

# الفصل الثاني عشر

أسس القياس العامة لمجموعات صافي الأصول

obeikan.com

يحدد أساس قياس الشيء نقطة بدء القياس ونقطة نهايته، فقياس طول أرض على سبيل المثال يحدد فيه نقطة بداية الأرض ونهايتها، ولذا فإن قياس طول أرض بذاتها يترجم برقم محدد، وهذا الرقم دوماً ثابت مادامنا اتفقنا على نقطة بداية القياس ونقطة نهايته بوحدة قياس محددة.

ويتفق جل علماء المحاسبة وممتهنيها على أن نقطة بداية القياس المحاسبي هي نقطة التكلفة، حيث تتساوى عند هذه النقطة جميع القيم؛ وعندها فقط تتحدد قيمة الأصل من خلال اتفاق البائع والمشتري، وتصبح القيمة كلفة للمشتري وقيمة سوقية للبائع؛ وعليه فإن أساس القياس في المحاسبة محددٌ بدءاً ومنتقٍ عليه حال إتمام الحدث المالي، فالقيم عند هذه النقطة تتساوى، وعند هذه النقطة بالذات، فإن أساس القياس المحاسبي محددٌ في جله علمياً ولا جدل حول ترجمة نتائجه.

ولنتصور الآن اللحظة الزمنية التي تلي تلك النقطة (مهما كانت مدتها ثانية، دقيقة، سنة،... إلخ)، هل تتفق القيم مثلما اتفقت عند نقطة البداية؟ هنا مكن خلاف علماء المحاسبة وممتهنيها، حيث يختلف بعد هذه النقطة أساس القياس، وذلك بتحديد نهاية القياس؛ فمنهم من يرى ثبات أساس القياس عند نقطة البداية «أي التكلفة» إلا بتوافر دليل موضوعي على حدوث تغير، ومنهم من يرى تغير أساس القياس بتغير اللحظة الزمنية؛ لأنه لا يمكن إيقاف أثر تغير الزمان، حيث يرى بعضهم أساساً أخرى غير التكلفة، كالقيمة السوقية أو الحالية أو تكلفة الإحلال أو غيرها من القيم؛ في حين يرى آخرون استخدام القيم الداخلة كأساس للقياس ويتبنى البعض الآخر عدالة استخدام القيم الخارجة، كما سيتم توضيحه مستقبلاً.

ومن هذا المنطلق يمكن أن نحصر خلاف علماء المحاسبة وممتهنيها حول تحديد أسس القياس المحاسبي في أنه لا يمكن تحديد نقطتي بداية القياس ونهايته بشكل علمي مستمر، فلا بد إذاً من أن نفترض نقطة محددة؛ لكونه لا توجد نقطتان علميتان لبداية القياس ونهايته.

وبناءً على التحليل السابق، فإنه يمكن إجمال جدل علماء المحاسبة وممتهنيها عبر التاريخ في أنموذجين رياضيين ذَوِي طريفي تقيض، وبينهما عشرات، بل مئات النماذج الرياضية.

فالنموذج الأول يرى مؤيدوه أن صايف أصول الوحدة المحاسبية في نقطة معينة تبقى ثابتة، «أي أن أساس القياس ثابت»، إلا بشرط واحد فقط، وهذا الشرط هو أن يكون هناك تغيير في صايف الأصول بدليل موضوعي قاطع، وبدونه يبقى صايف الأصول متساوياً.

وحسب هذا المفهوم يبقى أساس القياس ثابتاً مع افتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية إلا بشرط وجود دليل موضوعي على إحداث تغيرات في الإيراد أو المصروف أو المكسب أو الخسارة، وغيرها يُبقي صايف الأصول ثابتاً.

أما النموذج الآخر، وهو الطرف النقيض للنموذج الأول، فيرى مؤيدوه تجاهل النموذج الأول لواقع القياس المحاسبي، وأن أساس القياس المحاسبي يمكن أن يستوعب الواقع، وتجاهل الواقع الاقتصادي بالتشبه بموضوعية القياس يؤدي في نهاية المطاف إلى نتائج قياس لا يمكن مطلقاً ربطها بالواقع.

وبمعنى آخر يلزم تحديد نقطة بداية القياس، وهذه النقطة يُتفق عليها كما أسلفنا، ولكن يلزم أيضاً تحديد نقطة أخرى بواقعية وهي نهاية القياس، وأن الفرق بينهما هو التغيير الواقعي، بغض النظر عن توافر شرط موضوعية القياس، ويرون أيضاً أنه دون تحديد بداية أساس القياس ونهايته فلا قيمة للقياس المحاسبي البتة.

مع أخذ أسباب وتداعيات وفلسفة آراء علماء المحاسبة وممتهنيها في الحسبان، فإنه يمكن اختصار أسس القياس العامة لمجموعات صايف الأصول أو الأصول والخصوم إجمالاً كما يلي:

### أولاً: أساس قياس الأصول

يعني أساس القياس ترجمة الأحداث المالية إلى لغة الأرقام لوحدة محاسبية مستمرة، فالأصول لها سوق مشتر وسوق بائع، كما أن لها وقت شراء ووقت

استخدام ووقت بيع، أو التخلص منها؛ لذا فإن كل متغير منها يؤثر على تحديد أساس القياس، فقد يكون سوق مشتر ماضٍ أو حاضر أو مستقبل، وقد يكون سوق بائع ماضٍ أو حاضر أو مستقبل، ويعتمد اختيار أساس القياس بالدرجة الأولى على الهدف الأساس من عملية القياس، ومن ثم الهدف الرئيس من المحاسبة المالية برمتها لكون القياس المحاسبي حسب العملية المحاسبية أحياناً يكون الهدف الرئيس قائمة الدخل (الأرباح) وهنا فإن التركيز يكون على أسس وقواعد التغطية (Matching) وقد يكون الهدف قائمة المركز المالي فيكون الهدف الرئيس إعادة التقييم لصافي الأصول، وهكذا.

ومما يجدر الإشارة إليه أنه في سوق كفاءٍ حر، تتساوى قيم الأصول لحظة شرائها، فتكلفة الشراء للمشتريين تساوي القيمة الحالية للبائع، وهنا تلتقي القيمة الحاضرة في سوق المشتري وسوق البائع بافتراض عدم وجود تكاليف إضافية، ولذا فإن جل أكاديميي المحاسبة وممتهنيها يتفقون على أن هذه القيمة في هذه اللحظة تمثل أساساً علمياً لقياس الأصول، ولكن محور الخلاف ينصب حينما يتغير السوق أو الزمان، أي بعد نقطة التقاء البائع والمشتري في سوقيهما، سواء أكان شراءً أم بيعاً. لتوضيح ذلك عند شراء سيارة بمبلغ 100.000 ريال فإنها تمثل كلفة على المشتري في سوقه، وقيمة حالية للبائع في سوقه، وتتساوى القيمة (الداخلية والخارجية) للمشتري في سوقيهما (100.000 ريال) بافتراض عدم وجود تكاليف إضافية، وفي نقطة بيع السيارة بمبلغ 50.000 ريال في وقت لاحق أيضاً تتساوى القيمة بالنسبة للبائع في سوقه، مع كلفة الشراء للمشتري الثاني في سوقه وهكذا؛ منطقياً لا خلاف هنا على أساس القياس في هذه الأسواق وفي هذه النقطة بالذات، فالقيمة وقت الشراء والبيع عملة لها وجهان، الكلفة والقيمة السوقية أو الحالية أو القيمة الداخلية والخارجية.

ولكن ماذا عن القيمة بعد لحظة الشراء وقبل عملية البيع؟ هنا برز الاختلاف العلمي والمهني خلال المئة سنة الماضية، ومصدر الخلاف أن لا قيمة يمكن الدفاع عنها دون افتراض محدد، ومرجع هذا الافتراض يكمن في هدف القياس ذاته،

فمن يرى أن موضوعية القياس تقتضي ألا يتم تعديل أساس القياس أو إعادة تقييم الأصول مطلقاً إلا بتوافر حدث مالي موضوعي (قابل للإثبات) (البيع مثلاً) أو افتراض التوزيع (كالاستهلاك)، أو غيرها من المعالجات المحاسبية، ويجب عدم امتداد أساس القياس من لحظة الشراء إلى أي لحظة أخرى، إلا لحظة البيع أو التوزيع، ومن يرى أنه يلزم دوماً إعادة تقييم الأصول وتعديل أساس القياس تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية بغض النظر عن موضوعية القياس المحاسبي، إن الهدف الأهم للقياس أن يعكس الواقع الاقتصادي؛ لذا لا يمكن التثبيت بأساس القياس في سوق المشتري في الماضي، بل يجب عكس سوق البائع في الماضي والحاضر والمستقبل، وبين هذا وذاك آراء أخرى متعددة تعتمد على الأهداف من المعلومات المحاسبية.

وبناءً على وجهتي النظر اللتين تمثلان طرفي نقيض، يتم عادة تقسيم أسس قياس الأصول إلى فرعين، أحدهما يسمى القيم الداخلة (Input Values) والأخرى القيم الخارجة (Output Values) وهناك عشرات القيم تُلصق بكل فريق كما سيأتي شرحه تفصيلاً في فصل لاحق عندما يتم مناقشة التغيرات في صافي الأصول.

#### 1. القيم الداخلة (Input Values)

تمثل القيم الداخلة ما تم دفعه عوضاً، سواء أكان نقداً أم أي وسيلة تبادل أخرى للحصول على الأصل أو خدمات أو أي خدمات أخرى تمثل منافع مستقبلية، والقيمة الداخلة تمثل في واقع الحال سوق المشتري، سواء أكان في الماضي أم الحاضر أم المستقبل، ومن أمثلة القيمة الداخلة (20):

#### أ- التكلفة التاريخية (Historical Cost)

لا أعلم لماذا ألصق كلمة تاريخ (History) بهذه القيمة، فهي في واقع الحال كما أشرنا تمثل لحظة الشراء الكلفة للمشتري في سوقه والقيمة الحالية للبائع

في سوقه، ولكن بعد تلك اللحظة أصقت بكلمة تاريخية؛ لكونها تمثل حدثاً تم في الماضي، وقد تعكس أو لا تعكس القيمة في الحاضر أو المستقبل، ومع ذلك فإن هذه القيمة أثبتت مع الأيام أنها صعبة المراس، صلبة العود، وخاصة في الأزمات المالية؛ لكونها عماد التحفظ وارتكاز موضوعية القياس، وتعني الكلمة التاريخية بالمعنى الكلاسيكي للمفردة، إجمالي القيمة التي تم دفعها أو التضحية بها في المستقبل؛ لاقتناء ملكية الأصل أو الانتفاع بخدماته، سواء أكانت القيمة المباشرة أو ما يلحقها من قيم أخرى ضرورية؛ ليكون ذلك الأصل جاهزاً للإنتاج أو المشاركة فيه حسب أنموذج الأعمال، ومع وضوح فكرة الكلفة التاريخية إلا أن هناك جدلاً واسعاً عند وضعها محك التطبيق، فعلى سبيل المثال، عند شراء سيارة بمبلغ 100.000 ريال فهي تمثل كلفتها التاريخية، ولكن عند بناء مصنع، ما هي كلفته؟ هل فقط المبلغ المدفوع للمقاول، أم جزءاً من كلفة الإدارة والإشراف أم جميعها؟ ماذا عن تسوية أرض لبناء مجمع سكني، هل تسوية الأرض جميعها تضاف إلى كلفة المبنى، حتى ولو كان جزء منها يستخدم لمواقف، أو أرض أخرى يمكن أن يبنى عليها لاحقاً مبنى آخر، وهكذا، ماذا عن تكلفة التمويل، هل تُعدّ جزءاً من كلفة المبنى؟ أم أنه يمكن أن تكون عنصراً مستقلاً، مثل هذه الأسئلة وغيرها تواجه المحاسبين يومياً، بعضها نُظِم بالمعايير المحاسبية التفصيلية وبعضها الآخر مازال محلاً للاجتهاد.

ولتلافي مثل هذه الإشكالات، وعلى الأخص في الأصول المصنعة أو المخزون السلعي من الناحية النظرية هناك قيم متعددة يمكن الاستعانة بها، وتكون معياراً لقياس تحديد الكلفة، كالتقييم المعقولة والتكاليف المعيارية، وتكاليف المثل في الأسواق وغيرها من القيم التي تقيس أحياناً عدالة أساس القياس باستخدام الكلفة.

ولعل أهم ميزة لمثل هذه القيمة كأساس للقياس يتمثل في الموضوعية، وقابليتها للإثبات المحاسبي وتحفظها في عدم إعادة التقييم، قد تتقلب هذه المزايا إلى عيب واضح في نظر الكثيرين، حيث إن مضي زمن طويل بين تاريخ الحيازة وتاريخ القياس، يعني أحياناً أنها قيم عفا عليها الزمان، وقد تصبح مضللة، وأحياناً

غير عادلة؛ لكونها تحابي المستثمرين المرتقبين أحياناً على المستثمرين الحاليين، فكلما مضى الوقت والأصل مازال يؤدي نفس الخدمات، ومع تغير الأسعار إلى أعلى، فإن كلفة المنتج ستقل مقارنة بأمثاله، وهنا يتمتع المستثمرون المرتقبون بأرباح المستثمرين الحاليين، وهكذا، فعلى سبيل المثال كان النقل الجماعي (شركة مساهمة سعودية) يملك أرضاً اشتراها بمبلغ زهيد منذ خمس وعشرين سنة بمدينة الرياض وظلت بسجلاته بكلفتها التاريخية، مع العلم أن قيمتها الحالية تساوي سعرها الأول مئات المرات، ولقد باعها بعد ربع قرن بمبالغ ضخمة استفاد منها الملاك الحاليون على حساب الملاك السابقين. ولذا فإن هذه القيمة قد لا تكون مثلى في تطبيق مبدأ التغطية في المحاسبة، وقد لا تكون عادلة في حق الجميع.

#### ب- إعادة التقييم المستقل Appraisal Value

تعدّ القيمة العادلة للأصل مساوية في العادة تقدير المنافع المستقبلية لذلك الأصل، أو بمعنى آخر القيمة الحالية للتدفقات النقدية، أو كلفة إحلال الأصل، كل هذه القيم وحالة الأصل وإنتاجيته، قد تُجمع أحياناً في قيمة واحدة تسمى «التقييم المستقل»، ويتم ذلك بتولي جهة أو جهات تقييم الأصل من الناحية الفنية والقانونية والمالية، شريطة أن تكون هذه الجهة مستقلة. وأحياناً يسمى «Due Diligence» أو الفحص النافي للجهالة، والخروج بقيمة مستقلة عن المشتري والبائع والملاك أو الإدارة، وعملية التقييم تتم عادة من قبل مهنيين محترفين، يعملون باستقلال ومهنية ومن خلال مهنة تحدد أسلوب عملهم وكذلك تراقب سلوكهم المهني وتأهيلهم، وتتميز هذه القيمة بكونها تعكس واقع حال الأصل أو مجموعة من الأصول باستقلال وحيادية، ولكنها أحياناً لا يمكن عكسها في القياس المحاسبي إلا في عمليات التبادل أو الاندماج أو غيرها من العمليات المماثلة.

#### ج- القيمة العادلة Fair Value

تستخدم القيمة العادلة في شركات الخدمات، حيث تبنى عليها أسعار الخدمات للمستهلك، كتعرفة الكهرباء والماء وغيرها، وتحسب القيمة العادلة في

تحديد «العائد العادل» على الاستثمار، ثم إعادة احتساب الأصول؛ لتتلاءم مع هذا العائد، ومن مزاياها العدالة بين المستثمر والمستهلك، وخاصة في شركات الخدمات المعانة من الدولة، وقد لا تصلح إلا لهذا النوع من الشركات.

#### د- القيمة المعيارية Standard Cost

تمثل القيمة المعيارية قيمة نظرية للأصل في ظل ظروف محددة، بل أحياناً تسمى «القيمة المثالية» التي تقاس عليها القيم الفعلية، وتستخدم القيمة المعيارية في تحديد تكاليف المخزون من مواد وعمالة ومصروفات صناعية أخرى، حيث يتم تقدير كل كلفة بأسلوب علمي تحت ظروف محددة، وتستخدم لمقارنتها مع التكاليف الفعلية، وأحياناً يتم استخدامها لتقييم عطاءات المشروعات، فهي قيمة ضبطية ورقابية، أكثر منها قيمة فعلية، ولعل أهم مزاياها أنها وسيلة لتحليل انحراف تكاليف عناصر الإنتاج عن القيم المتوقعة، ومن ثم تحديد ما يعرف بـ «المسؤولية المحاسبية»، ولكنها أحياناً قد تكون غير عادلة لجميع الأطراف إذا تم بناؤها على قواعد وأسس غير علمية، مما يؤدي أحياناً إلى عكس الأهداف من ورائها، فبدلاً من أن تحدد المسؤولية وتحفز الموظفين، نجد أنها قد تكون وسيلة من وسائل إرباطهم.

#### هـ- القيمة الحالية للتكاليف المستقبلية Discounted Future Input Cost

عندما يتم شراء أو بناء أصل تكون دفعاته في المستقبل، فلا بد من تحديد قيمة الأصل من خلال احتساب القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية، وتستخدم هذه القيمة أيضاً في المقارنة بين عمليات الشراء نقداً أو الأصل وعمليات الاستئجار مثلاً، وكذلك المقارنة بين عمليات الإنشاء بواسطة المقاوله وتسليم المفتاح وبين البناء مباشرة، حيث يتم تقدير التكاليف المستقبلية واحتساب قيمتها الحالية.

#### و- كلفة الإحلال Replacement Value

كلفة الإحلال نموذج لأساس التقييم الاقتصادي، حيث يرى بعض علماء الاقتصاد أن الأسلوب الأمثل للتقييم ليس الماضي، بل القيمة الحاضرة للأصل

لوثم إحلاله بأصل مماثل، فلا يمكن تقييم أداء سابق مثلاً على مستوى أصول اشترت وبنيت من ثلاثين عاماً، بل يلزم استخدام أساس تقييمي للإدارة لو تم إحلال تلك الأصول حالياً، لا شك سيختلف قسط الاستهلاك وعناصر التكلفة الأخرى وسيتم تنفيذ آراء مؤيدي ومعارضى هذا الأساس في فصل لاحق.

## 2. القيم الخارجة (Output Values)

يُعدُّ أساس القيمة الخارجة للأصل بقياس التدفقات النقدية المحققة أو أي منافع أخرى أو القيمة السوقية التي سيتم جنايتها من الأصل مستقبلاً، سواء أكان بالاستخدام أم البيع، وتشمل تلك القيم على سبيل المثال:

### أ- قيمة التبادل الحاضرة Market Value

تتمثل قيمة التبادل الحاضرة في النقد أو أي اعتبارات مادية أخرى يتم تلقيها مقابل التنازل عن الأصل أو خدماته أو اكتمال عملية التبادل، ومن حيث المنطق كما أشرنا في سوق حر منظم، فتمثل قيمة التبادل الحاضر كلفة الشراء للمشتري وكلفة المبيع للبائع، ويجب أن تتساوى حال إتمام التبادل مع القيمتين القيمة الحالية للخدمات والمنافع المستقبلية، ويرى كثيرون أن قيمة التبادل يجب أن تكون القيمة المثل كـأساس لقياس الأصل؛ لكونها تعكس واقع الحال الاقتصادي، ولذا نجد أن بعض الأصول مهنيًا استخدمت هذه القيمة كأساس لقياسها، فعلى سبيل المثال يتم استخدام قيمة التبادل الخاصة كأساس لقياس المدينين، كما أن بعض أنواع المخزون المحددة القيمة وغير المرنة يتم تقييمها بهذه القيمة كالذهب وبعض المعادن والمنتجات الزراعية، وما أساس سعر السوق للسوق (Market To Market) إلا ثمرات هذا التوجه، حيث يتم إعادة تقييم الاستثمارات لأغراض الاتجار والمعدة للبيع بقيمة التبادل الحاضرة.

وعلى الرغم من وجهة قيمة التبادل الحاضرة كأساس للقياس لبعض عناصر الأصول، إلا أنها في واقع الحال قد لا تكون عملية لقياس أصول أخرى وعلى الأخص الأصول الثابتة كالمصانع، والتي تتمثل قيمتها في منافعها المستقبلية، وأحياناً قد لا

يكون لها سوق حر منظم ومن ثم لا ضابط لسعرها، وهنا تخضع للحكم والاجتهاد الشخصي، فهناك عدة قيم تقديرية قد تكون الفروقات بينها شاسعة، كما أنه من حيث المبدأ فإن جل الأصول يبني تقييمها لغرض استخدامها في نموذج الأعمال وليس لغرض إعادة بيعها، أما من ناحية كفاءة هذا الأساس ليكون محددًا لقيم بعض الأصول كالاستثمارات وبعض أنواع المخزون فهو ليس اعترافًا بالقيمة ذاتها كأساس، وإنما هو في واقع الأمر تنازل عن مبدأ آخر يتمثل في الاعتراف بالإيراد قبل أن تتم عمليتا التحقق أو الاكتساب والتبادل. ولعل أهم انتقاد يمكن أن يوجه لاستخدام هذه القيمة كأساس للقياس يعود إلى فقدان موضوعية القياس، حتى ولو كان السعر الآتي مصدره سوق حر منظم وكفاء، لكون الأسعار في تلك الأسواق آنية تتغير ليس فقط باليوم، بل أحياناً بالدقيقة، فسعر الذهب مثلاً يتغير آنيًا، وسعر الأوراق المالية مثله، ولا نبالغ إذا قلنا: إن من أحد أسباب الأزمة المالية الحالية التوسع في تفسير هذا الأساس وتوسيع قاعدة تطبيقه، فلقد رأينا كيف أن تسعير المشتقات المالية باستخدام طريقة Market To Market وهو سعر التبادل الحاضر، أدى أحياناً إلى غموض القوائم المالية للشركات والبنوك في بورصات التداول حول العالم، وأحياناً إلى إظهار أرباح غير محققة توهم المستفيد العادي وتقيد المستفيد المحترف، وهناك خطر كبير لتحقيق العدالة، التي يرى أنها ركن من أركان المحاسبة وخاصة مهمة لمعلوماتها.

#### ب- صافي القيمة المحققة Net Realizable Value

صافي القيمة المحققة كما يتضح من اسمها تمثل أساس قياس يتم فيه تعديل قيمة التبادل الحاضرة بالتكاليف المتوقعة (بخصمها من القيمة) سواء أكانت إنتاجية أم تسويقية، فعلى سبيل المثال عند استخدام قيمة التبادل الحاضرة كأساس لقياس بعض عناصر المخزون يلزم تقدير التكاليف المتوقعة لإكمال عملية الاكتساب والتبادل، فلو أن قيمة طن القمح 10000 ريال كقيمة تبادلية حاضرة، فعند تقييمها حال حصاده، يلزم خصم جميع التكاليف المتوقع صرفها لحين تسليمه لصوامع الغلال مثلاً، بما في ذلك خصم نسبة الشوائب المتوقع عدم

قبولها.. وهكذا قد تكون هذه القيمة عاكسة لواقع الحال، كما أسلفنا في القيمة الحاضرة، ولكنها تحمل نفس عيوبها، بالإضافة إلى علة أخرى، تتمثل في الاجتهاد في تقدير التكاليف التقديرية.

### ج- القيمة الحالية للتدفقات النقدية (DCF)

القيمة الحالية للتدفقات النقدية (Discounted Cash Flow) تعتمد كأساس للقياس على فلسفة أن المشتري والبائع في سوق مالي حر تبني قراراتهم الاستثمارية على أنموذج رياضي موحد (Homogenous) يكمن في أن قيمة أي أصل عاكس في البيع والشراء للقيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة معاً، وفي حالة عدم تلاقي تلك القيمتين فلن يقبل أحدهما بعملية التبادل بمعنى آخر أن قيمة الأصل للمشتري تعني القيمة الحالية للتدفقات النقدية باستخدام سعر خصم محدد، وللبائع القيمة الحالية للتدفقات النقدية بسعر خصم محدد، فإذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية متفقاً عليها بينهما، فإن مجال التفاوض يكمن في سعر الخصم الذي يحدده عادة عوامل اقتصادية عامة وعوامل استثمارية تخص كلا منهما.

وعلى الرغم من وجهة هذه القيمة كأساس لتقييم كامل أنموذج الأعمال (مجموعة من الأصول) وكونها تستخدم عملياً كأساس للتقييم في جل عمليات الاستحواذ والاندماج وتقييم أسعار الطرح الأولى لأسهم الشركات، إلا أنها قد لا تصلح كأساس لقياس أصل بذاته؛ لصعوبة تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة التي تعود لأصل محدد، فأحياناً تتضافر جهود عدة أصول لتوليد تدفق مستقبلي، كما أن هناك أصولاً ليس لها رابط مباشر بتدفق محدد، وكأنها مساعدة له؛ بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الأساس تحكم أجزاءه واحتسابه عوامل متعددة يدخل الاجتهاد والحكم الشخصي في تحديدها؛ فالتدفقات النقدية وسعر الخصم وغيرها خير إثبات على تباين الآراء لتحديد كل منها، ويعود ذلك إلى أنها قيم مستقبلية تلوى لإنتاج قيم حالية.

## د- قيمة التماثل النقدي (CCE)

قدمت أساس قيمة التماثل النقدي (Current Cash Equivalents) في الأدب المحاسبي من قبل العالم الأسترالي Champers عام (1971) <sup>(21)</sup> ولاقت تقبلاً من بعض علماء المحاسبة في حينه ونقداً لاذعاً من بعضهم الآخر، ويعتمد أساس القياس هنا على منطق المعقول والحقيقة، حيث إن قيم الأصول في واقع الحال تمثل قيمتها الحقيقية في السوق عند العزم على بيعها، فلو أردنا تقييم مجموعة من الأصول فإن أساس التقييم يكون القيمة القابلة للتحصيل لو تم بيعها فوراً، فهذا السعر في واقع الأمر يعكس حال تلك الأصول دون تقدير أو اجتهاد. وعليه فإن قيمة المنشأة أو صايف أصولها في لحظة زمنية محددة تعني القيمة الفورية لأصولها في السوق مطروحاً منها خصومها لو تم تسويتها فوراً، الحكم في أساس التقييم يتمثل في النقد أم ما يماثله، ويرى Champers أن هذه القيمة تعكس كل القيم سواء أكانت داخلة أم خارجة، كما أنها تعكس التوقعات المستقبلية من تدفقات وأسعار خصم، فهي الحقيقة، ويرى أن غيرها من القيم تمثل تخمينات، سواء أكانت كلفة تاريخية أو معيارية أم إحلالاً أم حالية أم خصماً لتدفقات نقدية.

لا شك أن فكرة Champers مغرية عند النظرة الأولى لحل جميع مشكلات القياس المحاسبي، وهذا ما يدافع عنه، فليس هناك مجال لمبادئ الاعتراف بالإيراد ولا التغطية أو التوزيع أو غيرها من الإجراءات المحاسبية المتغيرة مع كل زمان ومكان، وإنما قيمة يمكن إثباتها حقاً وحقيقة، وأن التغيرات فيها تمثل واقع التغيرات في صايف الأصول، وتعكس واقع الحال الاقتصادي لكل متغيراته، لكن النظرة الفاحصة الآتية، تعكس رأياً آخر، فلم يكن الهدف من اقتناء الأصول إعادة تقييمها في وقتنا الحاضر، كما أن تعقد وتداخل الأصول في نماذج الأعمال المعاصرة يحول دون استخدام هذا الأساس، ويمكن الدفاع عن هذا الأساس عندما كان نموذج الأعمال منحصراً في عمليات التجارة من شراء وبيع، صحيح أن تقييم المخزون المعد للتجار في لحظة زمنية، ثم إعادة تقييمه باستخدام هذا الأساس ينتج قيمة واقعية عاكسة للاقتصاد، ولكن تقييم مصانع سابق باستخدام هذا

الأساس يبدو مهمة مستحيلة. ولعل مثل هذه القيمة هي أساس ومنطلق احتساب الوعاء الزكوي على عروض التجارة، حيث يلزم شرعاً تقييم المعروض للتجارة بالأسعار الجارية.

#### هـ- الكلفة أو السوق أيهما أقل LCM

تقوم فكرة أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل تطبيقاً لفرضية الاعتراف بالإيراد والتحفز الكلاسيكي في المحاسبة، وتبنى على أساس عدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم بعض الأصول (كالمخزون مثلاً) إذا كانت تؤدي إلى قيم أعلى من كلفته، ولكن يتم الاعتراف بتلك القيم إذا كانت أقل منها. وتعود فكرة هذا الأساس في القياس إلى عقود طويلة خلت، عندما كان التركيز على عناصر قائمة المركز المالي، حيث تعطي معلومات عن قيم موجودات المالك، ويتم التحفظ في التقييم؛ حتى تكون القيمة ذات جدوى للدائنين، بحيث تعكس أسوأ سيناريو ممكن، ومع ذلك فما زالت هذه القيمة تكون الأساس في تقييم المخزون، حتى يومنا الحاضر، على الرغم من عدم عدالتها عند احتساب الأرباح، حيث إنها تكافئ المستثمرين المرتقبين على الحاليين؛ لكونهم سيجنون ثمار القيم في المستقبل في حالة كون السوق أعلى من الكلفة عند تقييمها بقيم عكس ذلك.

#### و- قيم التصفية Liquidation Value

أساس القياس باستخدام قيمة التصفية مشابه لقيم التماثل النقدي، ولكن باختلاف الأسواق، ففي الأخيرة في سوق عادي، أما في الأولى في سوق قصري، بمعنى تحدد قيمة الأصل أو مجموعة الأصول عند قيمتها الفورية (الحراج) مثلاً، وتستخدم هذه القيم عادة عند صدور قرار قضائي، سواء بجل المنشأة أو تخارج الشركاء أو غيرها من القرارات القصرية، وقد تكون هذه القيمة مهمة في حالات خاصة، ولكنها تمحو فكرة الاستمرارية والهدف من أنموذج الأعمال.

فبعد أن تم استعراض أسس قياس الأصول على عجلة من قيم داخلية وتعريفاتها وقيم خارجة وتعريفاتها، نصل إلى حقيقة واضحة بأن القيمة

«كالجمال في عين ناظره» كما قال أستاذ المحاسبة المشهور باتون، ولكن القيمة تحتاج إلى تأطير وإجراءات وتوثيق، قد يكون أقلها خاصية الموضوعية.

فلو استعرضنا تاريخ الفكر المحاسبي منذ بدء توثيقه لوجدنا طغيان فكرة تشبث الممارسين بمبدأ الحيطة والحذر، فلا يمكن تغيير أساس القياس إلا بعد ثبوت حدوث تغيير مسنود بدليل موضوعي بغض النظر عن واقع القياس المحاسبي، ولقد أثر هذا الفكر على صناعة معايير المحاسبة، حيث حتى وقت قريب أُعتبرت التكلفة التاريخية شبه مقدسة ولا يمكن على الإطلاق الشذوذ عنها.

وعليه، فإن مبدأ التقويم على أساس التكلفة من أهم الأسس التي يعتمد عليها كأساس للقياس، ويعني أنه يتم تقويم الأصول على أساس ما تم دفعه أو التنازل عنه من منافع أو التزم به من تضحيات في تاريخ اقتناء الأصل. ومن حيث المنطق فإن التكلفة يجب أن تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقع الحصول عليها، سواء أكانت في شكل تدفقات نقدية أم وفورات نقدية خلال سنوات عمره الإنتاجي؛ فقد تمثل القيمة المدفوعة مقابل اقتناء الأصل أو القيمة الحالية للالتزامات المستقبلية للخصم، أو على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو القيمة العادلة للأدوات المالية، سواء أكانت في شكل أدوات حقوق الملكية أم تمويلية.

ولا يعتد الكلاسيكيون، أو مناصرو الكلفة التاريخية، بأي تغييرات تطرأ على أسعار الأصول بعد تاريخ اقتنائها، وهذا ما يُطلق عليه في الأدب المحاسبي وتطبيقاته مبدأ التكلفة التاريخية؛ وكما أسلفنا فإن التشبث بهذا المبدأ رسخ في الفكر والتطبيق؛ لكونه يعتمد على دليل موضوعي لإثباته، كما أن أي تغييرات في الأسعار دون تحقق تعاملات تبادلية لا تُغير مطلقاً من قيمة مخزن المنافع المتدفقة من ذلك الأصل. ويلزم أن يتم توزيع تلك المنافع طبقاً لاستخدامه بأسلوب منطقي للفصل بين التكلفة والمصروف، وعليه فإن الأصل يبدأ نقداً ثم يتحول إلى أصل آخر يتلوه تحوله إلى مصروف عند الاعتراف بالإيراد لمقابلته بمصروفه، ثم

يتحول إلى أصل مرة أخرى، وأخيراً يتحول إلى نقد وهكذا. وعليه فإن أي تغيرات سعرية تحدث حين استخدام الأصل لا تغير من الأمر شيئاً مادام لم تحدث عمليات تبادلية خارجية.

ولعل دعاة الاعتماد على أساس الكلفة التاريخية يشيرون إلى أنها تمثل أفضل وسيلة للإثبات بموضوعية وبعدالة وثقة، فلا يمكن تعدد الآراء حول الكلفة لحظة الاقتناء، وكما قلنا: فإنه في هذه اللحظة تتساوى كل القيم، بالإضافة إلى أن استخدام أساس الكلفة التاريخية يُبقي النموذج المحاسبي متماسكاً، سواء من ناحية مبدأ الاستمرار أو الثبات أو الوحدة المحاسبية أو وحدة القياس النقدي، كما أنه وسيلة مثلى لمتابعة «الدليل للمحاسبة والمراجعة» «Audit Trail».

ولكن بدأت رياح التغيير حول العالم تهب باتجاه إدراك واقع القياس وليس فقط موضوعيته خلال العشرين سنة الماضية، فعلى سبيل المثال السماح بإعادة تقييم الاستثمار لغرض الاتجار، وإعادة تقييم بعض الأصول غير الملموسة كالشهرة، وإعادة تقييم المشتقات في العمليات الاستثمارية وغيرها؛ مما حدا بالاتحاد الأوروبي على سبيل المثال بدءاً من عام 2005م بمطالبة الشركات المدرجة أسهمها في الأسواق المالية بضرورة الإفصاح عن القيم الحالية لبعض أصولها.

ولعل هناك أسباباً عدة دفعت بمفكري المحاسبة وممتهنيها إلى تأييد رياح التغيير تلك، منها على سبيل المثال عدم عدالة تطبيق مبدأ تغطية الإيرادات والمصروفات، حيث يتم مطابقة أو مقابلة إيرادات حديثة بمصروفات قديمة (كلفة تاريخية) بالإضافة إلى تداخل الفترات المالية في قياس دخلها مما يؤدي إلى حرمان ملاك حاليين بملاك مستقبليين في الارتقاعات التي تحدث في بعض الأصول، فالإبقاء على تقييم بعض الأصول بالكلفة يؤدي إلى تأجيل الارتقاعات في أسعارها إلى فترات مالية لاحقة عند إتمام عمليات التبادل، بالإضافة إلى أن التشبث بالكلفة يؤدي إلى تجاهل القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، وإلى عدم قدرة القياس المحاسبي على أخذ التغيرات في الوحدات النقدية في الحسبان، وخاصة في الاقتصاديات ذات التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقد.

لا شك أن هناك موجة تحول ولو بطيئة حول العالم بإعادة التفكير مرة أخرى في أساس القياس المحاسبي، تعكس واقع الحال الاقتصادي بدلاً من التفكير الكلاسيكي أو التثبيت بالتكلفة التاريخية كأساس لقياس الأصول.

أما من ناحية التطبيق وليس التنظير، فجلُّ مفاهيم المحاسبة سواء المحلية أو الدولية أخذت دوماً التكلفة التاريخية أساساً للقياس كقاعدة عامة مع التأكد من عكسها لواقع الحال، بمعنى إعادة النظر فيها بعمق بين فترة وأخرى، فبعض المفاهيم مازالت تصرح بعدم اعتبار القيمة الحالية أو أي قيمة أخرى بديلاً كأساس للقياس، وإنما الأساس يكمن في التكلفة التاريخية أو قيمة أقل في حالة تغير أحوال الأصل أو أحوال سوقه، وتأخذ في الحسبان اختيار تآكل الأصل «Impairment» لتعديل ذلك الأساس، إلا أن بعض المفاهيم أبقت الباب مفتوحاً لتطور أسس قياس جديدة، لا يتم من خلالها تعديل أساس القياس ذاته، وإنما تعديل أساس القياس لعنصر محدد من عناصر مجموعة الأصول، كما في حالة إعادة تقييم الاستثمارات المعدة للبيع والاتجار مثلاً.

وكتواعد عامة تنطلق أسس قياس الأصل في جل الأطر الفكرية المحلية أو الدولية لحظة اقتنائه بالتكلفة وتعديلاتها التفصيلية وبعد اقتنائه أيضاً بالتكلفة وما يطرأ عليها من تعديل وعندما يتم التصرف فيه بقيمة التبادلية نقداً أو غيره.

فعلى المستوى الدولي تشير الفقرات (F82 - f89- F100) من الإطار الفكري للمحاسبة الصادر من IASB في إبريل عام 2001م إلى أسس قياس الأصول كما يلي:

□ تتمثل إجراءات الاعتراف بأي عنصر من عناصر قائمة المركز المالي بما في ذلك الأصول طبعاً عندما تتأكد المنشأة من شرط توافر منافع مستقبلية للأصل ويمكن تقدير قيمته بنسبة عالية من الثقة.

□ تتكون أسس قياس الأصول من قيم متعددة منها الكلفة التاريخية والسوقية وصافي القيمة البيعية والقيمة الحالية.

□ تُعدّ الكلفة التاريخية هي أكثر أسس القياس شيوعاً كأساس لقياس الأصول، ولكن يجوز خلطها مع أسس قياس أخرى؛ لتكون أكثر عدالة، ومع ذلك لم تأخذ المعايير الدولية موقفاً محدداً لاختيار أساس قياس موحد، وترك الباب مفتوحاً أخذاً في الحسبان خصائص جودة المعلومات من المفهومية والملاءمة والدقة وقابلية المقارنة وغيرها من الخصائص المحددة في الإطار النظري.

وأيضاً في المجال الدولي بدأ مشروع لتقريب الإطار الفكري الدولي مع الإطار الفكري الأمريكي FASB منذ أربع سنوات، كان ناتجه مذكرة تفاهم تحدد أهم ركائز تطوير الإطار، ومن ضمنها ما صدر في نهاية عام 2007م وخاصة في مجال أسس قياس الأصول والخصوم، فيما يتعلق بأسس قياس الأصول تم حصر جميع الممارسات الحالية المقبولة لكل من FASB والمعايير الدولية وحدد أمثلة على كل أساس، ولم يتم الاتفاق حتى الآن على أسس قياس محددة للأصل، بل كان الاتفاق على أن هناك خصائص لكل أصل ولكل مجموعة من الأصول تقتضي أساس قياس محدد كما يلي:

Past Entry Price	• القيمة الداخلة الماضية
Past Exit Price	• القيمة الخارجة الماضية
Modified Past Amount	• القيمة التاريخية المعدلة
Curent Entry Price	• القيمة الحالية الداخلة
Curent Exit Prices	• القيمة الحالية الخارجة
Curent Equilibrium Price	• القيمة الحالية المتوازنة
Value in Use	• القيمة العرفية
Future Entry Price	• القيمة الداخلة المستقبلية
Future Exit Price	• القيمة الخارجة المستقبلية

ويتبين من هذا السرد لكافة أسس القياس شمولها لقيم الماضي والحاضر والمستقبل، وما زال المشروع مستمراً بين FASB والاتحاد الدولي للوصول إلى أسس قياس عملية للأصل.

أما على المستوى المحلي، فإن الإطار النظري للمحاسبة الأمريكي Sfac الصادر من (AICPA) عام 1979م وفي النشرة رقم 5-Sfac لعام 1984 حدد شروط أسس قياس الأصل في الفقرة رقم (65) في أن يكون التغيير في صافي الأصول ملتزماً بخصائص جودة المعلومات وأن يكون قابلاً للترجمة المالية بنسبة عالية من التأكد والقابلية للمراجعة وأن يكون محايداً وملائماً لحاجات المستفيد، وحددت الفقرة رقم (66) أن هناك عدة أسس لقياس الأصول حسب طبيعتها وملاءمتها ونسبة التأكد منها، وأن هذا التوجه يتوقع أن يستمر في المستقبل، وسطرت الفقرة رقم (67) خمسة أسس لقياس الأصول تلبي خصائص المعلومات، وهي:

- الكلفة التاريخية.
- القيمة الحالية.
- القيمة السوقية.
- صافي القيمة المتحققة.
- خصم القيمة.

وعلى الرغم من أن الفقرة رقم (69) أشارت إلى شيوع استخدام الكلفة التاريخية كأساس للقياس في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أن الفقرة رقم (70) أشارت إلى أن كل القيم مقبولة تبعاً لطبيعة الأصل وخصائص المعلومات.

ولقد حدد الإطار النظري في السعودية الصادر عن هيئة المحاسبين القانونيين قواعد أساسية تحكم قياس الأصول، وكمثال آخر على أسس القياس المعتمدة في الأطر الفكرية للمحاسبة مهنياً يمكن تلخيصها كما يلي<sup>(22)</sup>:

اعتبر الإطار الفكري القيمة العادلة للأصل في تاريخ افتتاحه - تكلفة اقتناء الأصل - الأساس في القياس والتسجيل الأولي للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية وفصل بدائل اقتناء الأصل. كما يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتناؤه مقابل النقد على أساس المبلغ النقدي المدفوع. ويجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتناؤه مقابل التنازل عن أصل غير نقدي

على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه. وقياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتناؤه مقابل تحمل التزام، على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام. ويتم إثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل إصدار أسهم على أساس القيمة العادلة للأصل. كما يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل غير النقدي الذي يتم اقتناؤه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين، على أساس قيمته العادلة.

أما قياس قيمة الأصل بعد اقتنائه فتحده طبيعة الأصل، فمنها تنطلق كيفية قياس قيمته بعد إثبات تكلفة اقتنائه في السجلات المحاسبية. وتصنف الأصول وفقاً لطبيعتها إلى أصول نقدية وأصول غير نقدية. وفرق الإطار بين الأصول النقدية وغير النقدية، حيث ينبغي قياس الأصول النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يُنتظر تحصيلها. وبناءً على ذلك حددت أسس القياس حسب نوعية المنافع المتنازل عنها، فبالنسبة للتقديرات الأساسية هو قيمته الاسمية، وبالنسبة للصكوك وأوراق القبض والمطالبات التي تُستحق نقداً في الأجل القصير يُعد الأساس قيمتها الاسمية بعد تخفيضها بقيمة المبالغ المشكوك في تحصيلها، وبالنسبة للمطالبات التي تُستحق نقداً في الأجل الطويل يُعد الأساس هو القيمة التي يُنتظر تحصيلها مخصومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - أو تكلفة التمويل المحددة في العمليات التي ترتبت عليها حيازة تلك الأصول.

كما حدد الإطار أسلوب قياس الأصول غير النقدية بعد اقتنائها، حيث يلزم قياس الأصول غير النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية وفقاً لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يُقابل النقص في طاقتها الكامنة - سواء كان ذلك النقص راجعاً إلى استخدام هذه الأصول أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية - أو بسبب ما لحقها من تلف أو تدمير. وتمثل التكلفة التاريخية تقدير إدارة الوحدة المحاسبية للحد الأدنى لقيمة ما يُسهم به الأصل غير النقدي في تحقيق التدفقات

النقدية التي تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل. ويجوز استخدام خصائص أخرى، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية في قياس الأصول إذا تبين أن ذلك أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف القوائم المالية وفقاً لما تتطلبه معايير المحاسبة التفصيلية لكل موضوع.

وأخيراً حدد الإطار أسس قياس الأصول التي يتم التصرف فيها، حيث يُعد الأساس الذي ينبغي اتباعه لقياس وتسجيل قيمة تلك الأصول هو تكلفة اقتناء هذه الأصول بعد تعديلها بقيمة الاستهلاك أو الإطفاء وأي تعديلات أخرى تم إدخالها على تكلفة الاقتناء (وهذه تُعادل القيمة الدفترية لتلك الأصول). سواءً أكانت عملية التصرف ناتجة عن عملية تبادلية أو بتحويل غير تبادلي بين الوحدات ومالكها أو بين الوحدة ووحدات أخرى غير هؤلاء المالكين.

### ثانياً: أساس قياس الخصوم

كما في الأصول، فإن الخصوم أيضاً قياسها يعاني مشكلة التحديد والقياس، فالتفرقة بين الخصم وحقوق الملكية أخذ حيزاً كبيراً لدى مفكري المحاسبة وممتهنيها كما أسلفنا، كما أنه أوجد جدلاً قانونياً؛ لكون الأدوات المالية للدين يصعب فصلها في عصرنا الحاضر عن أدوات الملكية؛ لقد انتهت جلّ تعاريف الخصوم من الناحية المهنية إلى كونها تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية ناتجة عن التزامات حاضرة لتحويل أصول أو تقديم خدمة لوحدة أو وحدات أخرى، وذلك نتيجة أحداث سابقة، وتأسيساً على هذا التعريف يمكن أن نجد القاعدة الأساسية لقياس الخصوم تكمن في قيمة التبادل<sup>(23)</sup>، ففي الخصوم المتداولة، يتم استخدام القيمة الآنية للتبادل دون خصمها لقيمتها الحالية؛ نظراً لطبيعة تلك الخصوم وتوقع تسويتها خلال دورة الإنتاج أو سنة مالية أيهما أطول، وعليه فإن خصمها لقيمتها الحالية غير ذي أهمية من الناحية المحاسبية، أما الخصوم طويلة الأجل فإن أساس القيمة الحالية هو القاعدة، وتمثل تلك القيمة في استجلاب قيم التضحيات المستقبلية (الدفعات) إلى قيمتها الآنية باستخدام

خصم فائدة ملائمة، وتعرف هذه الطريقة بالرسملة (سيأتي شرحها في فصل لاحق بالتفصيل) ويمكن احتساب القيمة الحالية للدفعات المستقبلية كما يلي:

$$Pv = F (1 + R)^{-1}$$

حيث القيمة الحالية للدفعات المستقبلية = Pv

F = الدفعات المستقبلية

r = سعر الخصم

ويكون أساس القيمة الحالية مفيداً لتقييم بعض الخصوم طويلة الأجل في حالة كونه ذا مدة طويلة ومحدد الدفعات المستقبلية بنسبة عالية من التوقع والقدرة على تحديد سعر خصم مناسب؛ ولا يصلح هذا الأساس لكافة أنواع الخصوم، فعلى سبيل المثال فإن معايير المحاسبة الأمريكية لا تحبذ استخدامه للضرائب المؤجلة والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم وكذلك المبادلات غير النقدية وأمثالها من التعاملات المستقبلية.

ولعل الهدف من الاعتماد على هذا الأساس في قياس جلّ الخصوم يكمن في تحديد المكاسب والخسائر من العمليات، وكذلك إعطاء معلومات ذات أهمية لدى ملائمة الوحدة المحاسبية، ويلزم لقياس الخصوم كما حددها Sfac-5 أن تكون مطابقة للتعريف السابق وأن تكون قابلة للقياس بدرجة ملائمة ومعقولة. وبناءً عليه يمكن القول: إن هناك أربع نقاط يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد أساس قياس الخصوم:

□ الدفعات النقدية المستقبلية ومدتها، حيث تؤثر طبيعة الدفعات المستقبلية على تحديد أساس القياس، فإن مثلت في شكل دفعات نقدية يلزم تسديدها خلال فترات زمنية محددة، فقيمتها الآنية تتمثل في خصمها إذا كانت مدتها أكثر من سنة مالية أو دورة أنموذج الأعمال، أما إذا كانت مدتها أقل منهما فإن قيمتها الآنية تمثل إجمالي الدفعات دون الاهتمام بخصمها.

□ الدفعات المستلمة مقدماً، وهنا فإن الخصوم تمثل التزاماً بتقديم خدمات أو بضائع في المستقبل، وهنا فإن قيمتها تمثل قيم تلك الخدمات بغض النظر عن مداها الزمني.

□ مستوى الخطر، والذي يكمن في مستوى توقعات الالتزام، فيمكن أن تكون مطلوبات احتمالية أي أن تكون قيمها محددة ومستوى توقعها متفاوتاً، فإن علا مستوى توقعها تم قياسها في صلب القوائم المالية، وإن قل تم الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

□ صعوبة التقدير، والذي يكمن في أن توقعاتها عالية، ولكن يصعب تقديرها، وهنا يلزم أخذ الحيطة في تحديد أعلى قيمة لتلك المطلوبات والمحتمل تسويتها في المستقبل.

وتتماثل جلُّ معايير المحاسبة وأطرها في تحديد أسس قياس الخصوم، فعلى سبيل المثال حددت مفاهيم المحاسبة السعودية الفقرات من (298 - 306) أسس قياس الخصوم عند نشأتها وبعد نشأتها وحين سدادها، حيث يتم استخدام القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الخصوم هي الأساس الذي يجب اتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها، ولقد فصل الإطار أسس القياس بناءً على مقابل التبادل، فيلزم قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل النقد على أساس مبلغ النقدية المحصلة، أما الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل أصل غير نقدي تم قياسه على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع لتسديد الخصم أو على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي الذي حصلت عليه الوحدة أيهما أكثر وضوحاً، والخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات أو أطراف أخرى بخلاف المالكين، كما في حالة الضرائب والغرامات التي تُقرض على الوحدة مثلاً، على أساس المبالغ الواجبة السداد، وقياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع المالكين، مثل إعلان توزيعات الأرباح، على أساس المبالغ التي يجب تسديدها.

وتُعدّ القيمة الحالية للمبالغ التي يُنتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يُتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية. وفي حالة الخصوم القصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة، أما في حالة الخصوم طويلة الأجل، فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - أو تكلفة التمويل - المحددة في المعاملات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم. كما تُعدّ الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي ينبغي أن يُتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية؛ حتى يتم سدادها.

