

القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم

د. بالرقبي تيجاني
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة فرحات عباس، سطيف

المخلص:	Summary:
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف ووظيفة القياس التي تعد بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تنسم بالحركية وعدم الاستقرار مثل ما تحدثه ظاهرة التضخم من انخفاض مستمر في القوة الشرائية لوحدة النقود المستخدمة كوحدة للقياس.	This study aimed to identify the function measurement, which is a basic work in the area of application of accounting, but this still shows a lot of measurement problems that need to research and study to find appropriate solutions, but in the economic circumstances characterized by dynamic and instability, such as what caused the phenomenon of low inflation continuing in the purchasing power of money used as a unit of measurement.

1- مقدمة:

تزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عمليات القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأصول والقواعد المرعية في المحاسبة، أمكن تحديد نطاق برنامج التحقيق في أضيق الحدود وامتد أثر ذلك إلى عملية التقرير، أما إذا وجدت مشاكل في القياس، فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على عمليتي التحقيق والتقرير. هذا ويهتم المحاسبون الماليون في نظرتهم للقياس بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمشروع، ويؤيد هذا الاتجاه التعريف القائل بأن "القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بوحدات اقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة"¹.

هذا وتعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تنسم بالحركية وعدم الاستقرار مثل ما تحدثه ظاهرة التضخم من انخفاض مستمر في القوة الشرائية لوحدة النقود المستخدمة كوحدة

للقياس. ذلك الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى نتائجه على قدر المقبول من الموضوعية وتعبير عن الواقع الفعلي.

تأسيساً على ما سبق، فإن الأمر أصبح يحتاج بصفة أساسية إلى البحث في نظريات القياس التي ستنند إليها المحاسبة سواء من حيث المضمون أو من حيث المنهج، على أساس أن مناهج البحث المعاصرة تنفي الصفة العلمية عن القياس العملي الذي لا ستنند إلى نظريات المجردة للقياس الغير قابلة للتطبيق العلمي².

وقياسها وغالباً ما تكون مستقلة عن بعضها"، كما يعرف البعض المعلومة بأنه خبر موجه نحو هدف يمكن أن بيانات خاصة تستعمل في الحسابات أو القياس، كما يمكن أن تكون نتيجة تم التوصل إليها عن طريق إجراء حسابات نابعة عن تصرف معين، إن الهدف من المعلومة هو السماح بالسير الفعال للعمليات داخل المؤسسة وتحقيق ما يلي:

- مقابلة احتياجات التشغيل القانونية والإجرائية؛
- إمداد الإدارة بالمعلومات لاستخدامها في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- الإمداد بأنواع متعددة من التقارير تصلح للأغراض الخارجية.

1- إشكالية البحث:

يعتبر القياس عملية جوهرية لإبراز العلاقات بين خصائص البنود المراد قياسها، ويتطلب ذلك اختيار وحدة قياس مناسبة، وحيث أن المحاسبة تعني فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي، فإن النقود تعتبر وحدة القياس المحاسبية للقياس والتعبير عنها عما تتضمنه القوائم المالية من بنود. ونظراً لما يواجهه العالم منذ منتصف القرن الماضي من اتجاهات تضخمية حادة فقد تعرض هذا الفرض للنقد الشديد نظراً لعدم استقرار قيمة النقود كوحدة للقياس المحاسبي، وكأداة للتعبير عن القيمة التبادلية لسلع و الخدمات، وبالتالي عدم ثبات القوة الشرائية للنقود، ومن ثم أصبح التغيير في قيمة وحدة النقد بمثابة قيد على عملية القياس.

وترتب على ذلك العديد من المشاكل خاصة عند تقويم الأصول الثابتة، وكنتيجه على عدم تجانس الأرقام بالقوائم المالية مما أعطى دلالات و نتائج مضللة. و ترتب على ذلك كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية اخذ تقلبات الأسعار في الحساب عند إعداد القوائم المالية، فقد رأى البعض تجاهل تقلبات الأسعار واقتراض ثبات قيمة العملة، في حين رأى البعض الآخر ضرورة إظهار اثر تقلبات الأسعار على القوائم عن طريق تعديل تلك القوائم أو استخدام الأرقام القياسية أو إعداد قوائم ملحقه، أو الاكتفاء عن طريق بإلحاق جداول تفسيرية للأرقام الواردة بالقوائم المالية.

أولاً- طبيعة القياس في المحاسبة:

1- تعريف القياس:

القياس بشكل عام هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين

أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز. ينصب القياس حسب تعريف عبد الحي مرعي، "على استكشاف العلاقة بين الأشياء أو الظواهر والتي تنطوي على خاصية مشتركة أو مجموعة من الخواص التي تستدعي الأمر معرفتها"³. بينما يرى بعض رجال المنطق من أن القياس "قول مؤلف من قضايا، فإذا كانت هذه القضايا سليمة وصحيحة بذاتها وبمقالاتها ببعضها البعض، نتج عن ذلك نتائج صحيحة"⁴، كما عرفه أرسطو بأنه "الاستدلال الذي إذا سلمنا فيه ببعض الأشياء لزم عنها بالضرورة شيء آخر"⁵. بينما يعرف كاتب آخر القياس مستخدماً الأساليب العددية والنسبية دون الوصفية بقوله، "أن القياس هو عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي، على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس، وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها".

ويعرف أحد الكتاب القياس بأنه، "تعيين أعداد الأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة"⁶، يلاحظ في هذا التعريف استخدام الأساليب الوصفية والترتيبية في القياس، مع إمكانية استخدام أساليب القياس التي تؤدي إلى تحديد رقم أو عدد لكل شيء أو حدث طبقاً لقواعد معينة مثل الأساليب العددية والنسبية.

يتضح من دراسة مفهوم القياس في اللغة، انه رغم وجود اتفاق بين جميع المعاجم ودوائر المعارف حول تحديد معنى مفهوم القياس، إلا أن هذا المفهوم لا يعتبر كافياً لوضع صورة محددة ودقيقة لمفهوم القياس الذي يمكن أن يخدم أغراض المحاسبة حيث يقتصر المفهوم اللغوي للقياس على تحديد مقدار أي شيء باستخدام وحدات ثابتة متفق عليها، فهو ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده ومقياس متفق عليه، يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

لذا فإن مفهوم القياس، يجب أن يتحدد بتفسير مضمون أساليب القياس المستخدمة، مع ضرورة استبعاد الأساليب الوصفية عند تحديد مفهوم القياس، لأن تلك الأساليب تعتبر من أكثر الأساليب تبايناً بسبب ما توحى به من تصورات مخالفة للخصائص والظواهر التي يتم قياسها.

2- أساليب القياس:

تنتمي أساليب القياس بصفة عامة إلى ثلاث فئات رئيسية⁷ هي: أساليب القياس الوصفية وأساليب القياس الترتيبية وأساليب القياس العددية، بالإضافة أسلوب إلى رابع أضافه Stevens⁸ ويسمى أسلوب القياس النسبي، حيث يفترض تدرجها في الدلالة على النحو التالي:

أ - أساليب القياس الوصفية:

تعتمد على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بشكل يمكن القارئ من تخيل هذه الخاصية أو الظاهرة موضوع القياس من التعبير اللغوي عنها بالقياس، وعادة ما يترتب على القياس الوصفي مفارقات كبيرة تنعكس على الشيء أو الحدث الموصوف نظرا للتباين الشديد في قدرات الأفراد على التخيل، وبذلك فإن القياس الوصفي يعتبر أكثر القياسات تشتتا، مثالا لذلك وصف المادة بالصلابة أو بالسيولة أو بالغازية.

ب - أساليب القياس الترتيبية:

يعتبر القياس الترتيبي قياسا أساسيا فيه يتم التعبير بالقياس عن خاصية مهينة أو علاقة معينة في الأشياء المرغوب قياسها عن طريق الترتيب من حيث مدى توافر هذه الخاصية، ويعتمد على ترتيب خصائص أو ظواهر الأشياء أو الأحداث طبقا لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة طبقا لأفضلية كل عنصر من عناصر موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى، وبذلك تقوم تلك الأساليب بترتيب الحالة الوصفية وفقا لمعيار محدد مثل درجة السيولة لعناصر الميزانية، حيث يمكن أو توصف المادة بأنها صلبة جدا أو صلبة أو لينة، وبهذا تكون تلك الأساليب أكثر دلالة من الأساليب الوصفية.

ت - أساليب القياس العددية:

يؤدي استخدام القياس العددي إلى تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب استخدام القياس توافر شروط معينة ومن هذه الشروط نذكر:

- ❖ أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة؛
- ❖ أن لا تتأثر هذه الخواص بالظروف البيئية المحيطة؛
- ❖ أن يكون أساس القياس واحدا؛
- ❖ أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة.

ث - أساليب القياس النسبية:

يعتمد القياس العددي على استخدام النسب والعلاقات الكمية، حيث تعتبر تطورا للمقاييس العددية، لأنها تمتاز بقدرتها على تصوير العلاقة بين المقادير الكمية، وهو ما يطلق عليه التحليل الكمي. وتفيد تلك الأساليب في القياس المحاسبي لأغراض خاصة، كمثل على ذلك، فقد تستخدم الأساليب النسبية في التعبير عن التكلفة والقيمة في أوقات معينة في صورة وحدات نقدية منسوبة إلى وقت معين يتخذ أساسا للتعبير عن القوة الشرائية للنقود. ويتمثل ذلك في استخدام الأرقام القياسية لتعديل البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل قبول نتائج القياس المحاسبي في فترات التضخم.

3- القياس في المحاسبة:

تؤكد تعريفات القياس في المحاسبة على تمسكها بمبدأ الموضوعية وعدم الحياد عنها، فالموضوعية المحاسبية تتطلب الابتعاد عن التقدير عن التقدير والتنبؤ وعدم الاعتماد على الحكم الشخصي بقدر الإمكان، وتدعو إلى الالتزام بالوقائع والأحداث التاريخية كما وقعت في الماضي والتمسك بها كأساس للقياس المحاسبي دون النظر إلى ما يطرأ من تغيرات في الظروف المحيطة، والتي قد تختلف جذريا عما كان عليه الوضع في الماضي عند إثبات الأحداث وتاريخها محاسبيا⁹. وبالتالي فإنه لا يمكن أن تلجأ إلى استخدام أساليب

القياس الوصفية، ومن تعريفات القياس المحاسبي نرد ما يلي:
 فقد عرفت لجنة أسس القياس المحاسبي التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) القياس بأنه، "تعيين أرقام للظواهر والأحداث الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة محاسبية معينة على أساس المشاهدة وطبقا للقواعد"¹⁰، يوضح هذا التعريف أن القياس يعتمد على الأساليب القياس العديدة وهي أصلا أساليب كمية، حيث لا يصلح استخدام الأساليب غير الكمية، مثل الأساليب الوصفية والترتيبية في تحديد أرقام عديدة للظواهر والأحداث المحاسبية محل القياس. ويضيف الكاتب هندريكسون تعريف مكمل للتعريف الأول حيث يشير أن القياس المحاسبي يعني، "تعيين رقم عددي كمي لكي يعبر عن خصائص معينة للأشياء أو أحداث مختارة"¹¹.

فالتقييم هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة والتدفقات باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود. إن القياس في المحاسبة هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث أو العنصر، ويجب أن لا نفهم أن المحاسبة تهتم فقط بالعناصر التي لها قيم رقمية، بل تهتم كذلك بالبيانات التي ليس طبيعة كمية، حيث يتم إظهارها عادة في صورة ملاحظات في نهاية القوائم المالية، إذ نجد أحيانا لهذه البيانات تأثير على عملية اتخاذ القرارات ما يفوق البيانات ذات الطبيعة الكمية. كما يعرفه الشافعي بأنه "يتمثل في تحديد معظم العناصر الضرورية التي يجب توافرها في القياس المحاسبي مثل تحديد الشيء المراد قياسه طبقا لقواعد تحدد تلك الأشياء والعمليات التي يتم قياسها والمقياس المستخدم وطريقة القياس"¹²، هذا التعريف يشمل معظم العناصر الضرورية التي يجب توافرها في القياس المحاسبي مثل تحديد الشيء المراد قياسه، وتحديد وحدة القياس وطريقته، هذا بالإضافة إلى تحديده لأساليب القياس المحاسبي المتمثلة في الأساليب العديدة.

وخلاصة القول، فقد أكدت معظم التعريفات السابقة، أن مفهوم القياس كما ورد في العلوم المهتمة به يمكن سردها في النقاط التالية:

- أ- القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج كمشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية، أي أن القياس المحاسبي ستخدم أساليب القياس الكمي.
- ب- إن القيمة الاقتصادية يمكن التعبير عنها في صورة عديدة، إلا أن التعبير الكمي عنها يعد من أفضل هذه الصور وأدقها.
- ت- القياس عبارة عن تعيين الأرقام عن الممتلكات، كما تنتج المحاسبة بيانات معبرة تخدم مجموعات بشرية تهتم بأنشطة لها طبيعة اجتماعية، ويتحدد مجال القياس المحاسبي بوحدة محاسبية معينة، حيث يؤثر مفهوم هذه الأخيرة على البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس المحاسبي.
- ث- إن القياس المحاسبي يهدف إلى تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة، تتمثل الحدود الزمنية للقياس المحاسبي عادة في سنة مالية واحدة، يؤدي خلالها القياس المحاسبي لأساس الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه.

- ج- القياس وظيفيا هو تنظيم الخبرات بالطريقة التي تحدد الغرض من القرار في مختلف الحالات حيث يكون محل رقابة.
- ح- يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل والتي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، وذلك في صورة أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.
- خ- تتمثل وحدة القياس المحاسبي في وحدة النقود، والتي تتوقف درجة الثقة والدقة على مدى ثبات قيمتها، وقد ترتب على ذلك ظهور الكثير من مشاكل القياس المحاسبي بسبب تغير قيمة وحدة النقود باستمرار في فترات التضخم.

4- مضمون القياس المحاسبي:

يتضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، لذا سيتناول الباحث فيما يلي شقي القياس المحاسبي وهما:

1.4- تحديد الكميات:

يقصد بتحديد الكميات عموما عملية، تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية وزمانية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، ويتضمن عملية تحديد الكميات بعض المصطلحات المستخدمة والمدرجة في هذا المجال، منها بدأت فكرة العدد من خلال المقاييس البدائية المرتبطة بالمعاني الحسية التي كانت تسود المجتمعات القديمة، وقد تطورت تلك المفاهيم لغويا لتصبح ذات معاني تستخدم للتفاهم بصورة مجردة جديدة، وهكذا نتج العدد عن تجارب حسية. وعادة يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأيا كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه، وهذه النسبة عادة يتم تحديدها بعدد معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساويا للشيء الثاني أو يكون تساويهما ممكنا ومفهوما. وتعتمد طرق قياس الكميات على إيجاد علاقة بين الأعداد والمقادير المراد قياسها وتحدد تلك العلاقة في صورة تطابق بين الأطراف لإيجاد التساوي بين وحدتين تمثل إحداها وحدة القياس.

2.4- تحديد الأسعار:

إن التعبير عن كميات السلع والخدمات في صورة وحدات قياسية عامة تتناسب مع طبيعتها لا يحقق بمفرده هدف القياس المحاسبي، بل يستلزم الأمر ضرورة تحديد الأسعار التي تعبر عن معدل تساوي الوحدات لكمية تلك السلع والخدمات بوحدة نقدية تلقى القبول العام، وهذا وتتضمن عملية تحديد الأسعار الجوانب التالية:

التحديد السعري: يمكن تحديد قيمتين مختلفتين لنفس الكمية من السلع والخدمات

وذلك على النحو التالي:

أ - **وحدة قياس الأسعار:** تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية منذ أن حل التبادل على الأساس النقدي محل التبادل بالمقايضة محل التبادل بالمقايضة بين السلع والخدمات، وطالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية سواء كانت عددية أو نسبية، وبالتالي لا بد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار

وهي وحدة النقود، حيث أن إحدى وظائف النقود هي أنها مقياس للقيمة. وبالتالي فإن ما يراد قياسه محاسبيا هو القيمة الحقيقية للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية، وحيث أن وحدة النقود كمقياس للقيمة ليست مستقلة عن مفهوم القيمة ذاتها، لذا فإن افتراض ثبات وحدة القياس وعدم تأثيرها بما يقاس عليها يتوافق في وحدة النقود، ذلك أن قيمة النقود تتغير من آن لآخر نتيجة للتغير في قوتها الشرائية في فترات التضخم. ولذا يترتب على استخدام وحدة النقود كوحدة للقياس المحاسبي في فترات التضخم أخطاء في نتائج القياس ما لم يتم تعديل قوتها الشرائية بما ستناسب مع معدل التضخم السائد، كما أن هذه المشاكل عند قياس أسعار السلع والخدمات طويلة الأجل وخاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين التبادل الفعلي والقياس.

ثانيا: القياس وقيوده:

أوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الأخذ في الاعتبار ببعض القيود على دقة ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وتتلخص هذه القيود في ما يلي:

1- عدم التأكد: من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة إليها، أو أن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرية منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لامتلاكها وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل. ويعتبر هذا الفرض مبررا لتجاهل القيم الحالية عند التصفية (في مثل هذه الحالة فإن افتراض الاستمرار يصبح غير ملائم ويجب إسقاطه وأن التقرير عن الأصول عادة ما يتم وفقا لقيمتها الجارية عند التصفية) عند عرض الأصول والخصوم في الميزانية الختامية.

لذا ينبغي عدم التأكد في المحاسبة من مصدرين أساسيين¹³:

- إن فرض استمرار المؤسسة جعل من الضروري توزيع العديد من العناصر على الفترات الحالية والمستقبلية، ومثال ذلك توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من الفترات التي تمثل العمر الإنتاجي لها، وهنا يفترض القيام بمجموعة من القواعد والفروض لإيضاح منطوق هذا التوزيع.

- إن فرض الاستمرار كذلك أدى إلى ضرورة التنبؤ بما سيكون عليه الحال مستقبلا لاتخاذ العديد من القرارات، لذا وجب توزيع مجموعة من الأسس والقواعد والفروض التي تتميز بنوع من عدم التأكد. إن استخدام المقاييس المحاسبية لتعبيرات نقدية عن الثروة، يتطلب بالضرورة اللجوء إلى تقديرات غير مؤكدة عن المبالغ المتوقعة في المستقبل.

2- **الموضوعية والقابلية للتحقق:** يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية الذي يعد شرطاً أساسياً للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يصعب عليها التحيز الشخصي، مما يبعده عن العلم ويدخله في مجالات الفنون وبهذا فإن الموضوعية هي الصفة المرادفة للعملية والمناقضة للذاتية، ومبدأ الموضوعية في المحاسبة هو المقدمة الضرورية لكل قياس كمي فالقياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها التفسيرات التالية:

- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتاً.

بجدر التنبيه إلى أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس بناء على التكلفة التاريخية لأغراض ضريبية وتكون البيانات التاريخية المدعمة بمستندات الشراء أو الصرف هي الأساس المنطقي لقابلية التحقق، لكن هذا القياس قد يصبح مضللاً إذا كانت المعلومات ستقدم للمساهمين والمقرضين بغية اتخاذ القرارات، إذ أن البيانات التاريخية قد لا تعكس الواقع في تاريخ إعدادها، كما أن البيانات التاريخية قد تكون مضللة إذا ما قدمت إلى الإدارة لاتخاذ قرارات إدارية أو اقتصادية مثل أغراض التسعير أو الاستثمار.

لذا يعترض البعض على مبدأ الموضوعية ويرى بأن الموضوعية الشكلية المزعومة التي يقدمها المنهج البرجماتي، حيث يرى أن المعلومات المحاسبية إنما تمثل حقائق اقتصادية إذا كانت قد قيست بالاستناد إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تمثل غالبية المحاسبين في فترة معينة وفي رأيهم فإن الحقائق ما هي إلا حقائق نسبية وليست مطلقة مما يمثل دليلاً قاطعاً بالاعتماد على المعلومات المحاسبية. إن استعمال التكلفة التاريخية لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، وأن التسجيل على أساس التكلفة التاريخية يعد مقبولاً فقط في حالة الاقتصاد الساكن أي عند ثبات الأسعار وكذلك في المشروعات الصغيرة حيث إن التغيرات تكون ضئيلة ويمكن تجاهلها. ومن جهة أخرى، يمكن للمحاسب أن يقوم بالقياس على أساس تكلفة الاستبدال لأغراض إدارية أو اقتصادية، وتكون البيانات المتعلقة بأسعار السوق عند تاريخ إعداد القوائم المالية هي أساس قابلية التحقق.

3- وحدة النقد كأساس للقياس: تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين جميع العمليات المتعلقة بالمؤسسة تسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنة، وتستعمل عادة وحدة النقد الوطني وهي الدينار الجزائري كأساس لقياس مختلف الأحداث المالية وفي حالات عديدة تعتبر وحدة النقد أفضل وحدة للقياس وخاصة في عمليات تجميع البيانات، فعملية إنتاج السلع والخدمات ورأس المال المقدم من قبل الشركاء والمال المقترض من الغير يتم التعبير عنها أي قياسها بوحدة قياس واحدة. أما الأحداث غير القابلة للتكميم (الكم) النقدي فإنها تستبعد من مجال الاهتمام المحاسبي رغم أهميتها محاسبياً لأنها غير قابلة للقياس النقدي. ويمكن وصف العمليات المحاسبية بأن " لها كمية ورسمية، مترابطة هيكلية ومدققة ومراجعة ورقمية ومتعلقة بالماضي"، أما المعلومات غير المحاسبية فأنها " وصفية، غير رسمية، روائية، غير مدققة أو مراجعة ومتعلقة بالمستقبل". هذا وقد اعتبره البعض من البديهيات في نظرية المحاسبة واعتبره البعض الأخر من المبادئ ويؤيد ذلك "لما كانت النقود هي وسيلة القياس في المحاسبة، فإن القياس النقدي الذي يعتبر بمثابة الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة، يناظر القياس الكمي الذي يعتبر إحدى الخصائص التي تميز مناهج الدراسة في العلوم الطبيعية والاجتماعية"¹⁴. ويجدر بنا التنويه هنا، أن النقود بجانب كونها أداة للقياس فهي في حد ذاتها سلعة تخضع للعرض والطلب وبالتالي تتعرض للتغير في سعرها وقوتها الشرائية من وقت إلى آخر.

هناك بعض القيود على وحدة النقد كوسيلة لإيصال المعلومات، ومن أهمها عدم ثبات قيمة وحدة النقد على مر الزمن بالرغم من استخدام البيانات المحاسبية للتنبؤ واتخاذ القرارات المستقبلية، ولقد تطلب ذلك ضرورة تعديل البيانات المحاسبية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية للتبادل لكي تصبح ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ومن ثم فإن القيد الخاص بعدم ثبات قيمة وحدة النقد، يمكن التغلب عليه عن طريق إجراء بعض التعديلات في أسعار التبادل التاريخية استناداً إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود.

إن مشكلة التقلبات في الأسعار لها في واقع الأمر هدفان¹⁵:

الهدف الأول: يتعلق بتعديل القياس المحاسبي للتقلبات في المستوى العام للأسعار، أي تصحيح الوضع بوحدة القياس ذاتها لتحقيق خاصيتين:

- توفير خاصية إمكانية التجميع الرياضي للبيانات المحاسبية، ولتوفير هذه الخاصية يجب أن تكون جميع البيانات متجانسة ومشتركة في خاصية واحدة تتفق مع الخاصية الرئيسية لوحدة القياس؛
- توفير خاصية إمكانية المقارنة الإحصائية للبيانات، حيث تستدعي توحيد وحدة القياس التي تستعملها كل المؤسسات.

الهدف الثاني: يتعلق بتعديل البيانات المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على علاقات للسلع والخدمات المختلفة.

4- **الحيطة والحذر:** ويرى البعض أن هذا المبدأ يعد من أقدم المبادئ المحاسبية وأكثرها شمولية في التقييم وعند إعداد البيانات المحاسبية، وقد نشأ هذا المبدأ كما سبق الإشارة إليه سابقا بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت الأزمة الاقتصادية في الثلاثينات من القرن الماضي، بحيث صارت إدارة المؤسسة الاقتصادية تحاول إظهار مراكزها المالية بصورة أحسن من الواقع محاولة منها لدرء الإفلاس عنها عن طريق التضليل والتدليس، ولهذا كان رد فعل المحاسب هو استعمال مبدأ الحيطة والحذر حرصا على حماية نفسه من المسؤولية في المستقبل، ويعني هذا المبدأ أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبين أو أكثر فإنه يفضل اختيار الإجراء ذي الأثر الأقل إيجابية على حقوق الملاك والمساهمين، وذلك من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققة بعد أو أرباح صورية تضر بمصلحة الغير.

وهكذا فإن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، وبناء عليه فإن هذا المبدأ يملئ على المحاسب موقفا متشائما عند إعداد الجداول المالية. فمثلا يعتمد مبدأ الحيطة والحذر قاعدة "التكلفة أو السوق أيهما أقل" عند تقييم المخزون السلعي أو الأصول المتداولة الأخرى كالأوراق المالية المشتراة بهدف المضاربة، فإذا ما تعارضت التكلفة الفعلية للأصول المتداولة مع مبدأ الحيطة والحذر، فإن المحاسب يطبق سعر السوق الأدنى من سعر التكلفة ويضحي بالتكلفة التاريخية ويتغاضى عما يسببه هذا التخلي من إخلال بمبدأ إتباع النسق الواحد وعدم الاستقرار في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المطبقة خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة.

ويفهم من مبدأ الحيطة والحذر أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعيا أنها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحى بها إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر، فمثلا نجد المحاسب يستعمل هذا المبدأ عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل أو عند حساب قيمته الباقية في نهاية عمره الإنتاجي، وكذلك القاعدة المشتقة من مبدأ الحيطة والحذر القائلة "بالتكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم الأوراق المالية المخزون السلعي"، أي أنه يمكن أن يقيم المخزون السلعي بسعر السوق إذا قل عن سعر التكلفة ويتغاضى عما يسببه هذا الإجراء من إخلال بالاستمرار في تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية لدورات متعاقبة.

لقد بلغ اهتمام المحاسبين بهذا المبدأ إلى درجة أنه صار يشكل حجر الزاوية في التطبيق العملي، فالمحاسب يعتمد على التكلفة التاريخية ويدافع عنها ويتخذها أساسا في قياسه المحاسبي، كما أسلفنا سابقا، لكنه سرعان ما يتخلى عنها ويقوم بتقييم المخزون السلعي بسعر السوق إذا انخفض عن التكلفة. وفي عرضهم لهذا المبدأ يرى البعض أن هذا المبدأ هو المبدأ الأساسي في التقويم ويمكن من ذلك من خلال المؤشرات التالية¹⁶:

- يظهر تاريخ تطور المحاسبة نزعة طبيعية نحو الحيطة والحذر؛

- يتم اللجوء إلى الحيلة والحذر عندما يكون هناك تناقض بينه وبين المبادئ الأخرى؛
- يعتمد البعض في تبريرهم لبعض إجراءات التقييم المحاسبي على الحيلة والحذر على الرغم من ادعائهم بأنهم ضد هذا المبدأ،
- يدافع الكثير عن أساس الاستحقاق في المحاسبة ولكنهم سرعان ما يتنازلون عنه إذا تناقض مع الحيلة والحذر.

هذا ويواجه مبدأ الحيلة والحذر عدة انتقادات، أهمها:

- أن مبدأ الحيلة والحذر يظهر تناقضا ذاتيا أحيانا، فعند تحديد الربح يلاحظ أنه يعتمد على سعر السوق الأدنى لمخزون آخر المدة مما قد يسببه هذا الإجراء من إقلال في الأرباح لهذه الدورة، ولكن هذا الإجراء سوف يكون له أثر إيجابي في السنة المقبلة بسبب الزيادة في الأرباح، إن الزيادة في الأرباح يناقض مبدأ الحيلة والحذر؛
- أن الموقف المتشائم لمبدأ الحيلة والحذر يتناقض مع فرض الدورية المحاسبية، فهو يعتمد على استعمال القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، سوف يضر بمصلحة المساهمين، فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة معينة لصالح جيل آخر في الدورات المتعاقبة؛
- يقوم مبدأ الحيلة والحذر بالمزج بين منهج التكلفة التاريخية ومنهج الاستبدالية، فهو يعتمد أساسا على بيانات التكلفة التاريخية، لكنه يعتمد تكلفة الاستبدال إذا تدنت الأسعار لمستوى أقل من التكلفة التاريخية.

مما سبق، فإن مبدأ الحيلة والحذر لم يعد يحتل مكانة هامة عند التقييم وإعداد القوائم المالية؛ ويعود ذلك إلى الأسباب التالية:

لقد تغيرت الظروف الاقتصادية التي أدت إلى هيمنته، فبدل من انخفاض أسعار عوامل الإنتاج، يلاحظ أنها في ارتفاع مستمر مما أدى إلى تأثير أغلب اقتصاديات دول العالم من ظاهرة التضخم النقدي، لذلك ندرت الحالات الداعية لاستعماله وسادت حالات تطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، هذه القاعدة المستعملة في ظل ظروف التضخم النقدي قاعدة تحفظية تنسجم مع موقف مبدأ الحيلة والحذر؛

لم تعد الميزانية الختامية هي الضمانة الأساسية للدائنين والمقرضين كما سادت هذه الفكرة سابقا، بل انصب الاهتمام على قائمة الدخل ومقارنتها بالقوائم السابقة والتنبؤ بأرباح الدورات المقبلة، وبذلك قل الاهتمام بالميزانية فيما يخص القيم الأدنى في جانب الأصول والقيم الأعلى في جانب الخصوم وتحول هؤلاء المقرضون والدائنون من مستخدمين للقوائم المالية الدورية إلى مستثمرين ومساهمين، وكنيجة لهذا التحول فقد زاد الاهتمام من طرفهم بقائمة الأرباح والخسائر (جدول النتائج).

ثالثا- طرق القياس المحاسبي:

لقد سبق وأن لاحظنا أن التكلفة التاريخية تعد أفضل أساس لتقييم موجودات المؤسسة، وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها المؤسسة في الحصول على الأصل وحتى أصبح جاهزا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمؤسسة ومن أجل الغرض الذي أمتلك من أجله. وهناك اتفاق عام بين مستخدمي

ومعدي القوام المالية على أهمية وضرورة استخدام التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر هذه القوائم المالية. وهذا يعني انه يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقا للتكلفة الحقيقية للحصول على هذه العناصر.

وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير. كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للتحقق وغير خاضعة للحكم الشخصي .

وبالرغم من كل ما تقدم، فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات وبخاصة في حالة التضخم، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشآت الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية. كما أن التقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقود في حالة التضخم أدت إلى نقص المنفعة بمبدأ التكلفة الاستبدالية Replacement Cost أو القيمة الجارية Current Cost للوصول إلى نتائج أكثر واقعية وتمثيلا لقيمة الموجودات، وتقديم نتائج أفضل لمتخذي القرارات الاستثمارية والائتمانية.

نتيجة للظروف الاقتصادية التي فرضتها ظاهرة التضخم تعددت طرق قياس الأسعار في المحاسبة المالية، وفيما يلي باختصار أهم طرق القياس المحاسبي:

1- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار:

تسمى أيضا هذه الطريقة بطريقة التكلفة التاريخية لمعدلة بوحدة النقد الثابت أو المحاسبية بوحدة النقد الثابتة، وتعتمد هذه الطريقة في تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية بعد أخذ في الاعتبار التقلبات السعرية العامة في تاريخ التقييم، وذلك من أجل المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر من طرف الشركاء في المؤسسة، وهذا يعني أن يحافظ رأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الأصول التي يمكن أن يشتريها في بدايتها.

وتتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بميزتين أساسيتين هما:

- الإبقاء على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم.

- اعتماد وحدة قياس نقدية ثابتة.

لقد ذهب اتجاه بعض المحاسبين إلى إمكانية استخدام الأرقام القياسية للأسعار كأساس لتعديل التكلفة التاريخية، وذلك لمعالجة أثر الانخفاض في القدرة الشرائية للنقود. وتقتضي هذه الطريقة من الناحية العملية تعيين رقم قياسي يتم بواسطته تعديل التكلفة التاريخية، وتوجد عدة أنواع من الأرقام القياسية كالرقم القياسي العام، الأرقام القياسية المتخصصة(الخاصة)... غير انه في الممارسة المحاسبية وفي ظل هذه الطريقة يتم اتخاذ الرقم القياسي العام للأسعار، الذي يعبر عن تطور المستوى العام للأسعار ويقاس القدرة الشرائية للنقود، كأساس لتعديل التكلفة التاريخية.

تحدد التكلفة التاريخية المعدل عن طريق إضافة حاصل ضرب التكلفة التاريخية في معدل الزيادة في المستوى العام للأسعار، إلى التكلفة التاريخية، وعليه يمكن كتابة العلاقة التي تحسب بها التكلفة التاريخية المعدلة على الشكل التالي:

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} + (\text{التكلفة التاريخية} \times \text{نسبة ارتفاع المستوى العام للأسعار})$$

$$\text{أو التكلفة التاريخية المعدلة} = \text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي العام للأسعار.}$$

بموجب هذه الطريقة يتم تعديل قيم عناصر القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار التي يحصل عليها بتطبيق العلاقة السابقة، وعلى هذا الأساس تظهر قيم عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة بدلا من التكلفة التاريخية الأصلية. ونظرا لكون التكلفة الأولى أكبر من التكلفة الثانية بسبب التضخم، فإن عملية إعادة التقييم ستسفر عن حدوث زيادة في قيم عناصر القوائم المالية، وتستلزم هذه التفرقة بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، وعلى ضوء هذه التفرقة يتم تحديد قيمة المكاسب والخسائر في القوة الشرائية لحددة النقد¹⁷.

2- طريقة التكلفة الجارية:

حيث تتميز هذه الطريقة بصفتين أساسيتين هما:

- اتخاذ التكلفة الاستبدالية كأساس للتقييم.

- افتراض تغير القدرة الشرائية للوحدة النقد المتخذة كوحدة قياس.

فقد ذهب بعض المفكرين والمحاسبين إلى إمكانية استخدام التكلفة الاستبدالية كأساس لتقييم عناصر القوائم المالية في فترات التضخم. وتهدف هذه الطريقة إلى المحافظة على رأس المال الفعلي أو رأس المال الاقتصادية (الطاقة الإنتاجية) للمؤسسة، وهذا يعني قدر المؤسسة على استبدال نفس الكمية من الأصول التي تستخدمها أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول.

لقد أعطيت عدة تعاريف للتكلفة الاستبدالية (الجارية)، فقد عرف *DANIEL BOUSSARD*¹⁸ التكلفة الاستبدالية لأصل ما بأنها تمثل ما تتكلفه المؤسسة للحصول على أصل مماثل أم ما شابه (حسب الاختيارات) للأصل المعني.

ويعرف *SALMONSO*¹⁹ التكلفة الجارية لأصل ما بأنها السعر الذي يجب دفعه من أجل استبداله. كما يعرف *SNAVELY*²⁰ التكلفة الجارية لأصل ما في تاريخ معين، بأنها التكلفة الأدنى لحيازة أصل ما يمكن من إنتاج سلع وخدمات بطاقة إنتاجية مساوية للطاقة الإنتاجية للأصل الذي تمتلكه المؤسسة. من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن التكلفة الاستبدالية لأصل ما هي المقدار النقدي الذي يجب دفعه للحصول على أصل مماثل أو ما شابه للأصل المعني من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

وتوضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين

لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول:²¹

- الاتجاه الأول: يعتمد على أسعار السوق.

- الاتجاه الثاني: يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة.
ومن الناحية العملية والتطبيقية يتم تحديد (حساب) التكلفة الاستبدالية على أساس الأرقام القياسية الخاصة التي تقيس تطور أسعار السلع والخدمات بصفة متخصصة. وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل قيم عناصر للقوائم المالية على أساس التكلفة التجارية التي تحسب على أساس الأرقام القياسية الخاصة بالعلاقة التالية:
التكلفة الاستبدالية = التكلفة التاريخية + (التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص للأسعار).

كيفية إعادة تقييم الميزانية على أساس التكلفة الاستبدالية:
تقتصر عملية التعديل وإعادة التقييم في ظل التكلفة الاستبدالية على الأصول غير النقدية (الأصول الثابتة والمخزونات)، أما الأصول والخصوم النقدية فلا يتم تعديل قيمتها، لذلك فإن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الخسائر والأرباح الناتجة عن تغيير القدرة الشرائية للأصول والخصوم النقدية.

رابعاً- القياس والتضخم المحاسبي:

أ. عدم قابلية البيانات للتجميع أو المقارنة

إن الوحدة النقدية تتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً نتيجة للتغير في المستوى العام للأسعار فتزداد أو تنقص القوة الشرائية لها تبعاً لتغير الأسعار، وإن مقارنة الإيرادات بالمصاريف تكون مجدية إذا قارنا المثل بالمثل، أي أن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات الأسعار تجمع أرقاماً غير معبراً عنها بنفس النوع من وحدة القياس، ولقد أوضحت مؤسسة المحاسبين القانونيين بأمريكا المشكلة فقالت: "إن الدولار كأسلوب من أساليب القياس المحاسبي مرن وغير مستقر، فإذا نظرنا للدولار على أساس مقدرته على شراء السلع والخدمات، فإنه يعبر عن أشياء مختلفة في التواريخ المختلفة، وعليه يكون من المناسب أن نميز بين دولار 1940م ودولار 1960م وهكذا، حيث إن كلا منهما يمثل كمية مختلفة من القوة الشرائية العامة، أي يمثل كمية مختلفة من السلع والخدمات. وهذه الدولارات في تواريخ مختلفة يمكن مقارنتها بنفس الطريقة التي تقارن بها عملات دول مختلفة في تاريخ واحد وإذا كان التغير جوهري، فالدولار عند نقطتين مختلفتين من الزمن لا يمكن جمعه أو طرحه أو مقارنته بأية طريقة أخرى نتوقع بواسطتها أن نحصل على نتائج ذات دلالة أو معنى".
مما سبق، فإن عدم مراعاة ظاهرة التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يترتب عليه أخطاء في القياس المحاسبي، والتي تجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع أو المقارنة.

ب. عدم إظهار الأرباح والمركز المالي على حقيقتهما والخلط بين الربح ورأس المال

في ظل ارتفاع الأسعار مع إتباع مبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن المحافظة على سلامة رأس المال، حيث يتم الخلط بين رأس المال والربح، ويمكن توزيع جزء منه في

صورة أرباح. ويوضح مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز المشكل فيصدر بشأنها توصياته قائلا: "إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقدرة محدودة ، فوحدات النقد التي تثبت بها عمليات حسابات التي نستخرجها من الحسابات على أساس النفقة التاريخية لا تعتبر مقياسا للزيادة أو للنقص في الثروة ، ولا تمثل النتائج المبلغ الذي يمكن توزيعه خارج المشروع بدون أن يؤثر ذلك على طاقة المشروع".

أما عن قائمة المركز المالي فإنها تصبح ممثلة لفوضى من الأرقام غير المتجانسة والتي لا تعنى في مجموعها شيئا على الإطلاق ، وبصفة عامة فإن إتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع المستمر للأسعار يجعل القوائم المالية غير قابلة للتفسير ، ولا تعبر عن الحقيقة.

لقد أصبحت ظاهرة تقلبات الأسعار واضحة خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث تأخذ الأسعار في الارتفاع المستمر بينما تظل قيمة الأصول في الدفاتر محسوبة على أساس تكلفة الحيازة في تاريخ الشراء، مما يؤدي إلى إظهار أرباح عشوائية غير حقيقية بسبب ارتفاع الأسعار .

ولقد أعدت دراسة على مجموعة من الشركات الكبرى ، اتضح منها أن الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار يؤدي حتما إلى نقص القوة الشرائية لرأس المال العامل، وأن معدلات الضريبة كانت أعلى لاحتساب الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية وتحميل الإيراد باستهلاك أقل من الاستهلاك الحقيقي ، وعدم إظهار المعدل الحقيقي للنمو الاقتصادي في القوائم المالية ، وهذا مما يؤكد ضرورة النظر في اتخاذ التكلفة التاريخية أساسا في تقويم الأصول الثابتة وحساب الاستهلاك لتوفير الموضوعية والثقة في القوائم المالية. فقائمة الأرباح والخسائر لا تحمل بكل التكاليف التي ساهمت في تحقيق الإيراد وأن جزءا من رأس المال قد استنفذ خلال الفترة المحاسبية في الحصول على الإيراد دون تعويضه من الأرباح الجارية مما يمس سلامة رأس المال ويؤدي إلى نقص تدريجي في فعاليته، ويترتب على ذلك أن يظهر رقم الربح متضخما ومبالغا فيه، حيث يشمل أرباحا محققة وغير محققة(وهمية) من مجرد التغير في قيمة النقود.

ج. عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرار

إن البيانات المحاسبية ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، فإدارة المشروع تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما تعتمد عليها جهات أخرى متعددة في علاقاتها بالمشروع مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة... الخ ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة وحقيقية كلما كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك تكون عملية اتخاذ القرارات مضللة، وكما سبق توضيحه فإن البيانات المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون غير حقيقية ومضللة.

إن البيانات المحاسبية تخدم في الأصل وظائف الإدارة ، ومن ثم يجب أن يدخل ضمن الإجراءات المحاسبية أثر التغير في المستوى العام للأسعار حتى تصبح

التقارير اللازمة للمستويات الإدارية ممثلة لانعكاس صحيح للمعلومات بالقيم الجارية ، وهنا تكون المحاسبة قد قامت بدورها المطلوب في خدمة الإدارة، وبالتالي خدمة الأطراف الخارجية التي تعتمد على البيانات المحاسبية والتي تتأثر بنجاح الإدارة في اتخاذ القرارات .

إن حاملي الأسهم والمستندات بصفة عامة يحتاجون إلى اتخاذ قرارات استثمارية بشأن شراء الأسهم وبيعها، وهذه تحتاج في الغالب إلى بيانات عن الأرباح المتوقعة والمركز المالي والمقدرة على السداد، وهناك أساليب تحليلية متعددة لتحقيق ذلك وكلها تعتمد على بيانات تتعلق بالمستقبل، ولا يمكن الاعتماد على البيانات التاريخية فقط في اتخاذ مثل هذه القرارات.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن البيانات المحاسبية المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون مضللة، حيث لا تعبر في هذه الحالة عن الحقيقة ، وبالتالي فإنها لا تقبل التجميع أو المقارنة، ولا يمكن معها إظهار المركز المالي الحقيقي للمشروع بدقة ، وكذلك لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشروع سواء من جانب الإدارة أو الأطراف الأخرى، كما أن رقم الربح في ظل هذا الوضع لا يشمل الأرباح الحقيقية فقط التي ترجع إلى مجهودات المسؤولين عن المشروع بل يشمل أيضا:

-الزيادة بسبب انخفاض القوة الشرائية للنقود.

- الزيادة الطبيعية في قيمة بعض الأصول .

الخلاصة:

إن القياس الموضوعي هو الذي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية ويتخذ من وحدة النقود معيارا لقياس ما يحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية من تغيرات، نتيجة لأدائها لأنشطتها الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية الدورية، كما بينا أن القياس هو قلب وجوهر المحاسبة، وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين، ويشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد الدفترية حتى إعداد الحسابات الختامية.

فالمحاسبة تعتمد على الإجراء المحاسبي الذي يتكون من عمليات قياس وتحقيق وتقرير الأحداث المالية لإظهار نتيجة أعمال المؤسسة عن مدة معينة ومركزه.

وفي الواقع فإن تصحيح الوضع بالنسبة لمحاسبة التضخم فيما يتعلق بمستويات الأسعار ليس بالسهل المتاح، فهناك مشاكل عديدة تتعلق باختيار الرقم القياسي المناسب للأسعار، والقيم المحاسبية الواجب إخضاعها للتعديل وإمكانية إجراء التعديل على فترات متقاربة، ودرجة الموضوعية التي يمكن توافرها في البيانات المعدلة، والاستعداد المهني للمحاسب لإجراء التعديلات اللازمة، وما إلى ذلك من المسائل الشائكة، ورغم ذلك فإن مشكلة المحاسبة للتقلبات في المستوى العام للأسعار أصبحت من الأهمية بمكان بما يجعل أي حل لها، حتى ولو جزئيا، أمرا مرغوبا.

- 1- AAA, « *report of the committee on- foundation of accounting measurement* », The Accounting Review supplement, Voml.46, 1971, p: 46.
- 2 - محمد فخري مكي، " إطار تجريبي لنظرية عامة في القياس المحاسبي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 04، 1982، ص:134.
- 3 - عبد الحي مرعي، مصدر سابق، ص:85.
- 4 -الإمام الغزالي " معيار العلم"، تحقيق سليمان أو دنيا، دار المعرف، القاهرة 1960، ص:35.
- 5 محمود قاسم، " المنطق الحديث و مناهج البحث"، الطبعة الخامسة، دار المعارف بمصر، 1968، ص:21.
- 6 - محمد فخري مكي، مرجع سابق، ص:135.
- 7 - عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، " أصول القياس والاتصال المحاسبي"، مرجع سابق، ص:85-86.
- 8 -Stevens S., « On the Theory of Scales of measurement Sciences », June, 1964; p15.
- 9- عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان، مرجع سابق، 1988، ص:22.
- 10 -AAA. , Committee on Foundation of Accounting Measurement, « Report of the Committee AAA », the Accounting Review, AAA supplement, April ; pp1-48.
- 11-هندركسون الدون، النظرية المحاسبية، 1990.
- 12 - جلال الشافعي، " الموضوعية كمعيار للقياس المحاسبي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 01، 1978، ص:67.
- 13 - عبد الحي مرعي و محمد سمير الصبان، " التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص:104.
- 14 -حسين عامر شرف، " إطار النظرية العلمية في المحاسبة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، السنة الثالثة، ع3، 1994، ص:55 .
- 15 - عبد الحي مرعي، "المحاسبة في وحدات القطاع العام و المشاكل المحاسبية المعاصرة"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978، ص:26.
- 16 - حسن القاضي و مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص:372.
- 17- محمود السيد الناغي، " دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، جامعة المنصورة ، مصر، ص:241.
- 18 - Yves Simon, Patrick. « Encyclopédie de gestion », 2^{eme} édition. tome1, Economica, Paris,1997,p :559.
- 19 - Gilbert, Lecointre, op.cit, p :13.
- 20 - Ibid,p :13.
- 21- محمد عباس بدوي، و الأميرة إبراهيم عثمان، " دراسات في قضايا و مشاكل محاسبية معاصرة"، منشأة المعارف، الإسكندرية 2000.