

رأى لجنة معايير المحاسبة حول إعادة تقييم الأصول غير المتداولة وفقا لمعايير المحاسبة المالية الدولية في المواضيع التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية

الموافق: ٢٠٠٩/١/١٢ م

التاريخ: ١٤٣٠/١/١٥ هـ

الرقم: ١/٨

الاستفسار

هل يجوز للمنشآت إعادة تقييم أصولها غير المتداولة باستخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية، مثل القيمة الجارية (القيمة العادلة) وفقا لمعايير المحاسبة المالية الدولية في المواضيع التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية (على سبيل المثال، الاستثمارات العقارية والأصول الحيوية).

الإجابة

أولا: معايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية:

لقد حدد قرارا مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ١/٣/٣ بتاريخ ١٤٢٣/٧/١٤ هـ الموافق ٢٠٠٢/٩/٢١، و رقم ١/٢/٥ بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٢٥ الموافق ١٤٢٣/١٠/٢١ هـ المعايير المهنية التي يتعين الالتزام بها في المواضيع المحاسبية التي ليس لها معالجة في المعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والمقصود بعبارة "معايير المحاسبة المتعارف عليها". وبهذا عالجت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدم اكتمال معايير المحاسبة في وقته وفق ما نص عليه قرارا مجلسها المشار إليهما أعلاه.

وتأسيسا على ذلك، فإنه في حالة عدم وجود معيار سعودي بشأن موضوع معين، فيجب أن يتم الأخذ بمعايير المحاسبة المالية الدولية مع مراعاة عدم مخالفتها لما صدر من أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام ومعايير المحاسبة والآراء والمعايير المهنية الأخرى التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وفق ما لها من اختصاص.

ولقد نص بيان مفاهيم المحاسبة المالية (فقرة ٢٩٠) فيما يتعلق بقياس قيمة الأصول غير النقدية بعد اقتنائها على أنه "يجب قياس الأصول غير النقدية المسجلة وإظهارها

في القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة"، كما أشارت إلى أنه "يجوز استخدام خصائص أخرى بالإضافة إلى التكلفة التاريخية في قياس الأصول والخصوم إذا تبين أن ذلك أكثر ملائمة لتحقيق أهداف القوائم المالية وفقا لما تتطلبه معايير المحاسبة التفصيلية لكل موضوع. ومن تلك الخصائص على سبيل المثال (أ) التكلفة التاريخية / المتحصلات الجارية، (ب) القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير إجبارية، (ج) القيمة المتوقع تحققها خلال نشاط المنشأة العادي، (د) القيمة الحالية للتدفقات النقدية".

ولقد ناقش بيان مفاهيم المحاسبة المالية (في الدراسة التحليلية المرفقة به) مقترحات متعددة لاستخدام مقاييس محاسبية لخصائص تختلف عن الخصائص التي تعد على أساسها القوائم المالية، وخلص في الفقرة ٣٨٨ منه إلى أن "استخدام التكلفة التاريخية أمر ضروري لتقييم المقدرة الأساسية للمنشأة على إضافة المنافع الاقتصادية إلى المواد والمنتجات والخدمات التي تشتريها من الغير - سواء كان ذلك بتحويل المواد (منفعة الشكل) أو نقلها (منفعة المكان) أو تخزينها (منفعة الزمن) - بما يؤدي إلى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات بأسعار تفوق تكلفة الحصول عليها. فضلا عن ذلك، فإن التكلفة التاريخية تركز على أساس سليم، فهي تعتمد على الآثار الفعلية لعمليات حقيقية وقعت فعلا، وليس على مجرد عمليات يمكن وقوعها، كما أن التكلفة التاريخية ذات علاقة وثيقة بالأصول التي ترتبط بها، فهي تمثل الأسعار التي اشتركت المنشأة في تحديدها، وليست الأسعار التي تنفرد بتحديدتها وحدات اقتصادية أخرى. وأخيرا، فإن أبسط مفاهيم الدخل، وأكثرها انتشارا وقابلية للفهم، هو "مقدار زيادة سعر البيع عن التكلفة".

ويعد موضوع إعادة تقييم الأصول غير المتداولة باستخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية، مثل القيمة الجارية (القيمة العادلة)، من المواضيع التي قد يكون لها أثر هام على القوائم المالية، وبالتالي يجب أن لا يتم استخدامها في صلب القوائم المالية إلا في حدود ما ورد في المعايير السعودية أو أن يكون بقرار من الهيئة بعد دراسة المعايير التي أخذت فيها المعايير الدولية بالقيمة الجارية (القيمة العادلة)، وكذلك دراسة أي بدائل أخرى للقياس في هذه المعايير (إن وجدت) في ضوء أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة السعودية والظروف المناسبة لبيئة المملكة.

ثانياً: معايير المحاسبة المالية الدولية لأصول غير المتداولة للبيئة المحلية:

أتاحت بعض معايير المحاسبة المالية الدولية للمنشأة القرار للاختيار بين نموذجين في قياس بعض الأصول غير المتداولة بعد تاريخ الاقتناء: النموذج الأول هو

التكلفة التاريخية، والنموذج الثاني هو القيمة الجارية (القيمة العادلة). ولقد صدرت معايير محاسبية تفصيلية معتمدة من الهيئة (مثل معيار الأصول الثابتة) لا تسمح باستخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية، بخلاف ما ورد ضمن بعض المعايير التفصيلية (مثل معيار الأصول غير الملموسة ومعيير محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة). ولكن تبقى بعض معايير المحاسبة المالية الدولية التي تشمل مواضيع تسمح باستخدام نموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) في حين لم تتناولها معايير المحاسبة السعودية بشكل خاص، ولقد ظهر ذلك بصورة واضحة في المعيارين الآتيين:

- ١- معيار الاستثمارات العقارية: المعيار الدولي رقم (٤٠)، حيث يتيح للمنشأة استخدام نموذج التكلفة أو القيمة العادلة.
- ٢- معيار الزراعة: المعيار الدولي رقم (٤١)، حيث يشترط استخدام نموذج القيمة العادلة إلا إذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة العادلة فإنها تستخدم نموذج التكلفة إلى أن تتمكن من تطبيق نموذج القيمة العادلة.

إلا أن إتاحة القرار للمنشأة للاختيار بين نموذجين للقياس (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة) وفقا لمعايير المحاسبة المالية الدولية في المواضيع التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية سيؤدي إلى تفويت خاصية المقارنة بين المنشآت عندما تختار بعضها نموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) وتختار أخرى نموذج التكلفة التاريخية، وبالتالي تحدث اختلافات كبيرة للقيم المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بين المنشآت العاملة في نفس القطاع، بالإضافة إلى أن مقومات استخدام نموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) بحاجة إلى تطوير في البيئة السعودية في الوقت الحالي لأسباب عديدة منها:

١. عدم نشر معلومات إحصائية كافية عن تحركات أسعار الأصول وعن حجمها وحجم تداولاتها.
٢. وعدم وجود كيان نظامي يهتم بتأهيل وبتتظيم عمل المقيمين ويضع قواعد ومعايير للتقييم وللسلوك المهني.
٣. عدم إصدار نظام للمقيمين يحدد واجباتهم وتأهيلهم ومسئولياتهم القانونية في حالة إبداء تقييمات مضللة.

ثالثاً: الرأي:

بناء على ما سبق، فإنه يجب الالتزام بنموذج التكلفة التاريخية كأساس لتقييم الأصول غير المتداولة في صلب القوائم المالية إلا في حدود ما ورد في المعايير

السعودية التفصيلية لكل موضوع. ولكن نظرا لملائمة استخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية (مثل ما يسمى بالقيمة الجارية/القيمة العادلة أو القيمة الجارية/القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع) لأغراض عديدة، أهمها اتخاذ القرارات في ضوء أحدث البيانات المتاحة عن الأصول، فللمنشأة في المواضيع التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية و أتاحت معايير المحاسبة المالية الدولية فيها الاختيار بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) لتقييم الأصول غير المتداولة (على سبيل المثال، الاستثمارات العقارية والأصول الحيوية) أن تفصح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لتلك الأصول، بالضوابط الآتية:

١- أن تأخذ المنشأة في الاعتبار ما يلي لتحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصول غير المتداولة:

أ) إمكانية تقدير مبلغ القيمة الجارية (القيمة العادلة) في نهاية السنة المالية بدرجة معقولة من الثقة للأصل غير المتداول على أساس السعر الذي يمكن أن يباع به ذلك الأصل في عملية تبادل بين أطراف مدركة و رغبة للتبادل على أساس تجاري بحت (أي بين أطراف غير ذات علاقة).

ب) إن أفضل تقدير لمبلغ القيمة الجارية (القيمة العادلة) يتم من خلال وجود سوق نشطة تحدد فيها القيمة الجارية أو تتوافر فيها المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد القيمة الجارية. وفي حالة غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة، فيمكن الأخذ بالاعتبار معلومات أخرى تشمل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من الأصل (باستخدام معدل خصم مناسب).

ج) يمكن أن يتم تسهيل تحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) لأصول غير متداولة معينة (مثل الأصول الحيوية) من خلال تجميع تلك الأصول حسب خواص هامة معينة (مثل العمر أو النوعية)، بحيث يتم التسعير بناء على تلك الخواص.

د) قد تكون الأصول الحيوية في كثير من الأحيان مرتبطة ماديا بأرض (مثل الأشجار في مزرعة)، وبالتالي قد لا يكون لها سوق نشط مجتمعة (أي الأرض والأصل الحيوي معا). وفي هذه الحالة، يمكن استخدام تلك القيمة المجتمعة لتحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصل الحيوي.

ه) عندما يكون ذلك ممكنا من الناحية العملية (وفقا لطبيعة الأصل غير المتداول)، فعلى المنشأة أن تحصل على تقويم من خبير مئتم مؤهل وله خبرة في تقويم تلك الأصول.

٢- الثبات والاستمرارية في الإفصاح عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصول غير المتداولة، ما لم يكن هناك مبررات مقبولة لعدم الإفصاح، مع ذكر هذه المبررات.

٣- العرض في جدول مقارن لقيم تلك لأصول غير المتداولة حسب نموذج التكلفة التاريخية وحسب نموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة)، مع تحديد أثر تطبيق مفهوم القيمة الجارية (القيمة العادلة) و الإفصاح عن هذا الأثر مختصرا في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية على قائمة الدخل والمركز المالي وربحية السهم فيما لو عكست في صلب القوائم المالية.

٤- أن تفصح المنشأة ضمن السياسات المحاسبية بأن الطريقة المتبعة في تقييم الأصول غير المتداولة هو نموذج التكلفة التاريخية كما تم عرضها في صلب القوائم المالية، مع الإفصاح عن أسباب أهمية تقديم معلومات عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لهذه الأصول.

٥- أن يتم الإفصاح عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لجميع سنوات المقارنة المعروضة، ما لم تكن السنة المعروضة هي السنة الأولى لعمل المنشأة.

سريان مفعول الرأي

يبدأ تطبيق هذا الرأي على القوائم المالية المنتهية بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٣١ م و ما بعدها.