

## الفصل الثاني مشكلات القياس المحاسبي

يتناول هذا الفصل الموضوعات التالية:

- مفهوم القياس المحاسبي
- آلية القياس المحاسبي
- صعوبات القياس المحاسبي
- معايير اختيار بديل القياس

## ١ . مفهوم القياس المحاسبي :

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم وظائف المحاسبة ، وهو عملياً الوظيفة الأولى التي تتحقق في مجرى العمل المحاسبي، ويرافق وظيفة التوثيق والتخزين ، ويسبق وظيفة تقديم المعلومات . فما هو القياس المحاسبي ؟ وما هي أدواته وأنواعه ؟ ومتى يتم القياس المحاسبي ؟ . بالعودة إلى مفهوم القياس يمكن الإشارة إلى أن هناك مفاهيم مختلفة له:

فهو بالمفهوم العام تعبير عن خصائص شيء ما ( سلعة مثلاً) باستخدام خصائص شيء آخر . كأن تستخدم خصائص النقد للتعبير عن خصائص سلعة أو أصل ما . أو أنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص شيء معين بجوانب أو خصائص شيء آخر. وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة.

أمّا بالمفهوم الاقتصادي فإنه يعني التعبير الرقمي عن الأحداث الاقتصادية ونتائجها ، أي ترجمة الأحداث الاقتصادية لتحويلها من تعابير وصفية إلى تعابير رقمية . وهذا يمكن من تطبيق عوامل المنطق الرياضي وبالتالي من استخدام خصائص الأرقام وإجراء العمليات الحسابية ، للحصول على المعلومات.

وقد عرّف <sup>١</sup> Mc Donald القياس بأنه "عملية تحويل الوصف اللفظي إلى وصف رقمي، على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء الخاضع للقياس ، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس، وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يُراد قياسها"

وعرّف <sup>٢</sup> Hendriksen القياس بأنه " تحويل للأهداف والأحداث المتعلقة بشركة ما ، إلى قيم عددية وسيادتها بطريقة ما ، تجعل هذه الأهداف أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها ( مثل مجموعة من الموجودات ) ، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة " .

فالقياس ، إذاً ، هو التعبير الرقمي عن الأحداث الاقتصادية التي تخص مشروع ما وعن نتائج هذه الأحداث على المشروع . وتهدف عملية القياس إلى ترجمة تلك الأحداث ونتائجها إلى أرقام باستخدام وحدة قياس مناسبة، بغرض إنتاج معلومات يمكنها مساعدة المستخدمين لاتخاذ القرارات .

إن القياس المحاسبي يقوم بتحويل الأحداث الاقتصادية ونتائجها إلى معلومات رقمية . لهذا اعتبرت المحاسبة أداة لقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية القابلة للاستخدام في مواقف محددة داخل أو خارج الوحدة المحاسبية<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> - Mc Donald , Daniel L . " A Test Application of the Feasibility of Market Based Measures in Accounting "Journal of Accounting Research, spring 1968, Vol. 6, Issue 1, pp 38-49.

<sup>٢</sup> - Hendriksen, Eldon S. "Accounting Theory ", Fourth Edition , IRWIN, Richard D. Inc.

١٩٨٢

ومع التحفظ على هذا الفهم لدور المحاسبة في أي تنظيم اقتصادي، فإن القياس المحاسبي الذي يقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى أرقام ، للاستفادة من خصائص الأرقام في توليد معلومات رقمية، تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات ، يجب أن يحقق للمعلومات المحاسبية الخصائص المطلوبة، وفي مقدمتها: الموضوعية، الدقة، الموثوقية، الملاءمة وقابلية المقارنة، وغيرها من خصائص تجعل المعلومات المحاسبية أكثر فاعلية وفائدة للمستخدمين. غير أن المشكلات التي تواجه عملية القياس تجعل أمر تحقيق هذه الخصائص بالشكل الأمثل، أمراً صعب المنال، إن لم يكن مستحيلاً في الوقت الراهن.

يأتي في صلب هذه المشكلات ضرورة توافق الإطار الفكري للقياس مع الإطار العملي. فالأول يختص بتحديد الخواص التي يُراد قياسها، أي موضوع القياس، لأن الاهتمام عند إجراء القياس لا يتجه نحو قياس الظواهر والأشياء جميعها، وإنما نحو خاصية معينة أو مجموعة من الخواص ذات العلاقة. فقياس قيمة أصلٍ ما ، في المحاسبة ، لا يهتم بقياس الخواص الفيزيائية له ، وإنما بقدرته على تقديم السلع والخدمات في المستقبل.

أما الإطار التطبيقي للقياس الذي يختص بالقضايا الفنية لعملية القياس المحاسبي، وفي مقدمتها تحديد وحدة القياس التي يجب أن تتسم بالثبات لضمان قابلية المقارنة والتجميع، وتحديد قواعد القياس للتعبير عن الخصائص والظواهر والعلاقات. وهنا يأتي دور أنظمة العد (Numerical Systems) التي تستخدم للتعبير عن الخواص والمقادير والكميات.

إن الجانبين المذكورين متلازمان تلازماً عضوياً؛ فالجانب التطبيقي يجب أن يستند إلى إطار فكري واضح محدد سليم وإلا فقد القياس جوهره وغايته. والجانب الفكري دون تطبيق عملي يتحول إلى مفاهيم لا نفع منها. ورغم هذا الترابط فلا بد من الإشارة إلى أن تحديد المفاهيم والمضامين العلمية يجب ألا يتأثر بمشاكل القياس بهدف المحافظة على الأصالة العلمية، وضمان الموضوعية عند استخدام هذه المفاهيم. بالمقابل فإن نظم القياس المستخدمة في الممارسة العملية يجب ألا تنقيد بقيود الفكر إذا تبين قصور الجانب الفكري ، لأن ذلك يقف عائقاً أمام تطور عملية القياس.

يعاني القياس المحاسبي، إذاً، من عدة مشكلات تنجم عن مجموعة عوامل، منها عدم وضوح الإطار الفكري الناظم لعمليات القياس، وتعدد أغراض وبدائل وظروف القياس، وعدم الاتفاق على وحدة قياس مناسبة، وتغيّر ظروف القياس وصعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية.

هذه المشكلات لا بد من الإشارة إليها بشيء من التفصيل للوقوف على مدى تأثيرها في نتائج القياس المحاسبي . وهذا ما نتناوله الأجزاء اللاحقة في هذا الفصل.

## ٢ . آلية القياس المحاسبي :

تمر عملية القياس المحاسبي بعدة مراحل ، تبدأ عند حدوث الواقعة الاقتصادية بتحديد خصائص الحدث أو الواقعة ثم تحديد وحدة القياس الواجب استخدامها ثم تجريد الحدث من خصائصه النوعية وتحويله إلى بيانات رقمية .

ف عند حدوث عملية بيع، مثلا، يتم أولاً تحديد نوع البضاعة المباعة وصنفها. ثم تستخدم وحدة القياس الكمي المناسبة ( كأن تكون العبة أو العبوة أو الكيلوغرام)، لحصر الكمية (عدد العبوات مثلاً)، ثم يتحدد سعر البيع لكل عبوة ومن ثم يتم احتساب ثمن الكميات المباعة . وبذلك تكون عملية القياس لهذا الحدث الاقتصادي المعين، بمفرده قد تمت. ونتيجة القياس هذه يتم توثيقها في مستند أولي، هو فاتورة البيع التي تُوثَّق فيها كافة البيانات المتعلقة بهذا الحدث ، مثل: اسم العميل، نوع البضاعة وصنفها، كميتها، سعرها، قيمتها، تاريخ البيع، الحسم الجاري على الفاتورة، وغير ذلك. هذه البيانات هي بيانات وصفية ورقمية (كمية ونقدية). والقياس المحاسبي لهذا الحدث ترجم الخصائص النوعية للبضاعة المباعة إلى أرقام (كمية، سعر ونقد)، ليسهل بعدها التعامل مع هذه الأرقام لتلخيصها وتجميعها وتشغيلها. ولضمان عدم فقدان البيانات التي يحملها المستند الأولي يتم توثيق نتائج القياس النقدي في دفتر خاص، يوماً بيوم، يُعرف بدفتر اليومية .

وبعد أن يتم قياس كل حدث اقتصادي وتوثيقه، في مرحلة التسجيل الأولي، تبدأ مرحلة ثانية للقياس وهي مرحلة تلخيص الأحداث الاقتصادية الكثيرة . في هذه المرحلة يتم تجميع الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة في حساب خاص بها، لتلخيصها تسهيلاً لعملية تشغيلها ، يُفتح في سجل خاص يُعرف بدفتر الأستاذ، ( كأن تُجمَع المبيعات جميعها في حساب المبيعات للوصول إلى رقم المبيعات التي حدثت في فترة زمنية محدّدة). تُعرف عملية التلخيص هذه ، بمفهوم مسك الدفاتر ، بعملية الترحيل. والرقم الذي يتم الوصول إليه في هذه المرحلة من مراحل القياس المحاسبي، نتيجةً لعملية التلخيص، وهو رصيد الحساب، يمثل نتيجةً لعملية قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة خلال فترة زمنية محدّدة .

وبعد الانتهاء من قياس مجموعة الأحداث ذات الطبيعة الواحدة، تبدأ المرحلة الأخيرة للقياس وهي قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وأثرها في نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي وتدقيقاته النقدية وغير ذلك. تتوافق هذه المرحلة مع مرحلة إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية .

تترافق إذاً عمليات القياس مع بعض مراحل العمل المحاسبي وهي: مرحلة التسجيل الأولى على المستند ، مرحلة التلخيص (الترحيل) ومرحلة التشغيل ( إعداد القوائم ) . وكل عملية قياس يرافقها عملية توثيق وتخزين لنتائج القياس.

إن تنفيذ عمليات القياس عبر المراحل المذكورة ترافقه كذلك مشكلات متنوعة، منها، مثلاً، صعوبة ترجمة بعض الأحداث والوقائع الاقتصادية إلى أرقام، اختلاف وتنوع وتبدل قواعد وبدائل القياس المحاسبي، صعوبة توفير الدقة المطلوبة في القياس وضمان موضوعيته المطلقة، وكذلك صعوبة توفير المعلومات في الوقت المناسب، الخ...

### ٣ صعوبات القياس المحاسبي:

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت، ولا تزال تواجه، مجتمع المعرفة المحاسبية. تتجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل، أهمها:

١. عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي
٢. تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه
٣. تعدد بدائل القياس وصعوبة اختيار البديل المناسب
٤. صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية
٥. اختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس
٦. عدم تحديد وحدة القياس المناسبة في المحاسبة المالية.

إن عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي يمثل أحد مشكلات القياس، إذ لا بد من وجود ضوابط عامة للقياس، توجهه نحو إنتاج معلومات فعالة تحقق المنفعة لكافة المستخدمين. هذه الضوابط بحاجة إلى تحديد وتنظيم وتطوير في إطار فكري معرفي شامل، تتكامل فيه كافة مكوناته وتتناسق على أساس علمي منطقي سليم. ففي هذا الإطار تتحدد المفاهيم المختلفة المستخدمة في عمليات القياس، كمفهوم الدخل والإيراد والنفقة ورأس المال وغيرها. وفيه يتحدد الغرض من القياس، والخصائص التي يجب على القياس المحاسبي أن يوفرها في المعلومات المحاسبية، وغير ذلك الكثير. إن جملة هذه المكونات للإطار الفكري الناظم لعمليات القياس المحاسبي، بحاجة إلى تحديث وتطوير وتنسيق عبر عمليات تأصيل علمي منهجي منظم. فعدم توفر مثل هذه العمليات يُبقي من مشكلات القياس الكثير، وقد يساهم في تنوعها وتفاقمها. ويأتي في مقدمة هذه المشكلات مشكلة تحديد غرض القياس واختيار بديل القياس وغير ذلك. وقد سبقت الإشارة إلى هذه المسائل في الفصل الأول.

استطراداً لما سبق يُلاحظ تعدد أغراض القياس المحاسبي وبدائله، بتعدد الجهات المستفيدة من نتائجه. وإذا كان هدف القياس المحاسبي هو إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، فما هي المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات، ومن هي الجهات التي تحتاج إلى هذه المعلومات؟ وما هي الخصائص التي يجب أن يوفرها القياس في المعلومات؟ إن تحديد المعلومات يرتبط بالحاجة إليها لدى المستخدمين في بيئة عمل المشروع. وهذا أمر سبق الإشارة إليه في فصل سابق. أما الجهات التي تحتاج إلى معلومات فهي أيضاً معروفة يأتي في مقدمتها الإدارة، والمالكون، المقرضون والمتعاملون

مع المشروع كالزبائن والموردين والعاملين والمراجعين وغيرهم . ولكن ليس المهم هنا معرفة من هي هذه الجهات ، بل المهم هو أن غرض القياس ارتبط بهذه الجهات ومتطلباتها التي تفرضها على القياس المحاسبي .

فمنهم من ربط غرض القياس بالإدارة ، فوظف عملية القياس لخدمة الإدارة . ومنهم من ربط غرض القياس بالمستثمرين : مالكين ومقرضين . وحسب الغرض من القياس تتوعدت بدائل وأسس القياس المحاسبي .

فالبديل المستند إلى التكلفة التاريخية يخدم أغراض الإدارة من القياس . أما البديل المستند إلى القيمة الجارية فهو يخدم فئات أخرى مختلفة بشكل أفضل من التكلفة التاريخية . وأدوات القياس التي وُظفت في عملية القياس اختلفت أيضاً حسب الغرض . فاستخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد لكونها وحدة قياس محاسبي، المستندة إلى الخصائص القانونية لها، دعم التكلفة التاريخية . أما استخدام خصائص القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس فإنه يدعم القيمة الجارية ويهدم التكلفة التاريخية .

وباختلاف بدائل القياس وغرضه، تختلف الطرق والقواعد المستخدمة في عمليات القياس . فاستخدام التكلفة التاريخية يقضي العمل بمبدأ الحيطة والحذر . وعليه لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق . أما الخسائر فيتم الاعتراف بها لمجرد توقع حدوثها . وعند تقييم المخزون لابد من تحديد طريقة لصفه . وعند اهتلاك القيمة الدفترية للأصول الثابتة، يجب تحديد طريقة الإهلاك ، فإذا كانت هذه الطريقة طريقة القسط المتناقص فإنه لابد من تحديد قاعدة احتسابه كاعتماد سنوات عمر الأصل ، أو معدل ثابت لقيم نقدية متناقصة أو معدل متناقص لقيم دفترية ثانية . الخ

أما في حال استخدام تكلفة الاستبدال مثلاً فإنه لا ضرورة للبحث في طرق صرف المخزون وفي تكلفته الفعلية أو في تكلفة الأصول الدفترية عند احتساب الإهلاك وغير ذلك .

إذاً تتنوع بدائل وطرق وقواعد القياس المطبقة ، بتنوع الغرض من القياس . فاختيار طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، مثلاً، في ظروف التضخم النقدي وانخفاض القوة الشرائية يساعد في تضخم الأرباح وتخفيض قيمة المخزون وهذا يكون غالباً في مصلحة الإدارة و ضد مصالح المالكين والمستثمرين .

هنا يلاحظ أن تغيير الظروف الاقتصادية وتبدلها يخلق أيضاً مشكلات قياس . فأى الطرق أفضل لصرف المخزون أو اهتلاك الأصول في ظروف التضخم . وأي بديل قياس هو الأفضل في مثل هذه الظروف ؟ إذاً مسائل متعدّدة تنشأ نتيجة لتغيير ظروف القياس . منها مثلاً تفاوت توقيت القياس . خصوصاً عندما تطول الفترة الزمنية للاستثمار ( في أصل ما )، في الوقت الذي تتبدل فيه الأسعار باستمرار . هنا تنشأ مشكلة تحديد الدخل الناجم عن عملية القياس، بسبب تباعد زمن الإنفاق على الاستثمار وزمن الحصول على إيراداته . هذا التباعد يؤدي بدوره إلى حدوث أخطاء قياس ناجمة عن التوقيت .

وقد أفرزت الممارسة العملية تنوعاً كبيراً في بدائل وطرق القياس، التي تؤثر في تحديد قيم عناصر القوائم المالية. ولا شك أن تغيير بديل أو طريقة القياس يؤدي إلى تغيير قيم هذه العناصر . وبدائل القياس، بدورها، متعددة . فمنها ما دَعَمَ القيم المسجلة في الدفاتر ، دون إجراء أيّ تعديل ، فكان القياس المستند إلى **التكلفة التاريخية** . ومنها ما دَعَمَ القيم الدفترية وأيدَ إجراء بعض التعديلات ، فكان القياس المستند إلى التكلفة التاريخية المعدلة، فظهرت **محاسبة المستوى العام للأسعار**. ومنها ما رفض التكلفة التاريخية وأيدَ القياس المستند إلى **القيمة الجارية**. وهنا ثارت مجدداً مشكلة القياس على أساس القيمة الجارية ، إذ ظهرت مفاهيم متعددة للقيمة الجارية . فبعضهم رأى فيها **القيمة الحالية للتدفقات النقدية** التي تحققها الموجودات المختلفة ، أي القيمة الرأسمالية التي تُنتج تلك التدفقات. البعض الآخر اعتبر أن القيمة الجارية هي القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الدخول الجارية ، أي أسعار إعادة اقتناء الأصل، فظهرت **التكلفة الاستبدالية** . آخرون عدّوها القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الخروج الجارية، أي أسعار البيع، فظهرت طريقة أخرى عُرفت بـ **صافي القيمة البيعية** وهي القيمة التي يمكن أن تتحقق فيما لو بيعت الأصول. ثم ظهر مفهوم **القيمة العادلة** الذي تطور عن محاسبة صافي القيمة البيعية ليشكل منظورا خاصا لمحاسبة أسعار الخروج الجارية. ثم جاء من يؤمن بأن القيمة الجارية لا تعني أو تستوجب استخدام أسعار الخروج فقط أو أسعار الدخول دون غيرها؛ إذ يمكن استخدام مزيج من تلك الأسعار في آن معا.

فريق آخر عدّ بدائل القياس السابقة كافة لا تخلو من الانتقاد والعيوب. فكان لا بد من تعديل تلك البدائل مراعاةً للتغيرات الحاصلة في هيكل الأسعار وتغيرات قيمة وحدة النقد.

والمشكلة التي تنشأ أمام هذا التنوع في البدائل هي **مشكلة اختيار البديل الأفضل والأنسب** لعمليات القياس؛ إذ لا يوجد **معيّار** أو معايير لاختيار هذا البديل أو ذلك. فهل المعيار هو تحقيق مصلحة فئة على حساب مصالح فئات أخرى ، أم تحقيق الموضوعية والفعالية للمعلومات المحاسبية ؟ أو أن المعيار مرتبط بالظروف المتنوعة والمختلفة التي تحيط بالعمل المحاسبي ، كلٌّ في بيئته الخاصة ؟ هنا لا بد أيضاً من البحث عن حل منطقي لاختيار المعيار المناسب ثم البديل الأفضل .

وتأتي مشكلة أخرى من مشكلات القياس من أن كفاءة القائمين بعملية القياس المحاسبي متفاوتة. فكلما كان النظام المحاسبي والقائمين عليه أكثر كفاءة وإدراكاً باحتياجات المستخدمين وبمتطلبات وظروف القياس ومشكلاته، كانت نتائج القياس أفضل ، والعكس بالعكس . وعليه فإن تفاوت كفاءة نظام المعلومات المحاسبي الذي يقوم بتنفيذ عمليات القياس تخلق مشكلات هامة من مشاكل القياس المحاسبي ، منها مشكلة قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

إضافة إلى ما سبق فإن صعوبة القياس لبعض الأحداث الاقتصادية والأنشطة تمثل حتى الآن مشكلة هامة لا تزال قائمة، رغم المحاولات العديدة التي بُذلت لوضع حلّ منطقيّ لها. يأتي في مُقدِّمة

هذه الصعوبات تلك المتعلقة بالمبادلات الخارجية للسلع والخدمات، وما يترتب عليها من مشكلات تغير أسعار الصرف عند ترجمة تلك العمليات إلى العملة المحلية.

ثم تأتي المشكلات المتعلقة بالموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية. فالأنشطة المتعلقة بهذه المجالات يمكن تحديد تكاليفها ولكن يصعب قياس منافعها ( إيراداتها )، لأن هذه المنافع معنوية وليست مادية ويصعب بالتالي قياسها، لتعذر استخدام النقد كوحدة قياس لهذه المنافع . وعليه يصعب الحكم على مدى كفاءة هذه الأنشطة من الناحية الاقتصادية . هذه المشكلات ستكون موضوع البحث في الفصول اللاحقة

إن البحث في جملة هذه المسائل يستوجب استعراض بدائل القياس المختلفة ومعايير اختيار البديل الأفضل. ثم البحث في المشكلات المتعلقة بالعمليات الأجنبية وأسعار الصرف والموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية. وهذا ما سنتناوله الفصول اللاحقة.

#### ٤ . تحديد وحدة القياس المحاسبي :

لإجراء عمليات القياس يتم استخدام وحدة قياس وأداة قياس، أو مجموعة أدوات قياس تتناسب مع طبيعة المادة أو البند الجاري قياسه . وتُصنّف هذه الوحدات في :

أ- **وحدات القياس المادي (الطبيعي) أو الكمي** : تستخدم هذه الوحدات لقياس الطول والحجم والوزن منها : الكيلوجرام أو الطن ، والمتر المكعب و المتر الطولي والكيلومتر وغيرها . ويستخدم الميزان ، مثلاً، أداة لقياس الوزن والمتر أداة لقياس الطول والحجم . هذه الوحدات والأدوات التي تستخدم لقياس العناصر المادية الملموسة ضروريةً لعمليات القياس، كخطوة أولى لإجراء القياس النقدي.

ب- **وحدات قياس الزمن** : يتم قياس الزمن بوحدات قياس تناسبه وهي ساعة العمل أو يوم العمل أو الشهر أو العام . وتستخدم الساعة ( ساعة اليد مثلاً) أداة لقياس الزمن . يستخدم هذا القياس في المحاسبة في المراحل الأولى من عمليات القياس .

ت- **وحدات القياس النقدي** : يُستخدم النقد وحدة قياس للتعبير عن خصائص الشيء الجاري قياسه مثل ، منفعة أصل أو سلعة . وتُعدُّ وحدة النقد ( الليرة ) أداة القياس النقدي المستخدمة في عملية القياس النقدي . هذا القياس يجري في مرحلة لاحقة للقياس المادي والزمني . فهو تابع لهما حيث يجري تحويل الكم والزمن إلى وحدات نقدية باستخدام معامل تحويل هو السعر . والقياس النقدي يمكن من استخدام خصائص النقد للوصول إلى معلومات مختلفة كالربح والخسارة ، وقيم الأصول ونسب الكفاءة والتطور وغيرها ، حيث يستحيل الوصول إلى مثل هذه المعلومات باستخدام وحدات القياس الكمي والزمني فقط .

غير أن وحدة النقد أداة قياس تتميز عن أدوات القياس الكمي والزمني. فوحدات قياس الكمي والزمني تتصف بالثبات رغم تغيّر زمن أو مكان القياس . فالمتّر الطولي أو المكعب ثابت الطول والحجم أينما كان، وفي أي وقت تم فيه القياس . وساعة الزمن ثابتة المدة مهما تغير الزمن أو مكان القياس. أما وحدة النقد فهي وإن كانت ثابتة المبلغ من الناحية الاسمية أو القانونية، إلا أن القوة الشرائية لها تتغير بتغير الزمان . وبالتالي فإن قوتها الشرائية ليست ثابتة . وهذا يثير مشكلات قياس محاسبي يعبر عنها السؤال التالي :

هل المبالغ التي تظهرها بنود القوائم المالية تمثل قيمة حقيقية لها، أم أنها مجرد أرقام تعكس عدد الوحدات النقدية التي وُظفت لاقتناء الأصل في تاريخ معين ، أو التي تم الحصول عليها نتيجة لنشاط بيع أو غيره ؟ هذا السؤال المطروح في الفكر والممارسة المحاسبية، منذ بدأت ظاهرة التضخم النقدي ، لم يجد جواباً شافياً. فكثيرون يرون أن المحاسبة مطلوبٌ منها تقديم قيم حقيقية تمثل الواقع ، في حين يرفض آخرون وجهة النظر هذه ، ويدّعون أن المحاسبة توثق عمليات وأحداث حصلت في زمن ماضٍ، ولا يجوز تغيير البيانات الخاصة بهذه العمليات والأحداث .

من وجهتي النظر هاتين ظهرت بدائل قياس متعددة ، فكان :

١ . القياس المستند إلى القيم الدفترية التاريخية

٢ . القياس المستند إلى القيم الجارية

وجاء آخرون رأوا ضرورة تعديل بدائل القياس المذكورة بتأثير تغيرات الأسعار فظهر :

١ . القياس المستند إلى القيم الدفترية المعدلة

٢ . القياس المستند إلى قيم جارية معدلة

ثم ظهرت وجهة نظر ثالثة تمثل مخرجاً لمشكلة اختيار أحد البدائل المذكورة ، فتحدثت عن " القيم العادلة " . هذه البدائل المعروضة ستكون موضع البحث في الفصول اللاحقة من هذا الكتاب .

## ٥ - معايير اختيار بديل القياس:

يمثل اختيار أو تحديد معايير القياس الحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية . يمثل المعيار مقياساً عاماً يتم الرجوع إليه للحكم على مدى صلاحية بديل القياس ، فالبديل الذي ينسجم مع المعايير يعتبر بديلاً مناسباً ، والبديل الذي لا ينطبق عليه كل أو بعض المعايير يكون بديلاً مرفوضاً .

غير أن تحديد هذه المعايير أمر لا يزال خاضعاً للجدل . فالأدبيات المحاسبية تحدثت عن أسس لمقارنة وتقييم ( Basis for comparison and Evaluation ) بدائل القياس، للمفاضلة بينها . فأشارت إلى مقارنة بين البدائل المطروحة وفقاً لتجنب هذه البدائل أخطاء التوقيت الزمني وأخطاء وحدات القياس . كما أشارت إلى تقييم هذه النماذج على أساس قدرة البديل على التفسير والملاءمة . وهذا يعني أن المعايير المستخدمة ثلاثة :

١- معيار احتواء ( أو عدم احتواء ) البديل على أخطاء القياس .

٢- معيار التفسير .

٣- معيار الملاءمة .

وفيما يلي توضيح لهذه المعايير :

### أولاً : أخطاء القياس :

يقصد بأخطاء القياس الأخطاء التي يمكن أن يسببها البديل المحاسبي ، والناجمة عن المنطقات التي يأخذها البديل عند إجراء القياس ، وليس عن الأعمال الإجرائية لعملية القياس. فقد يأخذ بديل ما بالقيمة الاسمية للنقد كوحدة قياس بينما يأخذ بديل آخر بالقوة الشرائية له كبديل قياس؛ أو أن يأخذ أحدها بمبدأ التحقق للاعتراف بالإيراد في حين يخرج الآخر عنه .  
وعليه فإن الأخطاء التي يمكن أن يولدها البديل نوعان :

#### ١ - أخطاء وحدة القياس : ( Measuring – unit – Errors )

تظهر هذه الأخطاء بسبب وجود فجوة زمنية بين زمن حصول الحدث أو الأحداث الاقتصادية وزمن إجراء القياس . خلال هذه الفترة تحدث غالباً ، تغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في عملية القياس. فإذا أهملت تغيرات الأسعار بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ، أي بسبب استخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد كوحدة قياس محاسبي ، سيحدث الخطأ في التوقيت . هذا الخطأ تقع فيه: محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية ، في حين تتجنبه محاسبة المستوى العام لأسعار ، ومحاسبة تكلفة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة بسبب استخدام القوة الشرائية لوحدة النقد كوحدة قياس .

#### ٢ - أخطاء التوقيت : ( Timing Errors )

تظهر هذه الأخطاء بدورها بسبب وجود فجوة زمنية بين تاريخ حصول الحدث الاقتصادي وتاريخ الإقرار عنه ، فخلال هذه الفجوة الزمنية تحدث تغيرات في القيمة ، لكنها لا تؤخذ بالاعتبار ثم يتم الإقرار عنها في وقت لاحق . هذه الأخطاء يتسبب فيها مبدأ التحقق الذي يقضي بعدم الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق فعلاً بالبيع ، أما الإيرادات المتوقعة فلا يتم الاعتراف بها . ومن هنا نشأ الفرق بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي لتحقيق الإيراد .

هذه الأخطاء وقعت فيها محاسبة التكلفة التاريخية ، ومحاسبة الاستبدال ومحاسبة المستوى العام للأسعار ومحاسبة الاستبدال المعدلة ، وتجنبتها محاسبة القيمة البيعية والقيمة البيعية المعدلة

## ثانياً : التفسير : ( Interpretability )

يستخدم التفسير كمعيار لتقييم بديل القياس المحاسبي . يقصد بالتفسير أن تكون القوائم المحاسبية التي تشكل نتاجاً لعملية القياس ، مفهومة وسهلة القراءة سواء في مضامينها ومعانيها أو في استخدامها. ففي حال استخدام وحدة القياس النقدي الاسمية فإن القوائم ستحتوي أرقاماً لا تفسير لها ولا معنى ويتعذر استخدام المعلومات التي تحويها، بينما إذا استخدمت القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس، فإن القوائم ستحتوي معلومات يمكن تفسيرها ومعرفة مضامينها و تكون أكثر قدرة على الإفادة منها . استناداً إلى هذا المعيار فإن محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية لا تحقق هذا المعيار، في حين تحققه تكلفة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة . أما محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فإنها لا تحقق هذا المعيار رغم استخدامها القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس. والسبب يعود إلى أن التكلفة التاريخية أساساً لا تقدم معلومات قابلة للتفسير .

## ثالثاً : الملاءمة : (Relevance)

تستخدم الملاءمة كمعيار لتقييم بديل القياس. وهي تعني أن المعلومات التي ينتجها بديل القياس يجب أن تكون مفيدة ونافعة للمستخدمين ، أي أن تتسجم مع متطلباتهم الخاصة في المعلومات التي يولدها البديل <sup>(1)</sup> . إن استخدام هذا المعيار مرتبط بفئات المستخدمين ورغباتهم وتغير احتياجاتهم إلى المعلومات. وبذلك فإنه معيار غير ثابت عبر الزمن ويحتاج إلى " الإجماع " عند الحكم على بديل ما؛ فما هو ملائم لفئة ما من المستخدمين قد يكون غير ملائم لفئة أخرى ، وعليه فإنه يتعذر تحديد البديل الأفضل بتجرد وحيادية .

إن المعايير المذكورة آنفاً لتقييم صلاحية بديل القياس تحتاج بدورها إلى إعادة النظر في مدى سلامتها وواقعيتها ومنطقيتها وثباتها. وإذا كان المعيار المتعلق بأخطاء القياس وبالتفسير يدور حولهما جدل واسع ، فإن معيار الملاءمة لا يخلو من الانتقاد كونه غير موضوعي إذا ما نُظِرَ إليه من منظور معرفي علمي شامل، وليس من منظور أني عملي.

إن المعلومات المحاسبية يجب أن تحقق المنفعة للمستخدمين. وبالتالي فإن أي نظام معلومات محاسبي لا بد أن يأخذ في اعتباره احتياجات المستخدمين - في بيئته - إلى المعلومات ، ليقوم بدوره بإنتاج هذه المعلومات لتلبية احتياجاتهم. والمشكلة التي تظهر هنا تأتي من أن مصالح المستخدمين ليست واحدة وقد تكون أيضاً متعارضة. وعليه فإن بديل القياس الذي يلبي بشكل أفضل مصالح فئة ما قد لا يكون البديل المناسب لفئة أخرى. وبالتالي كيف يمكن الحكم على هذا البديل أو ذاك على أنه البديل الأنسب؟

(1) - راجع : الفصل الرابع ، الجزء الرابع منه .

الفلسفة البراغماتية حلّت هذه المسألة عن طريق " الإجماع "، فالبديل الذي تؤيده الأكثرية هو البديل المناسب. هنا تنشأ من جديد مشكلة أخرى، فمن هي الفئات التي يجب مساءلتها في صلاحية بديل القياس؟ وهل ضروري اخذ رأي كافة الفئات؟ ثم ما هي نسبة الإجماع الواجب توفرها للحصول على الأغلبية؟ أضف إلى ذلك من هي الجهة المخولة بإجراء عملية الاختيار؟ وهل من الضروري أن البديل المتفق عليه هو البديل المنطقي السليم؟ ثم هل يتم اختيار البديل ليخدم نظام محاسبي بعينه أم ليخدم الممارسة المحاسبية ( العملية) ككل؟

في الواقع الراهن تتولى هيئات ومنظمات مهنية وحكومية مسؤولية البحث واختيار البديل المناسب. هذه الهيئات والمنظمات تسيطر عليها غالباً مصالح فئات المستثمرين وأصحاب الأموال. أما مصالح المجتمع فلا وجود لمنظمات أو هيئات ترعاها عند البحث عن بديل القياس المناسب. هذه المصالح يتم مراعاتها بالقدر الذي لا تتعارض فيه مع مصالح الفئات المسيطرة على الممارسة المحاسبية. إن معايير اختيار بديل القياس لا تزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والبحث الدؤوب، لتحديدها من منظور علمي معرفي شامل، بما يضمن، بالتالي إنتاج معلومات موضوعية ذات فعالية عالية.

## أسئلة الفصل الثاني

- ١ . حدد مفهوم القياس المحاسبي
- ٢ . كيف تتم عملية القياس المحاسبي؟ بيّن ذلك بوضوح.
- ٣ . ما هي أنواع القياس المحاسبي؟ وما هي وحدات القياس وأدواته؟
- ٤ . ما هي أهم مشكلات القياس المحاسبي؟ وما هي العوامل التي تساهم في ظهورها وتفاقمها؟
- ٥ . بيّن كيف يؤثر غرض القياس في اختيار بديل القياس.
- ٦ . ما مدى تأثير عدم وجود ضوابط عامة للقياس على فعالية القياس المحاسبي؟
- ٧ . ما هي المعايير التي يمكن استخدامها للحكم على صلاحية بديل القياس؟