة في الجدول الآتي:

أولا: عينة من الشركات الأمريكية المكونة لمؤشر الداو جونز	
الشركة	مفهوم القياس الأساس (أو النموذج المحاسبي المختار) كما ورد في السياسات المحاسبية الهامة (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة)
3M inc	لم تشر الشركة إلى اتباعها لأساس محدد.
Alcoa	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
AT&T	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تتطلب من الإدارة عمل تقديرات وافتراضات. ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
Boeing	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تتطلب من الإدارة عمل تقديرات وافتراضات. ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
GE	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
ثانيا: عينة من الشركات البريطانية المكونة لمؤشر FTSC 100	
الشركة	مفهوم القياس الأساس (أو النموذج المحاسبي المختار) كما ورد في السياسات المحاسبية الهامة (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة)
bp	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
Shell	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا

	لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وأشارت إلى أن المعلومات المالية الواردة في قوائمها المالية أعدت وفقا لنموذج التكلفة التاريخية باستثناء بعض العناصر التي تم إعادة تقييمها.
gsk	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وأشارت إلى أن المعلومات المالية الواردة في قوائمها المالية اعدت وفقا لنموذج التكلفة التاريخية باستثناء بعض العناصر التي تم إعادة تقييمها.
Rio Tinto	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وأشارت إلى أن المعلومات المالية الواردة في قوائمها المالية أعدت وفقا لنموذج التكلفة التاريخية باستثناء الاستثمارات والأصول المجنبة للبيع.
Vodafone	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وأشارت إلى أن المعلومات المالية الواردة في قوائمها المالية أعدت وفقا لنموذج التكلفة التاريخية باستثناء الاستثمارات التي تم قياسها بالقيمة العادلة.
ثانيا: عينة من الشركات السعودية المدرجة في تداول	
الشركة	**مفهوم القياس الأساس (أو النموذج المحاسبي المختار) كما ورد في السياسات المحاسبية الهامة (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة)**
الاتصالات	أشارت الشركة إلى أن قوائمها المالية الموحدة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية. ولم تشر إلى اتباعها لأساس قياس محدد.
أسمنت العربية	أشارت الشركة إلى أن القوائم المالية الموحدة أعدت على أساس التكلفة التاريخية والمعدل لقياس الأوراق المالية المتاحة للبيع بقيمتها العادلة من خلال حقوق الملكية. وطبقا للمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

العثيم	أشارت الشركة إلى أن القوائم المالية أعدت وفقا للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأنه تم إعداد تلك القوائم وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.
الغاز	أشارت الشركة إلى أنه يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس التكلفة التاريخية.
سابك	أشارت الشركة إلى أنه تم إعداد القوائم المالية الموحدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية، وأنه تم إعداد تلك القوائم وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، فيما عدا الاستثمارات المتاحة للبيع والأدوات المالية المشتقة حيث تم قياسها بالقيمة العادلة.

ويتضح من استقراء الشركات في بيئات مختلفة أن معظمها يشير إلى النموذج الذي أعدت على أساسه القوائم المالية، وهو التكلفة التاريخية. والمثير للاهتمام أن الشركات الأمريكية لم يشر أي منها إلى النموذج المستخدم. وقد يكون ذلك بسبب درجة التعقيد الموجودة في المعايير الأمريكية بحيث لا يمكن معه وصف القوائم المالية بأنها أعدت على أساس محدد. وهذا ما أكد إليه بيان المفاهيم الأمريكي الخامس الذي وصف الواقع الحالي للتقارير المالية بأنه معتمد على عدد من الأسس وليس على أساس واحد.

* * *

الخلاصة والاستنتاج:

تم استعراض أسس القياس وفقا لبيانات المفاهيم الصادرة من الهيئات المحاسبية ذات العلاقة في كل من المملكة العربية السعودية وأمريكا وبريطانيا إضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ويلاحظ المتابع للبيئة المحاسبية وجود فهم عام لدى المحاسبين وذوي الاهتمام أن أساس القياس المحاسبي على مستوى المفاهيم هو التكلفة التاريخية وأن العدول عن هذا الأساس هو استثناء يجب تبريره. ولكن تبين من خلال توثيق مفاهيم المحاسبة في عدة بيئات أن أساس القياس ليس هدفا في حد ذاته لبيانات المفاهيم. بل كانت هذه المفاهيم تهدف إلى جعل القوائم المالية تظهر بعدل الموقف المالي للشركة في تاريخ معين. ونتائج أعمالها خلال مدة معينة. وحتى يمكن ذلك فإن على الشركة (ضمن متطلبات أخرى) أن تقيس عناصر القوائم المالية بمقاييس تحقق خاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة بأفضل قدر من تلك الخاصيتين. وعليه فإن اختيار أساس القياس تابع لمحاولة تحقيق الخواص الرئيسية للمعلومات التي ينبغي أن تتضمنها القوائم المالية وليس مقصودا لذاته. وقد تبين من توثيق مفاهيم المحاسبة في عدد من البيئات التي شملتها الدراسة أن هذه المفاهيم لم تحدد نموذجا للقياس باعتباره النموذج الأساس وأن ما عداه استثناء. فيما عدا بيان المفاهيم السعودية.

مقترحات لأبحاث مستقبلية

إن النتيجة التي توصل إليها البحث والتي تتلخص في عدم تأييد الأطر الفكرية للمحاسبة المالية في بيئات مختلفة لاتباع نموذج محاسبي دون آخر (التكلفة التاريخية في مقابل القيمة العادلة على سبيل المثال) يشجع على إجراء بحوث مستقبلية تهدف إلى الوصول إلى فهم أفضل لسلوك الشركات والمراجعين الخارجيين الذين يصرون بشكل عام على استخدام نموذج التكلفة التاريخية بغض النظر عن مدى قدرته على تحقيق أهداف المحاسبة المالية. أو اتصاف المعلومات الممثلة له بالخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية. إضافة إلى ذلك فإن نتيجة هذا البحث تشجع على القيام ببحوث تؤدي إلى اقتراح للسبل التي تؤدي إلى تحقيق أفضل توازن بين خصائص المعلومات المحاسبية في ظل استخدام متزامن لعدد من أسس القياس. وأخيرا فإن

من المواضيع المقترحة للبحوث المستقبلية ذات العلاقة بهذا البحث تلك المواضيع التي تهدف إلى تحليل علمي لأثر المعايير الدولية التي تشترط استخدام القيمة العادلة (مثل معيار الزراعة، ومعيار الاستثمار في الأوراق المالية)، أو تلك التي تعطي الخيار باستخدام أسس قياس متعددة (مثل معيار الأصول الثابتة، ومعيار الاستثمارات العقارية) ومدى تعامل الوسط المحاسبي (معدين ومراجعين) مع اشتراطات هذه المعايير، وكيفية الإفصاح عن تقديرات الإدارة المتعلقة بها، ودرجة استجابة السوق لها.

* * *

المراجع:

المراجع العربية :

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.١٤٢٨. معايير المحاسبة المالية. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: الرياض.
- العساف، صالح بن حمد. ١٤٢٧. المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية. العبيكان: الرياض.

المراجع الأجنبية :

- Accounting Standards Board (ASB). 1999. Statement of Principles. Accounting Standards Board: London.
- Kieso, D; J. Weygandt; and T. Warfield. 2001. Intermediate Accounting. 10th ed. John Wiley & Sons, Inc.: New York.
- Financial Accounting Foundation (FAF) Nov 7. 2007. A letter to responds to the request for comment on the Securities and Exchange Commission's (SEC) Concept Release on Allowing U.S. Issuers to Prepare Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards . FAF: Norwalk.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) 2008 (a). Conceptual framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information. FASB: Norwalk.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) 2008 (b). Conceptual framework for Financial Reporting: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. FASB: Norwalk.
- Financial Accounting Standards boar (FASB) 2009. Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Reporting. Financial Accounting Standards Board: Norwalk.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2001. The Framework

For Preparation and Presentation of Financial Statements. International Accounting Standards Board: London.

- Smith, J. and K. Skousen. 1992. Intermediate Accounting, 11th ed., South-Westtern Publishing Co.: Cincinnati. Ohio.
- Swieringa, R. 1997. Challenges to the current accounting model. The CPA Journal, 67 (1): 26-32.

* * *