

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 على

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 سيرberman وبراؤن. 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.

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

أهمية البحث:

يعتبر القياس المحاسبي العمود الفقري لأنظمة المحاسبة بشكل عام، فهو المحور الأساسي الذي ترتكز عليه في إنتاج المعلومات المحاسبية، ويتوقف عليه دقة تلك المعلومات، ويكتسب القياس المحاسبي بهذه الشكل قدرة كبيرة مؤثرة في اتخاذ القرار، ويعتبر القياس المحاسبي أحد القضايا الهامة التي

شغلت الفكر المحاسبي ومن جانبه تتمثل: الأهمية العلمية للبحث في أن التطورات السريعة والمترابطة 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 التطوير المحاسبي، وتحليل بواسعه الإدارية 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 البسائل المحاسبية من منظور منهجي المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي.

ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- دراسة وتحليل البسائل المحاسبية من منظور المدخل المعياري لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي.
- 2- دراسة وتحليل البسائل المحاسبية من منظور المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي؟

فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم اختيار الفرضيات التاليتين :

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

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 و مجالاته وأساليبه، و تعمل 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 التصنيفات لمناهج بناء نظرية المحاسبة، والتي تختلف من مرجع إلى مرجع، ما أدى إلى ظهور العديد من هذه المناهج، مع وجود بعض التداخل بين هذه التصنيفات، فنجد من يقسمها إلى المداخل التقليدية والمداخل الحديثة، المنهج العملي (مداخل غير نظرية)، مناهج النظرية شاملة (المدخل العلمي)، المنهج الاستباطي.

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 البسائل المحاسبية المختلفة وفقاً لمداخل ومناهج نظرية المحاسبة، وبما يتناسب مع سياسات الشركات والمؤسسات المختلفة. فقد يتم استخدام التكالفة 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 البسائل المحاسبية من منظور المنهجي المعياري والإيجابي لنظرية المحاسبة على القياس المحاسبي؟

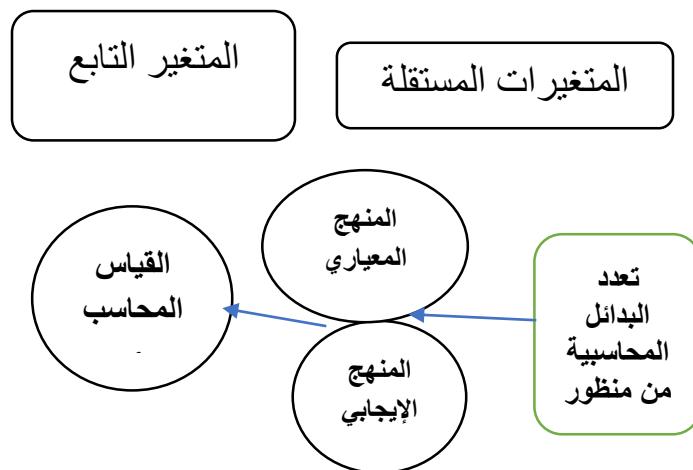
ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية:

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

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

الشكل رقم (1) يوضح المتغيرات

المتغيرات:



المصدر من إعداد الباحث

المحدّدات:

1- المكانية: صناعة (العاملون في مكاتب المراجعة).

2- الزمانية: عام 2021-2022م

3- الموضوعية: تم دراسة المداخل النظرية لبناء نظرية المحاسبة باستخدام البُدائل المحاسبية، وهم (المدخل الإيجابي والمدخل المعياري) والقياس المحاسبى.

هيكل البحث:

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

المقدمة وشتملت 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 المحاسبى والصعوبات التي تواجهه، وذلك من خلال مبحثين، تطرق المبحث الأول إلى القياس المحاسبى، أما المبحث الثاني فقد تناول الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبى 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.

ثانيًا. 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 (سir 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 أجرتها 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 س يتم الاعتماد بشكل كبير على مدخلات المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وبالتالي تأثيرها على جودة التقارير المالية.

2- دراسة (عاصم الطويل ، 2018) 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 الهيكلية 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 المحاسبى عن رأس المال الفكرى إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ويؤدى قياس رأس المال الفكرى إلى تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة، ويؤدى الإفصاح عن رأس المال الفكرى في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصاولة، والقياس والإفصاح عن الرضا الوظيفي ومهارات العاملين وعلاقت الأفراد داخل وخارج المنشأة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوفير المعلومات

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، وطائق تصنيف تلك الاستثمارات في قائمة المركز المالي.

8- دراسة(فويدي بو حفص ، 2014 م)

تمثل أهم أهداف الدراسة في: التعرف على القياس المحاسبي وأهم بادئه، 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 نقصوعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر.

9- دراسة(تامر الآغا ، 2013 م)

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 الخالي بالبنوك المحلية العاملة في فلسطين مفهوماً بشكل أكبر، في ظل قياس القيمة العادلة.

10- دراسة(ثروت العايدي)

أهم أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرض بالمناقشة العلمية والتحليل لإشكالية تعدد بادئ القياس المحاسبي لبعض بنود أو عناصر القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية ذات الصلة وأثر ذلك على دلالة وملائمة المعلومات المحاسبية — المستندة من القوائم المالية — لمستخدميها في اتخاذ القرارات ذات الصلة.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج: إن تعدد بادئ القياس المحاسبي المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية، والمتمثلة 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.

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

3- دراسة(عبد الغني فضل الله ، 2016 م)

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 بمعايير المحاسبة 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 ، 2016 م)

تمثل أهم أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في توضيح كيفية القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبى 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 سلعام ، 2015 م)

تمثل أهم أهداف الدراسة: الوقف على طبيعة مفهوم عناصر بادئ القياس المحاسبي، وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم، والوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بادئ 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 قدر أكبر من الملاءمة. ويؤدي استخدام التكلفة التاريخية في القياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار.

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

تمثل أهم أهداف الدراسة: إظهار تأثير القياس بموجب معيار الإبلاغ المالي (IFRS13) 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

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 يضفي 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 لتطوير 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 المدخل الحديث 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 (المعياري والإيجابي)

المبحث الأول : المنهج المعياري لبناء نظرية المحاسبة

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

❖ 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 (IASB) و (FASB) 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 الهيكلية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال 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 الوقف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي، وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم والوقف 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 لواقع 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 تطرق له الدراسات السابقة في سبيل المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة وأثرها على القياس المحاسبي جاءت هذه الدراسة لتوضح:

التعرف على المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية على القياس، وهل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى بين المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية والقياس المحاسبي؟

وضعها W.A.Paton وتم تطويرها في عام 1940 من قبل باتون و ليلتون (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 للتحقيق 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 أو غيره من عناصر الأصول إلا أن المدخل المعياري تبني مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل ليصبح مدخلاً معيارياً يفترض تغير المساهمين من إملاك الشركة حتى لو استمرت هذه الشركة، لذا فقد دعا هذا المدخل إلى القياس بالقيمة العادلة لحفظ على مصلحة المتعاملين في السوق المالي من مسخدمي 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 كالتالي:

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 المعيار عن المنافسة التامة يجعل مفهوم القيمة العادلة التي يرتكز عليها المدخل المعياري أمراً بعيداً عن الموضوعية.

وهكذا تراجع مدخل التكلفة التاريخية ليحل محله مدخل معيارياً يفتح الباب للإدارة في اعتماد طرق أو مبادئ تقويم الأصول، والتأثير على الأرباح وقد تم تعيم هذا المدخل على المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة المهنية القائمة 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، وحمдан، 2007: ص 370-470).

حل مشكلة الاحتياز المحاسبي من خلال تقييم دور مدخل هذا الاتجاه في حل هذا المشكل، ونظرًا لأن ما انتهى إليه هذا الاتجاه من حلول لمشكلة الاحتياز 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 التناقض 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 تغير 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 الاستباطي 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 (Rochester, 2006, op.cit.p.75-76)، ليستخدم بعدها من قبل عدة هيئات، دون الاهتمام بالاختبار الافتراضات أو مراعاة صعوبات التطبيق، فإن النظرية المحاسبية ترتكز على عدد من البديهيات المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها، وتنأسس من خلال استنطاط مجموعة من الافتراضات الملائمة لتمثيل الواقع انطلاقاً من تلك البديهيات.

يعتبر (Paton) صاحب أول محاولة لبناء نظرية محاسبية وفق المدخل المعياري عام 1916م، أي اعتمد على المنهج الاستباطي لوضع ست مصادرات محاسبية؛ وفي 1940م نشرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة محاولة بعنوان: "مدخل إلى معايير المحاسبة في شركات المساهمة لـ Littleton & Paton" (Littleton & Paton, 1961)، تضمنت ست مصادرات محاسبية، أما عام 1961 فقد كاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Moonitz) بوضع مصادرات ومبادئ محاسبية، وبعكس سابقيته فقد انطلق من أسعار السوق، ووضع مصادرات تنساب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي، ومصادرات تنساب من مجال المحاسب، وانطلاقاً من هذا العمل قام & Moonitz (Moonitz, 1961) بسلسلة من الدراسات بعنوان: "مجموعة لا نهاية 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 آمرة إلى المدققين لا يقلوا القوائم المالية المعدة من قبل إدارات الشركات إلا إذا تم تطبيق هذه التوصيات، وقد وجه هذا المدخل ضربة قاضية للنظرية المحاسبية التقليدية التي

الإجراءات المحاسبية المطبقة كما أنها هي المؤشر لقياس التغيرات المفترضة.

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 المتعددة والرقابة عليها تفترض الدراسات المعيارية أن هناك هدفًا 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 استتباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجب التطبيق، أي أنها تضع افتراضات عن طبيعة الواقع العملي الذي سوف تطبق فيه النظرية، ثم تحاول منطقياً استتباط القواعد والسياسات المحاسبية المثالية الواجب 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 والفرض 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 تتحقق هذه النتائج(سامية ، متولي ، 1988 ، ص: 254-253)

أوضحت الدراسات المحاسبية في مجال التنظير المحاسبي أن الاتجاه المعياري لم يود الاتفاق العام على إطار فكري محدد للمحاسبة بما يسمح باختيار البديل المالي، 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 الموضوعة طبقاً لهذا الاتجاه عجزت عن تفسير عملية الاختبار المحاسبي نظراً لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية دونأخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق في الحسابان 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.

ثانياً- مفاهيم المنهج المعياري:

في البداية يود الباحث الإشارة إلى مسألة مهمة، وهي عند استعراضنا لبعض الأدبيات المحاسبية باللغة العربية سنلاحظ أن هناك خطأً لدى بعض الكتب الذين يتناولون هذا الموضوع الفلسفي، فتارة يطّلون عليه مناهج بناء أو تكوين نظرية المحاسبة وتارة نظريات، ولو عدنا إلى أصل الكلمتين باللغة الإنجليزية فهي (Theory) وتعني نظرية ويكاد لا يخلو أي مرجع في موضوع نظرية المحاسبة إلا وطرق إلى المقصود بالنظرية، أما المقصود بالمنهج فيرى الباحثون أنه أسلوب فلسفى 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 244-248.) إلى أن الاتجاه المعياري هو الذي يهتم بالبحث عما هو أفضل من بين مجموعة من الخيارات 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 يرتكز على ملاحظة الظاهر والتعرف على البديهيات السائدة في مجالها، ومن ثم تفسير الفروض الازمة وتحديد نطاقها، وقد 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 البحث والدراسات المحاسبية التي تتبع الاتجاه المعياري.

ثالثاً- 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 ومتماضكة؛ لأنها المرشد لتحقيق التحسين المستمر في

وتأسيساً على ما سبق ذكره، قام الباحثون بمحاولات لبناء النظرية التي تفسر الممارسة المحاسبية وتتنبأ بالمتغيرات، والعامل 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 وBrown 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 التقطير المحاسبي وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية، وقد استخدم المنهج في هذا الشأن الطريق العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها بالأساليب العلمية) في تحليل العلاقات المركبة والمترادفة بين قرارات التقرير المحاسبي المالي والعامل الاقتصادية المؤثرة على رفاهة الأطراف المشاركة في إعداد تلك التقارير. و فيما يتعلق باستخدام النظرية الإيجابية مع المعايير المحاسبية فقد تركزت Positive Theory البحوث في هذا الشأن على تقييم بواعث الاقتصادية تبني طرق محاسبية معينة صدر بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية وتجريبية - قبل سريان هذه المعايير.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد قدم Watts وZimmerman 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 معا لتنظيم وتحليل وفهم الظاهرة محل البحث، والجزء الثاني يتمثل في الفرض 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 وأيضا 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 البحث 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

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

ارتبط مفهوم العلم الإيجابي بالمدرسة الفلسفية المسمى Positivism التي ظهرت في مطلع القرن التاسع عشر، وقد اعتقد هذه الفلسفة مدرسة Rochester of school Accounting وانطلقت هذه المدرسة مبدئياً من الفلسفة الوضعية، حيث نادت بضرورة تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة. ومن أهم رواد هذه المدرسة Jensen و 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 ويسير Keynes إلى أن العلم الإيجابي تيار متدفع 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 بالمتالي 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 السادس في هذه المرحلة هو الاتجاه الوصفي. لكن مع بداية الثلثينيات من القرن الماضي، أصدرتأجهزة تنظيم مهنة المحاسبة قراراتها بإلزام الشركات بالإفصاح دورياً عن المعلومات المالية المرتبطة بأنشطتها الاقتصادية؛ لذلك اتجه الفكر المحاسبي نحو استخدام الاتجاه المعياري بهدف استبطاط سياسات ومبادئ محاسبية عن طريق التحليل المنطقي، تعتمد على ما يجب أن يكون عليه الواقع العملي دون الاهتمام بإمكانية التطبيق العملي

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي حدث تطور ملحوظ في البحوث النظرية والتطبيقية في الاقتصاد والتمويل، بالإضافة إلى ظهور نظرية كفاءة سوق المال التي تقر 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.

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

ج- اختبار صحة الفرض الموضعية 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 والتبنّى به فهو يختص بدراسة ما هو كائن فعلاً في الواقع).

(Watts & Zimmermann 1986, pp. 8-10).

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

لقد اهتمت النظرية الإيجابية بتفصير وشرح ما تقوم به الإدارة، بحيث يمكن إجراء تنبؤات عن ممارساتها وتحديد دواعها باختيار الطرق المحاسبية البديلة، فالتفصير يوفر الأساليب 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 للفترات المتعاقبة، وذلك بهدف تتبّع العلاقة بين الإدارة والمالكين واستقرار سياسة توزيع الأرباح وتخفيف العباء الضريبي. فقد كان للتطور الذي حدث في سينييات القرن العشرين في البحوث النظرية والتطبيقية بمجال 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 ووصيات 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 وزيرمان دوافع (حوافز) الإدارة باختيارها للطرائق المحاسبية البديلة، وذلك من أجل تعظيم منفعتها المتمثلة بالأجور والمكافأة النقدية وتوزيعات الأسماء. وتعد دراسة واتس وزيرمان ركناً أساسياً لبلورة النظرية الإيجابية بحيث ربطت بين الممارسات المحاسبية وبين أهداف ممارساتها، أي من خلال تحليل العلاقات المركبة والمترادفة 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 والتبنّى بها.

خطوات المنهج الإيجابي في تحقيق ذلك، هي:

أ- ملاحظة الظاهرة

ب- وضع الفرض الموضعية التي تفسر هذه الظاهرة مع التأكيد على ضرورة أن تكون الفرض الموضعية، لتقدير الظاهرة

ثانيًا. تعريف المنهج الإيجابي:

النظرية الإيجابية The Positive Theory وتهتم تلك النظرية بتحسين عملية التبنّى بالأحداث، والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث، ومدى استجابة إدارة أي منشأة للمعايير المعمول بها، و اختيارها 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 يلغا المديرون إلى نقل أرباح الفترات القادمة إلى الفترة الحالية للحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت.

2) فرض الانتمان:

في حال وجود تعثر مالي قد يلغا 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 الإصلاح والإعلان عن أرقام الأرباح الحقيقة 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 بني 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 فريديمان عند مناقشته مزايا الاقتصاد الإيجابي Positive Economic، ومتى يمثل الواقع الحالي بالمقارنة مع الاقتصاد النطوي Normative Economic المثالي . (Belkaoui.2004) ونتيجة لقصور المدخل المعياري بتفصير وتحليل الممارسات المحاسبية وعلاقتها في الإدارة تم التحول إلى المدخل الإيجابي الذي يفسر

أساسه منذ أكثر من عقد من السنين، إذ تصدت مدرسة روشيستر لنقد المدخل المعياري ومحاولة بناء نظرية المحاسبة على المدخل الإيجابي في الاقتصاد منطلاقاً من تأثير القرارات الاقتصادية المتخذة في سلوك متذبذبي 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، دراسة هيلي و بيلينوفيلد وآخرين وصالح وأهم هذه الدافع ما يأتي: (صالح، 2003، ص 438-439)

1- دوافع تعاقبية، وذلك لتحقيق المصالح الشخصية للإدارة ولتأكيد قدرتها على إدارة أصول الشركة، ولتحقيق خطط حواجزها المتمثلة بالكافأة النقدية وزيادة الأجر والأمان الوظيفي لها.

2- دوافع للاقتراب، وذلك لتخفيض كلف الاقتراب 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 والحفاظ على أسعار أسهم الشركة وتعظيمها باستمرار ومقابلة توقعات المحللين الماليين.

مما لا شك فيه أن المدخل الإيجابي حق أهدافه من حيث هدم المدخل المعياري التقليدي الذي كان سائداً قبله، فتکاد تتوقف إصدارات الكتب أو البحوث الجديدة في منهج المحاسبة أو في نظرية المحاسبة إذا كان المنهج المتبعة استنبطياً أو معيارياً، وكتب العديد من الباحثون 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 منها بأخفافه وعدم نجاحه في صياغة منهج المحاسبة.

وفي هذا السياق فقد بين سكوت وواتس وزيمerman (Watts and Zimmerman) مدخلين لتقسيم ممارسات الإدارة في تدخلها في عمليات القياس والإفصاح المالي، هما: مدخل المعلومات ومدخل التعاقدات، وقد استخدم كل من المدخلين في أدبيات المحاسبية لشرح وتقسيم 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 المآل نتيجة رغبة كل طرف من الأطراف ذات العلاقة بتعظيم منفعته الشخصية على حساب مصالح الآخرين. يتبيّن 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 للقواعد المالية للتنبؤ بالأرباح المستقبلية وبالتالي معرفة حقيقة عن عملياتها الحقيقة ولادائها الفعلي. (Watts L R and Zimmerman J L. 1990. pp:151-156.)

ومن أهم ما قدمه المدخل الإيجابي لبناء الفكر المحاسببي أنه يفسر دور الإدارة تجاه بذل 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 المشروع المهددة بالإفلاس بوضع جيد، بالإضافة إلى تحقيق مصالح شخصية ضخمة للقيادات الإدارية ترتبط بأرباح (Nelson and Tarpley. 2002. P p: 17-35) المشروع.

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 توافراً للجهد والوقت ولغيرها من تكاليف البحث. لكن تبيّن أن النجاحات العظيمة التي حققها المنهج التجريبي في العلوم الطبيعية كان مغرياً لدى أصحاب المدخل الإيجابي لبناء نظرية المحاسبة على

في تفسيرهم وفهمهم للواقع بصورتها الحالية للأعمال، التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، وبذلك يكون حكم المستفيدين على أداء الوحدة الاقتصادية أكثر وضوحاً، وبالتالي تتحقق الفائدة المرجوة من المحاسبة في المساعدة على اتخاذ القرارات، ويعود 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، وينظر ذلك عند وجود رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، التي تكون في العادة مختلفة على وفق طبيعة النشاط، وعندما تكون جميعها معيّنة بالصورة العددية، تكون المقارنة أكثر سهولة ووضوحاً، وبذلك تأتي أهمية القياس من اشتراكها مع جميع مستعمليه المعلومات.

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

ثالثاً- أنواع القياس المحاسبي:

للقىاس في المحاسبة أنواع مختلفة ومتعددة، ويمكن توضيحها كالتالي:

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 التبوييب المحاسبي من أوسع المجالات استعمالاً لأساليب القياس المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استعمال الأرقام يمكن استعمال الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس على وفق بيوبي الحدث الاقتصادي محل التبوييب في الفئة الثابتة أو في فئة المتصروفات المتغيرة.

2- **القياسات المحاسبية غير المباشرة أو الثانوية** وهي تلك القياسات التي تشتغل بصورة غير مباشرة من إجراء عملية تحويل جبri 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 المشتق 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 جبri 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 التتحقق للتأكد من سلامة فروضها، ولعل النجاحات البسيطة التي تدعى تحقيقها كما في العلاقة بين خيار FC في صناعة إنتاج النفط والغاز وبين ربحية الشركات هو نجاح مزعم يتسرّب إليه التحيز في ظروف خاصة مرت بها صناعة النفط قد لا تنجح في قطاعات أخرى.

على الرغم من هجوم أصحاب المدخل الإيجابي على المدخل المعياري، والنتائج التي توصل إليها إلا أنهم وضعوا افترضياتهم وختبروا نتائجها من خلال المدخل المعياري ذاته، ولم ينتبهوا على أن الخلل يمكن 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، وتنتمي هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز، وذلك

طبقاً لقواعد معينة" (الأغا، 2013).

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

القياس المحاسبي وفقاً لجمعية المحاسبين الأمريكية سنة 1966 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 سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة (عاشي، 2016 م).

القياس المحاسبي ليس هدفاً بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف لا وهو توفير معلومات تعبّر تعبيراً صحيحاً عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علمًا مالما تخضع ظواهرها للقياس (الكرعاوي ، 2019).

ثانياً- أهمية القياس المحاسبي: عند تجريد الأحداث والأنشطة من الصفة الحقيقة لها وتحويلها إلى لغة رقمية، فإن ذلك يؤدي إلى توحيد تصور مستعملين معلومات النظام المحاسبي، والذين يكونون مختلفين

وحدة القياس المميز والتي تكون للخاصية محل القياس لشيء معين، وبذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس 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 القياس 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 القياس المستعمل وهو مقياس مالي أو نفدي، لابد من تحديد نوع وحدة القيمة 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 المحاسبى وأسلوبها فقط بل يتعدى ذلك إلى تحديد نتائجها (موازين، بربري، 2009، ص 78).

خامساً- محددات القياس المحاسبى:

هناك أربع محددات لقياس المحاسبى، وهي: (الكرعاوى ، 2019)

عدم التأكيد: أن عدم التأكيد في المحاسبة ينشأ من مصادر رئيسيين، هما:

أولاً- الاستمرارية: تعتمد معظم الطرق 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 تباين 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 يفضله مؤيدو مبدأ الكفاءة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الوقت تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبى 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 التحكيمية : 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 التحكيمية فإنها تفتقر إلى مثل هذه القواعد ما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، إن معظم أساليب القياس المحاسبية تدرج تحت هذا النوع من أساليب القياس، فللقialis 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 (الكرعاوى، 2019).

رابعاً- مقومات القياس المحاسبى:

يختلف إطار كل عملية قياس محاسبى وكذلك نتائجها، لاختلاف الأغراض والخواص محل القياس، ولتغير القواعد المتبعة فيه، والشخص القائم بالقياس، فعملية القياس المحاسبى تقوم على مقومات رئيسية أربعة، وهي: **الخاصية محل القياس** حيث ينصب هذا على خاصية لشيء معين، والذي يكون فيه التعدد النفدي 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 لقياس 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 تحتوي هذه الأصول من منافع مستقبلية متوقعة.

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

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

1- تجميع البيانات عن الإحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع، وتعبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم... إلخ، ومن التبادل السوقى 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 للتحقيق.

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

3- تلخيص العمليات حتى تتحقق 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 إيصال الأمور والأحداث المالية المهمة التي وقعت، والتي أمكن تبويتها (بعاشي 2016).

سابعاً- **أساليب القياس المحاسبي:** تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتتبعة في عملية القياس المحاسبي، وهي كالتالي: (الاغا، 2013)

1- **أساليب قياس أساسية مماثلة أو مباشرة** والتي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبي، مماثلة 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 وخرجات 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 التمييز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين 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 المعايير تتلخص في:

1: **معيار الموضوعية:**

صفة الموضوعية، ويمكن تحديد المعاني الرئيسية للموضوعية المترافق 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، استبعد الاجتهادات الشخصية للمحاسب كافة.

ثانياً- القياس يكون موضوعياً عندما يتتوفر 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، للثبت 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 للتغيير 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 للتضخم والكساد، وتفترض أن وحدة القياس لا تزال مستقرة بشكل معقول، وهذا الافتراض يطبقه المحاسبون لتبرير إضافة مبالغ قديمة لمحاسبة 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 التأكيد من الظروف المستقبلية التي يمكن أن تحدث في الوحدة الاقتصادية، إذ تقوم الوحدة الاقتصادية بتسجيل أقل ما يمكن من القيم التي سوف تتحققها من الأصول، والإيرادات، وتسجيل أعلى القيم التي سوف تتحقق من الالتزامات والمصاريف والخسائر، فالتحفظ يفترض حالة من الشك للمستقبل عن طريق وضع هذه الافتراضات، غير أن السماح باستعمال هذا المحدد يعطي المجال للتلاء بنتائج القياس وأيضاً بعناصر القوائم المالية، لكون 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 رئيسية يجب اتباعها، تتمثل في:

ج-إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

3-معيار الفائدة:

من الديهيات 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 لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها وقد حدّدت 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 BAIS والقابلية للتغيير Quantifiability الكمي .

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، وماطراً 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" تعني 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 بمختلف 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 والنتائج، 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 خصوصه لتقييريات شخصية بحثة"، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة: " التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً 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، وتكون الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختبار عليه قد يكون قابلاً للتحقيق، إلا إن اختيارها هذا الدليل وفضليه على غيره من الأدلة قد يعتبر في حد ذاته عملاً غير لائق من أن قاعدة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن 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 تقييد 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 تتفذ في نظام المحاسبة المالية فرض عمليات مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية سواء في نظام المحاسبة للتكليف 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 ذات فائدة كبيرة ومتواافق فيه كل الشروط الموضوعية، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطاً بصعوبة لا يمكن تذليلها، وحتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب أن تتوافر فيه العوامل الآتية:

أ-توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.
ب-أن يصاحب تطبيقه تكلفة بحسب المقدار الذي يتحمله.

رابعاً- تعدد بدائل القياس المحاسبي:

وبحسب الغرض من القياس تتنوع بدائل وأسس القياس المحاسبي فالبديل المستند إلى التكلفة التاريخية، أما البديل المستند إلى القيمة الجارية فيخدم أغراض الإدارة من القياس فهو يخدم قنات 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، المستند إلى الخصائص القانونية لها؛ دعم التكلفة التاريخية، أما استخدام خصائص القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس فإنه يدعم القيمة الجارية وبهدم التكلفة التاريخية، وتختلف الطرق والقواعد المستخدمة في عمليات القياس باختلاف بدائل القياس وغرضه، فاختيار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، مثلاً في ظروف التضخم الناشئ وانخفاض القوة الشرائية يساعد في تضخم الأرباح وتحفيض 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 وأيدَّ إجراء بعض التعديلات، فكان القياس المستند إلى التكلفة التاريخية المعدلة، فظهرت محاسبة المستوى العام للأسعار منها ما رفض التكلفة التاريخية وأيدَّ القياس المستند إلى القيمة الجارية التي قد تكون:

- القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتحققها 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، ص 361)

-القيمة العادلة التي تطور عن محاسبة صافي القيمة البيعية ليشكل منظوراً خاصاً لمحاسبة أسعار الخروج الجارية.

-القيمة الجارية لا تعني أو تستوجب استخدام مزيج من فقط أو أسعار الدخول دون غيرها إذ يمكن استخدام مزيج من تلك السعار في آن 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 تخلي من الانتقاد والعيوب.

فالمشكلة التي تنشأ أمام هذا التنوع في البدائل هي مشكلة اختيار البديل الفضل، والأقرب 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، ص 130).

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

ثانياً- صعوبات القياس المحاسبي:

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت ولا تزال تواجه مجتمع المعرفة المحاسبية، وتترجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل، أهمها: (أبو زر، 2008م ، ص 4)

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 وتباطؤ 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 تتغير وتبدل دائم؛ لذلك سيكون لدينا مشاكل في عمليات القياس وصوابطه 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 وتنسق هذا الإطار عبر عمليات تأصيل علمي منهجي منظم.

ثالثاً- مشكلة تحديد غرض القياس (تعدد أغراض القياس) و اختيار 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 والمعاملون مع المشروع كالزبائن وال媧وردين والعامليين والمرجعين وغيرهم، فمنهم من ربط غرض القياس بالإدارة فوظيفة القياس لخدمة الإدارة، ومنهم من ربط غرض القياس بالمستثمرين المالكين ومقرضين.

ثانيًا- افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر: إن عدمأخذ التكالفة التاريخية بالنقلبات في مستويات الأسعار فيالحساب عند حساب أقساط الإهلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاثة نواحٍ:

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 التكالفة 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 سينتتج 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 بالمصرفات هو الأساس لإعداد قائمة الدخل.

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

ثانيًا: 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).

ثالثًا: التحيز المشترك في القياس المحاسبي، وهنا يشترك في هذا النوع من التحيز عدم موضوعية نظام القياس المحاسبي الذي يعتمد أسلوب التكالفة 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 التكالفة 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 مسيرة 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 التكليفية مما يؤدي إلى زيادة الأرباح الدفترية عن الأرباح الحقيقة مما يؤدي إلى ما يلي:

-تحميم المؤسسة بضرائب تزيد عن الضرائب الحقيقة.

-زيادة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى تعرض الشركة للخطر مستقبلاً نتيجة نقص الأصول.

-فقدان الثقة في القوائم المالية المعدة طبقاً لمبدأ التكالفة التاريخية، وعدم قدرة الجهات المختلفة والاعتماد على هذه القوائم المالية عند اتخاذ القرارات.

يعنى آخر إن التقارير الخارجية الممثلة في القوائم المالية التقليدية تبدو مضللة، حيث التكاليف لم تعد تعكس القيمة العادلة والواقعية، فالتكلفة والقيمة متراوحتان فقط في لحظة التبادل.

فهذا المبدأ لا يعبر إلا على الماضي في عملية القياس دون أن تأخذ في الحسبان أن نقلبات 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 الديمة المالية للمؤسسة.

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

الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكالفة التاريخية: هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكالفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها القوة الشرائية للنقد والمحافظة على رأس المال المستثمر (لوز، 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 حضر تداول العملة الجديدة في العاصمة صنعاء والمحافظات المنظمة إليها أدى ذلك إلى خطر اقتصادي يتبع عوائق جديدة هائلة أمام العمليات التجارية في جميع أنحاء البلاد بالإضافة إلى الانخفاض السريع في قيمة العملة.

وقد تستخدم هذه الوسائل بشكل غير دقيق كاستخدام الأرقام 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 وأخرون، 2014، ص 67-70).

ثامناً- شكل تحيز القياس المحاسبي:

يتوقف شكل القياس على عدة عوامل، أهمها:

(الجيلاوي وأخرون، 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 متحيزاً كلما وجد اختلاف بين نتائج 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 وسليه 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 ومبانع بسيطة.

- انقسام البنك المركزي إلى فرعين، تم نقل البنك المركزي إلى العاصمة المؤقتة عدن، ويفي 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.

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 سنقم وصفاً كمياً أو نوعياً عن الظاهرة المدروسة من خلال جمع المعلومات والحقائق، وتحديد المعايير والمؤشرات حول أثر المداخل الحديثة لتطور نظرية المحاسبة باستخدام البادئ المحاسبية على القياس المحاسبي، والقيام بالمعالجات الإحصائية الهدافة من خلال استخدام المتosteطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب للوصول إلى وصف كمي دقيق للتحليلات الإحصائية.

ثانياً. مصادر الحصول على المعلومات:

هناك مصادران 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 الإنترن特 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 الباحث إليها.

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 استبيان 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 المحاسبون والمحاسبون القانونيين في مكاتب المراجعة في العاصمة صنعاء
القابل للتحليل	المفقود	المرجوع	الموزع	
70	10	70	80	

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

- مدى ملاءمة الفقرات المتعلقة بمحاور البحث.
- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبيان.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور البحث.

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

الفصل الثالث الإطار العلمي للبحث

المبحث الأول: إجراءات البحث الميدانية

تعتبر منهجة البحث وإجراءاتها محوراً رئيساً 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 المتعارفة بموضوع البحث، وبالتالي تتحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث يتناول هذا المبحث وصفاً للمنهج المتبعة ومجتمع البحث، وكذلك أداة البحث المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة البحث وتقنيتها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات البحث، وسينتهي بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

أولاً- منهجة البحث وأدواته:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث عرف علام (2018) منهج البحث الوصفي الكمي بأنه: "هو البحث الذي يعني بجمع البيانات من خلال استعمال أدوات قياس كمية يجرى تطويرها بحيث يتواافق فيها الصدق والثبات، ويجرى 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 استبيان على أفراد العينة، في حين تم استعادة (70) استمارة فقط جميعها صالحة وقابلة للتحليل، والجدول التالي يوضح ذلك:

رابعاً- أداة البحث:

للتتحقق من صدق أداة البحث، قام الباحث باستخدام أداة الاستبيان كأدلة 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

التي تم الحصول عليها لأول مرة وإمكانية استخدام أداة البحث مرة أخرى في فترات زمنية لاحقة، وقد تم التأكيد من صدق الاستبانة بطرقتين، 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 وتتألف من (1) أستاذ متخصص، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في المقترنات المقيدة 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 لمحاور البحث

المحاور	كل الفقرات	القياس المحاسبي	تعدد البدائل المحسوبية من منظور المنهج الإيجابي	تعدد البدائل المحسوبية من منظور المنهج المعياري	عدد الفقرات
					6
					6
					6
					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 موثوقاً منه ويمكن الاعتماد عليه في العينة. وهذا يعني أن الاستبانة في صورتها النهائية التي تم توزيعها، ونكون بذلك قد تأكيناً من صدق وثبات استبانة البحث مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة البحث.

سابعاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تمت معالجة البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية "spss" والمعروفة بـStatistics Package For Social Science على 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 الانساق الداخلي لها ودرجة مصداقية الإجابات عن فقرات الاستبانة.

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

خامساً- وصف استمار الاستبيان:

1- تركيب استمار الاستبيان

ت تكون استمار الاستبيان من جزئين، وهما:

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

- الجزء الثاني: ويكون 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 تعليم 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

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

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

• المتوسط الحسابي (الخاصة بمقاييس ليكرت الخامسي) 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 الآخر.

• معاملات الارتباط لتحديد قيمة ودرجة ونوع العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعية 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 لآراء العاملين في مكاتب المراجعة على فقرات محاور استبيان البحث، هذه الإحصاءات مماثلة بالوسط الحسابي، مستوى

التطبيق، الانحراف المعياري، الوزن النسبي وترتيب كل فقرة، وقبل ذلك سيتم استعراض الفياس والمعايير الكلية لمحاور 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 بعد

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

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

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 لآراء 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 المدخل المعياري الذي احتل الترتيب الثاني بمتوسط (3.66) ونسبة (%) 73.2 ومستوى تطبيق عالٍ، يليه بُعد المدخل الإيجابي وكذلك القياس المحاسبي حيث احتلا الترتيب الثاني بمتوسط (3.66) ونسبة (%) 73.2 ومستوى تطبيق عالٍ.

للفقرات بُعد المدخل المعياري

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

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 البسائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد أدى إلى تشويه القياس المحاسبي " على الترتيب السادس بمتوسط (3.63) وبنسبة (72.6 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

❖ **المحور الثاني: تعدد البسائل 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.

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

- حصلت الفقرة رقم (3) التي تنص على " تعدد البسائل 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 البسائل المحاسبية تراعي اختلاف بيانات 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 البسائل المحاسبية يؤدي إلى مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخليين

من خلال الجدول رقم (4) نجد ما يلي:

- حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على " تعدد البسائل 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 وتتصدر معايير المحاسبة أدى إلى تعدد البسائل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد " على الترتيب الثاني بمتوسط (3.91) وبنسبة (78.3 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

- حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " تعدد البسائل 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 البسائل المحاسبية يضع المحاسب في حال انحياز إيجاري للإدارة على

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

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 بيانات العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية " على الترتيب الثاني بمتوسط (4.04) وبنسبة (80.9 %) ومستوى تطبيق عالٍ.

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

والخارجيين " على الترتيب الخامس بمتوسط (3.27) وبنسبة (%) 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) وبنسبة (%) 63.4) ومستوى تطبيق متوسط.

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

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

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

من خلال الجدول رقم (6) نجد ما يلي:

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

- حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على " يتم اختيار البديل المحاسبية التي تقل من صافي الأرباح المقدم في الإقرارات الضريبية " على الترتيب الثاني بمتوسط (3.93) وبنسبة (%) 78.6) ومستوى تطبيق عالي.

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

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

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.

الفرضية الأولى:

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

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

مستوى الدلالة (Sig)	العدد	معامل الارتباط
0.000	70	0.669

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس

المحاسبي، وعليه نستنتج وجود علاقة بين تعدد البذائل

المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين

المداخل المعياري وبين القياس المحاسبي.

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 البذائل المحاسبية من

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

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

منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة وبين القياس

المحاسبي، وعليه نستنتج وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين

تعدد البذائل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية

المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

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 البذائل المحاسبية من

❖ الفرضية الثانية:

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

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

مستوى الدلالة (Sig)	العدد	معامل الارتباط
0.078	70	0.212

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 القائل

بعدم وجود أثر بين تعدد البذائل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي.

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

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

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

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

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

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

5. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على "تعدد البديل المحاسبية يؤدي إلى مخرجات أكثر فائدة للمستخدمين الداخلين والخارجين" على الترتيب الخامس بمتوسط (3.27) وبنسبة (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) وبنسبة (63.4%) ومستوى تطبيق متوسط.

كما نستنتج أن هناك أثراً بين تعدد البديل المحاسبية من منظور المنهجين المعياري والإيجابي 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 البديل المحاسبية التي تظهر مستوى أرباح أعلى" على الترتيب الأول بمتوسط (4.07) وبنسبة (81.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.

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

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

4. حصلت الفقرة رقم (5) التي تنص على "هناك ميل لاختيار البديل المحاسبية التي تقلل مستوى الأرباح في القطاع المختلط (حكومي وخاصة)" على الترتيب الرابع بمتوسط (3.47) وبنسبة (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 البديل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين القياس المحاسبي، وعليه نستنتج عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين تعدد البديل المحاسبية من منظور المنهج الإيجابي لنظرية المحاسبة وبين المدخل المعياري وبين القياس المحاسبي".

الخاتمة : الاستنتاجات والتوصيات والمقررات
أولاً- الاستنتاجات:

من خلال النتائج السابقة نستنتج ما يلي: يوجد أثر بين تعدد البديل المحاسبية من منظور المنهج المعياري لنظرية المحاسبة والقياس المحاسبي، وذلك من خلال الآتي:

1. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على "تعدد البديل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد يتيح للمنشأة باختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها" على الترتيب الأول بمتوسط (4.10) وبنسبة (82%) ومستوى تطبيق عالٍ.
2. حصلت الفقرة رقم (1) التي تنص على "تعدد الجهات التي تنظم وتتصدر معايير المحاسبة أدى إلى تعدد البديل المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد" على الترتيب الثاني بمتوسط (3.91) وبنسبة (78.3%) ومستوى تطبيق عالٍ.
3. حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على "تعدد البديل المحاسبية يفتح الباب أمام الممارسات المحاسبية السلبية مثل المحاسبة الإبداعية" على الترتيب الثالث بمتوسط (3.84) وبنسبة (76.9%) ومستوى تطبيق عالٍ.
4. حصلت الفقرة رقم (2) التي تنص على "تعدد البديل المحاسبية يضع المحاسب في حال انحياز إيجاري للإدارة على حساب أطراف أخرى" على الترتيب الرابع بمتوسط (3.77) وبنسبة (75.4%) ومستوى تطبيق عالٍ.

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

لا يوجد أثر بين تعدد البديل 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- الآغا 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 ومحدوداته وانعكاسها، دار الباحوري العلمية للنشر والتوزيع.
 - 3- أحمد نور، (2004)، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربى والمصرية، مصر، الدار الجامعية.
 - 4- القاسم، طلال حسن، 2016، مداخل بناء النظرية المحاسبية.
 - 5- الكرعاوي، محمد سلمان داود، (2019)، القياس بالقيمة العادلة لتحسين شفافية الإبلاغ المالي وتأثيره في دعم القرارات الاستثمارية، العراق، جامعة كربلاء.
 - 6- بعashi، 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، عمانالأردن، دار وائل للنشر.
- ثانياً: المجلات 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 (1.69%) 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 (1.67%) 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 الحد الواحد الذي يتيح للمنشأة اختيار البديل المحاسبي الذي يحقق مصالحها.

2- يجب إيجاد الطرق المناسبة لمعالجة الحد المالي الواحد الذي يُفقد المعلومة المحاسبية خاصية قابلية المقارنة.

3- العمل على الحد من تعدد البدائل المحاسبية لمعالجة الحد 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 بيئة العمل عند إعداد معايير المحاسبة الدولية.

2- يجب إيجاد الطرق المناسبة التي تراعي اختلاف بيئة 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- المقترنات:

• المداخل الحديثة لتطور النظرية المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي.

• مدى تأثير العمل المحاسبي بالمداخل المحاسبية.

المراجع

أولاً- الكتب

5- وهبة لبوز، (2011)، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
رابعاً 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 بالتقدير 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، بالرقى، (2005)، موقف المنهج المعياري والإيجاري 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 وهبة متولي، (1988)، "الأسس المنطقية لنظرية المحاسبة – دراسة انتقادية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 03.
 - 9- صالح، رضا إبراهيم (2003). محددات الإدارة لسياسات المحاسبة: المدخل الإيجاري دراسة اختيارية على الشركات السعودية. مجلة الإدارة العامة ، العدد الثالث.
 - 10- علي عبد الحليم عبد الحميد، (1989) ، علاقة الملائمة بالإطار المنطقى للنظرية في المحاسبة مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد 02.
 - 11- عوجة، حسنين كاظم، (2012)، نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 18 ، العدد 69.
- ثالثاً- رسائل الماجستير والدكتوراه:
- 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.