

إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

د/ ثروت مصطفى على العايدى
مدرس المحاسبة والمراجعة
المعهد العالي للعلوم الإدارية بالقاطمية

ملخص:

نال موضوع السماح بتعدد بدائل القياس المحاسبي من قبل المعايير المحاسبية اهتمام الفكر المحاسبي سواء على المستوى الدولي أو المحلي، لما له من تأثير على دلالة القوائم المالية - قائمتي الدخل والمركز المالي - وبالتالي التأثير على القرارات التي تعتمد في اتخاذها على المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية.

ولذا فقد أهتم البحث الحالي باستعراض بعض بدائل القياس المحاسبي للبنود المؤثرة بشكل مباشر على قائمة المركز المالي مثل كيفية حساب الإهلاك للأصول الثابتة، وكيفية تقييم المخزون في نهاية المدة، بالإضافة لكيفية الاعتراف بالإيراد كمؤثر أساسي على قيمة الإيراد المدرج بقائمة الدخل.

ومن أجل تحقيق أهداف البحث فقد وضع الباحث مجموعة من الفروض العلمية، وتم اختبارها من خلال دراسة ميدانية اعتمدت على قائمة استبيان وجهت للفئات المعنية والمهتمة بموضوع البحث. ولقد جاءت نتائج التحليل الإحصائي لأراء الفئات محل الدراسة متوافقة - إلى حد مقبول - مع فلسفة ومضمون البحث، من حيث كون تعدد بدائل القياس المحاسبي قد أفرز إشكالية مفادها أن هناك تأثير لهذا التعدد على دلالة القوائم المالية لمستخدميها من كافة الأطراف المعتمدة على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

Abstract:

The subject of allowing multiple accounting measurement alternatives by accounting standards was the attention of accounting thinking both at the international and local level because of the impact on the significance of the financial statements of the income and financial position and consequently on the decisions adopted in the accounting information extracted from the financial statements.

Therefore, the current research is interested in reviewing some of the accounting measurement alternatives for items that directly affect the financial position such as how depreciation is calculated for fixed assets, how inventory is valued at the end of the period and how revenue is recognized as a key influence on the income statement.

In order to achieve the objectives of the research, the researcher developed a set of scientific hypotheses, and was tested through a field study based on a questionnaire addressed to the interested groups interested in the subject. The results of the statistical analysis of the views of the categories studied were consistent with the philosophy and content of the research. In this respect, the multiplicity of the alternatives of accounting measurement revealed that this multiplicity affects the significance of the financial statements of its users Decisions.

Key words: technical Provisions - Accounting principles- External Audit-Insurance companies-significance of the financial statements-Financial solvency - Insurance liabilities - Principle of caution - Adequacy of potential liabilities - Accounting information - Principle of meeting revenue with expenses.

إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

مقدمة :

أنه من خلال استقراء الفكر المحاسبي يلاحظ وجود عدة بدائل أو سياسات للقياس المحاسبي للعديد من الأحداث الاقتصادية والبنود المحاسبية التي تتطلبها آليات تشغيل واستمرار المنشآت في مزاولة نشاطها، وهذا التعدد قد جاء نتيجة لمحصلة عوامل اقتصادية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني لعملية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى وجود تباين في العوامل الاقتصادية والقانونية المحيطة بالمنشآت من دولة لأخرى، مما يتطلب معه تعدد بدائل القياس المحاسبي للأحداث والبنود المحاسبية بما يسمح لكل منشأة أن تختار البديل الذي يتناسب مع متغيراتها المالية وظروف البيئة المحيطة بها. ولكن هذه التعدد قد أفرز العديد من المخاطر بشأن اختيار بديل دون الآخر، مما يؤثر بدوره على دلالة القوائم المالية ويخدم فئات معينة من المستفيدين على حساب فئات أخرى، والأمر الذي يسبب ضعف المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وخفض منفعة المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها.

طبيعة مشكلة البحث :

يواجه المحاسبون في كل عملية قياس محاسبي للأحداث الاقتصادية للمنشأة مجموعة من البدائل التي تسمح بها المعايير المحاسبية - وتلقى القبول العام من الناحية العملية - ويصعب في الوقت نفسه الاختيار فيما بينها. إذ أن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية ذات دلالة مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة متماثلة من الأحداث الاقتصادية ومن منشأة لأخرى، ومن هنا يقف مستخدم وقارئ القوائم المالية عاجزاً عن الإجابة عن بعض التساؤلات التالية:

- لماذا فضلت المنشأة هذه السياسة المحاسبية دون غيرها ؟
- هل لاختيار هذه السياسة المحاسبية تأثير ذات أهمية على دلالة القوائم المالية ؟

أهمية البحث:

يحظى موضوع تعدد بدائل القياس المحاسبي - المرونة المحاسبية - لبعض عناصر وبنود قائمة المركز المالي والدخل وأثره على دلالة القوائم المالية بوجه عام باهتمام الفكر المحاسبي سواء على الصعيد المحلي أو الدولي، والذي يؤثر بدوره على طبيعة القرارات التي تتخذها الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية تحقيقاً لما يعرف بالرشد

الاقتصادي عند اتخاذ القرارات. هذا بالإضافة لكون استخدام المنشآت لمرونة المعايير المحاسبية فى مسألة القياس المحاسبى قد يؤدى إلى إنتاج قوائم مالية مختلفة فى المضمون القيمي والمعلوماتى لنفس الأحداث الاقتصادية، مما يؤدى إلى ضعف الثقة فى القوائم المالية التى تقدمها للفترة الجارية والفترات السابقة.

ولذا فإن هذا البحث يستمد أهميته من مدى اهتمام الفكر المحاسبى والهيئات المعنية بهذا الموضوع. وعلية فإن البحث سوف يناقش إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبى من خلال التعرض بالمناقشة والتحليل لبعض بنود أو عناصر قائمتى المركز المالى والدخل التى نالت مرونة فى طرق أو سياسات قياسها، ومدى تأثير هذه المرونة بشكل منفرد لكل قائمتى المركز المالى والدخل وأثر ذلك على اتخاذ القرارات ذات الصلة.

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى التعرض بالمناقشة العلمية والتحليل لإشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبى لبعض بنود أو عناصر القوائم المالية فى ضوء المعايير المحاسبية ذات الصلة وأثر ذلك على دلالة ومنفعة المعلومات المحاسبية - المستمدة من القوائم المالية - لمستخدميها فى اتخاذ القرارات ذات الصلة.

وينفرج من الهدف الرئيسى الأهداف الفرعية التالية :

- التعرف على فلسفة التعددية فى القياس المحاسبى، بالإضافة للآراء المؤيدة والمعارضة للتعددية ومبررات كل منهما.
- التعرف على بعض بدائل القياس المحاسبى - المؤثرة بشكل ملحوظ - لبعض من بنود قائمتى المركز المالى والدخل وأثر ذلك على نتائج ومدلول كل منهما وما يتبعه من أثر على مستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارات المختلفة.

افتراضات البحث :

يقوم البحث على مجموعة من الافتراضات الأساسية وهى :

الافتراض الأول: أن تعدد بدائل القياس المحاسبى من قبل المعايير المحاسبية قد أدى لإنتاج قوائم مالية مختلفة فى الدلالة المعلوماتية لنفس الأحداث الاقتصادية من منشأة لأخرى.

ويقوم هذا الافتراض على إشكالية أن السماح بتعدد بدائل القياس المحاسبى لبنود أو عناصر القوائم المالية قد يؤدى إلى إنتاج قوائم مالية مختلفة فى الدلالة المعلوماتية برغم عدم اختلاف الأحداث الاقتصادية باعتبارها تمثل أحد المدخلات أو المواد الخام - أن جاز التعبير - لإنتاج تلك القوائم.

الافتراض الثاني: تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة.

ويقوم هذا الافتراض على إشكالية أن المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية لقياس بعض بنود أو عناصر المركز المالي قد تؤدي إلى إظهاره على غير حقيقية سواء بالزيادة أو النقصان، وذلك من خلال - على سبيل المثال - كيفية حساب الإهلاك للأصول الثابتة وتقييم المخزون للأصول المتداولة، وبالتالي التأثير على الفئات المعتمدة على مدلول المركز المالي في اتخاذ القرارات.

الافتراض الثالث: تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج قائمة الدخل من ربح أو خسارة.

ويقوم هذا الافتراض على إشكالية أن المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية لقياس بعض بنود أو عناصر قائمة الدخل قد تؤثر على نتيجة هذه القائمة سواء من الربح أو الخسارة، وذلك من خلال كيفية الاعتراف بالإيراد المدرج بقائمة الدخل، ومن ثم إظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة على غير حقيقته، وبالتالي التأثير على الفئات المعتمدة على رقم الدخل كدلالة على كفاءة الأداء التشغيلي للمنشأة، واتخاذ القرارات ذات الصلة بناء على هذه الدلالة.

حدود البحث:

يقتصر البحث على التعرض لتعدد بدائل القياس المحاسبي لبعض بنود أو عناصر قائمتي المركز المالي والدخل فقط دون غيرها من القوائم المالية الأخرى.

منهجية البحث :

اعتمد البحث على المنهج العلمي المعاصر بشقيه الاستقرائي والاستنباطي ، حيث قام باستقراء العديد من المراجع العلمية المرتبطة بموضوع البحث ، وذلك بهدف بلورة الأفكار النظرية التي تساهم في عرض فلسفة تعدد بدائل القياس المحاسبي وأثر ذلك على دلالة ومنفعة المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

الدراسات السابقة في مجال البحث:

تعددت الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة فيما يتعلق بتعدد طرق القياس المحاسبي في المعايير المحاسبية وأثرها على جودة ومصداقية البيانات الواردة بالقوائم المالية ، بالإضافة لمدى تأثيرها على رقم الربح الوارد بقائمة الدخل

وفي ضوء ما سبق سوف يتم عرض أهم وأحدث الدراسات السابقة في مجال البحث
كما يلي :

١- دراسة/ Ali، M.J., Kamran، A.، and Darren، H.، (١) عام (٢٠٠٩)

استهدفت الدراسة تقييم مدى التوافق في استخدام معايير التقرير الدولي بين مجموعة من الدول فيما يتعلق بحاسبة وتقييم المخزون وتكلفة المخزون . وقد خلصت الدراسة إلى أن **International Accounting Standards (IAS)** يتطلب تقييم المخزون بالتكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل ، وأن التكلفة يجب أن تحدد على أساس موضوعي للبضائع وليست بالقيمة التبادلية (الاستبدالية) العادية . وإن هناك عدة طرق لقياس مدى التوافق في تقييم المخزون في الهند وباكستان وبنجلاديش ، وهي تشمل التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما شاق ، التكلفة أو السوق أيهما اقل ، التكلفة التاريخية . كما أن هناك اختلاف ذات معنى في التسوية لتقييم المخزون بين البلاد السابقة، وإن السبب في هذا الاختلاف يرجع لوجود سماح باستخدام الطرق البديلة لتقييم المخزون ، مع العلم بأن مستوى التوافق سيرتفع إذا تم الاتفاق على إتباع طريقة واحدة تكون هي الأفضل.

٢- دراسة / عبد الله شعيل مشعان (٢) عام (٢٠١١).

استهدفت الدراسة مناقشة ممارسة معايير المحاسبة لتحقيق حوكمة أفضل للشركات في إطار اعتبار أن المعايير المحاسبية يفترض أنها ستكون الضمانة الأساسية لإفصاح والأداء المحاسبي الجيد. وقد خلصت الدراسة إلى أنه في عدد من المعايير المحاسبية السعودية قد سمح بتعدد المعالجات المحاسبية لبعض البنود، وهذه المرونة من قبل المعايير قد خلقت مشاكل عديدة في الحكم على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية، مما قد يؤدي لضعف ثقة المستثمرين في تلك المعلومات.

٣- دراسة/ Homes، R.، Denise، Ruth، D.، & O.، (٣) عام (٢٠١٢)

استهدفت الدراسة قضية أن محتوى المعلومات في الأرباح ربما يقدر للتأثير على أسعار السهم من خلال العديد من الممارسات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة لوجود تأثير لتعدد بائل القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية مثل المخزون على الأرباح المعلنة وعلى مدى استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين.

٤ - International Academic Workshop on Social Science (٤) عام (٢٠١٣).

استهدفت الدراسة تحليل بدائل القياس المحاسبي لتسعير المخزون من البضائع بالاعتماد على معايير المحاسبة الجارية في الصين، مع الأخذ في الاعتبار أن الاختيار بين السياسات المحاسبية يرتبط بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية بين الشركات تكون مختلفة باختلاف السياسة أو الطريقة المتبعة في القياس المحاسبي لبعض البنود مثل المخزون، وهذا التعدد قد يقلل من إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

٥ - دراسة / أمنه خميس حمد ، محمد ابو نصار (٥) عام ٢٠١٣.

استهدفت الدراسة التعرف على أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية، والأساليب المستخدمة في تمهيد الدخل والتي نبعت من المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية للمعالجات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية. وقد خلصت الدراسة لوجود سلوك تمهيد الدخل من خلال الاعتماد على الاختيار ما بين السياسات المحاسبية البديلة الخاصة ببعض البنود، وقد كان هذا الحضور الجيد مرتبط بحجم المنشأة وطبيعة الصناعة التي تعمل بها.

٦ - دراسة / محمد معتصم احمد ، إسماعيل محمد النجيب (٦) عام ٢٠١٥.

تناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالسودان، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية اختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبي، ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى أن إدارة المنشآت الصناعية بالسودان قد تميل لاستخدام بدائل القياس المحاسبي لإهلاك الأصول الثابتة لتمهيد الدخل من منطلق فلسفة مؤداها البحث عن الاستقرار المالي وعدم ظهور تذبذب في الأرباح من فترة لأخرى كوسيلة للاطمئنان بالنسبة للمستثمرين. إلا أن هذا السلوك يؤثر بالسلب على منفعة المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

هذا وباستقراء مضمون بعض الدراسات السابقة نجد أنها تناولت موضوع تعدد بدائل القياس المحاسبي من زاوية إدارة الأرباح وتمهيد الدخل سواء على المستوى المحلى أو الدولي - لبعض الدول - بشكل يغلب عليه طابع العمومية فى المضمون، من حيث كون هناك مرونة فى المعايير المحاسبية بشأن تعدد المعالجات المحاسبي، وأن هذا التعدد قد استخدم من قبل بعض إدارات المنشآت فى إدارة الأرباح وتمهيد الدخل مما ساهم فى تقليل فرص الاعتماد على المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين. إلا أن هذه الدراسات لم تتناول بشكل أكثر تفضيل - إيضاح - مدى تأثير هذه التعددية على بعض بنود قائمتى المركز المالي والدخل بشكل خاص، وبما يبرز الآثار المترتبة على هذه التعددية على منفعة المعلومات المحاسبية لمستخدميها. وهذا ما سوف يتناوله البحث الحالي.

خطة البحث :

فى ضوء عرض إطار البحث من خلال المقدمة وطبيعة المشكلة وهدف البحث وأهميته ومنهجه والدراسات السابقة، فإن الباحث سوف يقوم بعرض موضوع البحث من خلال ثلاثة مباحث، وذلك على النحو التالي :

المبحث الأول بعنوان : موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي.

المبحث الثاني بعنوان: إشكالية المعايير المحاسبية المرتبطة بتعدد بدائل القياس المحاسبي

المبحث الثالث بعنوان : دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

المراجع والمصادر

الملاحق

المبحث الأول

موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس

تمهيد :

قد يكون من الصعب نسبياً تحديد سبب وحيد يعتبر مسئول عن تعدد بدائل القياس المحاسبي، وذلك لأن التعددية هي محصلة لعدة عوامل اقتصادية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة، حيث كان لظهور الأزمات التي اجتاحت العالم في فترات معينة أثر لظهور تكتلات تجارية واقتصادية دولية، كما ساعد ذلك على تعاضد دور المنظمات المهنية التي أخذت تفرض نفسها ووجودها على المجتمع المالي من زاوية توجيه العمل المحاسبي، مما يترتب عليه إصدار معايير محاسبية تسمح بتعدد بدائل القياس، وقد دعم ذلك موجات التضخم وما يترتب عليها من إعادة النظر في بعض الفروض المحاسبية كفرض ثبات وحدة النقد.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة في هذا المبحث، فسوف يتناوله الباحث من خلال التعرض إلى ماهية السياسات المحاسبية، وأخيراً تعدد بدائل القياس المحاسبي بين التأييد والمعارضة.

أولاً : ماهية السياسات المحاسبية:

بداية تعتبر السياسة المالية مجموعة من الطرق والقواعد المحاسبية المتاحة أمام إدارة المنشآت للاختيار فيما بينها بما يحقق أفضل منفعة للمنشأة والمتعاملين معها بقدر الإمكان، وذلك في ضوء مفاد ومضمون المعايير المحاسبية وفي شكل متعارف عليه قد يكون القوائم والتقارير المالية. ولذلك تعتبر القوائم المالية التي تلتزم المنشآت بإدراجها ضمن تقريرها السنوي جزءاً أساسياً من المعلومات التي يحتاج إليها قراء هذا التقرير، وقد لا يكون بالإمكان قياس بعض بنود البيانات المالية أو الأحداث الاقتصادية بدقة، وبالتالي لابد من تقديرها، وذلك نتيجة لحالة عدم التأكد المصاحبة لها والمحيطة بالمنشآت أو نتيجة للمخاطر الناتجة عن تجميع البيانات المحاسبية في مجموعات معينة^(٧).

كذلك يشير البعض^(٨) إلى أهمية التقدير والاجتهاد والأحكام الشخصية التي تبنى على أحدث المعلومات المتاحة في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها بما يحقق التوازن بين الفكر المحاسبي والواقع الفعلي لممارسة مهنة المحاسبة، وبحيث يمكن التوصل إلى تقديرات محاسبية مناسبة للتدفقات النقدية المستقبلية.

وهناك^(٩) من يرجع فكرة التعددية للسياسات المحاسبية إلى حجم المنشأة وما يتبعه من ضغوط سياسية ترتبط بها، حيث إن مديري المنشآت الكبيرة الحجم والتي تتعرض لضغوط سياسية وتلك الخاضعة للرقابة الحكومية يقومون باختيار أو تأييد اقتراح تطبيق السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تحقيق الأرباح، في حين أن المنشآت الصغيرة الحجم والتي لا تتعرض لمثل هذه الضغوط ولا تخضع للإجراءات الرقابية يكون اتجاه المديرين فيها نحو اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي لزيادة الأرباح. كما يرى^(١٠) أن مسألة تعدد بدائل القياس المحاسبى واستخدامها من قبل بعض المنشآت تأتي من منطلق قيام تلك المنشآت بمحاولة المحافظة على استقرار الدخل، حيث تواجه بعض الصعوبات إذا واجهت تقلبات فى دخولها السنوية وكانت هذه التقلبات متباينة ويشوبها فروق كبيرة من سنة لأخرى، مما يدل على عدم استقرارها من وجهة نظر مستخدمى المعلومات المحاسبية وصانعي القرار فيها أيضا. وهذا الفكر قام على افتراض أساسى مفاده إن مديري المنشآت يسعون إلى تعظيم منافعهم المتوقعة والتي ترتبط بشكل مباشر بمكافأتهن المادية وذلك من خلال اتفاقهم كجماعة مؤثرة حول المعايير والمبادئ المحاسبية التي تسمح بإتباع الوسائل الكفيلة بزيادة دخولهم، والتي من أهمها^(١١):

- تخفيض أو تأجيل المدفوعات الضريبية.
 - تطبيق التشريعات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف السياسية والاجتماعية.
 - المغالاة في قياس الربح في حالة اتخاذه كأساس لخطة المكافأة التشجيعية.
- إلا أن البعض^(١٢) حاول تحليل العلاقة بين التغير في السياسات المحاسبية وبين ما إذا كانت المنشآت التي قامت بالتغير في السياسات المحاسبية ناجحة أم لا، وذلك لمعرفة مدة قدرة الإدارة على تغيير السياسات المحاسبية بهدف تعظيم الربح، وهل يختلف الوضع بين المنشآت الناجحة وغير الناجحة، ولقد جاءت نتائج هذا التحليل تشير إلى أن المنشآت غير الناجحة هلا الأكثر ميلا من غيرها لإجراء التغيرات المحاسبية لزيادة رقم الربح، ويستوي في ذلك المنشآت الكبيرة والصغيرة الحجم، أما المنشآت الناجحة فلا يكون لديها أي حافز لتحسين رقم الربح لأن العمليات العادية للمنشأة سوف ينتج عنها أرقام محاسبية تدل على الأداء الجيد.

ومن خلال العرض السابق يتضح للباحث صحة الافتراض الأول نظريا

ثانياً : تعدد بدائل القياس المحاسبي بين التأييد والمعارضة:

أن بعض التشريعات والجمعيات المهنية التي قامت بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية كانت وراء ترسيخ فكرة التعددية في القياس المحاسبي على مستوى المعايير المحاسبية، كما أن تعدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ساعد أيضاً بدورة على ترسيخ فكرة التعدد مما أتاح الفرصة أمام المنشآت للاختيار فيما بين تلك البدائل. ورغم أن تعددية البدائل المحاسبية قد أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن بعض الباحثين قد اختلفت آراؤهم بشأنها.

فا بالنسبة للآراء المؤيدة، فيرى أصحابها أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في حد ذاته، وإنما المشكلة الحقيقية تكمن في الاختيار المناسب من بين هذه البدائل ويرجعون رأيهم هذا للأسباب التالية^(١٣):

١- أن الاعتماد على بديل محاسبي واحد يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، ولذا فإن تعدد البدائل يجعل إدارة المنشأة تختار ما يناسبها وتحاول الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة بموضوعية، كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغييرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يحافظ على البيانات المحاسبية.

٢- أن تعدد التطبيق العملي لمفاد ومضمون المعايير المحاسبية يختلف من دولة لأخرى ومن منشأة لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق، بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان.

٣- لقد أتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، ضعف وفشلها وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات للأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بمصلحة المنشأة.

وأما من زاوية الآراء المعارضة، فيرى أصحابها أن تعدد بدائل القياس المحاسبي يمثل إشكالية خطية لها آثارها السلبية على مدلول ومفاد المعلومات المحاسبية وعلى القياس والتوصيل المحاسبي في حد ذاته، ويدعمون رأيهم هذا بالمبررات التالية^(١٤):

- ١- إن تعدد البدائل المحاسبية التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصية هامة وهي القابلية للمقارنة بين المنشآت بعضها البعض، وقد يؤثر على مقارنة نتائج المنشأة عبر فترات زمنية مختلفة.
- ٢- إن تعدد البدائل المحاسبية يسمح لإدارة المنشأة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وتظهر أداؤها في صورة أفضل حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى.
- ٣- إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوح لتعدد البدائل للعمليات المحاسبية الواحدة، ومازالت كذلك إدارة المنشأة لها الحرية - إلى حد ما - في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلباً على مدلول القوائم المالية التي تصدرها.
- ٤- إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر إيجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلاً من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية.

المبحث الثاني

إشكالية المعايير المحاسبية المرتبطة بتعدد بدائل القياس المحاسبي

تمهيد:

برغم أن معايير المحاسبة تلزم المنشآت باستخدام أسس وطرق محاسبية محددة في معالجة بنود القوائم المالية، إلا أن هناك مرونة - تعدد بدائل القياس المحاسبي - أحيانا في معالجة بعض بنود الصول والالتزامات والإيرادات تستطيع المنشأة الاختيار منها، مما يتيح المجال أمام الإدارة في استغلال هذه المرونة في التأثير على قائمتي الدخل والمركز المالي لإظهارها طبقا لاتجاه معين يحقق أهداف معينة تحقق منافع لأطراف على حساب أطراف أخرى.

ويرى أحد الباحثين^(١٥) أن المعايير المحاسبية التي جاءت ببدايل قياس متعددة لنفس البنود أو الأحداث الاقتصادية قد أثارت مشكلة وهي : كيف يتم اختيار أفضل أسلوب للمحاسبة من بين الأساليب المتعددة ؟ وما هو معيار قياس الأفضلية ، في حالة توافق البدائل المختلفة لقياس بند معين مع المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها ؟ وبالرغم من هذا التوافق ، إلا أنها تتطلب عملية اختيار معقدة من بين البدائل المحاسبية المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية. وعليه فإن المعايير المحاسبية قد أثرت في السلوك الاقتصادي للمنشآت ، ويجب النظر لهذا التأثير من قبل معدي المعايير المحاسبية لكونها أتاحت الفرصة لتجميل أو توجيه المنظور الاقتصادي للمنشأة تجاه ما يحقق رغبات معدي القوائم المالية باستخدام ما هو مسموح به من بدائل قياس مختلفة^(١٦).

ومن المتعارف عليه أن تطبيق القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية يتم من خلال تطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى . والواقع أن استخدام سياسات محاسبية في مجالات متعددة يؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، خصوصا في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي، إضافة إلى أنه ليس هناك مجموعة محددة من المعايير المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، وأن هناك مرونة تشتمل عليها تلك المعايير للقيام بعملية القياس المحاسبي، ومن ثم فإن استخدام سياسات محاسبية مختلفة قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مختلفة في ظل أحداث أو معاملات مالية معينة^(١٧).

كما يرى باحث آخر^(١٨) إن إعداد القوائم المالية وإن كان يتم وفقاً للقواعد المنظمة لهذا الشأن واستناداً إلى معايير المحاسبة المحلية والدولية المتعارف عليها ، إلا أن هذه

المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والمعاملات الاقتصادية ، وبالتالي فإن مرونة اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية - الطرق المحاسبية - قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة في مصداقيتها لنفس الأحداث الاقتصادية ، وينعكس اختيار أي من هذه البدائل المسموح بها على جودة نتائج القياس المحاسبي ، ومن ثم على جودة المعلومات المحاسبية المستخلصة من القوائم المالية . حيث أصبحت المعلومات المحاسبية اقل فائدة وسببت التشتت في أذهان المستثمرين ، مما أثر بشكل سلبي على منفعة التقارير المالية بالنسبة لهم.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة في هذا المبحث فسوف يتناوله الباحث من خلال التعرض إلى:

أولاً : بدائل القياس المحاسبي للبنود المؤثرة على قائمة المركز المالي بشكل مباشر في ضوء المعايير المحاسبية.

في الغالب تعتمد الإدارة على المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية بشأن الاختيار فيما بين البدائل في التعامل محاسبياً مع محتويات قائمة المركز المالي والمتمثلة في قيم الأصول والخصوم بأنواعها المختلفة، وذلك بهدف إعطاء انطباع مخالف عما هو عليه عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة من أجل تحقيق أهداف معينة. وذلك من خلال إمكانية تعظيم قيم الأصول والتأثير على بعض بنود الخصوم من خلال تضخيم الأعباء والالتزامات المحتملة بعدم تكوين مخصصات كافية لها بحجة أنها التزامات مؤكدة وواجبة السداد (١٩).

ومن منطلق اتجاه الباحث لعرض أكثر البنود شيوعاً في هذا الصدد فسوف يتم التعرض لكل من بعض بنود الأصول الثابتة والمتداولة.

١ - بدائل القياس المحاسبي لبنود الأصول الثابتة:

لا شك أن الأصول الثابتة يتم اقتنائها بهدف الحصول على منافعها الاقتصادية في المستقبل من خلال مساهمتها في تحقيق الإيراد، ومن ثم فإن جزء من تكلفتها يجب أن يحمل على تلك الإيرادات خلال الفترة التي ساهمت فيها. ومن أجل تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من المنافع الاقتصادية للأصول الثابتة فإنه يجب توزيع تكلفة هذا الأصل على عمره الإنتاجي، وفي هذا الشأن جاءت معايير المحاسبة - سواء المصرية أو الدولية - بالعديد من طرق الإهلاك التي يمكن إتباعها من منطلق قبولها جميعاً من قبل المعايير المحاسبية.

في حين أن كل طريقة قد تسفر عن نتائج مختلفة عن الأخرى، ومن ثم تؤثر على الدلالة القيمية للأصل الثابت، وبالتالي على قيمة الأصول الثابتة المدرج بقائمة المركز المالي.

هذا وباستقراء وتحليل مختصر لأكثر طرق الإهلاك شيوعا في الاستخدام وبيان تأثير كل منها على قيمة الأصول الثابتة ينضح الآتي:

- طريقة القسط الثابت: وتقوم هذه الطريقة على فلسفة مؤداها أن الإهلاك دالة في الزمن وليس في الاستخدام ويعتبر التقادم على مدار الزمن عامل محدد لتناقص خدمات الأصل، ولذا فإن صافي القيمة الدفترية والذي عن خصم الإهلاك المتراكم من القيمة الأصلية ينخفض بشكل ثابت من فترة لأخرى، وذلك ما لم يحدث تخلص من الأصل لأي سبب (٢٠). وبالتالي تنخفض قيمة الأصل المدرج بقائمة المركز المالي من فترة لأخرى مما يتبعه انخفاض في جملة المركز المالي ككل، والذي قد يقرأ من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية على أنه تدهور أو نقص في الكفاءة التشغيلية للمنشأة وما ينتج عنه من اتخاذ قرارات قد لا تكون صائبة.

- طريقة القسط المتناقص: بداية ظهرت طريقة القسط المتناقص نتيجة فلسفة مؤداها أن الأصول تنتج خدمات ذات قيمة أكبر في السنوات الأولى من عمرها الإنتاجي، وبالتالي جاءت طريقة الإهلاك المتناقص بزيادة أعباء الإهلاك في السنوات الأولى ونقصها كلما تقدم الأصل في العمر الإنتاجي.

هذا وبافتراض أن هناك أصل ثابت تكلفة اقتنائه ١٠٠٠٠٠٠ جنية وعمره الإنتاجي خمس سنوات، ففي ظل هذه الطريقة فإن الإهلاك سيكون كما يلي:

جدول رقم (١) يوضح حساب الإهلاك في ظل طريقة القسط الثابت

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	قسط الإهلاك المقدر %٤٠	النسبة من الإهلاك	مجموع الإهلاك
١	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	%٤٦	٤٠٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	%٢٧,٦٠	٦٤٠٠٠
٣	٣٦٠٠٠	١٤٤٠٠	%١٦,٥٠	٧٨٤٠٠
٤	٢١٦٠٠	٨٦٤٠	%٩,٩	٨٧٠٤٠
٥	١٢٩٦٠	٥١٨٤	٠٠	٠٠

وباستقراء بيانات الجدول السابق رقم (١) يتضح أن صافي القيمة الدفترية للأصل قد انخفض بشكل كبير خلال السنوات الأولى وخصوصاً بدء من السنة الثالثة ثم بدرجة أقل في السنوات الأخيرة، وهذا الانخفاض الملحوظ يأتي من فلسفة هذه الطريقة باعتبار أن نسبة الإهلاك هي العمر الاقتصادي للأصل، مما يؤثر بدوره على بند صافي القيمة الدفترية للأصل بقائمة المركز المالي حيث سيكون أقل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية عنه لو تم استخدام طريقة القسط الثابت.

وعليه فإن كلا من طريقة القسط الثابت والمتناقص ستعطي قيمة لصافي القيمة الدفترية للأصل مختلفة عن الأخرى، وهذه القيمة بطبيعة الحال ستؤثر على جملة المركز المالي للمنشأة ككل سواء بالزيادة في حالة القسط الثابت أو بالنقص في حالة القسط المتناقص وذلك في السنوات الأولى من عمر الأصل.

هذا ولم تلزم المعايير المحاسبية المنشأة باستخدام طريقة بعينها ولكنها اكتفت بالإشارة إلى ضرورة الثبات على الطريقة المستخدمة من سنة لأخرى مع الإفصاح اللازم عند التحول من طريقة أو سياسة لأخرى، وكذلك الإفصاح عن تلك التغيرات (التحول) التي لا يكون لها تأثير هام على الفترة الجارية، وإنما يحتمل أن تنعكس آثاره على فترة مالية تالية^(٢١). ولذلك فإن تفضيل احدي طرق أو سياسات احتساب الإهلاك عن غيرها يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة من القوائم المالية من خلال التأثير على التأثير على صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة، ومن ثم اتخاذ قرارات غير رشيدة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية. وهذه الممارسات قد تظهر بشكل ملحوظ في المنشآت التي تمتلك حجماً كبيراً من الأصول الثابتة القابلة للإهلاك، حيث تمتلك فرصة أكبر لاستخدام المرونة في بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالإهلاك كأداه للتأثير على المركز المالي، بالإضافة لزيادة فرصه تمهيد الدخل^(٢٢).

٢- بدائل القياس المحاسبي لبنود الأصول المتداولة: تشتمل الأصول المتداولة على العديد من البنود تختلف أهميتها في القوائم المالية حسب طبيعة ودرجة أهمية البند نفسه، هذا ويعتبر المخزون من البنود التي نالت أهمية كبيرة من قبل المحاسبين والمراجعين والمنشآت بمختلف أنواعها، نظراً لما يتسم به من تأثير على قائمة المركز المالي والتأثير بدورها على قياس السيولة والمقدرة على السداد في الأجل القصير والمساهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية باعتبارها يمثل عنصراً هاماً في العديد من مؤشرات التحليل المالي والاقتصادي للمنشآت.

ولقد عرف المخزون من قبل معيار المحاسبة المصري رقم (٢) لسنة ٢٠٠٦ ، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٢) لسنة ٢٠٠٢ ، ومعيار المحاسبة الأمريكي رقم (٤) ، بأنه أصل محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة (مخزون بضائع بغرض البيع، مخزون الإنتاج التام)، أو في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع (مخزون الإنتاج تحت التشغيل) أو في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم خدمات (مخزون المواد) (٢٣) .

ومن المتعارف عليه أن هناك عدة طرق أو سياسات مسموح بها من قبل المعايير المحاسبية - سواء المصرية أو الدولية - لتقييم المخزون، ولذا فسوف يتم تحليل ودراسة أكثر الطرق شيوعاً وهي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً والمتوسط المرجح، وذلك من زاوية تأثيرها على قائمة المركز المالي باعتبارها أحد بنود الأصول المتداولة.

أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً: تقوم هذه الطريقة على افتراض أن أسعار السلع أو المواد التي يتم تدفقها للمخازن أو شراؤها أولاً هو الذي يتم استخدامه أولاً، وبالتالي فإن عملية تقييم المخزون في نهاية السنة المالية سوف تستند إلى أحدث الصفقات (٢٤). وبالتالي يظهر مخزون آخر المدة بتكلفة أحدث التكاليف (الصفقات) ويفترض أنها الأقرب لتكلفة الإحلال، إلا أن هذا يشير في مضمونه إلى أن قيمة هذا المخزون ستكون في أعلى المعدلات وخصوصاً في حالات اتجاه الأسعار للارتفاع.

ب- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً: تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة أو المواد المشتراه حديثاً يتم التصرف فيها بالبيع أو بالصرف للإنتاج أولاً، وبالتالي فإن عملية تقييم المخزون في نهاية السنة المالية سوف يعتمد على أقدم صفقات الشراء ويقدم الأسعار (٢٥). وعليه يظهر المخزون في نهاية السنة المالية بأسعار فترات ماضية قد لا تعبر عن الأسعار السائدة في الظروف الحالية.

ت- طريقة المتوسط المرجح: وتقوم هذه الطريقة على فكرة استخدام سعر موحد لتسعير كافة أصناف المخزون وكل من بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وهو متوسط تكلفة الوحدة المرجح بالكمية، والذي يتم حسابه بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع (٢٦). وعليه يظهر المخزون بقيمة متوسطة لا تعكس قيمة المركز المالي بمقاييس التكلفة التاريخية أو الجارية وإنما هي خليط من التكلفة.

هذا وباستقراء النتائج الممكنة لقيمة مخزون آخر المدة لكل من الطرق الثلاث السابق عرضها نجد أنها لم تتطابق بسبب اختلاف الفلسفة العلمية لكل منها، وبالتالي يظهر المركز المالى - الأصول المتداولة - بقيمة مختلفة عن الأخرى تبعا للطريقة المتبعة فى تقييم المخزون. وبالتالي فإن إدارة المنشأة لديها وسيلة لإظهار المركز المالى طبقا لما يحقق أهدافها وذلك كله فى ظل ما هو مسموح به من قبل المعايير المحاسبية. ومن ثم يضعف هذا الاتجاه فى إعداد القوائم المالية مدلولها كمصدر هام للمعلومات المحاسبية لمستخدميها والذي يؤثر بدوره بالسلب على منفعة المعلومات المحاسبية^(٢٧).

وهناك من يرى^(٢٨) أن تقييم المخزون على أساس التكلفة - من الأساس - وهي تشمل على قيم تاريخية وحالية يؤدي إلى استفادة سنة على حساب سنة أخرى، وقد ضاعف المشكلة وجود عدة طرق لتقييم المخزون وهي في مجملها تعتمد على فكرة التقييم بالتكلفة.

ثانياً: بدائل القياس المحاسبي للبنود المؤثرة على قائمة الدخل بشكل مباشر في ضوء المعايير المحاسبية.

تعتبر قائمة الدخل مرآة عاكسة لفعالية الإدارة فى تشغيل وإدارة المنشأة، كما تعتبر ترجمة مالية ومحاسبية لكل طريقة أو سياسة محاسبية تتبعها المنشأة فى الاعتراف والتعامل محاسبيا مع بنود الإيرادات والمصروفات المختلفة. ولذا فإن قائمة الدخل تقيس المقدرة الكسبية للمنشأة عن فترة محددة، ويتم إعدادها وفقا لأساس الاستحقاق^(٢٩). وعالية فسوف يتعرض الباحث بالتحليل والمناقشة وبشكل مختصر لبند من أهم بنود قائمة الدخل والأكثر تأثير على نتائجها من خلال المرونة المتاحة فى المعايير ومن زاوية تعدد بدائل القياس المحاسبي وهو بند الإيراد.

توقيت الاعتراف بالإيراد:

يعتبر التلاعب فى تغيير توقيت الاعتراف بالإيراد بقصد تمهيد الدخل ومن خلال المعالجات المحاسبية المختلفة حقيقة واقعية وقد أشارت إليها العديد من الدراسات^(٣٠). ومن الجدير بالذكر أيضا أن التلاعب فى توقيت الاعتراف بالإيراد من المخالفات الأساسية التى كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية فى نيويورك، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد نسبة كبيرة من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة المنشورة من الهيئة خلال الفترة من ١٩٨٢ وحتى ١٩٨٩^(٣١). هذا وقد صدر المعيار المحاسبي المصري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٦ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٥^(٣٢).

ويهدفا إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد، وأن أبرز ما ورد بهما أنه لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا كان من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة للمنشأة.

وفى هذا الصدد تتراوح المنشآت فى الاعتراف بالإيراد بين المدخل المتحفظ وفيه تؤجل المنشأة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، والمدخل غير المتحفظ وفيه تستعجل المنشأة فى تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتعتبر عقود الإنشاء طويلة الأجل من أبرز مجالات التلاعب فى الاعتراف بالإيراد وطرق المحاسبة عنه، حيث إنها تتيح للمنشأة فرص التعامل مع أكثر من فترة محاسبية لذات العقد. ومن الجدير بالذكر أن لكل تفضيل لبديل أو سياسة محاسبية عن غيرها نتيجة معينة فى قائمة الدخل تختلف عن غيرها.

وعلى تظهر نتيجة التشغيل للمنشأة من خلال قائمة الدخل مختلفة تبعا للسياسة المحاسبية المتبعة فى الاعتراف بالإيراد، فإذا أرادت المنشأة إظهار نتيجة قائمة الدخل بربح عالى اتجهت لسياسة تعجيل الاعتراف بالإيراد أو التخلي عن المدخل المتحفظ فى الاعتراف بالإيراد.

وعلى يرى أحد الباحثين (٣٣) أن الدخل دالة خطية للمبيعات وأن معدل التكاليف المتغيرة من المبيعات قد يبقى ثابتا بمرور الزمن، وأن التكاليف الثابتة تبقى ثابتة أو تزداد من فترة لأخرى، وأما إجمالي المبيعات فيمكن أن تتدخل الإدارة بشكل معين لتمهيد باستخدام التمهيد الحقيقي - ويحدث عندها تتخذ الإدارة إجراءات لهيكلة الأنشطة بطريقة تؤدى لدخل معين - ومن خلال مرونة الاعتراف بالإيراد.

كما يرى باحث آخر (٣٤) أنه لا يوجد تعارض بين تعدد بدائل القياس المحاسبي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، حيث إن هذه البدائل عند استخدامها تأخذ اتجاهين وهما:

الاتجاه الأول: وهو الحقيقي، والذي يؤدى إلى تغيرات فى النتائج والمراكز المالية بشكل واقعي وهذا الاتجاه أيضا ينقسم إلى قسمين:

القسم الأول: والمرتبط بالتوقيت: حيث إن عناصر الإيرادات التي تتم خلال الفترة المالية يتم نقلها إلى فترة ومنية أخرى كليا أو جزئيا بما يساعد على إظهار النتائج المترتبة على ذلك فى الأرباح والخسائر وفقا للهدف المحدد مسبقا.

القسم الثانى: والمرتبط بالتقديرات المحاسبية: وهي أن المحاسب يدخل فى نطاق اختصاصه تحديد مجموعة التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط، ومن ثم لا يلتزم

بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات إلى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها.

الاتجاه الثانى: وهو الدفترى: وهو الذي يترجم في معالجات ومستويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر، أذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقا لمفاهيم ومعايير مختلفة.

ويتفق الباحث مع هذا الرأي - فيما يتعلق بالاتجاه الأول - لكون تعدد بدائل القياس المحاسبي في أغلب الأحيان لم تخرج عن مقتضيات ومتطلبات المعايير المحاسبية والمبادئ المتعارف عليها. ولكن الإشكالية تكمن في كيفية توظيف مفاد ومضمون المعايير والمبادئ المحاسبية في تحقيق الأهداف المرسومة مسبقا لتوجيه المنظور الإعلامي للقوائم المالية في اتجاه معين يخدم أهداف معينة.

ومن الجدير بالذكر أنه مع التطور التكنولوجي في عالم الانترنت وظهور ما يسمى بالتجارة الالكترونية تجلت أيضا وبشكل كبير مشكلة الاعتراف بالإيراد أو قياس الإيراد. حيث إنه في ظل مفهوم القياس في معظم أدبيات المحاسبة، فإنه يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات، كما يقاس الإيراد بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، أى القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع^(٣٥).

وياسقاط المفهوم السابق على عمليات التجارة الالكترونية، حيث يتم بيع السلع وتقديم الخدمات في أنحاء مختلفو من العالم وبعملات متعددة ينتج عنها إيرادات بوحدة نقدية غير متجانسة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تجانس وحدات القياس لتلك العمليات الإيرادية، بالإضافة إلى أنه عند أى نقطة يتم الاعتراف بالإيراد. وهذا من منطلق أن نظرية المحاسبة لم تأخذ في الحسبان آلية الاعتراف بالإيراد في ظل هذه الظروف التكنولوجية العالية، ففي السابق كان يمكن - إلى حد كبير - الاعتراف بالإيراد وفقا لشروط محددة، حيث نقطة البيع - على سبيل المثال - تعتبر مرتكزا لا يمكن تجاوزه إلا في بعض الحالات المحددة، ولكن الآن وفي ظل إمكانية اختراق الشركات من قبل الغير وغياب الأمان الالكتروني الكامل قد جعل عملية الاعتراف بتحقيق الإيراد محاسبيا عملية يكتنفها بعض الصعوبات والشكوك. ولذا فإن الإشكالية الخاصة بنقطة الاعتراف بالإيراد وإدراجه بقائمة الدخل لم تعد تقتصر فقط على المرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية

للاختيار ما بين البدائل المختلفة، وإنما الإشكالية قد توسعت لتشمل متى وكيف يتم الاعتراف بتحقيق الإيراد وإدراجه في قائمة الدخل في ظل التجارة الإلكترونية ؟

المبحث الثالث

دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث

تمهيد:

بعد أن توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية التحليلية لعدة نتائج يتمثل أهمها بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد افرز إشكالية مؤداها إظهار قائمتي المركز المالي والدخل بشكل يحقق أهداف معينة من قل إدارة المنشآت، وذلك من خلال استخدام مرونة المعايير المحاسبية في القياس لبعض بنود أو عناصر القوائم المالية، الأمر الذي أثار على مفاد ومدلول تلك القوائم لمستخدميها من مختلف الفئات المعتمدة على المعلومات المحاسبية المستمدة من تلك القوائم.

ولذا فإن الباحث قد حذى به التحقق من صحة ما توصل إليه من نتائج نظرية - تم بلورتها في افتراضات البحث - وذلك من خلال أسلوب علمي يتمثل في دراسة ميدانية تعتبر نتائجها مكملة للدراسة النظرية.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة في هذا المبحث فسوف يتناوله الباحث من خلال التعرض إلى منهجية الدراسة وعينتها وفروضها ، أسلوب الدراسة ، اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج ، وذلك من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة للاستخدام في هذا الشأن.

أولاً: منهجية الدراسة وعينتها وفروضها:

١ - مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة على الفئات المهمة والمعنية بشئون البحث، وسوف يتم جمع البيانات من عينة الدراسة عن طريق الاستبيان ومن خلال إرسال قوائم الاستبيان لمفردات العينة المختارة والتي تتكون من ثلاث فئات يتوقع الباحث أن يكون لها اهتمام ومصالحة بموضوع البحث. وعلى هذا فقد اختار الباحث مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- القائمون بأعمال المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الكبرى ، وذوي الخبرة في الممارسة المهنية بما لا يقل عن خمسة عشر سنة.

- مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات.

- أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ممن ترتبط تخصصاتهم بموضوع البحث.

ومن الجدير بالذكر أن هناك فئة أخرى لها علاقة بموضوع البحث وهي فئة السادة مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية، ولكن الباحث لم يدرجهم ضمن الفئات المستقصى عنها، وذلك لاعتقاد الباحث بأنهم ليس لهم توجه نحو البحث عن رقم الدخل الأعلى - تأييد الطريقة المحاسبية التي تنتج أعلى دخل - وبالتالي أعلى ضريبة ممكنة، في حين أن الباحث يريد من أي فئة من الفئات المستقصى عنها أن تتعامل مع الأسئلة المدرجة بقائمة الاستبيان بحيادية تامة وبدون أي توجه مسبق نحو التعامل مع قيم قائمة المركز المالي ورقم الدخل بقائمة الدخل، وذلك تحقيقاً للأهداف العلمية للبحث.

٢ - عينة الدراسة:

من الجدير بالذكر أن العينة التي وقع عليها الاختيار لا تعتبر متحيزة أو حكمية بأي حال من الأحوال، نظراً لأن هناك وجهة نظر إحصائية بحتة في هذا الشأن، ترى أنه عند وجود مشكلة في تحديد حجم كل قطاع من قطاعات المجتمع موضوع الدراسة تحديداً دقيقاً لأخذ عينة منه، وخاصة عندما تكون تلك العينة المختارة ليست لأغراض التحليل الإحصائي البحث في حد ذاته، بل لمجرد أداء مهمة أو غرض علمي فقط - كما هو الحال في إجراء مثل هذه الدراسة - فإن الإحصائيين يقترحوا أن يكون البديل في هذه الحالة، هو أخذ ما يسمى "بالعينة الفرضية"، أي عينة غير عشوائية يتم اختيارها من المجتمع القريب نسبياً من الباحث وتكون في متناولته بشكل غير متحيز، وبدون تحمل مشقة حساب العينات العشوائية، خاصة إذا كان الباحث لا علاقة له بمفردات طوائف أو طبقات العينة محل الدراسة في ذلك المجتمع، من قريب أو بعيد، وفي هذه الحالة لا يجوز أن يطلق عليها عينة متحيزة أو حكمية، بل عينة طبقية لأغراض الدراسة الميدانية وتحقق الهدف منها.

هذا وتعتبر تلك العينة اختياراً جيداً عندما تكون هناك حاجة إلى معلومات مميزة عن فئات مختلفة في مجتمع معروف عنه اختلاف معالم تلك الفئات.

٣ - فروض الدراسة:

ومن الجدير بالذكر أنه لأغراض الدراسة الميدانية، فقد تم صياغة فروض الدراسة بطريقة إحصائية بما يسمح معه باستخدام كافة الأساليب والاختبارات الإحصائية الممكنة والمناسبة لهذه الدراسة، وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول :

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد تؤدي لإنتاج قوائم مالية مختلفة فى الدلالة المعلوماتية من منشأة لأخرى أو لنفس المنشأة من سنة لأخرى.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد تؤدي لإنتاج قوائم مالية مختلفة فى الدلالة المعلوماتية من منشأة لأخرى أو لنفس المنشأة من سنة لأخرى.

الفرض الثاني :

فرض العدم: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة.

الفرض الثالث :

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة.

ثانياً: أسلوب الدراسة :

لقد استخدم الباحث فى تحقيق الهدف من دراسته هذه واختبار فروضها أسلوب الاستبيان كما سبق وذكر من قبل ، حيث أعد استبيان تتفق وفروض الدراسة وأهدافها ، وتتضمن سبعة عبارات يمكن من خلال تفرغ إجاباتها استخلاص العديد من

البيانات التي تخدم أغراض الدراسة الميدانية (٢٩) كما تختبر الفروض النظرية للدراسة ، هذا وقد صممت قائمة الاستبيان لتتضمن سبعة عبارات ، يخص الفرض الأول العبارات من العبارة الأولى وحتى الثالثة ، ويخص الفرض الثاني العبارات من العبارة الرابعة الخامسة ، كما يخص الفرض الثالث العبارات من العبارة السادسة والسابعة .

بالإضافة لكون تصميم قائمة الاستبيان جاء بالطريقة التي تسمح معه باستخدام مقياس " ليكرت " خماسي الخيارات ، والذي بموجبه يمكن تحويل الإجابات الوصفية غير المقاسة إلى بيانات ذات صورة كمية يمكن قياسها والتعامل معها إحصائياً وتفسير الإجابات والوصول إلى نتائج وعرضها بشكل يسمح بالاستفادة منها، كما يمكن معها استخدام بعض الأساليب الإحصائية لإثبات صحة أو عدم صحة فروض الدراسة ، وذلك بأن يسجل كل مشارك إجاباته وفقاً لمقياس يتكون من خمس إجابات تتدرج تنازلياً من (٥) إلى (١) وذلك على النحو التالي :

الرأي	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المستوى	٥	٤	٣	٢	١
المتوسط الحسابي	٥-٤,٢٠	٤,١٩-٣,٤	٣,٣٩-٢,٦٠	٢,٥٩-١,٨٠	١,٧٩-١

المصدر: د. عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، ٢٠٠٨ .

وقد قام الباحث بإرسال ٩٥ نسخة منها إلى عينة الدراسة ، وذلك عن طريق المقابلة الشخصية ، بالإضافة إلى البريد مع أرفاق مظروف جاهز للرد من خلاله ، ولقد تم توزيع هذه الاستمارات على الوجه التالي:

- أ- عدد (٣٥) استمارة استبيان أرسلت إلى السادة القائمون بإعمال المراجعة في مكاتب المراجعة الكبرى في النطاق الجغرافي للباحث ، بالإضافة للقاهرة والجيزة ، حيث تتركز أكبر مكاتب المراجعة .
- ب- عدد (٣٥) استمارة استبيان أرسلت إلى السادة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات التي تقع في النطاق الجغرافي للباحث .
- ت- عدد (٢٥) استمارة استبيان أرسلت إلى السادة أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية الكبيرة في مدن القناة .

وعلى وجه عام الردود الصالحة وغير الصالحة بالعدد والنسبة المئوية وفقاً للفئات المشاركون وفي الدراسة على النحو التالي :

جدول رقم (٢)

خصائص العينة الممثلة لمجتمع الدراسة الميدانية

الفئات المشاركة	عدد القوائم الموزعة	القوائم غير الصالحة	الردود الصحيحة	
			العدد	النسبة
القائمون بإعمال المراجعة	٣٥	٦	٢٩	٨٢,٨٥%
مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٥	٧	٢٨	٨٠%
أعضاء هيئة التدريس	٢٥	٧	١٨	٧٢%
الإجمالي	٩٥	٢٠	٧٥	٧٨,٩٤%

وفي هذا الصدد يعتبر الباحث أن نسبة الردود الصحيحة الإجمالية - التي تقترب من ٧٨,٩٤% - هي نسبة مقبولة إلى حد كبير لعملية الاستبيان ومناسبة لهذا النوع من الدراسات الميدانية ، كما أن ذات النسبة على مستوى الثلاث مجموعات المشاركة في الدراسة تعتبر مقبولة ومتسقة مع بعضها البعض، حيث كانت كلها متقاربة وتراوحت بين (٧٢% - ٨٢,٨٥%) وهو ما يعنى مدى تجاوب تلك الفئات الممثلة لعينة الدراسة بما تطلبه الباحث في بحثه.

وعلى وجه يرى الباحث أن نسبة الإيجاب بوجه عام في هذا الاستبيان كافية ومرضية لاستخدام بياناتها كأساس للتحليل الإحصائي ، ومن ثم الوصول إلى نتائج إيجابية مدعمة ومعززة إلى الدراسة النظرية التحليلية التي قدمها الباحث في فيما سبق من بحثه .

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفروض :

بعد تجميع الردود على استمارات الاستبيان الموزعة على مفردات العينة وتفرغ الإجابات المستبين عنها ، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS الإحصائي . حيث يستخدم برنامج (SPSS) في الدراسات الميدانية والاجتماعية، وقد روعي اختيار الأساليب الملائمة في التحليل التي تعتمد على

نوعية البيانات المراد تحليلها (*)، وتتمثل أهم الأساليب التي سيتم استخدامها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها في معامل الثبات والصدق، التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وذلك على النحو التالي:

١ - حساب معاملي الثبات والصدق:

يقاس ثبات عناصر الاستبيان من خلال معامل الثبات حيث يعني ثبات المقياس أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ، ويستخدم معامل الثبات لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج. ومن أبرز ما يستخدم في قياس معاملات الثبات معامل (ألفا كرو نباخ)، الذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح . فإذا كانت قيمة المعامل تساوي الصفر فلا يوجد ثبات في البيانات والعكس صحيح وكلما إقتربت قيمة المعامل من الصفر كان الثبات منخفضاً ولكما إقتربت قيمة المعامل من الواحد كان الثبات مرتفعاً. وبحساب معامل الثبات لعناصر المحاور الثلاثة تبين أن قيمة معامل الثبات (ألفا) ٠,٩٨١، وتدل هذه القيمة على مستوي عال من ثبات أداة القياس .

٢ - الأساليب الإحصائية الوصفية واختبارات الفروض:

اختبار الفرض الأول والذي ينص على:

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد تؤدي لإنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية من منشأة لأخرى أو لنفس المنشأة من سنة لأخرى.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد تؤدي لإنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية من منشأة لأخرى أو لنفس المنشأة من سنة لأخرى.

* لقد رغب الباحث في استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية البسيطة مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري - وذلك بعد حساب معامل الثبات والصدق - من أجل الوصول لتحليل آراء الفئات ذات الصلة بموضوع البحث كوسيلة لاختبار فروض البحث التي يحقق مفاهاها الهدف من البحث. هذا ولم يرغب الباحث في الخوض في تحليلات إحصائية أخرى لكون التحليلات السابق الإشارة إليها قد حققت الهدف المراد تحقيقه من التحليلي الإحصائي من وجهة نظر الباحث.

جدول رقم (٣) يوضح توصيف آراء العينة حول الأسئلة من الأول إلى الثالث المتعلقة باختبار
الفرض الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	توصيف آراء العينة بالنسبة للأسئلة					العبارات (الأسئلة)
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
			نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
أوافق	٠،٩٠٣	٣،٤٢	٣	١٠	١٢	٥٠	٠	يعتبر تعدد بدائل القياس المحاسبي ضرورة حتمية لمواكبة التغيرات المتلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشأة واختلافها من وقت لآخر ومن بلد لآخرى.
			٤	١٣،٣	١٦	٦٦،٧	٠	
أوافق	٠،٩٠٤	٣،٤٥	٣	١٠	١٤	٤٦	٢	أدى السماح بتعدد بدائل القياس المحاسبي من قبل المعايير المحاسبية لاستغلاله من قبل بعض إدارات المنشآت لإعداد قوائم مالية تحقق أهداف معينة.
			٤	١٣،٣	١٨،٧	٦١،٣	٢٠،٧	
أوافق	٠،٨٩١	٣،٤٩	٢	١٠	١٦	٤٣	٤	أن المعايير المحاسبية بسماعها بتعدد بدائل القياس ساهمت في إشكالية إنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية برغم تشابه الأحداث المالية والاقتصادية.
			٢٠،٧	١٣،٣	٢١،٣	٥٧،٣	٥٠،٣	
أوافق	٠،٨٩٩	٣،٤٥						المتوسط المرجح لاختبارات الفرض الأول

وباستقراء بيانات الجدول السابق، يتضح أن آراء العينة بشكل عام بالموافقة بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأن تعدد بدائل القياس المحاسبي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية قد تؤدي لإنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية من منشأة لأخرى أو لنفس المنشأة من سنة لأخرى. وذلك بمتوسط مرجح عام (٣،٤٥) وانحراف معياري عام (٠،٨٩٩).

اختبار الفرض الثاني والذي ينص على:

فرض العدم: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبند قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة.

جدول رقم (٤) يوضح توصيف لآراء العينة حول الأسئلة من الرابع إلى الخامس المتعلقة باختبار الفرض الثاني

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	توصيف آراء العينة بالنسبة للأسئلة					العبارة (الأسئلة)
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
			نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
أوافق	٠,٩٢٠	٣,٤٨	٤	٧	١٦	٤٥	٣	تؤثر بدائل القياس المحاسبي لإهلاك الأصول الثابتة القابلة لإهلاك على قيمة قائمة المركز المالي
			٥,٣	٩,٣	٢١,٣	٦٠	٤	
أوافق	٠,٨٢٣	٣,٥٨	٢	٦	١٧	٤٦	٤	تؤثر بدائل القياس المحاسبي لإهلاك لتقييم المخزون في نهاية السنة المالية على قيمة قائمة المركز المالي
			٢,٧	٨	٢٢,٧	٦١,٣	٥,٣	
أوافق	٠,٨٧١	٣,٥٣						المتوسط المرجح لاختبارات الفرض الثاني

وباستقراء بيانات الجدول السابق، يتضح أن آراء العينة بشكل عام بالموافقة بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على قيمة المركز المالي للمنشأة. وذلك بمتوسط مرجح عام (٣,٥٣) وانحراف معياري عام (٠,٨٧١).
اختبار الفرض الثالث والذي ينص على:

فرض العدم : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة.

الفرض البديل : توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة.

يصور الجدول التالي ملخص توصيف آراء العينة حول الأسئلة من السادس إلى السابع التي تتضمنها قائمة الاستبيان والمتعلقة باختبار الفرض الثالث. جدول رقم (٥) يوضح توصيف آراء العينة حول الأسئلة من السادس إلى السابع المتعلقة باختبار الفرض الثالث

الاتجاه العلم	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	توصيف آراء العينة بالنسبة للأسئلة					العبارات (الأسئلة)
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
			عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	
			نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
أوافق	٠٠٨٢٥	٣٠٥٦	٢	٨	١٣	٥٠	٢	تؤثر الطريقة المتبعة في الاعتراف بالإيراد المدرج بقائمة الدخل على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة
			٢٠٧	١٠٠٧	١٧٠٣	٦٦٠٧	٢٠٧	
أوافق	٠٠٧٧٧	٣٠٥٢	١	١٠	١٣	٥١	٠	يمكن التأثير على نتائج قائمة الدخل من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد في السنة المالية الحالية أو تأجيله للسنة التالية لها.
			١٠٣	١٣٠٣	١٧٠٣	٦٨	٠	
أوافق	٠٠٨٠١	٣٠٥٤						المتوسط المرجح لاختبارات الفرض الثالث

وباستقراء بيانات الجدول السابق، يتضح أن آراء العينة بشكل عام بالموافقة بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بأنه بأنه تؤثر بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة الدخل والمسموح بها من قبل المعايير المحاسبية على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة. وذلك بمتوسط مرجح عام (٣،٥٤) وانحراف معياري عام (٠،٨٠١).

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة:

تناول البحث استقراء تحليلي لبعض الكتابات الحديثة نسبياً في إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية والتي جاءت على هذا السياق كمحصلة لمجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية الساندة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي.

وقد تم تناول البحث من خلال ثلاثة مباحث رئيسية. وعلية جاء المبحث الأول بعنوان موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، حيث نوقش فيه - تناول فيه - آراء المفكرين والكتاب سواء المؤيدين أو المعارضين لمسألة تعدد بدائل القياس المحاسبي بالإضافة لعرض وجهات نظر كل فريق ومبرراته. ثم جاء المبحث الثاني بعنوان إشكالية المعايير المحاسبية المرتبطة بتعدد بدائل القياس المحاسبي وتناول فيه الباحث بشيء أكثر تفصيلاً بدائل القياس المحاسبي للبنود المؤثرة على - من وجهة نظر الباحث - على قائمة المركز المالي بشكل مباشر مثل الأصول الثابتة والتمثلة فيما يتعلق بها من طرق حساب الإهلاك وأثر كل طريقة على دلالة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية. هذا بالإضافة لتناول بدائل القياس المحاسبي لبعض بنود الأصول المتداولة والتمثلة في بند المخزون لما له من تأثير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في أن واحد.

ثم انتقل الباحث بعد ذلك لعرض ومناقشة بدائل القياس المحاسبي لبعض البنود المؤثرة على قائمة الدخل بشكل مباشر والتمثلة في قضية توقيت الاعتراف بالإيراد وأثر ذلك على مدلول ونتائج قائمة الدخل من ربح أو خسارة وما يتبعه من تأثير على قائمة المركز المالي ودلالاتها من زاوية مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المرتبطة.

وبعد توصل الباحث لبعض النتائج النظرية قد حذى به استطلاع آراء بعض الفئات المعنية بموضوع البحث وذلك من خلال دراسة ميدانية قد اعتمدت على قائمة استبيان مجموعة من الأسئلة تساهم في اختبار فروض الدراسة. هذا وقد جاءت النتائج في اتجاه موازي لنفس النتائج النظرية السابق التوصل إليها.

ثانياً: النتائج:

من خلال ما سبق عرضة في متن البحث فقد توصل الباحث للعديد من النتائج، والتي من أهمها ما يلي:

- ١- إن تعدد بدائل 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.
- ٢- إن تعدد طرق القياس لبعض بنود قائمة الدخل مثل توقيت الاعتراف بالإيراد قد سبب ظهور قوائم دخل ذات نتائج مختلفة من حيث صافي الربح أو الخسارة لنفس الأحداث الاقتصادية في المنشآت المتماثلة في طبيعة النشاط.
- ٣- أن معدي معايير المحاسبة والمنظمات المهتمة بشئون المحاسبة لم تتفق على طريقة واحدة للقياس المحاسبي لبعض بنود قائمة المركز المالي والدخل تعتبر هي الأفضل في معظم الحالات، ولكنهم تركوا الأمر بمساحة من المرونة على أساس أن هناك تغيرات في العوامل الاقتصادية والمالية يشهدها العالم من آن لآخر. وهذه المرونة قد يساء استخدامها - في بعض الأحيان - من قبل بعض إدارات المنشآت في إدارة الأرباح وإنتاج قوائم مالية تحقق أهدافهم الخاصة.

ثالثاً: التوصيات:

- ١- تضييق نطاق بدائل القياس المحاسبي لتقليل فرص الإدارة في التلاعب بالقوائم المالية والإضرار بمصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ٢- فيما يتعلق بطرق تقييم مخزون آخر المدة فإن طريقة المتوسط المرجح قد تعتبر الأفضل لأن تأثيرها على مخزون نتائج تقييم مخزون آخر المدة والأرباح قد يكون معتدلاً إلى حد يعتبر كبير نسبياً.
- ٣- العمل من قبل معدي المعايير المحاسبية والمهتمين بشئون المحاسبة على الاتفاق بقدر الإمكان على طرق قياس محددة بشأن البنود المحاسبية وإلزام المنشآت بإتباعها بما يساهم في تحقيق التماثل في عرض القوائم المالية.

٤- إزام المنشآت بإتباع معاير الأفاصاا العااا والشفاافة عاا عرض القواام الماالفة بما يظهر الطررفة المااسفة الماسأاا في القفاا للبنوا الأكثر أهمة وناأفر في القواام الماالفة.

المصادر والمراجع

- (1)Ali, M.J., Kamran, A., and Darren, H., " Harmonization of Accounting Measurement Practices in South Asia ", Advances in International Accounting, Vol .19, 2009.
- (٢) د.عبدالله شعيل مشعان، " ممارسات معايير المحاسبة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية- دراسة تجريبية- "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد ٢٥، عدد ٢، ٢٠١١.
- (٣)Homes, R., Denise, D., Ruth, O.," New evidence on the incremental information content of earnings reported using the LIFO inventory method", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, vol. 28, 2012.
- (٤)International Academic Workshop on Social Science, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang, China, 2013. www.atlantispres.com/php/download_paper.php?id.
- (٥) د. أمته خميس حمد ، د. محمد ابونصار، " أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية" ، دراسات العلوم الإدارية (الأردن) ، مجلد ٤٠ ، العدد ٢ ، ٢٠١٣ ، ص ص: ٣٣٢-٣٣٣.
- (٦) د. محمد معتصم احمد ، اسماعيل محمد النجيب، " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية - بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحرى - " ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ١ ، ٢٠١٥ ، ص ص: ١٣٩:١٤٠.
- (٧) Richard, B., " Implementing the Sop on Risks and Uncertainties", CPA Journal, Feb 1997, Pp:36-41.
- (٨) Gale, n., &Kerry, K.,"The Practitioner's Pole in Accounting for Asset Impairment", National Public Accountant, July 1997, Pp:28-31.
- (٩)Sherlita, E., & Kurniawan,P.," Analysis of factors Affecting Income Smoothing Among Listed Companies in Indonesia", journal Technology :Social Sciences, Vol.64 ,No.3, 2013,Pp:17-23.

- Sherlita, E., & Kurniawan, P., " Analysis of factors Affecting Income Smoothing Among Listed Companies in Indonesia", journal Technology, Social Sciences, Vol.64, No.3, 2013, Pp:17-23.
 - (١٠) Acharya, v., & lambeecht, B., " A theory income Smoothing When Insiders Know More Than Outsiders", Working Paper, National Bureaus of Economic research,2011.
 - (١١) Watts, r. & Zimmerman, J., "Towards a Positive Theory of Determination of Accounting Standards", The Accounting Review, January,1978, Pp:112-134.
 - (١٢) Lilian, S., & Pestana, V., " Accounting Change: Successful Versus Unsuccessful Firms", The Accounting Review, October,1988, Pp:642-657.
- (١٣) يمكن الرجوع إلى :
- Chen, E., Gavious, I., & Yosef, R., " The Relationship Between the Management of Book Income and Taxable Income Under a Moderate Level of Book-Tax Conformity ", Journal of Accounting, Auditing Finance. 28, N.4, 2013, Pp:226-327.
 - Goncharv, I., & Zimmermann., " Earning Management When Incentives Complete: The Pole of tax Accounting in Russia ", Journal of International Accounting Research ", Vol.5, N.1,2006, Pp:42-43.
- (١٤) يمكن الرجوع إلى :
- د.ماهر محمود رسلان، "العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص:٩٦.
 - Dan, S., " The Effect of The Firm's Business Risk The Choice of Accounting methods ", Journal & Business Finance & Accounting, Vol. 15, N.2,2006, Pp:239-240.
 - Jones, J.M., Creative accounting fraud and international accounting scandals, John Willy & Sons, Inc, Canada, USA,2011, P:6.
 - Richardson, V. J., " information Asymmetry and Earnings Management: Some Evidence ", Review of Quantitative finance and Accounting, Vol .15, December 2000, Pp:329-330.

(١٥) د. صالح بن راشد العماوي ، " إعداد معايير المحاسبة المالية: دراسة نظرية مقارنة لكل من بريطانيا والولايات المتحدة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مجلد ١، العدد ٤، ١٩٩٧، ص: ١٩٩.

(١٦) يمكن الرجوع إلى:

- Beatty, A. "How Does Changing Measurement Change Measurement Behavior? A Review of Evidence ", February 2007, P: 2. (Available at: www.ssrn.com)(3/4/2014)
- International Academic Workshop on Social Science., OP. CiT.,Pp:15-16.

(١٧) يمكن الرجوع إلى:

- Canadian Accounting Standards Board," Measurement Bases for Financial Accounting Measurement on Initial Recognition", Discussion Paper, 2006, Pp:15-17.

- د. محمد عبد الفتاح محمد، "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ١٩١.

(١٨) د . عبد الله شعيل مشعان ، مرجع سبق ذكره ، ص: ٤٢٦.

- (١٩) Kamin, J.Y., & Ronen, J., " Smoothing of Income numbers: Some Empirical Evidence of Systematic Among Management Controlled and Owner Controlled Firms", Accounting Organization and Society, September 1978, Pp: 115:118.

(٢٠) يمكن الرجوع إلى:

- ريشارد شرويد وآخرون ، نظرية المحاسبة ، تعريب د/ خالد علي احمد وآخرون ، دار المريخ للنشر، السعودية، الرياض، ٢٠١٠، ص ٣٤٦.

- د. كمال الدين مصطفى ، المحاسبة المتوسطة وفق معايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص: ٤٦٤.

- د. محمد معتصم احمد ، إسماعيل محمد النجيب ، مرجع سبق ذكره ، ص
ص:١٣٩:١٤٠.

(٢١) يمكن الرجوع إلى:

- Martinez.J., & et al., " Optional Accounting Criteria under Ifrss and Corporate Characteristics: Evidence from Spain", Spanish Accounting Review, Vol.14, N.1,2010, P: 74.

- مؤسسة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية . (15/6/2017) .

Available at: www.ifrs.Org

- (٢٢) Herrmann, D., & Inour, T., " Income Smoothing and Incentive by Depreciation Condition: An Empirical test using depreciation changes in Japan", Journal; of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.5, No.2, 1996,Pp:162-165.

(٢٣) يمكن الرجوع إلى:

- وزارة الاستثمار ، معايير المحاسبة المصرية لسنة ٢٠٠٦ ، المعيار رقم (٢) الخاص
بالمخزون .

- د . جبر إبراهيم الداور ، " العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي
لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية - دراسة ميدانية - " ، مجلة جامعة الأزهر ، غزة ،
سلسلة العلوم الإنسانية ، مجلد ١٠ ، العدد A-1 ، ٢٠٠٨ ، ص:٢٨٠.

- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج العربي .

Available at: www.gccao.org/as4. (15/2/2014)

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

Available at: www.Socpa.org.(15/2/2014)

- Halbouni, S., " The Degree of Harmonization of Accounting Practices within Jordan ", Jordan Journal of Business Administration, Vol. 3, No. 2, 2007, P:200.

(٢٤) يمكن الرجوع إلى:

- Homes, R., Denise, D., Ruth, O., Op. Cit, P:236.

- Martain, k.R., The Effect of Accounting Method Choice on Earnings Quality: A Study of Analysts' Forecasts of Earnings and

Book Value, Dissertation in Doctor of Philosophy in Business Administration, Faculty of the Virginia Polytechnic Institute, 2002.P:16 – 17.

(٢٥) د. عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، " قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف: دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية " ، مجلة جامعة الأزهر بغزة ، سلسلة العلوم الإنسانية ، مجلد ١٤ ، العدد ٢ ، ٢٠١٢ ، ص: ٢٦٣ .

(٢٦) يمكن الرجوع إلى:

- د.جمعة حميدات، د. حسام خداهش،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الورقة الثانية، ٢٠١٠، ص: ٢٠٧ .

Available at: www.ascasociety.org. (21/1/2017)

- Inventory Costing in Microsoft Dynamics NAV, Technical White Paper, 2013, P:2. Available at: www.archerpoint.com/.../ms-dynamics-nav-2013-invent...

(٢٧) Ali, M.J., Kamran, A., and Darren, H ., Op. Cit, P: 35-36.

(٢٨) Heflin, F., & Shaw, K., "Adverse selection, Inventory-Holding Costs, and Depth", Journal of finance research, Vol. 24,2001, Pp: 65-68.

(٢٩) يمكن الرجوع إلى:

- د. محمد السهلي، " إدارة الربح في المنشآت التجارية السعودية"، مجلة الإدارة العامة ، مجلد ٤٦ ، العدد ٣ ، أغسطس، ٢٠٠٦ ، ص ص: ٥١٥-٥٠٧ .

- International Academic Workshop on Social Science., Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang, China, 2013., P:10.

Available at www.atlantispres.com/php/download_paper.php?id. (21/1/2017)

(٣٠) يمكن الرجوع إلى:

- د. أمّنه خميس حمد ، د. محمد ابونصار، مرجع سبق ذكره ، ص ص: ٣٣٢-٣٣٣ .

- Roman, J., & Sadan, S., "Classificatory Smoothing Alternative Income Models", Journal of Accounting Research, Vol.13, No.1, 1975, Pp:134-140.

- Albrecht, W., & Richardson, F., " Income Smoothing by Economy Sector", Journal of Business Financial and Accounting, Vol.17, No.5,1990, Pp:713-717.
- Bagnoli, M., & Watts, S., " Oligopoly Disclosure and Earnings management", The Accounting Review, Vol.85, No.4,2010, Pp:1191-1195.
- (٣١) Ehsan. H., Park.K., &Victor. S., " The Financial and Market effects of the SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases ", Journal of Accounting Research .29,1999, P:8.

(٣٢) يمكن الرجوع إلى:

- د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: الجزء الرابع، قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ص: ٢٦٤ - ٢٦٨.

- Mechelli, A., " Accounting Harmonization and Compliance in Applying IASB standards: An Empirical Survey about the First Time Adoption of IAS by Listed Firms", Accounting in Europe, Vo. 6, No.2, 2009, pp: 360-365.
- (٣٣) Eckel, N., " The Income Smoothing Hypothesis Revisited", Abacus, Vol.17, No.1,1981, Pp:28-30.
- (٣٤) Merchant, s., & Rockiness, k., " The Ethics of management Earnings an empirical Investigation", Journal of Accounting and Public, Vol.5,1994, Pp:79:89.

(٣٥) د. وليد الحياى ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية بالدمرك ، ٢٠٠٢ ، ص: ١٨١.

الملاحق قائمة الاستبيان

السيد الفاضل /

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان " إشكالية تعدد بدائل القياس المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثرها على دلالة القوائم المالية" ، لذلك يسرنا مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال الإجابة على عبارات الاستبيان وإعادتها للباحث في أقرب وقت ممكن حتى يتسنى تحليل هذه الإجابات والتي تمثل في رأي الباحث أحد الدعامات الأساسية لإثراء الدراسة وما يسفر عنها من نتائج . مع العلم بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة ويتم الإفصاح فقط عن البيانات المستفاد من قائمة الاستبيان في شكل إجمالي لا تكشف عن اسم أو هوية القائم بالإجابة عنها .

وتفضلوا بقبول وافر الشكر والتقدير على تعاونكم

مع الباحث سلفاً

" الباحث "

دكتور/ ثروت مصطفى العايدى

القسم الأول :

ويعبر عن البيانات الخاصة لكل فرد من أفراد الفئات المشاركة في الاستبيان ، مع العلم بأن ذكر هذه البيانات اختياري .

الاسم / الوظيفة أو المهنة /
عدد سنوات شغل الوظيفة أو المهنة / الدرجة العلمية /
الملاحظات أن وجدت /

القسم الثاني :

والخاص بالعبارات المراد الإجابة عليها ، ويرجى وضع إشارة (صح) أمام الإجابة التي تراها مناسبة .

العبارة الأولى :

يعتبر تعدد بدائل القياس المحاسبي ضرورة حتمية لمواكبة التغيرات المتلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشأة واختلافها من وقت لآخر ومن بلد لآخرى .

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة الثانية :

أدى السماح بتعدد بدائل القياس المحاسبي من قبل المعايير المحاسبية لاستغلاله من قبل بعض إدارات المنشآت لإعداد قوائم مالية تحقق أهداف معينة.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة الثالثة :

أن المعايير المحاسبية بسماعها بتعدد بدائل القياس ساهمت في إشكالية إنتاج قوائم مالية مختلفة في الدلالة المعلوماتية برغم تشابه الأحداث المالية والاقتصادية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة الرابعة :

تؤثر بدائل القياس المحاسبي لإهلاك الأصول الثابتة القابلة لإهلاك على قيمة قائمة المركز المالي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة الخامسة :

تؤثر بدائل القياس المحاسبي لإهلاك لتقييم المخزون في نهاية السنة المالية على قيمة قائمة المركز المالي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة السادسة :

تؤثر الطريقة المتبعة في الاعتراف بالإيراد المدرج بقائمة الدخل على نتائج هذه القائمة من ربح أو خسارة.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

العبارة السابعة :

يمكن التأثير على نتائج قائمة الدخل من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد في السنة المالية الحالية أو تأجيله للسنة التالية لها.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة