

# تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهجين المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة- صنعاء)

ياسين سيف مقبل علي

قسم المحاسبة-كلية العلوم الإدارية والحاسبات-رداع-جامعة البيضاء

DOI: <https://doi.org/10.56807/buj.v4i2.265>

## الملخص

هدف البحث إلى معرفة تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهجين المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي في مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء، ومن خلال العنوان تم إلقاء الضوء على الأهمية التي تؤثر على القياس المحاسبي في تحديد محتوى وأساليب وإعداد وعرض البيانات الخاصة بالمؤسسات، كما تعمل على مساعدة القياس المحاسبي في توصيل معلومات مالية وتطبيق مهمة التوثيق الملائم. وقد تكونت عينة الدراسة من 80 عينة تتمثل في (محاسبين في مكاتب المراجعة)، في أمانة العاصمة صنعاء. وقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتحليل البيانات عن طريق برنامج spss، وقد تم استخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتكرار، وتحليل الانحدار، كما تم استخدام تحليل التباين الأحادي، ومعامل الارتباط سبيرمان وبراون. وتوصلت نتائج الدراسات الميدانية إلى:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

وأوصت الدراسة بما يلي:

- حث المؤسسات والمنشآت التجارية والصناعية باستخدام البدائل المحاسبية المناسبة، وفقاً لطبيعة النشاط وتبني المنهج المعياري لنظرية المحاسبة لما له من أثر على القياس المحاسبي للمنشآت.
- حث المؤسسات والمنشآت التجارية والصناعية التي تتبع المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة باتباع بديل محاسبي واحد، وعدم تغيير البدائل المحاسبية؛ كون ذلك ليس له أثر على القياس المحاسبي للمنشآت.

## Abstract

The study aimed to find out the modern entrances to the development of accounting theory and its impact on accounting measurement in the audit offices in the capital Sana'a and through the address was highlighted the importance that plays the role of accounting measurement in determining the content, methods, preparation and presentation of data for institutions as well as helping accounting measurement in the delivery of financial information and applying the task of appropriate documentation.

The sample of the study consisted of 80 samples (accountants in the audit offices) in the capital Sana'a.

The researchers used the descriptive analytical approach, and analyzed the data through spss, and the arithmetic average, standard deviation, repetition and regression analysis were used, and mono contrast analysis, the Seberman and Brown correlation factors were used.

## The results of field studies found:

- There is a statistically significant impact between the modern entries to the development of accounting theory using accounting alternatives to accounting measurement
- There is an impact between the standard input using accounting alternatives to the development of accounting theory and accounting measurement.
- There is no effect between the positive introduction using accounting alternatives to the development of accounting theory and accounting measurement.

## The study recommended:

- Work to strengthen the relationship between modern entries for the development of accounting theory using accounting alternatives to accounting measurement.
- To work to strengthen the relationship between the standard input using accounting alternatives to the development of accounting theory and accounting measurement.
- Appropriate ways must be found to solve the problem of the relationship between the positive input using accounting alternatives to the development of accounting theory and accounting measurement.

## أولاً- الإطار المنهجي:

### تمهيد:

لأن فهم المحاسبة الحديثة يستوجب الإلمام بالجانب العلمي والنظري للمحاسبة يجب الوقوف على الجوانب الخاصة بنظرية المحاسبة، أي الحاجة إلى وجود نظرية للمحاسبة، فالمحاسبة هي علم، وكل علم يجب أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ومجالاته وأساليبه، وتعمل على تطويرها؛ فالمحاسبة كعلم في حاجة إلى بناء إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة، وحتى وإن اختلفت عناصر نظرية المحاسبة، وذلك راجع إلى اختلاف منهج البحث في المحاسبة فهناك العديد من التقسيمات لمناهج بناء نظرية المحاسبة، والتي تختلف من مرجع إلى مرجع، ما أدى إلى ظهور العديد من هذه المناهج، مع وجود بعض التداخل بين هذه التقسيمات، فنجد من يقسمها إلى المداخل التقليدية والمداخل الحديثة، المنهج العملي (مداخل غير نظرية)، مناهج النظرية شاملة (المدخل العلمي)، المنهج الاستنباطي.

من خلال الدراسة للنظرية المحاسبة توصل الباحث إلى أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة، أي بمعلومات لها تأثير على اتخاذ القرار، وهو الهدف الأساسي لنظرية المحاسبة، وهو نفسه الهدف الذي ينطلق منه الإطار المفاهيمي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويرتكز قياس العمل المحاسبي على مجموعة من المبادئ والمفاهيم والافتراضات والمعايير والبدائل المحاسبية التي على أساسها تُعد القوائم المالية ويمكن ترجمة هذا الإطار النظري ضمن العمل المحاسبي.

يتم اختيار وتطبيق القياس المحاسبي من خلال المفاضلة بين البدائل المحاسبية المختلفة وفقاً لمداخل ومناهج نظرية المحاسبة، وبما يتناسب مع سياسات المنشآت والمؤسسات المختلفة. فقد يتم استخدام التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية (السوقية) أو القيمة العادلة المتاحة، التي تعتبر من أدوات التطبيق العملي، التي تسمح القواعد أو المعايير المحاسبية باستخدامها، واستنادنا لما سبق يمكن القول بأن مفهوم القياس المحاسبي يتضمن تشخيص قيم رقمية أو عناصر معينة مرتبطة بالشركة مع عدم إهمال البيانات التي ليس لها صفة كمية.

### مشكلة البحث:

يمكن تلخيص مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي:

ما أثر تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهجين المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة على القياس المحاسبي؟

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية:

1- ما أثر تعدد البدائل المحاسبية من منظور المدخل المعياري لنظرية المحاسبة على القياس المحاسبي؟

2- ما أثر تعدد البدائل المحاسبية من منظور المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة على القياس المحاسبي؟

### أهمية البحث:

يعتبر القياس المحاسبي العمود الفقري لأنظمة المحاسبية بشكل عام، فهو المحور الأساسي الذي تركز عليه في إنتاج المعلومات المحاسبية، ويتوقف عليه دقة تلك المعلومات، ويكتسب القياس المحاسبي بهذا الشكل قدرة كبيرة مؤثرة في اتخاذ القرار، ويعتبر القياس المحاسبي أحد القضايا الهامة التي شغلت الفكر المحاسبي ومن جانبه تمثلت:

**الأهمية العلمية** للبحث في أن التطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات أدت بدورها إلى ضرورة التركيز على جودة المعلومات الناتجة عن القياس المحاسبي، ويعتبر القياس المحاسبي أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات، ولغة الأعمال كما يقوم المنهج المعياري على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة كما تكمن أهمية المنهج الإيجابي في مجالات التنظير المحاسبي، وتحليل بواعث الإدارة في تبني القياس المحاسبي.

**الأهمية العملية** للبحث في أن القياس المحاسبي يؤدي دوراً مهماً في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات الخاصة بتلك الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تتم في المؤسسات، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المختلفة، وإن القياس المحاسبي يعمل على نظام المعلومات الاقتصادية للقياس، بحيث تكون جميع البيانات المحاسبية قابلة للقياس بوحدات النقد حتى يكون من الممكن تجميع هذه البيانات والقيام بإعداد التقارير اللازمة للمستخدمين.

### أهداف البحث:

**الهدف الرئيس للبحث** يتمثل في دراسة وتحليل تعدد البدائل المحاسبية من منظور منهجين المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي.

ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:

1- دراسة وتحليل البدائل المحاسبية من منظور المدخل المعياري لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي.

2- دراسة وتحليل البدائل المحاسبية من منظور المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي؟

### فرضيات البحث:

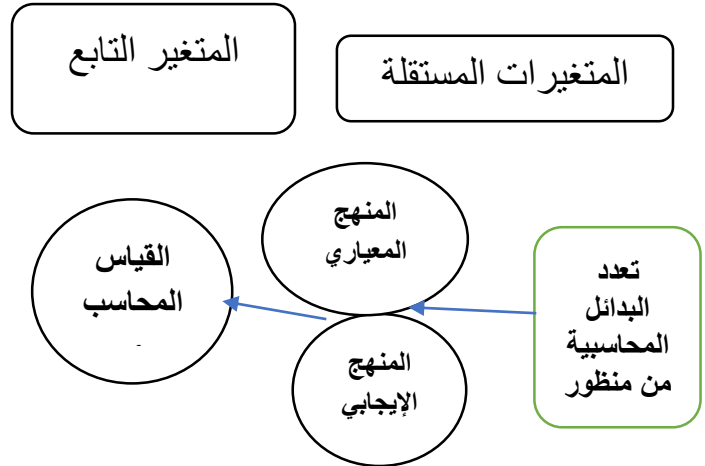
لتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيتين التاليتين:

1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

#### الشكل رقم (1) يوضح المتغيرات

المتغيرات:



المصدر من إعداد الباحث

المحددات:

- 1- المكانية: صنعاء (العاملون في مكاتب المراجعة).
- 2- الزمانية: عام 2021-2022م
- 3- الموضوعية: تم دراسة المداخل النظرية لبناء نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية، وهما (المدخل الإيجابي والمعياري) والقياس المحاسبي.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، وذلك كما يلي:

المقدمة واشتملت على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، أما الفصل الأول فقد تناول المناهج النظرية لبناء النظرية المحاسبية، وذلك من خلال مبحثين، أما المبحث الأول فقد تناول المنهج المعياري لنظرية المحاسبة، أما المبحث الثاني فقد تناول المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة. وبالنسبة للفصل الثاني فقد تناول القياس المحاسبي والصعوبات التي تواجهه، وذلك من خلال مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى القياس المحاسبي، أما المبحث الثاني فقد تناول الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي في حين مثل الفصل الثالث الدراسة الميدانية، وذلك من خلال مبحثين، تناول المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية. والمبحث الثاني تناول تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وفي الأخير خرج البحث بخاتمة تشمل النتائج والتوصيات.

#### ثانياً- الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، قام الباحث بمسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، ثم الاستعانة والاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها، ومن هذه الدراسات ما يلي:

##### 1- دراسة (سير وان كريم، أحمد برهان، 2018 م)

تمثل أهم أهداف الدراسة: تحديد أثر تغير أدوات مبدأ القياس في ظل الإطار المفاهيمي/ مشروع المشترك بين (FASB) و (IASB) على زيادة جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: أن التعديلات التي أجراها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الكشف المفاهيمي (SFAC NO.8) الذي عدل مبدأ التكلفة التاريخية بمبدأ القياس، يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية عبر ملائمة المعلومات المحاسبية المستخدمة لإعدادها، لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي تلك التقارير، لأنه يوفر قياساً أكثر واقعية وملائمة للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية. وصعوبة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13)، والذي دعا إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إقليم كردستان، وذلك لعدم وجود الأسواق المالية النشطة لقياس الموجودات والمطلوبات، وفي حالة تطبيقه سيتم الاعتماد بشكل كبير على مدخلات المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وبالتالي تأثيرها على جودة التقارير المالية.

##### 2- دراسة (عصام الطويل، 2018م)

تمثل أهم أهداف الدراسة: بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وبيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ويؤدي قياس رأس المال الفكري إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة، ويؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة، والقياس والإفصاح عن الرضا الوظيفي ومهارات العاملين وعلاقات الأفراد داخل وخارج المنشأة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوفير المعلومات

والقنوات التي تمكن المستثمر من الحصول على المنافع المستقبلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### 3- دراسة (عبد الغني فضل الله ، 2016م )

4- تمثل أهم أهداف الدراسة: التعرف على مفهوم وأساليب القياس المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، والتطرق إلى معايير المحاسبة الدولية، الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهورها، والوقوف على أهمية القياس المحاسبي في الوحدات المحاسبية.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: أن تطبيق القياس وفق معايير محاسبية موحدة يزيد من الجودة في المعلومات المحاسبية، وأن الالتزام بالمعايير المحاسبية وفهمها يزيد من دقة القياس المحاسبي، وأن القياس المحاسبي الدقيق يؤدي إلى جودة الأداء في الوحدات المحاسبية الحكومية، وهناك أهمية للثبات في استخدام طرق القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية.

### 5- دراسة (بعاشي خالد ، 2016م )

تمثل أهم أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في توضيح كيفية القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: يتطلب تطبيق المبادئ الحديثة للقياس المحاسبي (منها مبدأ القيمة العادلة) توفر أسواق مالية نشطة؛ وذلك لإعطاء القيمة الحقيقية للعنصر المراد قياسه، وهناك أهمية بالغة للقياس المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية، وبالرغم من تميز مبدأ التكلفة التاريخية بخاصية الموضوعية، فلا يمكن الاعتماد عليه لوحده بشكل مطلق في عملية القياس المحاسبي.

### 6- دراسة (هشام شلغام ، 2015م)

تمثل أهم أهداف الدراسة: الوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي، وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم، والوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية، والقياس وفق القيمة العادلة يحقق قفرا أكبر من الملاءمة. ويؤدي استخدام التكلفة التاريخية في القياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضع المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار.

### 7- دراسة (ريم محسن ، منى كامل حمد ، 2014م -)

تمثل أهم أهداف الدراسة: إظهار تأثير القياس بموجب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13) على نتيجة الأعمال بالتطبيق على القوائم المالية لمصرف تجاري عراقي.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: هناك اختلاف بين المعالجات المحاسبية التي تتطلبها محاسبة القيمة العادلة على

وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالاستثمارات المالية، ومتطلبات كل من النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (14) المتعلقة بالاستثمارات المالية فيما يخص إعادة تقييم الاستثمارات المالية، وطرائق تصنيف تلك الاستثمارات في قائمة المركز المالي.

### 8- دراسة (قويدري بو حفص ، 2014م )

تمثل أهم أهداف الدراسة في: التعرف على القياس المحاسبي وأهم بدائله، ومعرفة بديل القياس المحاسبي الملائم للواقع الاقتصادي الجزائري.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر كانت مهمة للتطور المحاسبي، وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية، وصعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة، وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذلك نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.

### 9- دراسة (تامر الآغا ، 2013م )

تمثل أهم أهداف الدراسة في: معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتحليل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعلاقتها بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: إن المعلومات المحاسبية المستندة إلى قياس القيمة العادلة تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتعمل على ترشيد قراراتهم الاستثمارية. وتوفر المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية يجعل التقرير المالي الخاص بالبنوك المحلية العاملة في فلسطين مفهوماً بشكل أكبر، في ظل قياس القيمة العادلة.

### 10- دراسة (ثروت العايد)

أهم أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على المناقشة العلمية والتحليل لإشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي لبعض بنود أو عناصر القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية ذات الصلة وأثر ذلك على دلالة ومنفعة المعلومات المحاسبية — المستمدة من القوائم المالية — لمستخدميها في اتخاذ القرارات ذات الصلة.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: إن تعدد بدائل القياس المحاسبي المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية، والتمثلة في طرق حساب الإهلاك للأصول الثابتة، وطرق تقييم بعض بنود الأصول المتداولة قد أفرز إشكالية إنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية بالنسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة.

#### ❖ التعقيب على الدراسات السابقة:

- أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- 1: الدراسة الأولى: ركزت على تحديد أثر تغير أدوات مبدأ القياس في ظل الإطار المفاهيمي/ مشروع المشترك بين (FASB) و (IASB) على زيادة جودة التقارير المالية.
- 2: الدراسة الثانية: ركزت على بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- 3: الدراسة الثالثة: ركزت على التعرف على مفهوم وأساليب القياس المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، والوقوف على أهمية القياس المحاسبي في الوحدات المحاسبية.
- 4: الدراسة الرابعة: ركزت على توضيح كيفية القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

- 5: الدراسة الخامسة: ركزت على الوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي، وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم والوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- 6: الدراسة السادسة: ركزت على إظهار تأثير القياس بموجب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13) على نتيجة الأعمال بالتطبيق على القوائم المالية لمصرف تجاري عراقي.
- 7: الدراسة السابعة: ركزت على معرفة بديل القياس المحاسبي الملائم للواقع الاقتصادي الجزائري.
- 8: الدراسة الثامنة: ركزت على معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- 9: الدراسة التاسعة: ركزت على التعرض بالمناقشة العلمية والتحليل لإشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي لبعض بنود أو عناصر القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية ذات الصلة، وأثر ذلك على دلالة ومنفعة المعلومات المحاسبية — المستمدة من القوائم المالية — لمستخدميها في اتخاذ القرارات ذات الصلة.

#### أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

إضافة إلى ما تطرقت له الدراسات السابقة في سبيل المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي جاءت هذه الدراسة لتوضح:  
التعرف على المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبية باستخدام البدائل المحاسبية على القياس، وهل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى بين المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية والقياس المحاسبي؟

التعرف على المدخل الإيجابي باستخدام البدائل المحاسبية على القياس المحاسبي، وهل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى بين المدخل الإيجابي باستخدام البدائل المحاسبية والقياس المحاسبي؟

التعرف على المدخل المعياري باستخدام البدائل المحاسبية على القياس المحاسبي، وهل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى بين المدخل المعياري باستخدام البدائل المحاسبية والقياس المحاسبي؟

وتوضيح إن القياس المحاسبي يعمل على نظام المعلومات الاقتصادية للقياس بحيث يكون جميع البيانات المحاسبية القابلة للقياس بوحدات النقد حتى يكون من الممكن تجميع هذه البيانات والقيام بإعداد التقارير اللازمة للمستخدمين.

وتوضيح الدور الذي يؤديه القياس المحاسبي في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات الخاصة بتلك الأنشطة الاقتصادية المختلفة، التي تتم في المؤسسات والتي يمكن استخدامها في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المختلفة.

#### ● الاستنتاجات:

يتضح من الدراسات السابقة التي قمنا باستعراضها، والتي كونتها العديد من الدراسات حول الدول العربية أن هناك قلة واضحة في الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي، مما يضيف على الدراسة الحالية لونا من الحداثة والحيوية.

#### ● أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

- 1: تحديد مضمون مشكلة البحث.
- 2: تحديد أهمية وأهداف وتساؤلات البحث، وبالتالي صياغة الفرضيات المناسبة للبحث.
- 3: ساعدت الدراسات السابقة في التعرف على واقع التجارب للقياس المحاسبي في الدول محل الدراسات على خلاف وجود المدخل الحديث لتطور نظرية المحاسبة وتأثير المدخل المعياري والمدخل الإيجابي على القياس المحاسبي.
- 4: من خلال الاطلاع وعرض وتحليل هذه الدراسات استطعنا استخلاص العبرة والدروس التي يمكن الاستفادة منها في المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي.
- 5: الاستفادة من نتائج الدراسات السابقة في صياغة النتائج والتوصيات التي كشفت عنها الدراسة الحالية.

#### الفصل الأول: المناهج النظرية للمحاسبة ( المعيارية والإيجابي)

##### المبحث الأول : المنهج المعياري لبناء نظرية المحاسبة

يعد الاتجاه المعياري من أبرز الاتجاهات التي سيطرت على التطور المحاسبي لفترة طويلة من الزمن، لذلك فإن هذا الجزء يهدف إلى التعرف على مساهمات الاتجاه في



حل مشكلة الاختياز المحاسبي من خلال تقييم دور مداخل هذا الاتجاه في حل هذا المشكلة، ونظراً لأن ما انتهى إليه هذا الاتجاه من حلول لمشكلة الاختياز يرتبط ارتباطاً وثيقاً بطبيعته، كما يهدف هذا المعيار إلى أن تكون المحاسبة بشكل أدق وأفضل عن ماهي عليه.

#### أولاً- نشأة المنهج المعياري:

اعتمدت هذه الدراسات على الاتجاه المعياري، الذي يستند على فرضيات مسبقة، ويحاول في مضمونه تحقيق التناسق المنطقي فيما بينها بالبحث في طبيعة المحاسبة كما يجب أن تكون، وليس كما هي كائنة فعلاً، فيرجع ظهور هذا الاتجاه في التطور المحاسبي إلى بداية الثلاثينيات من القرن الماضي، حيث تُعبر النظرية المعيارية عن ذلك التيار الفكري الذي يتجه نحو المثالية، وتهدف إلى تحديد ما يجب أن يكون عليه الواقع من خلال اختيار أفضل ما هو متاح، استناداً إلى المنهج الاستنباطي الذي يتجه من الكل إلى الجزء، وينطلق من بديهيات ليصل إلى مجموعة من المبادئ العامة التي تحكم الواقع؛ ويرجع الفضل في رواج هذا الاتجاه في المحاسبة إلى مدرسة (Rochester)، ليستخدم بعدها من قبل عدة هيئات، دون الاهتمام باختبار الافتراضات أو مراعاة صعوبات التطبيق، فإن النظرية المحاسبية تركز على عدد من البديهيات المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها، وتتأسس من خلال استنتاج مجموعة من الافتراضات الملائمة لتمثيل الواقع انطلاقاً من تلك البديهيات. (Amblaed, 2006, op.cit.p.75-76)

يعتبر (Paton) صاحب أول محاولة لبناء نظرية محاسبية وفق المدخل المعياري عام 1916م، أي اعتمد على المنهج الاستنباطي لوضع ست مصادرات محاسبية؛ وفي 1940م نشرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة محاولة بعنوان: "مدخل إلى معايير المحاسبة في شركات المساهمة لـ (Littleton & Paton)، تضمنت ست مصادرات محاسبية، أما عام 1961م فقد كلف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Moonitz) بوضع مصادرات ومبادئ محاسبية، ويعكس سابقته فقد انطلق من أسعار السوق، ووضع مصادرات تنسب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي، ومصادرات تتبع من مجال المحاسب، وانطلاقاً من هذا العمل قام (Moonitz & Sprouse) بسلسلة من الدراسات بعنوان: "مجموعة لا نهائية من مبادئ المحاسبة في مشروعات الأعمال"، سمحت بوضع مبادئ محاسبية على أساس معياري انطلاقاً من القيم الجارية، واستناداً إلى مستخدم معياري (القاضي، 2006، ص 13-10)

ويمثل هذا المدخل في الفكر المحاسبي في إصدار توصيات أو تعليمات أمره إلى المدققين ألا يقبلوا القوائم المالية المعدة من قبل إدارات الشركات إلا إذا تم تطبيق هذه التوصيات، وقد وجه هذا المدخل ضربة قاضية للنظرية المحاسبية التقليدية التي

وضعها W.A.Paton وتم تطويرها في عام 1940م قبل باتون و ليتلتون (Paton and Littleton)، والتي اعتمدت على الدليل الموضوعي المتمثل بالتكلفة التاريخية، ورفضت مفهوم التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل في تقويم المخزون السلعي وتقويم الأصول المتداولة الأخرى بالقيمة القابلة للتحقق بتاريخ الميزانية، متذرعاً باستمرار المشروع، الذي اعتبره حجر الزاوية في الفكر المحاسبي، إذ أن تقويم بضاعة آخر المدة بسعر السوق الذي يقل عن التكلفة في عام من الأعوام يؤدي إلى تخفيض الأرباح في هذا العام، لكن هذه الأرباح ستنتقل إلى العام التالي عن طريق بضاعة أول المدة ولما كان المشروع مستمراً فلا داعي لتطبيق بسعر التكلفة المعتمد على دليل موضوعي يمنع الإدارة من التدخل والتلاعب في الأرباح من خلال التقويم للمخزون أم لغيره من عناصر الأصول إلا أن المدخل المعياري تبني مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل ليصبح مدخلاً معيارياً يفترض تغيير المساهمين من إهلاك الشركة حتى لو استمرت هذه الشركة، لذا فقد دعا هذا المدخل إلى القياس بالقيمة العادلة للحفاظ على مصلحة المتعاملين في السوق المالي من مستخدمي القوائم المالية، وبالرغم من أن مفهوم القيمة العادلة مفهوم صحيح من الناحية النظرية إلا أنه يعتمد على افتراضات صعبة التحقق وصعوبات يصعب التغلب عليها في ظل الأزمات الاقتصادية وغياب المنافسة الكاملة وتلاعب المضاربين في السوق المالي، ولعل أهم العقبات الناجمة عن استخدام مفهوم القيمة العادلة، وهي كالاتي:

- 1- استخدام وحدة النقود التي لا بد من الاعتماد عليها حتى لو فقدت جزء كبير من قيمتها.
  - 2- صعوبة إيجاد سعر سوق عادلة لممارسة تخفيض الأصول وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16).
  - 3- احتساب الشهرة وتخفيض قيمتها.
  - 4- اختلاف التدفقات النقدية باختلاف الظروف وما يرافقها من أسعار وتلاشي في القوة الشرائية.
  - 5- اختلاف معدلات الفائدة والخصم.
- ولا شك أن هذه الصعوبات وغياب المناخ المعبر عن المنافسة التامة يجعل مفهوم القيمة العادلة التي يركز عليها المدخل المعياري أمراً بعيداً عن الموضوعية.
- وهكذا تراجع مدخل التكلفة التاريخية ليحل محله مدخل معيارياً يفتح الباب للإدارة في اعتماد طرق أو مبادئ لتقويم الأصول، والتأثير على الأرباح وقد تم تعميم هذا المدخل على المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة المهنية القائدة في كافة دول العالم، وقد تطورت المعايير الأمريكية والمعايير الدولية لتأخذ شكل معايير التقارير المالية، وقد اجتازت هيئة معايير التقارير المالية لتصبح هي المعايير المعتمدة في كافة أنحاء العالم (القاضي، وحمدان، 2007: ص 370-470).

## ثانيًا- مفاهيم المنهج المعياري:

في البداية يود الباحث الإشارة الى مسألة مهمة، وهي عند استعراضنا لبعض الأدبيات المحاسبية باللغة العربية سنلاحظ أن هناك خطأ لدى بعض الكتب الذين يتناولون هذا الموضوع الفلسفي، فتارة يطلقون عليه مناهج بناء أو تكوين نظرية المحاسبة وتارة نظريات، ولو عدنا الى أصل الكلمتين باللغة الإنجليزية فهي (Theory) وتعني نظرية ويكاد لا يخلو أي مرجع في موضوع نظرية المحاسبة إلا وتطرق إلى المقصود بالنظرية، أما المقصود بالمنهج فيرى الباحثون أنه أسلوب فلسفي أو أسلوب للتفكير لمعالجة مشكلة ما.

لقد حاول العديد من الباحثين توضيح المقصود بالاتجاه المعياري من خلال الإشارة إلى طبيعة هذا الاتجاه فقد أشار (Ross , Jerold. 1986 . p p 244-248.) إلى أن الاتجاه المعياري هو الذي يهتم بالبحث عما هو أفضل من بين مجموعة من الاختيارات البديلة في حين أشار (Christenson.1983.p4) إلى أن الاتجاه المعياري هو ذلك الاتجاه الذي يقدم اقتراحات عن الطريق التي ينبغي اتباعها لمعالجة أي مشكلة، فيرى آخرون أن الفكر المعياري يركز على ملاحظة الظاهرة والتعرف على البديهيات السائدة في مجالها، ومن ثم تفسير الفروض اللازمة وتحديد نطاقها، ولقد أكد (Revisine) على ذلك المعنى بقوله: "أن النظرية المعيارية تبحث في دراسة العلاقات والأحداث وفقاً لما يجب أن تكون عليه والأساس في النظريات المعيارية أنها تعتمد على التجريب". وفي ضوء التعريفات السابقة، يمكن القول إن ماهية الاتجاه المعياري يبدأ بتحديد هدف مفترض يسعى إليه لتحديد الأفضل لتحقيقه، أي أنه يوضح ما يجب أن تحتويه التقارير المحاسبية من سياسات محاسبية واجبة التطبيق من خلال إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ومنه فإن الدراسات المعيارية تبدأ بما هو كائن في الواقع العملي بقصد التعرف عليه، ولكنها تتجاهل هذا الواقع، وتتجه نحو المثالية والأفضلية التي يجب أن يكون عليها هذا الواقع، أي أنها تبحث فيما يجب أن يكون وليس ما هو كائن فعلاً، والجدير بالذكر أن المنهج الاستنباطي يعتبر الأداة الرئيسية المستعملة في البحوث والدراسات المحاسبية التي تتبع الاتجاه المعياري.

## ثالثًا- أفكار المنهج المعياري:

إن الهدف من تطوير نظرية المحاسبة هو توفير معايير للأحكام على مدى القبول بالإجراءات والطرق التي تتفق مع هذه المعايير لاستخدامها في التطبيق المحاسبي، والتي تتعارض يجب استبعادها، ويجدر الإشارة إلى أن المعايير التي سيتم استخدامها يجب أن تتفق مع المنطق السليم، وأن تكون منتظمة ومتناسكة؛ لأنها المرشد لتحقيق التحسين المستمر في

الإجراءات المحاسبية المطبقة كما أنها هي المؤشر لقياس التغيرات المقترنة.

إن أهم مقياس لصلاحية البيانات المحاسبية أن تكون مفيدة لمختلف أصحاب المصلحة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، فيجب أن تكون هذه البيانات صالحة لثلاثة مجالات أساسية، هي: تحديد الأهداف اتخاذ القرارات حسن استخدام الموارد المتنوعة والرقابة عليها تفترض الدراسات المعيارية أن هناك هدفاً يراد تعظيمه، ويؤكد على ذلك (Y4) بقوله بأن مناقشة المنهجية المعيارية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية، وفي ظل هذا الاتجاه يتم وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم يلي ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق، أي أنها تضع افتراضات عن طبيعة الواقع العملي الذي سوف تطبق فيه النظرية، ثم تحاول منطقياً استنباط القواعد والسياسات المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق، والتي تحقق الهدف المنشود كما تفترض هذه الدراسات أيضاً أن التقارير المحاسبية للمؤسسة هي المصدر الوحيد للمعلومات (Shih.1976.p107).

إن المتبع للمداخل المحاسبية في مجال نظرية المحاسبة بعد استخدام الاتجاه المعياري في تطور المداخل المحاسبية ركز على صياغة المفاهيم والفروض العلمية، ووضع القواعد والمعايير الواجب اتباعها، أي أنه ينصب أساساً على الإجابة عن السؤال المعياري (ماذا يجب أن يكون)؟ إن الدراسات المعيارية تبدأ بدراسة النتائج التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية، ثم تحاول بعد ذلك تصميم العمليات التي يمكن أن تحقق هذه النتائج (سامية ، متولي ، 1988، ص: 253-254)

أوضحت الدراسات المحاسبية في مجال التنظير المحاسبي أن الاتجاه المعياري لم يود الاتفاق العام على إطار فكري محدد للمحاسبة بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية، التي تحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية؛ حيث ركز هذا الاتجاه على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون محاولة التصدي للمشكلات المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية، أي أن المعايير المحاسبية الموضوعية طبقاً لهذا الاتجاه عجزت عن تفسير عملية الاختبار المحاسبي نظراً لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية دون أخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق في الحسبان عند إعداد هذه المعايير، فالهدف النهائي للاتجاه المعياري هو البحث عن أفضل الحلول على أن يكون هذا الأفضل منسوباً إلى رقم قياسي للأفضلية، وأن الأفضل يتطلب وجود عدة مداخل يتم الاختيار من بينها.

## المبحث الثاني: المنهج الإيجابي لبناء نظرية المحاسبة أولاً- نشأة المنهج الإيجابي:

ارتبط مفهوم العلم الإيجابي بالمدرسة الفلسفية المسماة Positivism التي ظهرت في مطلع القرن التاسع عشر، وقد اعتنق هذه الفلسفة مدرسة of school Rochester وAccounting وانطلقت هذه المدرسة مبدئياً من الفلسفة الوضعية، حيث نادى بضرورة تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة. ومن أهم رواد هذه المدرسة Jensen و: Watts Zimmerman، لقد انتقد هؤلاء الرواد أطر نظرية المحاسبة الحالية ووصفوها بالعلمية لأنها معيارية. فالبحوث المحاسبية في مجال المنهج الإيجابي تشرح وتفسر التطبيق العملي كما هو كائن فعلاً فهي لا تقرر ما يجب أن تكون عليه المحاسبة، بل تفسر الأسباب التي دعت إلى ما هي عليه المعرفة المتاحة في البحوث المحاسبية والتنبؤ بكيفية التعديل فيها ويشير Keynes إلى أن العلم الإيجابي تيار متدفق من المعرفة المنتظمة التي يتعلق بالاستفسار عما هو كائن.

ومن ثم فهو يتعلق بالحالة الفعلية. أما العلم المعياري فهو إطار منظم من المعرفة يتعلق بمعايير ما يجب أن يكون، لذلك فهو يتعلق بالمثالي كما هو يختلف عن الواقع. (تيجاني، 2005، ص 22)

في أوائل القرن العشرين اهتم الفكر المحاسبي بوصف التطبيقات والممارسات المحاسبية وتبويبها دون محاولة تحديد المبادئ المحاسبية التي تفسر هذه الممارسات، أي أن الاتجاه السائد في هذه المرحلة هو الاتجاه الوصفي. لكن مع بداية الثلاثينيات من القرن الماضي، أصدرت أجهزة تنظيم مهنة المحاسبة قراراتها بالزام الشركات بالإفصاح دورياً عن المعلومات المالية المرتبطة بأنشطتها الاقتصادية؛ لذلك اتجه الفكر المحاسبي نحو استخدام الاتجاه المعياري بهدف استنباط سياسات ومبادئ محاسبية عن طريق التحليل المنطقي، تعتمد على ما يجب أن يكون عليه الواقع العملي دون الاهتمام بإمكانية التطبيق العملي

وفي أوائل الستينيات من القرن الماضي حدث تطور ملحوظ في البحوث النظرية والتطبيقية في الاقتصاد والتمويل، بالإضافة إلى ظهور نظرية كفاءة سوق المال التي تقرر على أن أسعار الأسهم في سوق المال تتحدد بشكل يعكس كافة المعلومات المالية المتاحة لكافة المتعاملين بما في ذلك المعلومات الواردة في القوائم المالية (علي، 1989 ص: 392-393).

لكن مع بداية السبعينيات، لوحظ أن الأبحاث المقدمة لم تحاول تفسير اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة بين الشركات المختلفة وبين السنوات المختلفة، كما لوحظ سلوك منظم لبعض الشركات فيما يتعلق بالطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة قامت صناعات بأكملها بالتحول من طريقة محاسبية إلى طريقة أخرى في لحظة زمنية معينة.

وتأسيساً على ما سبق ذكره، قام الباحثون بمحاولات لبناء النظرية التي تفسر الممارسة المحاسبية وتنبأ بالمتغيرات، والعوامل التي تحدد وتبرر اتباع الشركات لسياسة أو طريقة محاسبية معينة دون غيرها، وقد اعتمد الباحثون في دراسة هذه النظرية على النماذج الإحصائية، وتعتبر دراسة Ball و Brown سنة 1968 من أولى الدراسات التي ساهمت في توجيه الاهتمام نحو المحاسبة الإيجابية. (CHAMBERS) R.P2

ومع نهاية السبعينيات اتجه البحث المحاسبي بخطى واسعة نحو استخدام المنهج الإيجابي Positive Approach (الاستقرائي) في مجالات التنظير المحاسبي وتحليل بواغث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية، وقد استخدم المنهج في هذا الشأن الطريق العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها بالأساليب العلمية) في تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبي المالي والعوامل الاقتصادية المؤثرة على رفاهة الأطراف المشاركة في إعداد تلك التقارير. وفيما يتعلق باستخدام النظرية الإيجابية Positive Theory مع المعايير المحاسبية فقد ركزت البحوث في هذا الشأن على تقييم البواغث الاقتصادية لتبني طرق محاسبية معينة صدر بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة، وتم تقييم تلك البواغث - بدراسات اختبارية وتجريبية - قبل سريان هذه المعايير.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد قدم Watts و Zimmerman بمحاولة لشرح مكونات هذا المنهج، جاء فيها أنه يتكون من جزئين، الجزء الأول يتمثل في التحليل النظري للظاهرة محل البحث من خلال تحديد التعاريف والتغيرات الخاصة بالظاهرة والمنطق، الذي ربط هذه المتغيرات معاً لتنظيم وتحليل وفهم الظاهرة محل البحث، والجزء الثاني يتمثل في الفروض الإحصائية التي يستخلصها الباحث من التحليل النظري والتي تساعد على التنبؤ بالظاهرة محل البحث من خلال استخدام الأساليب الإحصائية. وأكد على أهمية استخدام المنهج الإيجابي في المحاسبة بقولهما: "بأن المنهج الإيجابي في المحاسبة يعتبر ذا فائدة كبيرة، وبصفة خاصة لأغراض إعداد معايير المحاسبة التي توضح مكامن الضغوط التي تتعرض لها عملية إعداد معايير محاسبية معينة وأيضاً تحديد أثر معايير المحاسبة على الأطراف المختلفة من الأفراد وعلى تخصيص الموارد هذا، بالإضافة إلى التعرف على أسباب قيام بعض المشروعات والمنظمات المهنية بتخصيص مواردهم للتأثير على عملية إعداد معايير المحاسبة، ويعتبر المنهج الاستقرائي هو الأداة الرئيسية في البحوث والدراسات المحاسبية التي تتبع المنهج الإيجابي، ويعتمد المنهج الاستقرائي على دراسة وفحص وتحليل الحالات الجزئية، والظواهر المشاهدة ثم الفروض التي تفسر هذه الظواهر معتمداً في ذلك على الخبرة



قابلة للاختبار، أي يمكن إثباتها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذي يعتمد على الخبرة والملاحظة.

ج- اختبار صحة الفروض الموضوعية لتفسير الظاهرة فإذا ثبت صحتها استخدمت في تفسير الظاهرة ومن خلال التفسير يتم استنباط قوانين عامة تستخدم في تفسير الظواهر المتشابهة. وتتبلور أهم أفكار المنهج الإيجابي فيما يلي:

(1) يركز المنهج الإيجابي على تفسير كيف يعمل العالم ولا شك أن ذلك دليل كافٍ على ضرورة ارتباط هذا الاتجاه بالتطبيق، والهدف من المنهج هو تفسير التطبيق المحاسبي والتنبؤ به فهو يختص بدراسة ما هو كائن فعلاً في الواقع. (Watts & Zimmermann . 1986 . pp 8-10)

لماذا تطورت المحاسبة من الناحيتين النظري والعملية. (مطر، 2004)

لقد اهتمت النظرية الإيجابية بتفسير وشرح ما تقوم به الإدارة، بحيث يمكن إجراء تنبؤات عن ممارساتها وتحديد دوافعها باختيار الطرق المحاسبية البديلة، فالتفسير يوفر الأسباب والمبررات التي تؤيد التطبيق العملي للمبادئ والسياسات المحاسبية: (حمد الله، 1987، ص: 311-344)

فقد بين هيبورث دوافع الإدارة في تجميل الدخل الدوري Income Smoothing للفتترات المتعاقبة، وذلك بهدف تنمية العلاقة بين الإدارة والمالكين واستقرار سياسة توزيع الأرباح وتخفيض العبء الضريبي. فقد كان للتطور الذي حدث في ستينيات القرن العشرين في البحوث النظرية والتطبيقية بمجالي الاقتصاد والتمويل، والذي أدى إلى ظهور نموذج تسعير الأصول الرأسمالية ونظرية كفاءة سوق رأس المال إلى تأثير البحوث المحاسبية، فقد تحول الفكر المحاسبي من مجرد تقديم اقتراحات وتوصيات لما يجب اتباعه في الممارسات المحاسبية (Normative Theory) إلى محاولة تفسير اختلاف الطرائق والسياسات المحاسبية المطبقة في المشاريع الاقتصادية، وتحليل العلاقة بين هذا الاختلاف وبعض العوامل والمتغيرات الاقتصادية وهي ما تسمى بالنظرية الإيجابية (Positive Theory)، أي أن الفكر المحاسبي اتجه إلى تحليل الممارسات المحاسبية القائمة وتوقع ما سيكون اعتماداً على الآثار الاقتصادية لهذه الممارسات (Hepworth . 1953. pp:32-38)

وفي هذا السياق بين واتس وزيمرمان دوافع (حوافز) الإدارة باختيارها للطرائق المحاسبية البديلة، وذلك من أجل تعظيم منفعتها المتمثلة بالأجور والمكافأة النقدية وتوزيعات الأسهم. وتعد دراسة واتس وزيمرمان ركناً أساسياً لبُلورة النظرية الإيجابية بحيث ربطت بين الممارسات المحاسبية وبين أهداف ممارسيها، أي من خلال تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبي والعوامل الاقتصادية المؤثرة على مصالح الجهات المعدة للتقرير.

العملية السابقة وسعة الاطلاع، ثم اختبار صحة هذه الفروض فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة القوانين العلمية أما إذا لم تتحقق صحتها أو ثبت مخالفتها للحقائق الملموسة فإنها تفقد قيمتها العلمية. إذ يمكن القول إن المنهج الإيجابي يهتم بفهم مضمون الظاهرة المحاسبية، وذلك من خلال تفسير هذه الظاهرة والتنبؤ بها.

### خطوات المنهج الإيجابي في تحقيق ذلك، هي:

أ -ملاحظة الظاهرة  
ب-وضع الفروض العلمية التي تفسر هذه الظاهرة مع التأكيد على ضرورة أن تكون الفروض الموضوعية، لتفسر الظاهرة

### ثانياً- تعريف المنهج الإيجابي:

النظرية الإيجابية Theory Positive The وتهتم تلك النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث، والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث، ومدى استجابة إدارة أي منشأة للمعايير المعمول بها، واختيارها أحد السياسات المحاسبية دون الأخرى من بين عدة بدائل متاحة لذلك؛ قد بنيت هذه النظرية على ثلاثة فروض أساسية، وهي: -

#### (1) فرض المكافأة :

ويعني أنه في حالة تطبيق نظام المكافأة للمديرين من صافي الربح قد يلجأ المديرين إلى نقل أرباح الفترات القادمة إلى الفترة الحالية للحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت.

#### (2) فرض الائتمان:

في حال وجود تعثر مالي قد يلجأ المسؤولون عن ذلك إلى اتخاذ قرار بنقل أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الجارية لعدم ظهور تعثر مالي أو قانوني خلال الفترة .

#### (3) فرض التكلفة السياسية:

قد يؤدي الإفصاح والإعلان عن أرقام الأرباح الحقيقية إلى جذب انتباه الدولة أو دفع ضرائب عالية، مما قد يدفع الإدارة العليا إلى اتخاذ قرار بتأجيل أرباح الفترة الحالية إلى فترات قادمة.

### ثالثاً- أهمية المنهج الإيجابي:

فقد تبني المنهج الإيجابي في النظرية المحاسبية بقصد التركيز على تفسير الواقع الحالي الحقيقي للممارسات المحاسبية وأثره على مستخدمي القوائم المالية، وتمدد جذور هذا المدخل إلى مفاهيم اقتصادية تناولها فريدمان عند مناقشته مزايا الاقتصاد الإيجابي Positive Economic الذي يمثل الواقع الحالي بالمقارنة مع الاقتصاد النمطي Normative Economic المثالي (Belkaoui. 2004) ونتيجة لقصور المدخل المعياري بتفسير وتعليل الممارسات المحاسبية وعلاقتها في الإدارة تم التحول إلى المدخل الإيجابي الذي يفسر

أساسه منذ أكثر من عقد من السنين، إذ تصدت مدرسة رويشستر لنقد المدخل المعياري ومحاولة بناء نظرية المحاسبية على المدخل الإيجابي في الاقتصاد منطلقاً من تأثير القرارات الاقتصادية المتخذة في سلوك متخذي القرارات من المستثمرين أو المستهلكين.

4- ويتبين أن النظرية الإيجابية المحاسبية اهتمت بتحديد دوافع سلوك الإدارة في المسائل المتعلقة بالقياس والإفصاح المالي للوصول إلى تفسير وفهم أفضل لطبيعة التطبيقات المحاسبية القائمة، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية لذلك فهي تأخذ كافة الآثار المتوقعة للمعلومات التي تم الإفصاح عنها، وقد بينت العديد من الدراسات دوافع الإدارة لتدخلها بعمليات القياس عنها، كدراسة هيلي و ويلينوفيلد وآخرين وصالح وأهم هذه الدوافع ما يأتي: (صالح، 2003، ص 438-439)

1- دوافع تعاقدية، وذلك لتحقيق المصالح الشخصية للإدارة ولتأكيد قدرتها على إدارة أصول الشركة، ولتحقيق خطط حوافزها المتمثلة بالمكافأة النقدية وزيادة الأجور والأمان الوظيفي لها.

2- دوافع للاقتراض، وذلك لتخفيض كلف الاقتراض المفروضة على الشركة من جانب المقرضين.

3- دوافع ضريبية، وذلك للتأثير على المدفوعات الضريبية ضمن الحدود التي ترغب بها الإدارة.

4- دوافع تشريعية وسياسية، وذلك لتخفيض الكلف السياسية الناجمة عن مطالبة النقابات المهنية والسلطات التشريعية والحكومة لزيادة رواتب العاملين وتحسين ظروف عملهم.

5- دوافع السوق المالي، وذلك للمحافظة على سمعة الشركة أمام منافسيها وللحفاظ على أسعار أسهم الشركة وتعظيمها باستمرار وللمقابلة توقعات المحللين الماليين.

مما لا شك فيه أن المدخل الإيجابي حقق أهدافه من حيث هدم المدخل المعياري التقليدي الذي كان سائداً قبله، فتكاد تتوقف إصدارات الكتب أو البحوث الجديدة في منهج المحاسبة أو في نظرية المحاسبية إذا كان المنهج المتبع استنباطياً أو معيارياً، وكتب العديد من البحوث المتأثرة بالمدخل الإيجابي وخاصة فيما يتعلق بالربط بين هدف معين وتأثير البيانات المحاسبية أو الخيارات المحاسبية بتحقيق هذا الهدف، إذ أن مثل هذه الروابط موجودة في التطبيق العملي قبل المدخل الإيجابي، وقد كانت نقاط الضعف كانت كثيرة، لعل أهمها: (صالح، 2003، ص 530)

1- عدم صلاحية منهج العلوم الطبيعية للبحث في المحاسبة وغيرها من العلوم الاجتماعية الأخرى، وما تنكر Z&W لتبني هذا المدخل إلا اعترافاً منهما بإخفاقه وعدم نجاحه في صياغة منهج المحاسبة.

وفي هذا السياق فقد بين سكوت وواتس وزيمرمان (Watts and Zimmerman) مدخلين لتفسير ممارسات الإدارة في تدخلها في عمليات القياس والإفصاح المالي، هما: مدخل المعلومات ومدخل التعاقدات، وقد استخدم كل من المدخلين في أدبيات المحاسبية لشرح وتفسير سلوك الإدارة، فمدخل التعاقدات ينظر إلى الشركة على أنها مجموعة من العقود التي تحكم العلاقة بين الأطراف ذات المصلحة في الشركة كالعلاقة بين المالكين والإدارة، وعلاقة الإدارة مع العاملين والدائنين والمستثمرين... إلخ هذه العلاقة قائمة على عقود رسمية وغير رسمية يعتمد تحديده على تقليل التعارض بين مصالح الأطراف، حيث ينشأ التعارض في المالح نتيجة رغبة كل طرف من الأطراف ذات العلاقة بتعظيم منفعة الشخصية على حساب مصالح الآخرين. يتبين أن مدخل التعاقدات يفسر سلوك الإدارة اتجاه العلاقات التعاقدية للتهرب من الإيفاء بالتزاماتها التعاقدية، ولتجنب الآثار السلبية المحتملة للقرارات المحتملة للأطراف الأخرى ذات المصلحة في الشركة وتستخدم الإدارة مخرجات مدخل المعلومات الذي يفسر دور الإدارة في توصيل المعلومات اعتماداً على توقعاتها لمستقبل الشركة، أي توفير معلومات أكثر ملاءمة للمستخدمين للقوائم المالية للتنبؤ بالأرباح المستقبلية وبالتدفقات النقدية دون الاهتمام بتقديم صورة حقيقية عن عملياتها الحقيقية ولأدائها الفعلي. (Watts L R and Zimmerman J L. 1990. pp:131-156.)

ومن أهم ما قدمه المدخل الإيجابي لبناء الفكر المحاسبي أنه يفسر دور الإدارة تجاه بدائل القياس المحاسبية، وذلك من خلال تحليل التكاليف والمنافع الخاصة بإدارة المشروع، وقد قدمت الصحافة المالية والبحوث الأكاديمية كثيراً من الأمثلة حول ممارسات الإدارة في التلاعب بالأرباح وإظهار المشروعات المهددة بالإفلاس بوضع جيد، بالإضافة إلى تحقيق مصالح شخصية ضخمة للقيادات الإدارية ترتبط بأرباح المشروع. (Nelson and Tarpley. 2002. P p: 17-35)

#### رابعاً- خصائص المنهج الإيجابي:

1- يمكن في المنهج الإيجابي الاستعانة بمختلف الأدوات المستخدمة للحصول على البيانات بشكل دقيق واضح.

2- يقوم المنهج الإيجابي أساساً على وصف وتحديد كمي لخصائص ظواهر موضوع البحث.

3- يعتمد المنهج الإيجابي على اختيار عينات ممثلة للمجتمع الذي تؤخذ منه، وذلك توفيراً للجهد والوقت ولغيرها من تكاليف البحث. لكن تبين أن النجاحات العظيمة التي حققها المنهج التجريبي في العلوم الطبيعية كان مغرباً لدى أصحاب المدخل الإيجابي لبناء نظرية المحاسبة على

في تفسيرهم وفهمهم للوقائع بصورتها الحالية للأعمال، التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، وبذلك يكون حكم المستفيدين على أداء الوحدة الاقتصادية أكثر وضوحاً، وبالنتيجة تتحقق الفائدة المرجوة من المحاسبة في المساعدة على اتخاذ القرارات، ويؤدي إلى قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من جميع الأطراف، فعلى الرغم من اختلاف درجة معرفتهم وثقافتهم للأهداف والعمليات التي تجري في الوحدة الاقتصادية، فمن الضروري أن يكون القياس المحاسبي ذا مظهر نقدي، ويظهر ذلك عند وجود رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، التي تكون في العادة مختلفة على وفق طبيعة النشاط، وعندما تكون جميعها معبراً عنها بالصورة العددية، تكون المقارنة أكثر سهولة ووضوحاً، وبذلك تأتي أهمية القياس من اشتراكها مع جميع مستخدمي المعلومات.

وتتبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس لا تحقق الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، وتزداد أهمية القياس عن طريق اعتماد عمليتي التحقق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، ويؤدي القياس في الفكر المحاسبي دوراً كبيراً في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية (الكرعاوي، 2019).

#### ثالثاً- أنواع القياس المحاسبي:

للقياس في المحاسبة أنواع مختلفة ومتعددة، ويمكن توضيحها كالآتي:

1- القياسات المحاسبية المباشرة أو الرئيسية باستعمال هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة بدون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التحويل المحاسبي من أوسع المجالات استعمالاً لأساليب القياس المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استعمال الأرقام يمكن استعمال الخاصية المتخذة أساساً للتحويل كمقياس على وفق يبوب الحدث الاقتصادي محل التحويل في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

2- القياسات المحاسبية غير المباشرة أو الثانوية وهي تلك القياسات التي تشتق بصورة غير مباشرة من إجراء عملية تحويل جبري لمجموعة من الأرقام التي هي نفسها تمثل قياسات مباشرة لأشياء أو لصفات هذه الأشياء، فهذه الأشياء أو صفاتها هي أشياء فعلية للقياس غير المباشر، كتحديد كلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج المشتقة عن طريق تقسيم مجموع كلف الإنتاج على حجم الإنتاج بالوحدات هو قياس غير مباشر، إن أغلب القياسات في المحاسبة هي من نوع القياسات غير المباشرة، أي الناتجة عن عمليات تحويل جبري معين، وإن درجة التحويل هي التي تسمح بالتمييز بين هذه القياسات على أنها مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك يمكن أن تحدد منبع الخطأ

2- إخفاق أصحاب هذه النظرية في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق للتأكد من سلامة فروضها، ولعل النجاحات البسيطة التي تدعي تحقيقها كما في العلاقة بين خيار FC في صناعة إنتاج النفط والغاز وبين ربحية الشركات هو نجاح مزعوم يتسرب إليه التحيز في ظروف خاصة مرت بها صناعة النفط قد لا تتجح في قطاعات أخرى.

على الرغم من هجوم أصحاب المدخل الإيجابي على المدخل المعياري، والنتائج التي توصل إليها إلا أنهم وضعوا افتراضاتهم واختبروا نتائجها من خلال المدخل المعياري ذاته، ولم ينتبهوا على أن الخلل يكمن في المدخل المعياري أكثر من تطبيق المنهج الإيجابي.

#### الفصل الثاني: القياس المحاسبي والصعوبات التي تواجهه

##### القياس المحاسبي

##### المبحث الأول: القياس المحاسبي

##### أولاً- مفهوم القياس المحاسبي:

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن قياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي. **المفهوم العام للقياس:** "يعني مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز، وذلك طبقاً لقواعد معينة" (الآغا، 2013).

**مفهوم القياس المحاسبي:** تعددت المفاهيم في القياس المحاسبي، نذكر منها:

**القياس المحاسبي وفقاً لجمعية المحاسبين الأمريكية سنة 1966م** هو قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة.

**القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية** هو عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة (عاشي، 2016 م).

**القياس المحاسبي** ليس هدفاً بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراً صحيحاً عن الظاهرة محل القياس إلى من يهيمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علماً مالم تخضع ظواهرها للقياس (الكرعاوي، 2019).

##### ثانياً- أهمية القياس المحاسبي:

عند تجريد الأحداث والأنشطة من الصفة الحقيقية لها وتحويلها إلى لغة رقمية، فأن ذلك يؤدي إلى توحيد تصور مستخدمي معلومات النظام المحاسبي، والذين يكونون مختلفين

**وحدة القياس المميز** والتي تكون للخاصية محل القياس لشيء معين، وبذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس، ولا بد من تحديد نوع القياس.

إذا كان الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، لا يجري تحديد نوع المقياس لعملية القياس فقط ولكن تحدد نوع وحدة القياس، فإذا كانت قيمة الربح للوحدة الاقتصادية هي محل القياس مثلاً، يكون في هذه الحالة فضلاً عن ضرورة تحديد نوع المقياس المستعمل وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، كعملة أجنبية أو محلية.

**الشخص القائم بعملية القياس** والذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية القياس، إلا أن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

للشخص القائم بعملية القياس دور مهم في هذه العملية؛ لأن نتائج هذه العملية تختلف باختلاف الأشخاص القائمين عليها، ولا سيما في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، فالشخص القائم بعملية القياس وهو المحاسب له دور رئيس ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأسلوبها فقط بل يتعدى ذلك إلى تحديد نتائجها (موازين، بريري، 2009، ص 78).

#### خامساً- محددات القياس المحاسبي:

هناك أربع محددات للقياس المحاسبي، وهي:

(الكرعاوي، 2019)

**عدم التأكد:** أن عدم التأكد في المحاسبة ينشأ من مصدرين رئيسيين، هما:

أولاً- الاستمرارية: تعتمد معظم الطرائق المحاسبية على افتراض استمرارية العمل، وأن الوحدة الاقتصادية سوف يكون لها حياة طويلة، على الرغم من وجود العديد من حالات الفشل في الأعمال التجارية، فإن معظم الوحدات الاقتصادية لديها معدلات استمرار مرتفعة، وكقاعدة عامة، فإننا نتوقع من الوحدات الاقتصادية أن تستمر لمدة بما في الكفاية لتنفيذ التزاماتها وتحقيق أهدافها، وينطبق افتراض الاستمرارية في أغلب حالات الأعمال، إذ لا يمكن إسقاطه إلا إذا كانت الوحدة الاقتصادية على وشك التصفية.

ثانياً: إن القياسات المحاسبية غالباً ما تفترض بأنها تمثل تعبيرات نقدية للثروة تتطلب تقديرات لمبالغ مستقبلية غير مؤكدة، وقد تتباين هذه التقديرات بشكل كبير؛ لأنه لا يمكن معرفة هذه الكميات النقدية للثروة بشكل مؤكد.

**الموضوعية:** ينبغي أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة لتحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يفضل مؤيدو مبدأ الكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الوقت تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالنتيجة فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة يفقد

في القياس، وبذلك فالخطأ في القياس سيكون إما في عملية تشخيص أو تحديد الأرقام الأولية، أو من عملية التحويل.

**3- القياسات التحكمية:** تشبه هذه القياسات في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، وتسمى عند البعض قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيس بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكمية فإنها تقتصر إلى مثل هذه القواعد ما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، إن معظم أساليب القياس المحاسبية تندرج تحت هذا النوع من أساليب القياس، فلقياس قيمة أصل معين من أصول الوحدة الاقتصادية يجد المحاسب نفسه أمام مجموعة من البدائل مختلفة القياس، كأسلوب القياس على وفق الكلفة التاريخية للأصل أو الكلفة الاستبدالية أو على وفق صافي القيمة الحالية للأصل المراد قياس قيمته، وتحت كل بديل من البدائل تختلف نتيجة القياس (الكرعاوي، 2019).

#### رابعاً- مقومات القياس المحاسبي:

يختلف إطار كل عملية قياس محاسبي وكذلك نتائجها، لاختلاف الأغراض والخواص محل القياس، ولتغير القواعد المتبعة فيه، والشخص القائم بالقياس، فعملية القياس المحاسبي تقوم على مقومات رئيسية أربعة، وهي:

**الخاصية محل القياس** حيث ينصب هذا على خاصية لشيء معين، والذي يكون فيه التعدد النقدي لشيء معين حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلاً تنصب عملية القياس بصورة عامة وفي كل مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وهذا الجانب يختص في تحديد الخواص التي يراد قياسها، إذ لا يخضع للقياس الأشياء أو الظواهر نفسها ولا حتى جميع خواصها وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام بخاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالبحث، فعملية القياس التي يهتم المحاسب بقياسها للأصول ليست موجهة نحو مساحتها أو وزنها وإنما يهتم المحاسب بقياس ما تحوي هذه الأصول من منافع مستقبلية متوقعة.

**مقياس مناسب للخاصية محل القياس** إذا كان التعدد النقدي للربح مثلاً هو الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

يعتمد نوع المقياس المستعمل في عملية القياس، على الخاصية محل القياس فإذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، عندها يكون مقياس الطاقة هو المقياس المستعمل، كعدد ساعات العمل المباشر، أو عدد الوحدات المنتجة في الساعة، أما إذا كانت ذات طبيعة كمية، فإن المقياس المستعمل هو وحدة النقد.

1- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع، وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم... إلخ، ومن التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.

2- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقق.

بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة؛ كي يمكن الحصول على المعلومات مفيدة.

3- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات، من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة، أو المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية المهمة التي وقعت، والتي أمكن تبويبها (بعاشي، 2016).

سابعاً- أساليب القياس المحاسبي: تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبي، وهي كالآتي: (الأغا، 2013)

1- أساليب قياس أساسية ممثلة أو مباشرة والتي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبي، ممثلة بقيمة خاصة، محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب وعلى ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم وسائل وأساليب القياس الأساسية أو المباشرة.

2- أساليب القياس المشتقة: إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلات ومخرجات تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب. أما في مجالات القياس عامة والقياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المشتقة أو غير المباشرة.

3- أساليب التحكمية: يوجد فيها قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، وحين تفتقر إلى مثل هذه القواعد تكون عرضة لآثار التميز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للفائزين بعملية القياس.

ثامناً- معايير القياس المحاسبي:

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وهذه المقاييس تتلخص في:

1: معيار الموضوعية:

صفة الموضوعية، ويمكن تحديد المعاني الرئيسية للموضوعية المتعارف عليها من المحاسبين بالآتي:

أولاً- القياس الموضوعي هو الذي لا يعتمد على الشخص القائم بعملية القياس، أي يجب أن يكون القياس مستقلاً، ويتطلب الانفصال التام بين المقياس وبين شخصية القائم بعملية القياس، استبعاد الاجتهادات الشخصية للمحاسب كافة.

ثانياً- القياس يكون موضوعياً عندما يتوفر لك دليل إثبات للتحقق منه.

ثالثاً- القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن الوصول إليه من أي محاسب آخر يستعمل أسلوب وقواعد القياس نفسها، أي بمعنى أنه يجب أن يكون قابلاً للتكرار، للثبوت من صحة النتائج.

رابعاً- القياس يكون موضوعياً عندما لا يختلف عليه المحاسبون، أي أنه يوصف بقدر قليل من الاختلاف من حيث القيمة.

محددات الوحدة النقدية: يوفر النقد أساساً مناسباً للقياس والتحليل المحاسبي، أي أن الوحدة النقدية هي الوسيلة الأكثر كفاءة للتعبير عن التغيرات في رؤوس الأموال، وتبادل السلع والخدمات للأطراف المعنية، ويتوقف تطبيق هذا الافتراض على الفرضية الرئيسية التي تفيد بأن البيانات الكمية مفيدة في توصيل المعلومات الاقتصادية واتخاذ قرارات اقتصادية عقلانية فضلاً عن ذلك تتجاهل المحاسبة عموماً التغيرات في مستوى الأسعار كالتضخم والكساد، وتفترض أن وحدة القياس لا تزال مستقرة بشكل معقول، وهذا الافتراض يطبقه المحاسبون لتبرير إضافة مبالغ قديمة لمبالغ حديثة دون إجراء تعديل، ومن المتوقع استمرار استعمال وحدة القياس نفسها في قياس البنود المعترف بها في القوائم المالية، إذ لا ينظر بعين الاعتبار للتضخم إلا إذا تغيرت الظروف بصورة شاملة.

التحفظ: ظهر التحفظ لوجود حالة عدم التأكد من الظروف المستقبلية التي يمكن أن تحدث في الوحدة الاقتصادية، إذ تقوم الوحدة الاقتصادية بتسجيل أقل ما يمكن من القيم التي سوف تحققها من الأصول، والإيرادات، وتسجيل أعلى القيم التي سوف تحقق من الالتزامات والمصاريف والخسائر، فالتحفظ يفترض حالة من التشاؤم للمستقبل عن طريق وضع هذه الافتراضات، غير أن السماح باستعمال هذا المحدد يعطي المجال للتلاعب بنتائج القياس وأيضاً بعناصر القوائم المالية، لتكون النتائج لمصلحة بعض الأطراف المستفيدة على حساب الأطراف الأخرى، وقد ألغى التحفظ من المعايير المحاسبية الدولية.

سادساً- خطوات القياس المحاسبي:

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسة يجب اتباعها، تتمثل في:



ج- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

### 3- معيار الفائدة:

من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شيء أهمية، ويتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، والمحاسبة ليست هدفاً في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ لذا لا بد أن تنصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان: "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات؛ كي تكون ذات فائدة وهي الملاءمة Relevance، والقابلية للتحقيق Vérifiabilité، والبعد عن التحيز FREEDOM FROM BIAS والقابلية للتغيير الكمي Quantiriability.

### 4- معيار الملاءمة:

يعني معيار الملاءمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وماتراً عليه من التغيرات على مدار فترة زمنية معينة، ويرى البعض أن الملاءمة نوعان، هما:

- الملاءمة العامة "للمعلومات المحاسبية تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.

- الملاءمة الخاصة "نعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملاءمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد كمختلف القرارات، أما الملاءمة الخاصة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره (نورة، 2011).

### المبحث الثاني: الصعوبات التي يواجهها القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عنصراً مهماً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنماذج، كما أنه يُعد ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة المالية لإبراز العلاقات بين خصائص مختلف البنود والمعلومات المراد قياسها، وذلك باستخدام وحدة قياس مناسبة، فوحدة القياس تستخدم للتعبير عن خصائص الشيء الجاري قياسه، ويمكن القياس النقدي من استخدام خصائص النقد للوصول إلى معلومات مختلفة كالربح والخسارة وقيم الأصول ونسب الكفاءة والتطور؛ ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي وعملية اتخاذ القرار.

### أولاً- تعريف القياس المحاسبي:

عرف القياس المحاسبي على أنه: " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد للموضوعية، وفيما يلي استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية:

\* تقصد بالموضوعية والإيجابية في القياس: "عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة"، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة: "التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي"، والهدف من كون المحاسب موضوعياً هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.

وفي تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة، رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني: "أن البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية للتحقيق، عن طريق الأدلة والثوابت المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى تكون خالية من التحيز الشخصي" والملاحظ للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) أنه ركز على:

- أدلة الإثبات وليس على ذات القياس، وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختبار عليه قد يكون قابلاً للتحقق، إلا أن اختيارها هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة قد يعتبر في حد ذاته عملاً غير لائق من أن قاعدة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية ودون إن يتأثر التطبيق بميول واتجاهات القائم بعملية القياس.

ليظهر لنا مفهوم تحيز القياس المحاسبي الذي يعد عنصراً مهدداً لخاصية الموضوعية.

مصادر تحيز القياس المحاسبي:

قد يكون التحيز ناتجاً عن:

- 1- الشخص الذي تقيد القياس المحاسبي وهو المحاسب.
- 2- النظام المحاسبي للقياس وهو مجموعة من المفاهيم والمبادئ والقواعد والأحكام على عملية القياس المحاسبي.
- 3- الأحداث الاقتصادية محل القياس متمثلة في عملية مالية حدثت بين المشروع، ولغيرها في عملية القياس التاريخية. التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية فرض عمليات مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية سواء في نظام المحاسبة للتكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية.
- 4- البيانات المحاسبية التي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي.

### 2- معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر معيار القابلية للتطبيق العملي من أهم معايير القياس، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوافر فيه كل الشروط الموضوعية، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطاً بصعوبة لا يمكن تذليلها، وحتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب إن تتوافر فيه العوامل الآتية:

أ-توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.

ب-أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

#### رابعاً- تعدد بدائل القياس المحاسبي:

وبحسب الغرض من القياس تنوعت بدائل وأسس القياس المحاسبي فالبديل المستند إلى التكلفة التاريخية، أما البديل المستند إلى القيمة الجارية فيخدم أغراض الإدارة من القياس فهو يخدم فئات أخرى مختلفة بشكل أفضل من التكلفة التاريخية.

#### خامساً- أدوات القياس المحاسبي:

تختلف أدوات القياس حسب الغرض من القياس؛ فاستخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد لكونها وحدة قياس محاسبي، المستندة إلى الخصائص القانونية لها؛ دعم التكلفة التاريخية، أما استخدام خصائص القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس فإنه يدعم القيمة الجارية ويهدم التكلفة التاريخية، وتختلف الطرق والقواعد المستخدمة في عمليات القياس باختلاف بدائل القياس وغرضه، فاختيار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، مثلاً في ظروف التضخم النقدي وانخفاض القوة الشرائية يساعد في تضخم الأرباح وتخفيض قيمة المخزون، وهذا يكون غالباً في مصلحة الإدارة وضد مصالح المالكين والمستثمرين (مرعي و بدوي ، 2009م، ص 231).

فتعدد بدائل القياس أدى إلى دعم القيم الدفترية وأيد إجراء بعض التعديلات، فكان القياس المستند إلى التكلفة التاريخية المعدلة، فظهرت محاسبة المستوى العام للأسعار منها ما رفض التكلفة التاريخية وأيد القياس المستند إلى القيمة الجارية التي قد تكون:

- القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تحققها الموجودات المختلفة، أي القيمة الرأسمالية التي تنتج تلك التدفقات.

- القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الدخول الجارية، أي أسعار إعادة اقتناء الأصل.

- التكلفة الاستبدالية: هي القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الخروج الجارية أي أسعار البيع طريقة صافي القيمة البيعية (القاضي و مأمون، 2006، ص361)

- القيمة العادلة التي تطور عن محاسبة صافي القيمة البيعية ليشكل منظورا خاصا لمحاسبة أسعار الخروج الجارية.

- القيمة الجارية لا تعني أو تستوجب استخدام أسعار الخروج فقط أو أسعار الدخول دون غيرها إذ يمكن استخدام مزيج من تلك الأسعار في أن معاً، فتعديل تلك البدائل حسب تغيرات هيكل الأسعار وتغيرات قيمة وحدة النقد كان لا بد من وجود فريق آخر لتعديل بدائل القياس السابقة كافة لكي لا تخلو من الانتقاد والعيوب.

فالمشكلة التي تنشأ أمام هذا التنوع في البدائل هي مشكلة اختيار البديل الفضل، والأنسب لعمليات القياس.

#### سادساً- مشاكل القياس المحاسبي:

الفرع الأول: عيوب مبدأ التكلفة التاريخية، ونذكر من أهم عيوب التكلفة التاريخية ما يلي:

اكتشافها؛ إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ("مطر، السويطي، 2008م، ص130).

القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو " عملية تحديد للقيمة النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في البيانات المالية؛ والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة"

#### ثانياً- صعوبات القياس المحاسبي:

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت ولا تزال تواجه مجتمع المعرفة المحاسبية، وتتجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل، أهمها: (أبو زر، 2008م، ص4)

- 1-عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي.
- 2-تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه.
- 3-تعدد بدائل القياس وصعوبة اختيار البديل المناسب.
- 4-صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية.
- 5-اختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس.

6-عدم تحديد وحدة القياس المناسبة في المحاسبة المالية. أولاً- عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي: بما أن الكثير من المفاهيم المحاسبية غير واضحة، وكذلك المعايير الدولية والخاصة بتغير وتبدل دائم؛ لذلك سيكون لدينا مشاكل في عمليات القياس وضوابطه تتمثل في:

- عدم وجود ضوابط عامة للقياس تعمل على إنتاج معلومات فعالة تحقق المنفعة لكافة المستخدمين.

- هذه الضوابط بحاجة إلى تحديد وتنظيم وتطوير في إطار فكري معرفي شامل.

- تتحدد في هذا الإطار المفاهيم المختلفة المستخدمة في عمليات القياس كمفهوم الدخل والإيراد والنفقة وغيرها.

وفي هذا الإطار يتحدد الغرض من القياس والخصائص التي يجب على القياس المحاسبي أن يوفرها في المعلومات المحاسبية وغير ذلك الكثير:

-تحديث وتطوير وتنسيق هذا الإطار عبر عمليات تأصيل علمي منهجي منظم.

ثالثاً- مشكلة تحديد غرض القياس (تعدد أغراض القياس) واختيار بديل القياس المناسب فالخصائص التي يجب أن يوفرها القياس في المعلومات ترتبط بالحاجة إليها لدى المستخدمين في بيئة عمل المشروع فالجهات التي تحتاج إلى معلومات، هي:

الإدارة، المالكون، المقرضون والمتعاملون مع المشروع كالزبائن والموردين والعاملين والمراجعين وغيرهم، فمنهم من ربط غرض القياس بالإدارة فوظف عملية القياس لخدمة الإدارة، ومنهم من ربط غرض القياس بالمستثمرين مالكيين ومقرضين.

ثانيًا- افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر: إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواح:

أ-من ناحية قياس تكلفة المنتج: إن عنصر الإهلاك يعبر عن عناصر تكاليف الإنتاج الكلية، مثل: (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين، مصاريف صناعية)

ب-من ناحية قياس نتائج الأعمال: إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الإهلاك الذي يعتبر أحد العناصر التي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح (مبدأ مقابل المصاريف بالإيرادات).

**سابعاً: التحيز في القياس المحاسبي:**

يقسم التحيز حسب مصادره إلى أنواع، وهي كالتالي:  
1-(George j.Murphy) (ويقسم هذا النوع من التحيز إلى عدة فروع :

**الفرع الأول: مصادر تحيز القياس المحاسبي**

**أولاً:** تحيز قواعد القياس المحاسبي: إذا افترضنا الحيادية التامة للشخص القائم بالقياس (المحاسب) فسيكون مصدر التحيز مقتصر على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، وفي هذه الحالة سينتج التحيز عن تطبيق القواعد المحاسبية، ويظهر تحيز نظام القياس المحاسبي في القوائم المالية في أوقات التضخم الحاد بسبب فرض ثبات وحدة قياس الذي يشتق منه مبدأ الكلفة التاريخية، كما أن فرض الدورية الذي يشتق منه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هو الأساس لإعداد قائمة الدخل.

وفي هذا المجال نرى أن استخدام الفروض والمبادئ المشتقة منها في زمن التضخم الحاد ينتج عن القوائم المالية نتائج للعمال من ربح وخسارة.

**ثانياً:** تحيز القوائم بالقياس المحاسبي إذا افترضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية، وأن نسبة التحيز في القياس هو القوائم بعملية القياس (المحاسب) كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه فنتيجة ضعف الخبرة أو الخطأ في التطبيق كاختيار طريقة استهلاك الموجودات غير المتداولة أو المبالغ في تقدير عمرها الإنتاجي، أو تقدير قيمة الأنقاض (الخردة).

**ثالثاً:** التحيز المشترك في القياس المحاسبي، وهنا يشترك في هذا النوع من التحيز عدم موضوعية نظام القياس المحاسبي الذي يعتمد أسلوب التكلفة التاريخية، وابتعاد المحاسب الذي يقوم بالقياس عن الحيادية والموضوعية الكاملة، وهذا يترك أثراً سلبياً على نتائج النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

**رابعاً:** التحيز بعملة القياس باستخدام أداة القياس بطريقه غير صحيحة، كثير من عمليات القياس تحتاج إلى استخدام وسائل،

1- أن قائمة المركز المالي التي يتم إعدادها طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية أصبحت لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، فالأصول الثابتة التي يتم شراؤها منذ عدة سنوات تظهر في قائمة المركز المالي بأسعار شرائها التي قد تختلف اختلافاً كبيراً عن الأسعار الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

2- أن قائمة حسابات النتائج لا تعبر عن نتيجة الأعمال خلال السنة المالية، أي التي يتم تسعيرها بالاعتماد على أسعارها الحالية في حين أن هناك بعض عناصر التكاليف مسعرة بأسعار سنوات سابقة، مثل: إهلاك الأصول الثابتة وأيضاً جزء من تكلفة المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية التي تم شراؤها في سنة أو سنوات سابقة ويتم تسعيرها بأسعار السنوات السابقة، وفي ظل التضخم فإن أسعار السنوات السابقة تقل عن أسعار السنة الحالية التي يتم فيها إعداد قائمة حسابات النتائج، وهذا يؤدي إلى نقص التكاليف الدفترية عن التكاليف الحقيقية مما يؤدي إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقية مما يؤدي إلى ما يلي:

-تحميل المؤسسة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقية.  
-زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى تعرض الشركة للخطر مستقبلاً نتيجة نقص الأصول.  
-فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وعدم قدرة الجهات المختلفة والاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات.  
بمعنى آخر إن التقارير الخارجية الممثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مضللة؛ حيث التكاليف لم تعد تعكس القيمة العادلة والواقعية، فالتكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل.

فهذا المبدأ لا يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون أن تأخذ في الحسبان أن تقلبات الأسعار قد تؤثر على المؤسسة، لذا ينبغي حلول لسدة هذه الثغرة، وذلك من خلال:

-الإهلاكات: تعبر عن مقدار الناتج عن استعمال الاستثمارات.  
-الموازنات: لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة.

-إعادة التقييم: يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم والاستثمارات وامتلاكها في المنشأة وتكون طويلة مما يجعلها عرضة لأثر التضخم.

الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية: هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها القوة الشرائية للنقد والمحافظة على رأس المال المستثمر (لبوز، 2011، ص7).

أولاً-افتراض ثبات القوة الشرائية للنقد: إن ثبات القوة الشرائية للنقد يؤدي إلى عدم تجانب أساس القياس في المحاسبة المالية.

- ظهور أسعار الصرف متباينة بشكل متزايد في جميع أنحاء البلاد.

وأيضاً عندما تم حصر تداول العملة الجديدة في العاصمة صنعاء والمحافظات المنظمة إليها أدى ذلك إلى خطر اقتصادي يتبع عواقب جديدة هائلة أمام العمليات التجارية في جميع أنحاء البلاد بالإضافة إلى الانخفاض السريع في قيمة العملة.

وقد تستخدم هذه الوسائل بشكل غير دقيق كاستخدام الأوراق القياسية للأسعار، بيئة العمل قد يكون لها تأثير على نتيجة عملية القياس عندما يحصل ضغط من قبل الإدارة على المحاسب، عدم وضوح خواص العنصر المراد قياسه، مثل صعوبة تحديد أو تعريف وسيلة القياس لقيمة الأصل غير المتداول (الحجاوي وآخرون، 2014، ص 67-70).

#### ثامناً- أشكال تحيز القياس المحاسبي:

يتوقف شكل القياس على عدة عوامل، أهمها:

(الجيلاني وآخرون، 2012، ص 12)

- وجهة نظر القائم بالقياس المحاسبي، ووجهة نظر مستخدم نتائجه والغرض من استخدامها، وهناك ثلاثة أشكال، وهي:

1- تحيز الموضوعية، ويقصد بتحيز الموضوعية النتائج التي يمكن لأي محاسب الوصول إليها نتيجة عملية القياس المحاسبي، ويرتبط هذا العنصر بدقة مخرجات عملية القياس المحاسبي، الذي يكون متحيز كلما وجد اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث.

2- تحيز الملائمة، ويقصد بتحيز الملائمة المعلومات المحاسبية المعروضة للغرض الذي أقيمت من أجله.

3- تحيز الموثوقية، ويقصد بالموثوقية أن تكون المعلومات دقيقة وصادقة لما يقدر بها أن تمثله بعيداً عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها.

#### الصعوبات التي يواجهها القياس المحاسبي في اليمن

1- أسعار الصرف ويعرف سعر الصرف بأنه النسبة التي يحصل على أساسها مبادلة النقد الأجنبي بالنقد الوطني، وهي وسائله مهمة للتأثير على تخصيص الموارد بين القطاعات الاقتصادية، وعلى ربحية الصناعات التصديرية وتكلفة الموارد المستوردة.

ومن أسباب اختلاف سعر الصرف في اليمن:

- الحروب التي تعيشها اليمن لأكثر من ست سنوات، والتي أدت إلى نقص في موارده من النقد الأجنبي، ولم يعد هناك موارد في تصدير النفط إلا في حدود ومبالغ بسيطة.

- انقسام البنك المركزي إلى فرعين، تم نقل البنك المركزي إلى العاصمة المؤقتة عدن، وبقي أيضاً البنك المركزي في العاصمة صنعاء؛ لأسباب سياسية مما أدى إلى انقسام العملة المحلية إلى جزئين طبعة جديدة، ويتم الاعتراف بها دولياً ووصولها إلى الأسواق المالية الدولية، والأخرى طبعة قديمة يتم تداولها على نطاق أكبر في الأسواق الاستهلاكية ومنع تداول الطبعة الجديدة التي أصدرها البنك المركزي في العاصمة المؤقتة عدن وأدى هذا الانقسام إلى:

- ضعف العملة المحلية بحيث ظهرت تجارة العملات في السوق السوداء.

- تهريب العملات عبر خطوط المواجهة.

### الفصل الثالث الإطار العملي للبحث

#### المبحث الأول: إجراءات البحث الميدانية

تعتبر منهجية البحث وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من البحث، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات البحث المتممة بموضوع البحث، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث يتناول هذا المبحث وصفا للمنهج المتبع ومجتمع البحث، وكذلك أداة البحث المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة البحث وتقنياتها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات البحث، وسيتم بالمرحلة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

#### أولاً- منهجية البحث وأدواته:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث عرف علام (2018) منهج البحث الوصفي الكمي بأنه: "هو البحث الذي يعنى بجمع البيانات من خلال استعمال أدوات قياس كمية يجرى تطويرها بحيث يتوافر فيها الصدق والثبات، ويجري تطبيقها على عينة أفراد البحث، ومن ثم معالجتها إحصائياً للحصول على نتائج يمكن تعميمها على المجتمع الأصلي ضمن مدى معين من الثقة" (ص 285) كما وصفه عبيدات وآخرون (2019) "بأسلوب يعتمد على جمع معلومات وبيانات عن ظاهرة ما أو حدث ما أو واقع ما، وذلك بقصد التعرف على الظاهرة المدروسة، وتحديد الوضع الحالي لها

#### ثالثاً: مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والمحاسبين القانونيين في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء.

استخدم الباحث عينة عشوائية من المحاسبين والمحاسبين القانونيين في أمانة العاصمة؛ حيث تكونت العينة الفعلية المشاركة في الدراسة الحالية من (150) فرداً، حيث تم توزيع (80) استمارة استبانة على أفراد العينة، في حين تم استعادة (70) استمارة فقط جميعها صالحة وقابلة للتحليل، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (1) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة

عدد الاستبيان				عينة الدراسة
الموزع	المرجوع	المفقود	القابل للتحليل	المحاسبون والمحاسبون القانونيون في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء
80	70	10	70	

#### رابعاً- أداة البحث:

للتحقق من صدق أداة البحث، قام الباحث باستخدام أداة الاستبيان كأداة البحث التي تم تصميمها من قبل الباحثين، ومن ثم تحكيمها بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة، الذين كان لهم الدور البارز في تعديل كثير من الفقرات المتعلقة بمحاور متغيرات البحث، مما جعل الأداة أكثر دقة وموضوعية

والتعرف على جوانب القوة والضعف فيه من أجل معرفة مدى صلاحية هذا الوضع أو مدى حاجته لإحداث تغييرات جزئية أو أساسية فيه" (ص 191).

وباستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي سنقدم وصفا كميا أو نوعيا عن الظاهرة المدروسة من خلال جمع المعلومات والحقائق، وتحديد المعايير والمؤشرات حول أثر المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية على القياس المحاسبي، والقيام بالمعالجات الإحصائية الهادفة من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب للوصول إلى وصف كمي دقيق للتحليلات الإحصائية.

#### ثانياً- مصادر الحصول على المعلومات:

هناك مصدران يعتمد عليهما في جمع البيانات والمعلومات، يمكن استعراضهما على النحو الآتي:

أ- الجانب النظري (المصادر الثانوية) وفيها يعتمد الباحث على مراجع من الكتب والدوريات والأبحاث العلمية العربية والأجنبية التي حصل عليها الباحث من الجامعات والكليات والمكتبات العلمية اليمنية وعلى المجلات والنشرات وأيضاً استخدم الباحث الإنترنت للحصول على بعض البيانات والمعلومات.

ب- الجانب العملي (الميداني) المصادر الأولية وهي البيانات والمعلومات المجمعة ميدانياً عن طريق أسلوب الاستقصاء والاستبيان المصممة لخدمة البحث والوصول للمعلومات التي توصل إليها الباحث إليها.

في القياس، وللوقوف على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وكان الهدف من تحكيم الاستبانة التحقق من الآتي:

- مدى ملائمة الفقرات المتعلقة بمحاور البحث.
- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبانة.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور البحث.

ومن ثم توزيعها على عينة البحث في مكاتب المراجعة بالعاصمة صنعاء، وذلك لأخذ آرائهم حول أثر



التي تم الحصول عليها لأول مرة وإمكانية استخدام أداة البحث مرة أخرى في فترات زمنية لاحقة، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين، هما:

#### 1- الصدق الظاهري "صدق المحكمين":

ويقصد بصدق أداة البحث الظاهري مدى ملاءمة أداة البحث لموضوع البحث وتغطيتها لمختلف الجوانب المتعلقة بأهدافه ومتغيراته عن طريق عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع البحث وتألفت من (1) أستاذ متخصص، وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في المقترحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية ينظر الملحق رقم (2).

2- ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

#### جدول رقم (2): يوضح معامل الثبات ألفا كرو نباخ لمحاو البحث

المحاو	قيمة معامل ألفا كرو نباخ	عدد الفقرات
تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري	0.771	6
تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي	0.737	6
القياس المحاسبي	0.835	6
كل الفقرات	0.713	18

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

واضح من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرو نباخ أعلى من (0.60) للمدخل المعياري والقياس المحاسبي أما المدخل الإيجابي فقيمة المعامل أقل من (0.60)، لذا يمكن اعتبار هذا المقياس التدريجي موثقاً منه ويمكن الاعتماد عليه في العينة. وهذا يعني أن الاستبانة في صورتها النهائية التي تم توزيعها، ونكون بذلك قد تأكدنا من صدق وثبات استبانة البحث مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة البحث.

#### سابعاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تمت معالجة البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية "spss" والمعروفة ب Statistics Package For Social Science باستخدام الحاسوب، بهدف الإجابة عن أسئلة البحث، وذلك بالطرق الإحصائية التالية:

• معامل اختبار ألفا كرو نباخ لقياس مدى ثبات أداة البحث ومدى مصداقية آراء العينة (الاستبانة) ومقدار الاتساق الداخلي لها ودرجة مصداقية الإجابات عن فقرات الاستبانة.

المدخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية على القياس المحاسبي.

#### خامساً- وصف استمارة الاستبيان:

#### 1- تركيب استمارة الاستبيان

تتكون استمارة الاستبيان من جزئين، وهما:

- الجزء الأول: البيانات الشخصية، ويحتوي على البيانات العامة لعينة البحث المتضمنة التالي: (الجنس - العمر - المستوى التعليمي - التخصص العلمي - سنوات الخبرة).

- الجزء الثاني: ويتكون من مجموعة من العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة المحور الأول المتمثل في الأبعاد التالية: (المدخل المعياري - المدخل الإيجابي) وكذلك عبارات متعلقة بالمحور الثاني القياس المحاسبي.

#### سادساً: صدق وثبات الأداة:

يعني صدق أداة البحث، إلى أي مدى تعكس الفقرات أو العبارات المستخدمة في أداة البحث تمثيل متغيرات البحث، وبالتالي إمكانية تعميم متغيرات البحث ونتائجها على مجتمعنا، في حين تعني خاصية الثبات أو الاعتمادية مدى قدرة هذه الأداة على تحقيق أهداف البحث إضافة إلى ثبات واستقرارية النتائج

• التكرارات والنسب المئوية لتحديد مؤشرات القياس وتحليل خصائص العينة وتحديد المستوى.

• المتوسط الحسابي (الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي) والانحراف المعياري لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في البحث ومدى انحراف إجابات العينة عن متوسطها.

• تحليل T الأحادي (Independent Sample T-Test) لمعرفة دلالة الفروق في آراء العينة ومقدار الأثر.

• معاملات الارتباط لتحديد قيمة ودرجة ونوع العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ثم تحديد شكلها بمعادلة الانحدار الخطي المتعدد.

وسيقوم الباحث بعرض النتائج التي توصل إليها في هذا البحث، وذلك من خلال الإجابة على أسئلة البحث بالأساليب الإحصائية المناسبة.

#### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج البحث واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث من الفصل الثالث الإجابة عن أسئلة البحث وفرضياته، ومناقشتها وتفسيرها، في ضوء مشكلة

البحث حيث تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق أداة البحث، وقد توصل الباحثون لعدة نتائج، ولتسهيل عرض النتائج فقد عرضت حسب تسلسل أسئلة البحث وفرضياته.

#### أولاً- تحليل فقرات الاستبيان:

هذا الجزء يتضمن الإحصاءات الوصفية لأراء العاملين في مكاتب المراجعة على فقرات محاور استبيان البحث، هذه الإحصاءات ممثلة بالوسط الحسابي، مستوى

التطبيق، الانحراف المعياري، الوزن النسبي وترتيب كل فقرة، وقبل ذلك سيتم استعراض القياس والمعايير الكلية للمحاور في جدول يبين مستوى استخدام أدوات الفكر والقياس المحاسبي.

#### 1- القياس والمعايير الكلية:

التالي جدول يبين مستوى تطبيق الفكر والقياس المحاسبي في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء وترتيبها حسب الوسط الحسابي، مستوى التطبيق والوزن النسبي لكل محور أو بُعد

جدول رقم (3): يوضح مستوى تطبيق الفكر والقياس المحاسبي

المحاور	الوسط الحسابي	مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري	3.83	عالٍ	0.819	76.6 %	الأول
تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي	3.66	عالٍ	0.665	73.2 %	الثاني
القياس المحاسبي	3.66	عالٍ	0.915	73.2 %	الثاني

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

#### ❖ المحور الأول: تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة.

الجدول التالي يبين الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لأراء العاملين في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء حول العبارات المخصصة للمحور الأول. جدول رقم (4): يوضح الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات بُعد المدخل المعياري

من الجدول السابق نجد أن بُعد المدخل المعياري احتل الترتيب الأول بمتوسط (3.83) ونسبة (76.6%) ومستوى تطبيق عالٍ، يليه بُعد القيم التنظيمية الذي احتل الترتيب الثاني بمتوسط (3.66) ونسبة (73.2%) ومستوى تطبيق عالٍ، يليه بُعد المدخل الإيجابي وكذلك القياس المحاسبي حيث احتل الترتيب الثاني بمتوسط (3.66) ونسبة (73.2%) ومستوى تطبيق عالٍ.

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد يتيح للمنشأة اختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها.	4.10	عالٍ	1.144	82.0	الأول
2	تعدد البدائل المحاسبية يضع المحاسب في حال انحياز إجباري للإدارة على حساب أطراف أخرى.	3.77	عالٍ	1.132	75.4	الرابع
3	تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد أدى إلى تشويه القياس المحاسبي.	3.63	عالٍ	1.265	72.6	السادس
4	تعدد الجهات التي تنظم وتصدر معايير المحاسبة أدى إلى تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد.	3.91	عالٍ	1.113	78.3	الثاني
5	وجود أكثر من بديل محاسبي لمعالجة الحدث المالي الواحد يفقد المعلومة المحاسبية خاصية قابلية المقارنة.	3.70	عالٍ	1.387	74.0	الخامس
6	تعدد البدائل المحاسبية يفتح الباب أمام الممارسات المحاسبية السلبية مثل المحاسبة الإبداعية	3.84	عالٍ	1.137	76.9	الثالث

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

#### من خلال الجدول رقم (4) نجد ما يلي:

- حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد يتيح للمنشأة اختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها " على الترتيب الأول بمتوسط (4.10) وبنسبة (82 %) ومستوى تطبيق عالٍ.
- حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص على " تعدد الجهات التي تنظم وتصدر معايير المحاسبة أدى إلى تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد " على الترتيب الثاني بمتوسط (3.91) وبنسبة (78.3 %) ومستوى تطبيق عالٍ.
- حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية يفتح الباب أمام الممارسات المحاسبية السلبية مثل المحاسبة الإبداعية " على الترتيب الثالث بمتوسط (3.84) وبنسبة (76.9 %) ومستوى تطبيق عالٍ.
- حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية يضع المحاسب في حال انحياز إجباري للإدارة على

حساب أطراف أخرى " على الترتيب الرابع بمتوسط (3.77) وبنسبة (75.4 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

- حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على " وجود أكثر من بديل محاسبي لمعالجة الحدث المالي الواحد يُفقد المعلومة المحاسبية خاصية قابلية المقارنة " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.70) وبنسبة (74 %) ومستوى تطبيق عالٍ.
- حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد أدى إلى تشويه القياس المحاسبي " على الترتيب السادس بمتوسط (3.63) وبنسبة (72.6 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

#### ❖ المحور الثاني: تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة.

الجدول التالي يبين الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لآراء العاملين في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء حول العبارات المخصصة للمحور الثاني.

جدول رقم (5): يوضح الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات بُعد المدخل الإيجابي.

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	تعدد البدائل المحاسبية يؤدي إلى مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين.	3.27	متوسط	1.550	65.4	الخامس
2	تعدد البدائل المحاسبية تراعي اختلاف بيئات العمل من منشأة إلى أخرى.	3.36	متوسط	1.465	67.1	الرابع
3	تعدد البدائل المحاسبية تتيح للمحاسب مرونة أكثر تساعد في إنتاج معلومة محاسبية معبرة عن الواقع.	3.93	عالٍ	1.159	78.6	الثالث
4	يتم مراعاة العوامل البيئية المحيطة في سوق العمل عند وضع المعايير المحاسبية.	4.21	عالٍ جداً	0.849	84.3	الأول
5	يتم الأخذ بعين الاعتبار قابلية التطبيق في مختلف بيئات العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية.	4.04	عالٍ	1.096	80.9	الثاني
6	يتم الإفصاح عن الحالات التي يتم فيها الانتقال من بديل محاسبي إلى بديل محاسبي آخر.	3.17	متوسط	1.513	63.4	السادس

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

#### من خلال الجدول رقم (5) نجد ما يلي:

- حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص على " يتم مراعاة العوامل البيئية المحيطة في سوق العمل عند وضع المعايير المحاسبية " على الترتيب الأول بمتوسط (4.21) وبنسبة (84.3 %) ومستوى تطبيق عالٍ جداً.
- حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على " يتم الأخذ بعين الاعتبار قابلية التطبيق في مختلف بيئات العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية " على الترتيب الثاني بمتوسط (4.04) وبنسبة (80.9 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

• حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية تتيح للمحاسب مرونة أكثر تساعد في إنتاج معلومة محاسبية معبرة عن الواقع " على الترتيب الثالث بمتوسط (3.93) وبنسبة (78.6 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

• حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية تراعي اختلاف بيئات العمل من منشأة إلى أخرى " على الترتيب الرابع بمتوسط (3.36) وبنسبة (67.1 %) ومستوى تطبيق متوسط.

• حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية يؤدي إلى مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخليين

### ❖ المحور الثالث: القياس المحاسبي

الجدول التالي يبين الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لأراء العاملين في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء حول العبارات المخصصة لمحور القياس المحاسبي.

والخارجيين " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.27) ونسبة (65.4%) ومستوى تطبيق متوسط.

● حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " يتم الإفصاح عن الحالات التي يتم فيها الانتقال من بديل محاسبي إلى بديل محاسبي آخر " على الترتيب السادس بمتوسط (3.17) ونسبة (63.4%) ومستوى تطبيق متوسط.

جدول رقم (6): يوضح الوسط الحسابي ومستوى التطبيق والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات محور القياس المحاسبي

م	الفقرات	الوسط الحسابي	مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	زيادة حجم المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أعلى.	4.07	عالي	1.1	81.4	الأول
2	زيادة أرباح المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل.	3.36	متوسط	1.4	67.1	السادس
3	زيادة حجم المديونية يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل.	3.46	عالي	1.2	69.1	الخامس
4	هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية الأكثر شيوعاً بغض النظر عن ملائمة هذه البدائل للمنشأة.	3.67	عالي	1.2	73.4	الثالث
5	هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية التي تقل مستوى الأرباح في القطاع المختلط (حكومي وخاص).	3.47	عالي	1.3	69.4	الرابع
6	يتم اختيار البدائل المحاسبية التي تقلل من صافي الأرباح المقدم في الإقرار الضريبي.	3.93	عالي	1.1	78.6	الثاني

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم (6) نجد ما يلي:

● حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " زيادة حجم المديونية يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.46) ونسبة (69.1%) ومستوى تطبيق عالي.

● حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على " زيادة أرباح المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل " على الترتيب السادس بمتوسط (3.36) ونسبة (67.1%) ومستوى تطبيق متوسط.

ثانياً- اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لأجراء التحليلات المناسبة لاختبار فرضيات البحث باستخدام اختبار تحليل الارتباط لاختبار وجود علاقة من عدمه بين متغيرات البحث، أما تحليل الانحدار فيستخدم لاختبار وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع.

● حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " زيادة حجم المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أعلى " على الترتيب الأول بمتوسط (4.07) ونسبة (81.4%) ومستوى تطبيق عالي.

● حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " يتم اختيار البدائل المحاسبية التي تقلل من صافي الأرباح المقدم في الإقرار الضريبي " على الترتيب الثاني بمتوسط (3.93) ونسبة (78.6%) ومستوى تطبيق عالي.

● حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص على " هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية الأكثر شيوعاً بغض النظر عن ملائمة هذه البدائل للمنشأة " على الترتيب الثالث بمتوسط (3.67) ونسبة (73.4%) ومستوى تطبيق عالي.

● حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على " هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية التي تقل مستوى الأرباح في القطاع المختلط (حكومي وخاص) " على الترتيب الرابع بمتوسط (3.47) ونسبة (69.4%) ومستوى تطبيق عالي.

### الفرضية الأولى:

"هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي"

جدول رقم (7): يبين اختبار تحليل الارتباط للفرضية الأولى

معامل الارتباط	العدد	مستوى الدلالة (Sig)
0.669	70	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

نجد أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني قبول الفرضية القائلة بوجود علاقة بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي، وعليه نستنتج وجود علاقة بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين المدخل المعياري وبين القياس المحاسبي.

جدول رقم (8): يبين اختبار تحليل الانحدار للفرضية الأولى

ANOVA <sup>a</sup>					
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.
الانحدار	31.044	1	31.044	79.057	0.000
البواقي	26.702	68	0.393		
المجموع	57.746	69			

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

نجد أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني قبول الفرضية القائلة بوجود أثر بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي، وعليه نستنتج وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

❖ الفرضية الثانية:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي".

جدول رقم (9): يبين اختبار تحليل الارتباط للفرضية الثانية

معامل الارتباط	العدد	مستوى الدلالة (Sig)
- 0.212	70	0.078

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

نجد أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.078) وهي أكبر من قيمة مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني قبول الفرض القائلة بعدم وجود أثر بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

جدول رقم (24): يبين اختبار تحليل الانحدار للفرضية الثانية

ANOVA <sup>a</sup>					
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.
الانحدار	2.842	1	2.842	3.520	0.065
البواقي	54.904	68	0.807		
المجموع	57.746	69			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:



المحاسبية " على الترتيب الأول بمتوسط (4.21) ونسبة (84.3%) ومستوى تطبيق عالٍ جداً.

2. حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على " يتم الأخذ بعين الاعتبار قابلية التطبيق في مختلف بيئات العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية " على الترتيب الثاني بمتوسط (4.04) ونسبة (80.9%) ومستوى تطبيق عالٍ.

3. حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية تتيح للمحاسب مرونة أكثر تساعده في إنتاج معلومة محاسبية معبرة عن الواقع " على الترتيب الثالث بمتوسط (3.93) ونسبة (78.6%) ومستوى تطبيق عالٍ.

4. حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية تراعي اختلاف بيئات العمل من منشأة إلى أخرى " على الترتيب الرابع بمتوسط (3.36) ونسبة (67.1%) ومستوى تطبيق متوسط.

5. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية يؤدي إلى مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.27) ونسبة (65.4%) ومستوى تطبيق متوسط.

6. حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " يتم الإفصاح عن الحالات التي يتم فيها الانتقال من بديل محاسبي إلى بديل محاسبي آخر " على الترتيب السادس بمتوسط (3.17) ونسبة (63.4%) ومستوى تطبيق متوسط.

كما نستنتج أن هناك أثراً بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهجين المعياري و الإيجابي لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، وذلك من خلال المحور الثاني من الاستبيان، وهو القياس المحاسبي وقد أظهر النتائج التالية:

1. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على "زيادة حجم المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أعلى" على الترتيب الأول بمتوسط (4.07) ونسبة (81.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.

2. حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على "يتم اختيار البدائل المحاسبية التي تقلل من صافي الأرباح المقدم في الإقرار الضريبي" على الترتيب الثاني بمتوسط (3.93) ونسبة (78.6%) ومستوى تطبيق عالٍ.

3. حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص على "هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية الأكثر شيوعاً بغض النظر عن ملائمة هذه البدائل للمنشأة " على الترتيب الثالث بمتوسط (3.67) ونسبة (73.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.

4. حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على "هناك ميل لاختيار البدائل المحاسبية التي تقل مستوى الأرباح في القطاع المختلط (حكومي وخاص)" على الترتيب الرابع بمتوسط (3.47) ونسبة (69.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.

نجد أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.065)، وهي أكبر من قيمة مستوى المعنوية (0.05)، وهذا يعني رفض الفرض القائل بعدم وجود أثر بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي، وعليه نستنتج عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين المداخل المعيارية وبين القياس المحاسبي .

#### الخاتمة : الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات أولاً- الاستنتاجات:

من خلال النتائج السابقة نستنتج ما يلي:

يوجد أثر بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، وذلك من خلال الآتي:

1. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد يتيح للمنشأة باختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها " على الترتيب الأول بمتوسط (4.10) ونسبة (82%) ومستوى تطبيق عالٍ.
2. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد الجهات التي تنظم وتصدر معايير المحاسبة أدى إلى تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد " على الترتيب الثاني بمتوسط (3.91) ونسبة (78.3%) ومستوى تطبيق عالٍ.
3. حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على "تعدد البدائل المحاسبية يفتح الباب أمام الممارسات المحاسبية السلبية مثل المحاسبة الإبداعية" على الترتيب الثالث بمتوسط (3.84) ونسبة (76.9%) ومستوى تطبيق عالٍ.
4. حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية يضع المحاسب في حال انحياز إجباري للإدارة على حساب أطراف أخرى " على الترتيب الرابع بمتوسط (3.77) ونسبة (75.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.
5. حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على "وجود أكثر من بديل محاسبي لمعالجة الحدث المالي الواحد يُفقد المعلومة المحاسبية خاصية قابلية المقارنة " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.70) ونسبة (74%) ومستوى تطبيق عالٍ.
6. حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد أدى إلى تشويه القياس المحاسبي " على الترتيب السادس بمتوسط (3.63) ونسبة (72.6%) ومستوى تطبيق عالٍ.

لا يوجد أثر بين تعدد البدائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، وذلك من خلال الآتي:

1. حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص على " يتم مراعاة العوامل البيئية المحيطة في سوق العمل عند وضع المعايير

- 1- الأغا تامر بسام جابر، (2013)، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، غزة.
  - 2- الحجاوي طلال وآخرون، (2014)، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها، دار الباحوري العلمية للنشر والتوزيع.
  - 3- أحمد نور، (2004)، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، مصر، الدار الجامعية.
  - 4- القاسم، طلال حسن، 2016، مداخل بناء النظرية المحاسبية.
  - 5- الكرعائي، محمد سلمان داود، (2019)، القياس بالقيمة العادلة لتحسين شفافية الإبلاغ المالي وتأثيره في دعم القرارات الاستثمارية، العراق، جامعة كربلاء.
  - 6- بعاشي، خالد، (2016)، القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تيارت، جامعة ابن خلدون شاهين، على عبد الله، (2011)، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
  - 7- حسين القاضي ومأمون حمدان، (2006)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
  - 8- رضوان حلوة، حنان، (2009)، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
  - 9- عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، (2009)، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر.
  - 10- عريف نورة، (2011)، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، الجزائر.
  - 11- عفاف إسحاق أبو زر، (2008)، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، الأردن، جامعة البتراء.
  - 12- متولي عصام الدين محمد، صلاح علي أحمد، (2010)، مفهوم ونماذج القياس المحاسبي، الخرطوم، جامعة القاهرة.
  - 13- مطر، السويطي، (2004)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، والعرض والإفصاح، الطبعة الأولى، عمان الأردن، دار وائل للنشر.
- ثانياً: المجالات العلمية والندوات والمؤتمرات العلمية**
- 1- أحمد السيد حمد الله، (1987)، " تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية للمحاسبة - منهج مقترح "، مجلة البحوث المجلد التاسع، التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 11.
  - 2- الجنابي، عامر محمد سلمان، (2012)، نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69.

5. حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على "زيادة حجم المديونية يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل" على الترتيب الخامس بمتوسط (3.46) وبنسبة (69.1 %) ومستوى تطبيق عالٍ.
  6. حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على "زيادة أرباح المنشأة يؤدي إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أقل" على الترتيب السادس بمتوسط (3.36) وبنسبة (67.1 %) ومستوى تطبيق متوسط.
- ثانياً- التوصيات:**

من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نوصي

مكاتب المراجعة بالتالي:

العمل على توثيق العلاقة بين البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، ونوصي بتالي:

- 1- ضرورة توفير العديد من الجهات التي تنظم وتصدر المعايير المحاسبية التي تعمل على تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد الذي يتيح للمنشأة اختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها.
  - 2- يجب إيجاد الطرق المناسبة لمعالجة الحدث المالي الواحد الذي يُفقد المعلومة المحاسبية خاصية قابلية المقارنة.
  - 3- العمل على الحد من تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد أدى إلى تشويه القياس المحاسبي.
- يجب إيجاد الطرق المناسبة التي تعمل على حل مشكلة العلاقة بين تنوع البدائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، ونوصي بالتالي:**
- 1- يجب مراعاة العوامل البيئية المحيطة في سوق العمل عند وضع المعايير المحاسبية وضرورة الأخذ بعين الاعتبار قابلية التطبيق في مختلف بيئات العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية.
  - 2- يجب إيجاد الطرق المناسبة التي تراعي اختلاف بيئات العمل من منشأة إلى أخرى عند تعدد البدائل المحاسبية التي تعمل على توفير مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين.
  - 3- ضرورة الإفصاح عن الحالات التي يتم فيها الانتقال من بديل محاسبي إلى بديل محاسبي آخر.
- ثالثاً- المقترحات:**

- المداخل الحديثة لتطور النظرية المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي.
- مدى تأثير العمل المحاسبي بالمداخل المحاسبية.

**المراجع**

**أولاً- الكتب**

5- وهيبة لبوز، (2011)، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

رابعًا- المراجع الأجنبية:

- Belkaoui A R (2004) Accounting Theory Fifth Edition Thomson Learning London.
- CHAMBERS R OP Cit
- CHRISTENSON C. (1983) < The Methodology of Accounting Theory> the Accounting Review January
- Fields T D Lys T.Z. And Vincent L. (2001). Empirical Research on Accounting Choice. Journal of Accounting Economic. 31.pp:255-307
- Hausman D.M. (1992). Essays on philosophy and Economic Methodology Cambridge University press
- Hepworth S R (1953). Smoothing periodic Income. The Accounting Review. Vol. 28 .No. 1.
- Nelson M W Elliott J A and Tarpley R L (2002) how are Earnings Managed? Examples from Auditors Accounting Horizons 17.
- REVISINE L. (1973) "Replacement Cost Accounting" contemporary topics in accounting series prentice-Hall Inc Englewood Cliffs
- Scott W S (2003) Financial Accounting Theory Third Edition Toronto prentice Hall.
- Voir: Maec Amblaed (2006),op.cit.
- Watts L R and Zimmerman J L (1990) Positive Accounting Theory. A Ten-Year Perspective the Accounting Review. Vol.65. No.1.
- Watts R & Zimmermann J L(1986) <Positive Accounting theory>? Prentice-Hall.
- WATTS L. Ross & Zimmerman L. Jerold (1986) "Positive Accounting Theory" Prentice-Hall Inc. Englewoo Jersey
- Yu C. Shih (1976) < The structure of Accounting of Theory > the University press of Florida>

3- الجيلاني بالواضح وآخرون، (2012)، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية. مداخلة من الملتقى الدولي الأول حول دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، جامعة المسيلة.

4- الصادق، زكريا محمد، (1989) تطور بحوث المحاسبة المالية في علاقتها بمناهج البحث العلمي. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول.

5- القاضي، حسين، 2006، منهج المحاسبة، الدودي، مجلة جامعة دمشق، المجلة 16، العدد(02).

6- تيجاني، بالرقي، (2005)، موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، الجزائر.

7- حسن، محمد كمال محمد (1998). دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون. مجلة الإدارة العامة، العدد الأول، المجلد الثامن والثلاثون.

8- سامية وهيبة متولي، (1988)، "الأساس المنطقي لنظرية المحاسبة - دراسة انتقادية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 03.

9- صالح، رضا إبراهيم (2003). محددات الإدارة للسياسات المحاسبية: المدخل الإيجابي دراسة اختبارية على الشركات السعودية. مجلة الإدارة العامة، العدد الثالث.

10- علي عبد الحليم عبد الحميد، (1989)، علاقة الملائمة بالإطار المنطقي للنظرية في المحاسبة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد02.

11- عوجه، حسنين كاظم، (2012)، نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد69.

ثالثًا- رسائل الماجستير والدكتوراة:

1- آدم، صالح حامد محمد، (2009)، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار، دراسة ميدانية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

2- بدوي، محمد عباس، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الناشر دار المعارف بالإسكندرية.

3- عبد المجيد موازين - أمين بربري محمد . القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي - الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية - الجزائر

4- فاطمة، 2019-2020. طبيعة وهيكل النظرية المحاسبية، الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة المستنصرية.