

"مشاكل قياس المعلومات الواردة بالقوائم المالية"

إعداد الباحث:

أحمد بن عبدالله المجدد

ماجستير محاسبة - كليات الشرق العربي

2024



الملخص:

يهدف هذا البحث إلى استقصاء آراء المحاسبين حول مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، وتحليل التحديات التي تواجه القياس المحاسبي في تقديم صورة دقيقة وشفافة للقوائم المالية. تم توزيع استبانة على 30 محاسبًا من مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وتم تحليل البيانات باستخدام المعادلات الإحصائية لحساب التوزيع النسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال. أظهرت نتائج الاستبانة تباينًا في آراء المحاسبين حول مزايا وعيوب مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، حيث أكد بعضهم على أهمية الموضوعية والموثوقية في مبدأ التكلفة التاريخية، بينما أشار آخرون إلى فقدان الملاءمة وضرورة النظر في بدائل أخرى كالقيمة العادلة التي توفر مرونة أكبر ولكن تتطلب مزيدًا من الاجتهاد الشخصي مما قد يؤثر على مصداقية القوائم المالية. يتفق المحاسبون على أن القياس المحاسبي يلعب دورًا حيويًا في إعداد القوائم المالية بدقة وشفافية، حيث تعتبر الموثوقية والملاءمة من الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون. تبرز التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأهم الطرق المستخدمة حاليًا، حيث تتميز التكلفة التاريخية بالموضوعية بينما توفر القيمة العادلة ملاءمة أكبر للأوضاع الاقتصادية المتغيرة. تشمل التحديات الرئيسية ذاتية التقييم في القيمة العادلة وفقدان الملاءمة في التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى تأثير التضخم على دقة القوائم المالية. تعزز نتائج البحث أهمية القياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية بدقة وشفافية، وتوصي الدراسة بتعزيز استخدام التكنولوجيا، تطوير المعايير المحاسبية، تقديم التدريب المستمر، وتشجيع البحث والتطوير لتحسين طرق القياس المحاسبية وتلبية احتياجات المؤسسات الاقتصادية بشكل أفضل.

مقدمة الدراسة:

إن المحاسبة بشكلها الحالي لم تأتي من فراغ بل هي نتيجة تراكم مساهمات متفاوتة من دول وشعوب مختلفة في أزمنة متلاحقة، لتصل إلى ما وصلت إليه. حيث أن المحاسبة مستقبلاً مرهونة بما وصلت إليه الآن وباعتبارها كغيرها من العلوم فهي تتطور باستمرار نتيجة التعقيد الحاصل و التشابك الحاصل العلاقات ما بين الدول نتيجة التطور الهائل في التكنولوجيا التي جعلت العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود و الحواجز ،وجاءت المحاسبة لتزيد من ذلك الترابط ليطلق عليها البعض لغة الأعمال باعتبارها اللغة التي يتقنها العالم اجمع، حيث أن تطور المحاسبة على مر العصور كان في الاتجاه الذي يزيد من فاعلية الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة لمجتمع يتميز بعدم التجانس فكان حري بها أن تشبع حاجات مختلف فئاته، كل حسب المصلحة التي يبغيها وأهدافه المسطرة (نور الدين، 2011).

وسواء كانت هذه الأطراف مالكة، أو مساهمة، أو مستثمرة، أو بنوكا وغيرها، فهي تهتم بالمعلومات المحاسبية الصادرة عن القوائم المالية التي تعتبر من مخرجات المحاسبة، حيث تترجم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم. وتعد القوائم المالية الختامية بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي، لان هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج نشاط المؤسسة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها،ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة و الضعف. (نور الدين، 2011).

إن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة وذلك لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأبها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول الشيء الذي يمكننا من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية، فيكون الجواب هو القياس والإفصاح المحاسبي، حيث يعد القياس المحاسبي ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع (فضل الله وآخرون، 2016).

وللقياس المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي (بو عزة وآخرون، 2021).

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية موضوع البحث في كون أن مخرجات المحاسبة موجهة للعديد من الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية، فكان من الضروري أن تتميز هذه الأخيرة بدرجة كبيرة من الثقة و المصداقية وكذلك أصبح المجتمع مجتمعاً معلوماً فيه المعلومة متاحة لطالبيها ويبقى الأهم في ذلك هو جودة المعلومة، إضافة إلى انهيار العديد من المؤسسات نتيجة التصريحات المبنية على بيانات مغلوطة . وارتفاع معدلات التضخم وتذبذب أسعار العملات كلها مشاكل يواجهها العالم اليوم وكان لها التأثير المباشر على أعمال المحاسبة وعملياتها. إضافة إلى أن التطور في المجال المحاسبي زاد من تعقيد المشكلات التي كانت بسيطة فيما مضى.

مشكلة البحث

القوائم المالية تُعتبر المصدر الأساسي للمعلومات المالية للمستثمرين والمديرين والمحليلين، حيث يتوقع منها أن توفر صورة دقيقة وشاملة عن الوضع المالي للشركة. ومن هنا، تبرز أهمية القياس المحاسبي كأداة لتعزيز مصداقية وشفافية هذه القوائم. إلا أن هناك تساؤلات حول فعالية الأساليب الحالية المستخدمة في القياس المحاسبي ومدى قدرتها على توفير تقارير مالية تعكس الواقع المالي بدقة. تتمثل مشكلة البحث في مدى قدرة القياس المحاسبي على تحقيق هذه الأهداف والتحديات التي قد تعترض هذه العملية.

أسئلة البحث:

- ما هي الأهمية الحقيقية للقياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية؟
- ما هي الطرق المختلفة للقياس المحاسبي التي تنص عليها المعايير المحاسبية الحالية؟
- ما هي التحديات الرئيسية التي تواجه القياس المحاسبي في تقديم صورة دقيقة وشفافة للقوائم المالية؟
- ما هو واقع متطلبات القياس المحاسبي وكيف يتم تطبيقها في السياقات المختلفة داخل الشركات؟

يهدف هذا البحث إلى استكشاف هذه الأسئلة لتحديد الفجوات في النظام المحاسبي الحالي واقتراح طرق لتحسين دقة وفعالية القوائم المالية.

فرضيات الدراسة

1. الفرضية الأولى: يُعتبر القياس المحاسبي عملية جوهرية لمنح القيمة الحقيقية لعناصر القوائم المالية.
2. الفرضية الثانية: يُمكن أن يسهم حل المشكلات المتعلقة بالقياس المحاسبي في تقديم قوائم مالية تحوي معلومات موثوقة، قابلة للمقارنة، وتلائم احتياجات المستخدمين المختلفين.

أهداف البحث

- الهدف الرئيسي: الإجابة على التساؤل الأساسي وحل الفرضيات المقدمة.
- الأهداف الفرعية:
 - تحديد المشكلات المتعلقة بالقياس المحاسبي في القوائم المالية.
 - إبراز الدور الذي يلعبه القياس المحاسبي في تقييم عناصر القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية السائدة.

منهج البحث

- المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي: سيتم اعتماد هذا المزيج من المناهج البحثية في الدراسة الحالية.
- المنهج الاستقرائي: سيتم استقراء وتحليل الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوع البحث.
 - المنهج الوصفي التحليلي: استناداً إلى طبيعة الموضوع والدراسات السابقة، سيتم تحليل الدوريات والمراجع العلمية لتقديم فهم معمق للموضوع. إضافة إلى ذلك، سيتم عمل دراسة تطبيقية من خلال توزيع استبانة ميدانية في مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية. هذه المنهجية البحثية المتكاملة والشاملة، التي تجمع بين المراجعة المكتبية والدراسة الميدانية، ستوفر أساساً قوياً لتحقيق أهداف الدراسة بشكل شامل ومعمق.

الدراسات السابقة

الدراسات السابقة حجر الأساس الذي يُبنى عليه أي بحث علمي، حيث توفر إطاراً مرجعياً يُمكن من خلاله تقييم الأعمال الحالية وتحديد الفجوات المعرفية التي تحتاج إلى مزيد من التحليل والدراسة. في هذا القسم، نستعرض مجموعة من الدراسات المتعلقة بالقياس المحاسبي وأثره على جودة وشفافية القوائم المالية. سنتناول الأساليب المتبعة في هذه الدراسات، النتائج التي توصلوا إليها، وكيفية تأثيرها في تطوير الممارسات المحاسبية.

دراسة القياس المحاسبي (قادري وآخرون ، 2009) تتمحور حول إشكالية الدراسة حول أسس وإجراءات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل معايير المحاسبة الدولية، حيث تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية من خلل المفاهيم والجوانب الأساسية المتعلقة بالمحاسبة، ثم تطرق إلى الإطار العام لإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، و اختتمت الدراسة بالتطرق إلى إجراءات القياس المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية مع القيام بمقارنة تلك الأسس والإجراءات مع ما ورد في النظام المحاسبي المالي.

أما دراسة (بدرابي و عبد المنعم ، 2010) التي تمحورت حول الدور الذي يؤديه القياس المحاسبي في إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية و أكثر واقعية، حيث تطرق الباحثين إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي والجوانب الأساسية المتعلقة به، بالإضافة إلى عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ثم تطرقا إلى قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي IAS/IFRS مركزا على كيفية الاعتراف والقياس الأولي وطرق القياس اللاحق، وفي الأخير قاما بدراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF وإجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي.

دراسة (الجعدي، 2007) عن دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة ، حيث تناولت الباحثة إشكالية البحث الأهمية والدور الذي يلعبه القياس المحاسبي للموارد البشرية ،ولمعالجة هذه الإشكالية قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى أربعة فصول .تناولت في الفصل الأول خطة البحث و الفصل الثاني المحاسبة عن الموارد البشرية والفصل الثالث القياس المحاسبي للموارد البشرية والفصل الأخير درست الموارد البشرية في نطاق الجامعات الفلسطينية. لتخلص في الأخير إلى أن الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لا تتوفر على نظام محاسبة الموارد البشرية والذي يعتبر نظام معلومات فرعي له وظيفة دعم للإدارة ويساعد في عملية التخطيط.

دراسة (لايقة ، 2007) حول القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار وتمحور الإشكال فيها حول القيود الموضوعية على عملية الإفصاح المحاسبي والمتمثلة في طبيعة العمل المصرفي و التي من شأنها أن تعرقل أهدافه الأساسية، إضافة إلى الإشكال القائم في كون عدم توفر البيانات و المعلومات اللازمة للوصول إلى قرارات استثمارية صائبة ويعود السبب في ذلك إلى عنصر السرية الذي يتميز به النشاط المصرفي وفق مجاله المحدود.حيث تناولت الباحثة الموضوع في ثلاثة فصول:الفصل الأول تكلمت فيه عن نظام المعلومات المحاسبي في المصارف. وعنوانت الفصل الثاني بمخرجات النظام المحاسبي المصرفي ،والفصل الأخير تناولت فيه مفهوم القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. لتخلص الباحثة في النهاية إلى انه يجب أن تعرض القوائم المالية للمصارف مع ما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية حتى تكون مخرجاتها ذات مصداقية وموثوقية وانه يجب تحديث القطاع المصرفي من خلال إدخال التكنولوجيا المتوفرة حاليا.

المبحث الأول- المعلومات الواردة في القوائم المالية:

المعلومات المحاسبية

تعتبر المحاسبة بصفة عامة نظاماً للمعلومات، يتميز بقدرته على توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تستعين بها الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية المختلفة في اتخاذ القرارات السليمة. والنظام المحاسبي هو مجموعة الإجراءات المترابطة التي تعمل على تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات المالية التي تجريها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، بغرض توفير المعلومات التي تمكن متخذي القرارات سواء من داخل الوحدة أو خارجها من اتخاذ القرارات الصحيحة.

يهدف نظام المعلومات المحاسبي (Accounting Information System) بشكل أساسي إلى تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمشروع بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة ، ولعل ذلك يبدو واضحاً من تعاريف المحاسبة المختلفة التي نسوق منها :

"المحاسبة نظاماً للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية ، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات" .
 كما يمكن تعريفها بأنها "نشاط خدمي (Service Activity) وظيفته تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية عن الأنشطة الاقتصادية في المنشآت لمتخذي القرارات بهدف ترشيدهم واستخدم أمثل للموارد المتاحة" .

وتبين هذه التعريفات في مجملها أن للمحاسبة 3 وظائف رئيسية هي :

تحديد البيانات التي يمكن تجميعها تمهيداً لإدخالها للنظام لمعالجتها وتشغيلها ومن ثم التقرير عنها وتوصيلها للمستخدمين وتظهر هذه الوظائف أجزاء نظام المعلومات المحاسبي الثلاث :

أما مدخلات النظام المحاسبي (Inputs) والتي يتم تجميعها وحصرها تمهيداً لإدخالها للنظام لمعالجتها فهي عبارة عن الأحداث الاقتصادية في المنشآت وهي أحداث وعمليات ذات طبيعة مالية ، لذا يطلق عليها البيانات المالية (Financial Data) حيث لا يستطيع هذا النظام التعامل إلا مع هذا النوع من البيانات وهي ناتجة عن عمليات مالية تكون المنشأة صاحبة النظام المحاسبي طرفاً فيها ، ويتم التعبير عنها بوحدة النقد المستخدمة ، كما يتم تفريغ هذه البيانات وتجميعها من الوثائق والمستندات المختلفة . وقد عبر التعريف عن عمليات وإجراءات هذا الجزء من النظام بالمصطلح تحديد (Identifying) وسائل التشغيل (Processing Means):

وهي الوسائل والإجراءات التي يستخدمها النظام لمعالجة البيانات الأولية (المدخلات) ، لتحويلها إلى معلومات مفيدة في نهاية المطاف (المخرجات) . وهذه الوسائل تتلخص بإجراءات : التسجيل والتصنيف والتلخيص والتقرير ، حيث يتم تنفيذ هذه الإجراءات بالدفاتر والسجلات المحاسبية المختلفة كدفاتر اليومية والأسناد والدفاتر المساعدة ، وقد عبر التعريف عن هذه العمليات من النظام المحاسبي بالقياس (Measurement) أما الجزء الثالث من نظام المعلومات المحاسبي وهو المخرجات فقد عبر عنها التعريف بالتوصيل (Communicating)، وهي من أهم وظائف المحاسبة على الإطلاق ، خاصة في عالم تأخذ فيه المعلوماتية حيزاً كبيراً .

فالمخرجات في النظام المحاسبي تتكون من تقارير وقوائم مالية يتم تجهيزها وعرضها بشكل منظم ومفهوم حتى يستطيع المستخدم الاستفادة منها وتتكون هذه التقارير من نوعين : تقارير داخلية وتقارير خارجية . وبذلت جهوداً حثيثة من مختلف الجهات والمؤسسات الأكاديمية والمهنية لتعزيز هذه المخرجات وجعلها أكثر إفادة للمستخدم ، وكان من أهمها ما قدمه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بخصوص الأهداف الأساسية لمخرجات النظام المحاسبي (التقارير المحاسبية المنشورة) ، وتلك التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة في أمريكا (FASB) بخصوص معايير جودة المعلومات المحاسبية . ونسوق هنا أهم ما تضمنته هاتين الدراستين من توضيح لأهداف التقارير المالية وخصائص المعلومات والمخرجات التي يجب أن يقدمها نظام المعلومات المحاسبي . (وسيلة، 2019)

فقد وضحت دراسة AICPA أن الأهداف الأساسية للتقارير المالية تتلخص فيما يلي :

- 1) توفير معلومات مالية عادلة وموثوق بها عن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة من جهة والالتزامات المترتبة عليها تجاه المالكين والمقدمين من جهة ثانية .
- 2) تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالتغيرات الحادثة في المركز المالي للمنشأة.
- 3) توفير المعلومات الكافية واللازمة لتمكين المستخدمين من اشتقاق واستخراج بعض المؤشرات الكمية المفيدة .
- 4) الإفصاح عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية حيث تقوم الشركات بتحقيق هذه الأهداف من خلال نشرها للتقارير المالية السنوية والتي تتضمن التقارير المالية الأساسية ، الدخل ، والوضع المالي ، وقائمة التدفق

النقدي كما تقوم هذه الشركات بتقديم هذه القوائم لعامين متتاليين بالإضافة إلى المعلومات الملحقه بهذه القوائم والتي توضح السياسات والأسس المحاسبية المختلفة المستخدمة من قبل الشركة لإعداد القوائم المالية .

أما القائمة رقم (2) والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في أمريكا (FASB) في عام 1980 فقد جاءت استكمالاً للجهود الرامية إلى تعزيز محتوى القوائم المالية حتى تحقق أكبر فائدة ممكنة للمستخدمين والمستفيدين الخارجيين ، لذا جاءت هذه القائمة لتحديد مفاهيم جودة المعلومات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها ووضعت القائمة مجموعة خصائص نوعية لتستخدم كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من هذه الشركات. وقد قسمت هذه الخصائص والمعايير إلى خصائص رئيسية وأخرى فرعية أما الرئيسية فهي : الملاءمة وإمكانية الاعتماد (الوثوق) ، والفرعية وهي : القابلية للمقارنة ، والثبات . (المرجع السابق) الخصائص الرئيسية:

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين .

أولاً : الملائمة Relevance

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم ، وتكون عكس ذلك متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار . وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية : الملائمة في التوقيت ، القدرة على التنبؤ ، والقدرة على التقييم الارتدادي .

▪ الملائمة في التوقيت Timeliness

إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب ، بينما تقعد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كافٍ أو توقيت غير ملائم . ولعل دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية ، ومطابقتها أيضاً بإصدار التقارير المالية الفترية الربع السنوية والنصف السنوية هي محاولة لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم . (وسيلة، 2019)

▪ القدرة على التنبؤ في المستقبل Predictive Value

يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل. ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين كما يمكن للتقارير المرحلية والتقارير القطاعية القيام بهذا الدور .

▪ القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة Feedback Value

وتعرف أيضاً بالتغذية الاسترجاعية ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناءً على هذه التوقعات. (المرجع السابق)

ثانياً: إمكانية الاعتماد (الوثوق) Reliability

ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومصداقيتها وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها. ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية:

- (1) إمكانية التحقق من المعلومات.
- (2) الصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية.
- (3) حيادية المعلومات.

■ إمكانية التحقق من المعلومات Verifiability

ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم أساليب محددة من القياس والإفصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس والإفصاح . وتكمن أهمية هذه الخاصية بنفي التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس ، ويؤدي ذلك بالتالي إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجربتها .

■ الصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية

وهي ما يتعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية Objectivity الموضوعية في القياس والموضوعية في التقرير . ويقصد بالموضوعية تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل ، ويجب الإشارة هنا إلى أن توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما :

(أ) تحيز في عملية القياس والذي ينشأ نتيجة لاستخدام سياسة معينة كتحقيق الأصول بالكلفة التاريخية أو اتباع سياسة الحيطة والحذر .

(ب) تحيز القائم بعملية القياس : وهو إما أن يكون مقصوداً من قبل المحاسب أو غير مقصود نتيجة لقلّة خبرته .

■ حيادية المعلومات

ويقصد بحيادية المعلومات هنا خلوها من تحيز المعد لها ، والذي قد يهدف من خلال هذا التحيز إلى التأثير على مستخدم هذه المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه .

ولعل ما يمكن أن يشعر المستخدم بتوفر كل الخصائص السابقة في المعلومات المقدمة له ولو بشكل جزئي التقرير الذي يقدمه مدقق الحسابات ويشهد فيه بأن البيانات الواردة في القوائم المالية إنما تعكس بصورة واضحة الوضع المالي للشركة ونتائج أعمالها وأن هذه البيانات قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (المرجع السابق)

الخصائص الثانوية Secondary Qualities

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها . وتتخلص هذه الخصائص بـ : القابلية للمقارنة والثبات ، وهما خاصيتان متداخلتان كما سنوضح فيما يلي :

(أ) قابلية المعلومات للمقارنة Comparability

إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمراً هاماً وأساسياً للمستخدم ، وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء . ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أملاً في رصد التغيرات وتفسيرها ، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمنشآت المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها ، وهم ما لا يمكن الحصول عليه في أحيان كثيرة دون إجراء مثل هذه المقارنات . وتتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلاً إجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات بالمعلومات .

ب) الثبات Consistency

وتعرف أيضاً بالتماثل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة ويقصد بالتماثل والثبات تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق والأساليب في المنشآت المتعددة .

ويقصد بالسياسات والطرق المحاسبية الموحدة على سبيل المثال :

استخدام نفس طريقة إهلاك الأصول وطرق تقييم المخزون ، كما يقصد بها استخدام نفس التصنيفات في الإفصاح عن بنود القوائم المالية والثبات على طريقة عرض هذه البنود ، حيث يوفر كل ذلك إمكانية إجراء المقارنات والخروج باستنتاجات منطقية قد لا تتوفر في حال عدم توفر خاصية الثبات .

من كل ما سبق يتضح لنا أن التركيز قد انصب على قاعدة عامة مفادها ضرورة أن تكون مخرجات النظام المحاسبي ذات فائدة للمستخدم عند اتخاذه للقرار وتقع المسؤولية على المحاسب ومعدّي التقارير المالية مهمة المواءمة بين مختلف واهتمامات المستخدمين لهذه التقارير . حيث التفاوت بمدى فهم وإدراك مستويات هؤلاء المستخدمين ، مما يعني ضرورة الأخذ بالاعتبار المستوى العادي للفهم والإدراك لبعض منهم ، كما يجب الأخذ بالاعتبار اهتماماتهم المتعددة حيث لم تعد هذه التقارير لطائفة معينة دون أخرى .

مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي

تعتبر مخرجات النظام المحاسبي بما تتضمنه من تقارير وقوائم مالية المادة الأساسية التي يستند إليها المحلل المالي في إنجاز تحليله ، ويتوجب عليه حتى يستفيد منها بشكل كبير أن يكون ملماً إماماً جيداً بمفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي التي أعدت طبقاً لها هذه القوائم المالية .

وطبقاً لـ FASB فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة فإن مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي تتكون من : الفروض المحاسبية ، المبادئ المحاسبية ، والقيود المحاسبية ، وقد صيغت هذه المفاهيم حتى تكون إطاراً عاماً يسترشد به جموع المحاسبين والممارسين للمهنة .

أولاً : الفروض المحاسبية Accounting Assumptions

1) الاستقلالية Entity

وينص فرض الاستقلالية أو الوحدة المحاسبية على إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية بمعزل عن أنشطة ملاكها أو أي وحدة محاسبية أخرى . حيث تحتفظ المنشأة بسجلات ودفاتر محاسبية خاصة بها ، ولعل اعتبار الملاك كغيرهم من الدائنين ، والتزام المنشأة تجاههم كالتزامها تجاه الآخرين هو شكل من أشكال ممارسة هذا الفرض المحاسبي ، ويجب الإشارة هنا إلى أن الاستقلالية لا تعني فقط الاستقلالية للوحدة المحاسبية عن ملاكها بل قد تشمل استقلالية الأقسام والفروع المختلفة داخل المنشأة الواحدة ، رغم الإفصاح في نهاية المطاف عن أنشطة هذه الأقسام في قوائم مالية موحدة

2) الاستمرارية Going Concern

ويقصد بالاستمرارية الافتراض بأن المشروع مستمراً ما لم يثبت عكس ذلك، حيث يقوم المحاسبون تحت هذا الافتراض بإعداد قوائمهم المالية ، مما يعني إبراز وتقييم الأصول الثابتة بكلفها التاريخية والاستمرار بإهلاكها من سنة مالية إلى أخرى طالما المنشأة مستمرة في استخدام هذه الأصول لذا لا يلجأ المحاسبون إلى تقييم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية لطالما لا يوجد نية لبيع هذه الأصول أو نية لتصفية المنشأة وبالتالي التخلص من أصولها المختلفة . (وسيلة، 2019)

3) وحدة القياس النقدي Monetary Unit

يعتبر هذا الفرض المحاسبي حجر الأساس في القياس المحاسبي ، حيث ينص على اعتبار وحدة النقد الوسيلة الوحيدة للتعبير عن الأحداث الاقتصادية وقياسها . وبدون وحدة القياس هذه ، لا يمكن للمحاسب تقييم البنود المختلفة في القوائم المالية، حيث لا يمكننا القول بأن المنشأة تمتلك الأصول التالية : 5 سيارات ، ومبنى واحد ، و4 دونمات من الأرض ، بينما يمكننا التعبير عنها كلها بوحدة قياس واحدة وهي النقود، وعلى الرغم من أهمية هذا الفرض في القياس المحاسبي ، وسهولة تطبيقه وفهمه، وشيوع استخدامه ، إلا أنه لا يخلو من بعض نقاط الضعف التي يتوجب على المحلل المالي أن يأخذها بالاعتبار عند قيامه بالتحليل ، والتي يمكن أن نستعرضها على النحو التالي :

أولاً : نطاق الفرض والذي يقتصر على العمليات المالية فقط ، حيث لا يتعامل هذا الفرض المحاسبي إلا مع تلك العمليات التي يمكن ترجمتها أو التعبير عنها بالنقود في حين يتجاهل الكثير من الأحداث الأخرى ذات التأثير المهم على محمل الأنشطة في المنشآت والتي لا يمكن قياسها بالنقود كعلاقات العمال بعضهم ببعض أو علاقاتهم بالإدارة ... الخ . (وسيلة، 2019)
ثانياً : الافتراض بأن وحدة القياس النقدي هي وحدة ثابتة مثلها مثل وحدات القياس الأخرى كالمتري والكيلو غرام ، وهي ليست كذلك ، بل هي وحدة غير ثابتة بسبب ما قد يطرأ على قوتها الشرائية من تغيير ، مما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية المتلاحقة والفترة المالية الواحدة وبالتالي الحصول على نتائج غير دقيقة ، وهذا يستوجب من المحلل أخذ نقاط الضعف هذه بالاعتبار والتعامل معها بما يضمن دقة التحليل وصحة استنتاجاته .

4) الدورية Periodicity

ويتم بموجب هذا الفرض تقسيم عمر المنشأة إلى فترات زمنية متساوية بقصد التعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها ، وتزويد المستخدمين بهذه النتائج بانتظام سواء كان ذلك بإصدار القوائم السنوية أو النصف سنوية أو غيرها . مما يجعل المستخدمين وأصحاب الصلة بصورة الأوضاع المالية في المنشأة ونتائج أعمالها وبشكل مستمر بدلاً من الانتظار لفترة طويلة لمعرفة ذلك . ويجب الإشارة هنا إلى أنه كلما انخفضت الفترة المالية التي يتم التقرير عنها كلما كان يجب على المحلل أن يتوقع بيانات أقل دقة في القوائم المالية المتوفرة .

ثانياً : المبادئ المحاسبية

1 - التكلفة التاريخية Historical Cost

يرتبط هذا المبدأ بفرض الاستمرارية ، وينص على تقييم الأصول الثابتة بكلفتها التاريخية على اعتبار أن هذه التكلفة أكثر موضوعية وقابلية للتحديد من المقاييس الأخرى المستخدمة في هذا المجال كالتكلفة الجارية ، وسعر السوق . كما يجب الإشارة إلى أن التكلفة التاريخية تستخدم كذلك في تقييم الالتزامات حيث تنشأ هذه الالتزامات على المنشأة نتيجة لحصولها على الأصول أو الخدمات بالأجل ، وتسجل هذه الأصول والخدمات بكلفة الحصول عليها . وبرغم أهمية هذا المبدأ في الفكر والقياس المحاسبي إلا أنه من أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء كان ذلك من جموع المحاسبين أو المستخدمين ، ويمكن تلخيص أهم هذه الانتقادات بالنقاط التالية (وسيلة، 2019)

(أ) التعارض الناشئ مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات حيث تقاس الإيرادات بالقيم الجارية بينما تقاس المصروفات بالقيم التاريخية مما يظهر عدم موضوعية المقابلة .

(ب) عدم موضوعية استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في حال التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر الأصول والالتزامات ، حيث تقييم هذه العناصر بقيم بعيدة كل البعد عن قيمها الجارية مما يفقد هذه القوائم المالية كثيراً من فوائدها .

لذا ونتيجة لهذه الانتقادات فقد شهدت الأوساط المحاسبية ظهور مناهج جديدة خرجت عن مبدأ الكلفة التاريخية كالكلفة التاريخية المعدلة والكلفة الجارية ، كما ظهرت تطبيقات وممارسات محاسبية مناقضة لمبدأ الكلفة التاريخية كإعادة تقييم الأصول في حال الأصول المستهلكة دفترياً والتي ما زالت تمثل طاقة إنتاجية مستقبلية وحالة الانخفاض الدائم من قيمة الأصول الثابتة نتيجة تقادمها ... الخ . (المرجع السابق)

2- تحقق الإيراد Revenue Realization

يعرف الإيراد بأنه التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معاً ، حيث تنشأ هذه التدفقات نتيجة لإنتاج أو بيع السلع وتؤدي الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة . ويوضح هذا المبدأ توقيت الاعتراف بالإيراد وكيفية توزيعه فيما بين الأنشطة والفترات . ويعتبر الإيراد متحققاً بشكل عام في المنشآت عند نقطة إتمام البيع (Point of Sale) ، أي بمجرد حدوث عملية البيع وتبادل السلع والخدمات بين المنشأة والغير . وتعتبر نقطة البيع أساساً صالحاً لاعتبار الإيراد متحققاً حيث تكتمل عندها دورة النشاط المؤدية لاكمال الإيراد ويمكن حينها فقط التعبير عن قيمة الإيراد وتحديد بدقه وموضوعية . ويجب الإشارة هنا إلى وجود أسس أخرى مستخدمة لاعتبار الإيراد متحققاً غير نقطة البيع ، وهي :

(أ) الاعتراف بالإيراد عند الانتهاء من الإنتاج .

(ب) الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية .

(ج) الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج .

(أ) عند الانتهاء من الإنتاج End of Production و يعترف هنا بالإيراد عند اكتمال الإنتاج وقبل البيع وتبادل السلعة حيث يكون السعر للسلعة محدداً وتتوفر لها سوق نشطة جاهزة يتم فيها تداول السلعة وبيعها ، وأفضل مثال على ذلك سلع الصناعات الاستخراجية والسلع النمطية كالنفط والذهب والفضة كما يمكن أن يستخدم هذا الأساس في حال بعض المنتجات الزراعية ، وباختصار يمكن استخدام هذا الأساس في حال توفر الشروط التالية : (1) إمكانية بيع الإنتاج بأكمله (2) سوق منتظمة للسلعة أو المنتج (3) أسعار بيع محددة . (وسيلة، 2019)

(ب) عند استلام النقدية Receipt of Cash يستخدم هذا الأساس عندما يكون تحصيل قيمة السلع أو الخدمات على درجة عالية من عدم التأكد ، وغالباً ما يستخدم في المنشآت التي يكون فيها فترة تقديم الخدمات فترة قصيرة كما هو الحال في المؤسسات الحكومية والمهن غير التجارية ، وطبقاً لهذا الأساس فإن تحقق الإيراد يكون بتحصيل النقدية وليس بالبيع أو الإنتاج .

(ج) أثناء الإنتاج During Production وتعتبر عقود المقاولات والإنشاءات الطويلة الأجل أحد أهم مجالات تطبيق هذا الأساس ، حيث يتطلب العقود في هذه الشركات وقتاً طويلاً لإنجازها تمتد لأكثر من فترة مالية واحدة ، كما أنها قد تتلقى مبالغ مالية تحت الحساب ، أو مبالغ على دفعات أو قد لا تتلقى شيئاً إلا بعد اكتمال تنفيذ العقد ، مما يجعل من الضروري توزيع الإيراد على سنوات العقد أو المقاول ، ويتم هذا التوزيع على أساس نسبة الإتمام (Percentage of Completion) ، حيث يوزع الإيراد على أساس نسبة ودرجة التقدم في تنفيذ المشروع .

3) مقابلة الإيرادات بالمصروفات Matching

تتلخص أهمية هذا المبدأ في كونه يشكل مدخلاً أساسياً لتحديد الدخل المحاسبي حيث يتم بموجبه المقارنة والمقابلة بين إيرادات الفترة المالية من جهة ومصاريفها من جهة أخرى للتعرف على نتائج الأعمال وقد عرف هذا المدخل بمدخل العمليات Transactions Approach وهو المدخل الأكثر انسجاماً مع كون المحاسبة نظاماً للمعلومات وكونها نشاطاً خديماً يسعى لخدمة

أصحاب الصلة والمستفيدين ، حيث يتم من خلاله التعريف بمصادر الدخل ومكوناته والأهداف والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقه . ولعل أهم ما يميز هذا المبدأ المحاسبي: (وسيلة، 2019) أولاً: استناده إلى العلاقة السببية بين الإنجازات المتحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات) وبين الجهود المبذولة خلال نفس الفترة (المصروفات) للحصول على تلك الإيرادات ، وثانياً : استخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل : إهلاك الأصول الثابتة ، توزيع تكاليف البحث والتطوير ، وتكاليف استكشاف الأصول والموارد الطبيعية

4 الإفصاح الشامل Full Disclosure

ينص هذا المبدأ على ضرورة احتواء التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات على كل المعلومات اللازمة والضرورية لخدمة متخذي القرار والمستخدمين ، وقد تعززت أهمية هذا المبدأ بظهور الشركات المساهمة واتساع دورها في اقتصاديات الدول ، مما جعل حكومات هذه الدول تقوم بإصدار تعليمات تنظم عملية الإفصاح في القوائم المالية لهذه الشركات ، كما ظهرت هيئات الإفصاح المسؤولة عن الأسواق المالية وقد ركزت كل هذه الجهود في مجملها على خدمة احتياجات الأطراف الخارجية والتي لا تملك معلومات كافية عن الشركات ذات الصلة بل ولا تملك سلطات أو صلاحيات تخولها من الحصول على المعلومات الكافية لخدمة أهدافها ، لذا فإن مبدأ الإفصاح الشامل أخذ في الحسبان الاعتبارات التالية :

1) نظراً للاحتياجات المختلفة للمستخدمين فإنه يمكن مقابلة هذه الاحتياجات عبر إصدار القوائم المالية ذات الأغراض العامة
General Purpose of Financial Statements

2) يجب الإفصاح عن القوائم المالية التالية لخدمة أصحاب الصلة وهي :

قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التغير في حقوق الملكية ، وقائمة التدفق النقدي .

3) كما يجب أن تصدر الشركات أية معلومات إضافية كمية ووصفية بالإضافة إلى أية إيضاحات ضرورية ، وتعتبر كل هذه المعلومات جزءاً مكملاً للقوائم المالية المنشورة . كما وتقوم المنشأة بالكشف والإفصاح عن الأمور التالية :

1) السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة وأية تغييرات طرأت عليها (2) المكاسب والخسائر المحتمل حدوثها في المستقبل (3) الارتباطات المالية أو العقود المستقبلية (4) الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية .

إن تطبيق مبدأ الإفصاح لا يعني بالضرورة الإفصاح عن كل شيء بقدر ما يجب أن يوفر هذا الإفصاح وضوحاً وموضوعية في البيانات المفصح عنها ، مما يساعد المستخدم على فهم وتفسير محتوى القوائم المالية ، من هنا يجب ممارسة هذا المبدأ المحاسبي تحت مظلة القيود المحاسبية التالية :

أ) الأهمية النسبية (ب) العرف الصناعي (ج) الكلفة والمنفعة .

أ) الأهمية النسبية Materiality

يوفر هذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط عن البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم وعدم اشمال هذه القوائم على تفاصيل وبنود لا داعي للإفصاح عنها مما قد يسبب إرباكاً للمستخدم وتضليلاً له بل وقد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية ، هذا ويوصف البند على أنه مهم نسبياً في ضوء بعض الاعتبارات الكمية والنوعية ، كقيمته النسبية ضمن مجموعة معينة ينتمي إليها ، أو طبيعته كأن يكون بنداً غير عادي أو بنداً فرضته القوانين والتعليمات .

ب) العرف الصناعي Industry Practice

يجب على المنشأة أن تفصح عن البنود في قوائمها المنشورة بما لا يتعارض مع الممارسة العامة في القطاع الذي تنتمي إليه وبما لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المعروفة، حتى لا تفقد القوائم إمكانية مقارنتها بقوائم أخرى لشركات تنتمي لنفس القطاع.

ج) الكلفة والمنفعة Cost / Benefit

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يجب أن لا يتعارض مع هذا القيد، حيث أن الفائدة والمنفعة المتوقعة للمستخدم عن الإفصاح عن أي بند يجب أن تتحقق في ضوء كلفة إنتاج هذه المعلومات والإفصاح عنها، حيث أن إنتاج المعلومات والحصول عليها . يكلف المنشأة ويحملها أعباءً مالية لا داعي لها في حال ثبت عدم استفادة المستخدم من هذه المعلومات.

مشاكل القياس المرتبطة بقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة:

هي عبارة عن تقرير يقيس مدى نجاح أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة بما تظهريه من قدرة المنشأة الكسبية فهي بمثابة قياس وتقويم للأداء الاقتصادي للمنشأة عن تلك الفترة، فهي تساعد في التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد بالتدفقات النقدية المستقبلية.

أهمية قائمة الدخل:

تساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة وهي:

- تقييم الأداء الماضي للمنشأة وبالتالي يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة.
- تساعد على تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات نقدية معينة مما يتيح للمستخدم تقدير أثر التغيير في الطلب على منتج الشركة على الإيرادات والمصروفات ومن ثم أثره على الدخل
- الأداء التشغيلي هو الوسيلة الرئيسية لتوليد الإيراد ومن ثم النقدية فننتج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.
- الرقم النهائي للدخل لا يعطي صورة كاملة فأخذ قائمة الدخل بصورة متكاملة وتفصيلية يوفر معلومات عن طبيعة الدخل واحتمالات استمراره في المستقبل.
- عملية تحديد الدخل تخضع للعديد من الافتراضات والمبادئ الأساسية مثل افتراض الفترات المحاسبية وافتراض استمرارية الوحدة ومبدأ تحقق الإيراد وبمبدأ المقابلة.

قياس الدخل:

يتم تعريف الدخل بطرق مختلفة عند كل من المحاسبين والاقتصاديين حيث يتبنى الاقتصاديون مدخل المحافظة على رأس المال (أو التغيير في حقوق الملكية) ويتبنى المحاسبون مدخل تحليل المعاملات كالتالي:

مدخل المحافظة على رأس المال:

مدخل تحليل العمليات:

عناصر قائمة الدخل:

الإيرادات: هي التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة أو النقص في التزاماتها أو الاثنان معاً و الناتجة خلال الفترة عن إنتاج وتسليم السلع أو تأثر الخدمات أو الأنشطة الأخرى والناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح الذي يؤدي إلى تغيير حقوق الملكية.

المصروفات: هي التدفقات النقدية الخارجة أو النقص في الأصول الأخرى للمنشأة أو الزيادة في التزاماتها أو الاثنان معاً والناجمة خلال الفترة من إنتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات أو تنفيذ الأنشطة الأخرى الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح الذي يؤدي إلى تغيير حقوق الملكية. (المرجع السابق)

ما يجب أن يتضمنه رقم صافي الدخل ما زال موضوع جدل وخلاف فهناك رأيان:

الرأي الأول يقوم على مفهوم الدخل الشامل للمنشأة الذي يرى أن جميع البنود التي يترتب عليها تغيير في وضع المنشأة من بداية الفترة المالية ينبغي أن تظهر في قائمة الدخل عن الفترة المعدة عنها القائمة وبالتالي حساب الأرباح المحتجزة لن يتأثر بتلك البنود ولن يظهر فيه سوى الدخل أو الخسارة الصافية بالإضافة للتوزيعات المعلن عنها. لأن هذا يعكس قدرة المنشأة على توليد الدخل في المدى الطويل. ويدعمون رأيهم بأن أي مكاسب أو خسائر إنما هي نتيجة مباشرة أو غير مباشرة لعمليات المنشأة وتساهم في الربحية على المدى الطويل ومن ثم يجب أن تدخل في احتساب صافي الدخل.

وأن هناك خطورة في سوء تفسير بيانات الدخل إذا ما تم معالجتها بعيداً عن قائمة الدخل حيث أن هذا سوف يعطي للمنشأة ميزة تمرير الخسائر من خلال حساب الأرباح المحتجزة والمكاسب من خلال قائمة الدخل، وأن أي ميزة أو مرونة للإدارة بالتأثير على قائمة الدخل سوف يؤثر بشكل غير صحيح.

فخلاصة هذا المفهوم ضرورة إدراج جميع البنود التي تحدث خلال الفترة في قائمة الدخل حيث يرى قارئ القوائم أنها تعكس جميع الأحداث التي حدثت خلال الفترة وأن عند إيضاح طبيعة البنود الاستثنائية وغير العادية سوف يسمح للقارئ أن يحدد مدى دلالتها ومدى تأثيرها على ربحية المنشأة سواء في الماضي أو المستقبل.

الرأي الثاني يقوم على مفهوم دخل العمليات الناتج عن الأداء الجاري والذي يرى أن قائمة الدخل يجب أن تعكس نتائج الأداء التشغيلي للمنشأة عن الفترة في ظل ظروف التشغيل العادية ومن ثم فإن رقم صافي الدخل سوف يظهر فقط المكاسب المتكررة المنتظمة للمنشأة اعتماداً على أعمالها العادية، كما يرون أن المكاسب أو الخسائر غير المنتظمة وتسويات سنوات سابقة لا تمثل ولا تعكس المقدر الكبيرة لمستقبل المنشأة كما أنه يترتب على إظهارها إعطاء صورة غير صادقة عن أداء المنشأة خلال الفترة الجارية ويجب عدم إدخالها في صافي الدخل بل تقبل مباشرة في حساب الأرباح المحتجزة كمفردات مستقلة وذات طبيعة خاصة. (المرجع السابق)

كما أن قراء القوائم المالية غير مدربين على التفرقة بين البنود العادية وغير العادية أو الاستثنائية مما سيؤدي إلى تضليل وبلبله القراء لو دخلت في احتساب صافي الدخل، كما أن معالجة التسويات الخاصة بسنوات سابقة في قائمة الدخل يؤدي إلى عدم صحة أرقام الدخل السابقة الحالية.

المبحث الثاني - القياس المحاسبي وعلاقته بالقوائم المالية:

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات المفيدة إلى مختلف مستخدمي التقارير المالية، ويمثل الإفصاح المحاسبي الوسيلة الأساسية من أجل تحقيق هذا الهدف بحيث يتم إيصال المعلومات المناسبة بصورة تضمن منفعتها لهم، وحتى يتم تحقيق ذلك كان لزاماً على الشركات القيام بالاختيار الصحيح للبيانات المالية المراد الإفصاح عنها بصورة تتسجم مع مقدره المستفيدين منها. وعلى الصعيد الفكري المحاسبي فقد تم تناول موضوع الإفصاح من قبل العديد من المفكرين والدارسين بغية الوصول إلى ما يعرف بالإفصاح الكافي

مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي:

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن القياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

مفاهيم الإثبات والقياس المحاسبي :

يعبر الإثبات المحاسبي عن تسجيل عناصر القوائم المالية حسب زمن حدوثها. هذه العناصر تشمل: الأصول والخصوم وحسابات الاستثمار وحقوق الملكية في قائمة الميزانية، والإيرادات والمصاريف والأرباح (أو الخسائر) في قائمة الدخل. وينطبق مبدأ الإثبات أيضاً على الإثبات الفوري للأرباح الناتجة من الاستثمارات المقيدة أو الخسائر المترتبة عليها في قائمة التغيرات في الاستثمارات المقيدة.

هذا ويرتكز إثبات الإيرادات على مبدأ تحققها. حيث يشترط لإثبات الإيراد ما يلي:

- استحقاق قبض الإيرادات بمقتضى العملية التجارية التي يمكن أن تأخذ شكل التسليم الفعلي للسلع أو تقديم الخدمات أو مرور الزمن.
- نشوء الالتزام على الزبون للوفاء بتعهدده سواء كان محدداً أو قابلاً للتحديد.
- معلومية المبلغ المستلم، أما إن كان مستحقاً (لم يستلم بعد) فيجب أن يكون قابلاً للحصول بدرجة تأكد معقولة.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

يعرف القياس بأنه «مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي» أو هو «تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث».

"وعرفه كولر" Koler بقوله القياس عبارة عن تحديد نظام بقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية». أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية وورد في نصه: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.

و من التعريفات السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقياس المحاسبي على انه " قيم الأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين ، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية ، مع بيان التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على قائمتي الدخل و المركز المالي" (المرجع السابق)

ثانياً : خطوات القياس المحاسبي

و قبل التطرق إلى خطوات القياس علينا أن نخرج على عملية القياس بصفة عامة.

عملية القياس المحاسبي و تتمثل في:

- الخاصية محل القياس حيث ينصب هذا على خاصة لشيء معين ن و الذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هز حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلا
- مقياس مناسب للخاصة محل القياس حيث إذ كان التعدد النقدي للربح مثلا هو الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة . أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

- وحدة القياس المميز ، والتي تكون للخاصة محل القيا لشيء معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس ، و لا بد من تحديد نوع القياس
 - الشخص القائم لعملية القياس ، و الذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية ، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .
- خطوات القياس المحاسبي:

- و من أجل أتمام عملية القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في:
- تجميع البيانات عن الأحداث لاقتصادية آلة تنتج عن عمليات المشروع و تعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة ، مثل الإيرادات و النفقات و الأصول و الخصوم.....ومن التبادل السوقي للسلع و الخدمات ، و يتم قياسها بوحدات نقدية علة أساس سعر التبادل المتفق عليه.
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج ، و بناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- بمجرد تجميع و تسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت ، يكون من الضروري تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على المعلومات مفيدة؛
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات ، منة الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة ، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة ، أو المهتمين بأحوالها المالية ، و تهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور و الأحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

ثالثا: أساليب القياس

- تشتمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبية و هي كالآتي
1. أساليب قياس أساسية ممثلة أو مباشرة : والتي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصة محل القياس مباشرة ، و ذلك دون الحاجة غالبا ما يعرف بعملية الاحتساب و على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس و تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل و أساليب القياس الأساسية أو المباشرة
 2. أساليب القياس المشتقة : إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها و مخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب . أما في مجالات القياس عامة و القياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات للأساليب القياس المشتقة أو غير المشتقة أو غير المباشرة
 3. أساليب التحكمية : والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة ، حيث تكون أساليب القياس التحكمية تفترق إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التميز الناتج عن التقديرات و الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

رابعا : معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس و ما يؤدي اليه من نتائج ، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس و هذه المقاييس تتخلص في:

أولاً: معيار الموضوعية

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحدة للموضوعية فيما يلي استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية تقصد بالموضوعية أو ايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرية شخصية بحتة ، و بمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة " التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي . و الهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع

مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز، و في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة، رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني " أن البيانات المحاسبة تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية لتحقيق، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي " و الملاحظ للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الأمريكية انه ركز على: أدلة الإثبات و ليس على ذات القياس و تكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختبار عليه قد يكون قابلاً للتحقق، إلا إن اختيارها هذا الدليل و تفصيله على غيره من الأدلة قد تعبر في حد ذاته عملاً غير لأطنان من أن قاعدة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية و دون إن يتأثر التطبيق بميول و اتجاهات القائم بعملية القياس. ليظهر لنا مفهوم تحيز القياس المحاسبي الذي يعد عنصر مهدد لخاصية الموضوعية. (الأسعد، 2013)

مصادر تحيز القياس المحاسبي

قد يكون التحيز ناتجاً عن

1. الشخص الذي تقيد القياس المحاسبي و هو المحاسب
2. النظام المحاسبي للقياس و هو مجموعة من المفاهيم و المبادئ و القواعد الإحكام إلى عملية القياس المحاسب
3. الأحداث الاقتصادية محل القياس متمثلة في عملية مالية حدثت بين المشروع، و غيرها في عملية القياس التاريخية. التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية فرض عمليات مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية إلى سواء في نظام المحاسبة للتكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية
4. البيانات المحاسبية و التي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي. (الأسعد، 2013)

ثانياً: معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر معيار القابلية لتطبيق العملي من أهم معايير القياس، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة و تتوافر فيه كل الشروط الموضوعية، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطاً بصعوبة لا يمكن تدليلها، و حتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب إن تتوافر فيه لعوامل الآتية

- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس
- إن يصاحب تطبيقاً النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة
- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

ثالثاً: معيار الفائدة

من البديهيات المتعارف عليها إن لكل شيء أهمية، و يتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، و المحاسبة ليست هدفاً في حد ذاتها بل هي و سيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لذا فلا بد و أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها و قد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة و هي الملائمة، و القابلية للتحقيق، و البعد عن التحيز، و القابلية للتغيير الكمي. (الأسعد، 2013)

رابعاً: معيار الملائمة:

يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس و تكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، و ما طرأ عليه من التغيرات على مدار فترة زمنية معينة، و يرى البعض أن الملائمة نوعان هما الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج

القرارات و ليس لنموذج معين و الملائمة "الخاصة" نعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات و ترتبط بما يراه المستخدم . مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب ، و هو توفير المعلومات التي تفيده كمختلف القرارات ، أما الملائمة الخاصة ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره. (الأسعد ، 2013)

المبحث الثالث - مشاكل القياس المحاسبي للمعلومات الواردة في القوائم المالية:

أولاً: مشاكل القياس المرتبطة بقائمة المركز المالي

تُعرف قائمة المركز المالي أيضًا بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية، وتوضح مصادر الأموال واستخداماتها. تشمل الأصول (المتداولة والطويلة الأجل) والالتزامات (المتداولة والطويلة الأجل) وحقوق الملكية . (المسعودي ، 2009)

- الأصول المتداولة تشمل النقدية، الاستثمارات القصيرة الأجل، الذمم المدينة، المخزون والمدفوعات مقدماً.
- الأصول الطويلة الأجل تشمل الاستثمارات طويلة الأجل، الأصول الملموسة، والأصول غير الملموسة.
- الالتزامات المتداولة تشمل الذمم الدائنة، القروض القصيرة الأجل، والجزء المستحق من القروض الطويلة الأجل.
- الالتزامات الطويلة الأجل تشمل السندات والقروض البنكية الطويلة الأجل.

ثانياً: مشاكل القياس المرتبطة بقائمة الدخل

قائمة الدخل تقيس نجاح أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة من خلال الإيرادات والمصروفات.

- أهمية قائمة الدخل تساعد في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- قياس الدخل يمكن تعريفه بطرق مختلفة؛ يتبنى المحاسبون مدخل تحليل العمليات.
- عناصر قائمة الدخل تشمل الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر. (المسعودي ، 2009)

ثالثاً: المشاكل المتعلقة بقياس التدفقات النقدية

حساب التدفقات النقدية يتضمن بعض الصعوبات:

- الإهلاك المحاسبي لا يمثل تدفق نقدي فعلي، ولا يجوز إدراجه مرتين.
- ضريبة الدخل تحسب على صافي الربح بالمفهوم المحاسبي.
- القيمة البيعية للنفاية تؤثر على التدفقات النقدية للمشروع الاستثماري.
- تكلفة الفرصة الضائعة للأصول المملوكة يجب إدراجها ضمن تكاليف المشروع. (المسعودي ، 2009)

مشاكل وصعوبات خاصة بالبيانات

- توافر البيانات قد تكون غير متاحة أو سرية.
- تعلق البيانات بالموضوع تحتاج لتوافر وحدات قياس وتعريفات موحدة.

- صحة البيانات تحتاج لتحديد درجة الصحة.
- كفاية البيانات يجب أن تكون كافية للإجابة عن جميع التساؤلات.
- مشاكل وصعوبات أخرى

- مشكلة التضخم تؤثر على التدفقات النقدية من حيث القوة الشرائية.
- تأثير مصداقية النتائج بطبيعة وغرض وخبرة القائم بها يمكن أن تؤثر على دقة النتائج.
- مشكلة عدم التأكد تزيد من مخاطر التعامل مع المتغيرات الاقتصادية.

مفهوم القيمة العادلة

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما في ظل ظروف سوقية عادية. يقوم على أساسين: الأطراف الداخلة في الصفقة والظروف التي تتم فيها الصفقة.

كيفية قياس القيمة العادلة

يتم قياسها باستخدام:

1. القيمة السوقية للأراضي والمباني.
 2. القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك عند عدم وجود سوق نشط.
- متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

- الاعتراف بالقيمة العادلة يتضمن إدراج جميع البنود التي تحدث خلال الفترة.
 - الإفصاح عن القيمة العادلة يشمل معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.
 - المقاييس الممكن استخدامها لتحديد القيمة العادلة تشمل تقييم الأوراق المالية المتداولة وغير المتداولة، وتقييم الذمم المدينة، والمخزون، والمصانع، والأصول غير الملموسة، والأصول والالتزامات الضريبية، والعقود المثقلة بالالتزامات. (المسعودي ، 2009)
- المشاكل الخاصة بقياس الدخل السنوي

هناك جدل حول ما يجب أن يتضمنه رقم صافي الدخل، وهناك رأيان:

1. الدخل الشامل يدرج جميع البنود التي تحدث خلال الفترة.
 2. دخل العمليات يعكس نتائج الأداء التشغيلي للمنشأة فقط.
- بعض المشاكل التي يواجهها المحاسب عند قياس الدخل
- التسويات المتعلقة بفترات محاسبية سابقة يجب معالجتها بأثر رجعي.
 - المكاسب أو الخسائر غير العادية تتميز بأنها غير مألوفة أو متكررة.

- معالجة البنود الاستثنائية يجب تمييزها وإظهارها بطريقة مستقلة.
 - معالجة نتائج الأنشطة الاقتصادية المستبعدة يجب الإفصاح عنها بشكل مستقل.
 - تغيير تطبيق المبادئ المحاسبية يجب الإفصاح عنه بطريقة مستقلة.
 - التغيير في التقديرات المحاسبية يجب معالجتها في الفترة التي حدث فيها التغيير.
- ربحية السهم

تقيس العائد المكتسب لكل سهم من الأسهم العادية، وتستخدم نسبة صافي دخل السهم في التقارير المالية والإفصاح.
قائمة الأرباح المحتجزة

تمثل تصويرًا شاملاً لأي تغييرات تحدث في الأرباح خلال الفترة وتُظهر رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة.

الدراسة التطبيقية

في سبيل استقصاء آراء المحاسبين حول مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، تم تصميم استبانة دقيقة وشاملة، وزعت على عينة مختارة من المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية. هدفت هذه الاستبانة إلى تقييم مدى تأثير هذه المبادئ على دقة ومصداقية القوائم المالية، وكذلك إلى معرفة مدى قبول المحاسبين لمفهوم القيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث تم تصميم الاستبانة بعناية لتشمل مجموعة من الأسئلة المغلقة، والتي تتطلب من المشاركين الإجابة بـ "نعم"، "لا"، أو "محايد". تم تحديد حجم العينة بـ 30 محاسبًا لضمان تمثيلية جيدة وللحصول على نتائج يمكن تعميمها

صيغت الأسئلة بطريقة واضحة ومباشرة لتغطي الجوانب المختلفة لموضوع البحث. وتم تضمين توجيهات واضحة حول كيفية الإجابة لضمان عدم وجود أي لبس لدى المشاركين (مرفق الاستبانة في ملحقات البحث).

تم اختيار العينة عشوائياً من قاعدة بيانات تحتوي على محاسبين يعملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة. وزعت الاستبانة عبر البريد الإلكتروني، بالإضافة إلى توزيع نسخ ورقية في بعض المكاتب. ولضمان استكمال الاستجابات، أرسلت تذكيرات بعد أسبوع من التوزيع الأولي. جمعت الاستبانات المستكملة إلكترونياً وورقياً. وتم التحقق من أن جميع الأسئلة قد تمت الإجابة عليها لضمان اكتمال البيانات. أدخلت البيانات في برنامج إحصائي لتحليلها. وتم حساب التوزيع النسبي للإجابات لكل سؤال لتحديد الاتجاهات العامة لآراء المحاسبين.

التحليل الإحصائي للدراسة التطبيقية

تم تحليل نتائج الاستبانة باستخدام المعادلات الإحصائية التالية وعرضها في جدول 1

حيث أظهر الجدول توزيع الإجابات على كل سؤال من أسئلة الاستبانة، إلى جانب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال. يوضح الجدول أن هناك تبايناً في آراء المحاسبين حول مختلف القضايا المتعلقة بالقياس المحاسبي. بينما يظهر أن التكلفة التاريخية

تتمتع بموثوقية وموضوعية، تشير نتائج أخرى إلى وجود بعض القصور في هذه الطريقة، مثل عدم ملاءمتها للظروف الاقتصادية المتغيرة وتأثير التضخم.

يشير المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إلى درجة الاتفاق أو الاختلاف بين المحاسبين. على سبيل المثال، السؤال حول اعتماد عملية القياس المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها بالموثوقية العالية (المتوسط الحسابي 1.966 والانحراف المعياري 0.352) يوضح أن هناك اتفاقاً كبيراً بين المحاسبين حول هذا الموضوع، بينما السؤال حول وجود بدائل قياس أخرى (المتوسط الحسابي 2.333 والانحراف المعياري 0.618) يشير إلى وجود تفاوت أكبر في الآراء.

حساب التوزيع النسبي:

$$\text{نسبة الإجابات} = (\text{عدد الإجابات لكل خيار} / \text{إجمالي عدد المشاركين}) \times 100\%$$

حساب المتوسط الحسابي لكل سؤال:

$$\text{المتوسط الحسابي} = (\sum X) / N = \text{حيث:}$$

$$\sum X = \text{مجموع قيم الإجابات}$$

$$N = \text{عدد المشاركين}$$

حساب الانحراف المعياري:

$$\text{الانحراف المعياري} = \sqrt{[(\sum (X - \mu)^2) / N]} = \text{حيث:}$$

$$X = \text{قيمة كل إجابة}$$

$$\mu = \text{المتوسط الحسابي}$$

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	لا	نعم	الاسئلة
0.352	1.966	20 (%66.7)	1 (%3.3)	9 (%30)	1. تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها بالموثوقية العالية.
0.469	2.233	17 (%56.7)	3 (%10)	10 (%33.3)	2. تعد التكلفة التاريخية نموذجاً سليماً في عملية القياس المحاسبي لتمييزها بخاصية الموضوعية.
0.577	2.167	15 (%50)	5 (%16.7)	10 (%33.3)	3. القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
0.575	2.233	16 (%53.3)	5 (%16.7)	9 (%30)	4. إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم لم يؤثر على عرض القوائم المالية بصورة مشوهة.
0.547	2.3	18 (%60)	3 (%10)	9 (%30)	5. يضع المستثمر والمقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في اتخاذ القرار.

0.577	2.2	15 (%50)	6 (%20)	9 (%30)	6. فقدان التكلفة التاريخية لخاصية الملاءمة وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي.
0.599	2.333	17 (%56.7)	6 (%20)	7 (%23.3)	7. تميز القيمة العادلة بخاصية الملاءمة يجعلها بديلاً للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي.
0.577	2.2	16 (%53.3)	4 (%13.3)	10 (%33.3)	8. تقدير القيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي.
0.594	2.167	10 (%33.3)	15 (%50)	5 (%16.7)	9. ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصادقية.
0.568	2.267	18 (%60)	2 (%6.7)	10 (%33.3)	10. من مقومات أساس القيمة العادلة وجود أسواق نشطة.
0.618	2.333	15 (%50)	10 (%33.3)	5 (%16.7)	11. هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

نتائج الدراسة

بعد الدراسة النظرية والتطبيق العملي نجيب في هذا القسم على اسئلة البحث حيث ان اهمية القياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية تبين انه من خلال النتائج، يتبين أن القياس المحاسبي ذو أهمية كبيرة في إعداد القوائم المالية، حيث يشير المحاسبون إلى أن التكلفة التاريخية تتمتع بموثوقية عالية (30%)، وأن المستثمرين والمقرضين يضعون أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة (60%)

أما بالنسبة لسؤال البحث الثاني عن الطرق المختلفة للقياس المحاسبي التي تنص عليها المعايير المحاسبية الحالية فتشير النتائج إلى أن الطرق المختلفة للقياس المحاسبي تشمل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، حيث أن 33.3% من المحاسبين يعتقدون أن التكلفة التاريخية نموذج سليم لتمييزها بالموضوعية، بينما يعتقد 23.3% أن القيمة العادلة تمثل بديلاً ملائماً للتكلفة التاريخية.

أما بالنسبة للتحديات الرئيسية التي تواجه القياس المحاسبي في تقديم صورة دقيقة وشفافة للقوائم المالية فهي تشمل ذاتية التقييم، حيث أشار 33.3% من المحاسبين إلى أن تقدير القيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي، وفقدان الملاءمة (30%)، وتأثير التضخم على دقة القوائم المالية.

اما فيما يتعلق عن واقع متطلبات القياس المحاسبي وكيف يتم تطبيقها في السياقات المختلفة داخل الشركات تشير النتائج إلى تطبيقات متباينة لمتطلبات القياس المحاسبي، حيث أن 50% من المحاسبين يرون أن هناك بدائل قياس يمكن أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي، مما يعكس الحاجة لتبني ممارسات قياس متنوعة تتناسب مع متطلبات كل شركة وسياقاتها التشغيلية.

الخاتمة:

تعتبر عملية القياس المحاسبي من الركائز الأساسية في إعداد القوائم المالية، حيث تلعب دورًا حيويًا في تقديم صورة دقيقة وشفافة عن الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية. يهدف هذا البحث إلى استقصاء آراء المحاسبين حول مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وتحليل التحديات التي تواجه القياس المحاسبي حيث تم الدمج بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية حيث أظهرت نتائج الاستبانة تباينًا في آراء المحاسبين حول مزايا وعيوب مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. بينما أكد بعض المحاسبين على أهمية الموضوعية والموثوقية في مبدأ التكلفة التاريخية، أشار آخرون إلى فقدان الملاءمة وضرورة النظر في بدائل أخرى كالقيمة العادلة التي توفر مرونة أكبر ولكن تتطلب مزيدًا من الاجتهاد الشخصي مما قد يؤثر على مصداقية القوائم المالية. حيث تعزز نتائج البحث أهمية القياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية بدقة وشفافية. يواجه هذا القياس تحديات متعددة مثل الذاتية في التقييم وفقدان الملاءمة، ولكن يمكن للتطورات التكنولوجية أن تسهم بشكل كبير في تحسين دقة وشفافية هذه العملية. تختلف تطبيقات متطلبات القياس المحاسبي بين الشركات، مما يؤكد على ضرورة تبني ممارسات قياس متنوعة تلبي احتياجات كل شركة وسياقاتها التشغيلية.

قائمة المراجع:

- كومني، نور الدين. (2011). أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حسابات المؤسسة و كيفية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.
- فضل الله & عبد الغني علي جابر. (2016). أثر المعايير المحاسبية على دقة القياس المحاسبي (Doctoral dissertation جامعة شندي)
- طيبة، بوعزة، & عبد القادر/مؤطر. (2021). اثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي (Doctoral dissertation, جامعة احمد دراية-ادرار).
- قادري، & عبد القادر. (2009). القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية: دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (Doctoral dissertation, Université d'Alger 3-Brahim Soltane Chaibout).
- بدرابي، & عبد المنعم. (2010). القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دورها وأهميتها في عملية اتخاذ القرارات.
- سنا عبد الهادي الجعيدي، & إشراف/سالم عبدالله حلس. (2007). دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تحليلية تطبيقية.
- رولا كاسر لايقة (2007). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار: دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري، جامعة تشرين
- ابراهيم خليل حيدر السعدي. (2009). مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول. Journal of Baghdad College of Economic sciences University, (21).
- سايب، ين ساهل، & وسيلة. (2019). lasb نموذج التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالخصائص الأساسية للمعلومة المالية المفيدة من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الدكتور آلاء مصطفى الاسعد. (2013). المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة. Journal of Baghdad College of Economic sciences University, 2013(4).
طيبة, بوعزة, & عبد القادر/مؤطر. (2020). اثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي

“Measurement Issues of information in financial statements”

Prepared by the researcher

Ahmed Abdullah Al-Majhed

Abstract:

This research aims to survey the opinions of accountants on the historical cost and fair value principles in the process of accounting measurement, and to analyze the challenges faced in providing accurate and transparent financial statements. A questionnaire was distributed to 30 accountants from accounting and auditing firms in Saudi Arabia, and the data was analyzed using statistical equations to calculate the relative distribution, arithmetic mean, and standard deviation for each question. The survey results showed varying opinions among accountants regarding the advantages and disadvantages of the historical cost and fair value principles. Some emphasized the importance of objectivity and reliability in the historical cost principle, while others pointed to the loss of relevance and the need to consider other alternatives like fair value, which offers greater flexibility but requires more personal judgment, potentially affecting the credibility of financial statements. Accountants agree that accounting measurement plays a vital role in preparing accurate and transparent financial statements, with reliability and relevance being the essential qualities of accounting information relied upon by investors and lenders. Historical cost and fair value are highlighted as the most commonly used methods, with historical cost being valued for its objectivity and fair value for its greater relevance to changing economic conditions. The main challenges include subjectivity in fair value assessment and the loss of relevance in historical cost, as well as the impact of inflation on the accuracy of financial statements. The research findings reinforce the importance of accounting measurement in preparing accurate and transparent financial statements. The study recommends enhancing the use of technology, developing accounting standards, providing continuous training, and encouraging research and development to improve accounting measurement methods and meet the needs of economic institutions more effectively.