

أولاً : الإطار المنهجي:

تمهيد:

تمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل منشأة، وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الإختيار من بينها على مستوى المنشآت الإقتصادية، ويؤدي إختلاف البدائل المطبقة إلى إختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح لإستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الإقتصادية، طرق مختلفة لمعالجة تكلفة المخزون، طرق مختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وغيرها، فإنه يمكن لبعض المنشآت الإقتصادية أن تستغل تلك البدائل لتحقيق أهداف معينة، وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية بشكل مخالف للواقع أو ما يجب أن تكون عليه القوائم المالية، وتعتبر إدارة الأرباح هي التدخل المتعمد من قبل المديرين، وذلك بهدف تغيير التقارير المالية أو زيادة أو تخفيض الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء الإقتصادي للشركة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في كيفية اختيار الطريقة الأفضل للقياس المحاسبي في المنشأة الصناعية ومدى تأثير تلك الطريقة على إدارة الأرباح. لمعرفة ذلك سوف يحاول هذا البحث الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. هل تنوع الطرق والسياسات المحاسبية يؤثر على إدارة الأرباح؟
2. ما مدى تأثير الطرق والسياسات المحاسبية على إدارة الأرباح؟
3. هل هنالك بديل أفضل من بديل آخر في تأثيره على إدارة الأرباح؟

أهمية البحث:

وتنقسم أهمية البحث إلى ما يلي:

- أ. الأهمية العلمية: يساهم البحث في إثراء المكتبة العلمية في موضوعي الطرق والسياسات المحاسبية وموضوع إدار الأرباح، كما أن دراسة بدائل القياس المحاسبي وتوضيح دورها في إدارة الأرباح يساعد الباحثين في معرفة الجوانب التي تساعد على ممارسة إدارة الأرباح لمعرفة وكيفية معالجتها.
- ب. الأهمية العملية: تتبع أهمية البحث من معرفة واتباع البديل الأفضل في القياس المحاسبي والمعلومات المحاسبية المقدمة ودورها في إدارة الأرباح في المنشأة الصناعية.

كما يتطرق البحث لموضوع إدارة الأرباح وتوضيح أساليبها وأشكالها مما يساعد المراجعين والمحللين الماليين على تقدير التأثيرات المحاسبية المصطنعة في الأرباح وتعديل الأرباح الفعلية وتوقع الأرباح المستقبلية.

أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

1. تحديد طرق القياس المحاسبي.
2. توضيح مدى تأثير الطرق والسياسات المحاسبية على إدارة الأرباح.
3. تحديد طريقة القياس المحاسبي الأفضل التي تقدم معلومات أجود.
4. التعرف على أهمية الطرق والسياسات المحاسبية.
5. معرفة أساليب ودوافع إدارة الأرباح.
6. التعرف على أشكال إدارة الأرباح.

فرضيات البحث:

يختبر البحث الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى: تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في إتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
- الفرضية الثانية: إختيار البديل المناسب من بدائل القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة.
- الفرضية الثالثة: مرونة إستخدام بدائل القياس المحاسبي يؤثر في تنوع أساليب إدارة الأرباح.

منهجية البحث:

يتبع البحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع والمنهج الاستنباطي لتحديد المحاور وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات التي وضعت.

أدوات جمع بيانات البحث:

- مصادر البيانات الأولية: بإستخدام الإستبانة.
- مصادر البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والدوريات والرسائل العلمية.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: المنشآت الصناعية الخرطوم بحري.
- الحدود الزمانية: 2014م.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، وتتكون المقدمة من الإطار المنهجي والدراسات السابقة، أما الفصل الأول يتحدث عن الطرق والسياسات المحاسبية في القوائم المالية، ويتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول مفهوم واهداف وأهمية القياس المحاسبي، والمبحث الثاني يتناول الطرق والسياسات المحاسبية لقياس قائمة الدخل، والمبحث الثالث يتناول الطرق والسياسات المحاسبية لقياس قائمة المركز المالي. أما الفصل الثاني يتحدث عن إدارة الأرباح وهو يتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتحدث عن مفهوم وأهداف ودوافع إدارة الأرباح، والمبحث الثاني يتناول أشكال إدارة الأرباح والمبحث الثالث يتناول ممارسة أساليب إدارة الأرباح. أما الفصل الثالث يتكون من ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول نبذة عن المنشآت الصناعية الخرطوم بحري، المبحث الثاني يتناول إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثالث يتناول تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وأخيراً الخاتمة وتحتوي على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

إطلع الباحث على العديد من الدراسات السابقة ذلت الصلة بموضوع البحث، فيما يلي ملخص لأهم هذه الدراسات.

دراسة طارق عبد العال حماد ، (1997م)⁽¹⁾:

تتبلور مشكلة الدراسة في تحديد المعايير التي تسترشد بها المنشأة عند الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي عندما لا يوجد إلزام قانوني بطريقة معينة أو بمعنى آخر ، ماهي المتغيرات الاقتصادية والسلوكية والمحاسبية التي تفسر سلوك الوحدات الاقتصادية في الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية ؟.

هدفت الدراسة إلى وضع نموذج يبلور المتغيرات المؤثرة في قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في صورة قابلة للاختيار ، وبما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية وما تتمتع به من خصائص.

نبعت أهمية هذه الدراسة من أن الأدب المحاسبي يحتاج إلى نظرية لشرح وتفسير الدوافع الكامنة وراء تفضيل الوحدات الاقتصادية لطرق محاسبية معينة من بين الطرق المحاسبية المتعارف عليها علمياً وعملياً.

اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، الفرضية الأولى: تفضيل الوحدات الاقتصادية التي يوجد بها خطط حوافز تعتمد على الربح واختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي من شأنها زيادة صافي الربح ، الفرضية الثانية: تفضيل الوحدات الاقتصادية التي تزيد فيها نسبة الديون إلى حق الملكية واختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي من شأنها زيادة صافي الربح ، الفرضية الثالثة: تفضل الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم اتباع بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي من شأنها تخفيض صافي الربح.

(¹) طارق عبد العال حماد ، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في الفلسفة لمحاسبة ، غير منشورة ، 1997م).

تستخدم الدراسة النموذج الايجابي لشرح وتفسير والتنبؤ بسلوك إدارة الوحدة الاقتصادية في اختيار وتفضيل طرق معينة من بين الطرق والبدائل المتاحة علمياً وعملياً ، كما تقوم الدراسة بعمل دراسة ميدانية تقوم على قائمة استقصاء لتحديد وترتيب المتغيرات البيئية المؤثرة على قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي.

من أهم نتائج الدراسة اتفاق نتائج التحليل الأحادي والتحليل المتعدد على عدم تأييد فرض حجم المنشأة ، فقد أظهرت نتائج التحليل الأحادي عدم معنوية هذا المتغير ، كما تم استبعاده في جميع الحالات التي استخدم فيها الأسلوب الانتقائي عند إجراء التحليل المتعدد.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة توافر قاعدة بيانات عن الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية وتوفيرها للباحثين لإمكانية ربط البحوث العلمية بالواقع العملي بدرجة عالية من الدقة ، حيث يمثل نقص البيانات وصعوبة الحصول عليها المشكلة الحقيقية أمام البحث العلمي ، وتوقف حائلاً أمام إجراء الدراسات التطبيقية المتكاملة على البيئة المصرية.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أن الدراسة السابقة ركزت على تحديد المعايير التي تسترشد بها المنشأة عند الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي ، بينما الدراسة الحالية تناولت بدائل القياس المحاسبي ومدى تأثيره على نتيجة أعمال المنشأة.

دراسة: عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي ، (2005م)⁽¹⁾:

تبلورت مشكلة الدراسة في تحديد أثر التغيرات السريعة في مستويات الأسعار على سياسات تقويم المخزون في المنشأة التجارية والصناعية ، والعوامل المؤثرة في تقويم قرارات اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون وما أثر الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقويم المخزون على نتيجة الأعمال في قائمة الدخل وعلى قائمة المركز المالي.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر القياس المحاسبي للمخزون السلعي على نتيجة الأعمال في المنشآت التجارية والصناعية في ظل التغيرات المستمرة في مستويات الأسعار للوصول إلى أهم العوامل المؤثرة في قرار اختيار الطريقة المناسبة لتقويم وقياس المخزون.

(¹) عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي ، القياس المحاسبي للمخزون السلعي وأثره على نتيجة أعمال المنشأة التجارية والصناعية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2005).

نبعت أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته ، فلو استعرضنا القوائم المالية للغالبية العظمى من المنشآت بأشكالها النظامية المختلفة ، نجد أن المخزون يمثل نسبة عالية من مجموع أصولها المتداولة وأحد العناصر المحددة ، نتيجة أعمال المنشأة ومراكزها المالية سواء كانت تلك المنشأة تجارية تعمل في استيراد وتوزيع السلع ، أو منشأة صناعية تصنع السلع وتسوقها .

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وصياغة الفرضيات ، وعلى المنهج الاستقرائي (الميداني) لاختبار صحة الفروض ، والمنهج الوصفي (التحليلي) لجمع بيانات الدراسة الميدانية.

اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، الفرضية الأولى: هنالك أثر للعوامل الخاصة والمتعلقة بظروف الشركة على قرار اختيار طريقة تقويم المخزون السلعي ، الفرضية الثانية: هناك أثر للطريقة المتبعة على قرار اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي ، الفرضية الثالثة: هناك أثر للعوامل العامة (القواعد والأسس) على قرار اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي.

ومن أهم نتائج الدراسة ، أكدت الدراسة على أن الكميات المشتراة على مدار العام هي المشكلة الأساسية في قياس المخزون السلعي ، وأن ظهور المخزون السلعي في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، تمثل عقبة في اختيار طريقة تقويم المخزون المناسب للمنشآت وذلك لاختلاف الأهداف ، كما أكدت الدراسة أن إدارة المنشأة يمكنها التلاعب في تحديد مقدار الدخل من خلال تقييم المخزون المتبقي للمنشأة.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة توفر التشريعات من قبل الجهات التشريعية والهيئات المهنية والعلمية التي تساعد على الاختيار لأفضل البدائل لطرق قياس المخزون.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أن الدراسة السابقة ركزت على بدائل قياس المخزون بينما الدراسة الحالية تناولت بدائل القياس المحاسبي بصورة أشمل.

دراسة: عادل الأمين القاسم أحمد، (2007م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة: في كيفية اختيار السياسة المحاسبية المناسبة والدوافع الإدارية التي تقف وراء هذه العملية وتدفع بالإدارة لاختيار نوع معين من السياسات المحاسبية دون غيرها.

وقد هدفت الدراسة إلى معرفة هذه الدوافع الإدارية التي تقدم لاختيار نوع معين من السياسات المحاسبية دون الأخرى إضافة إلى دراسة القوائم وبياناتها ، وتحديد الأثر الذي تحدثه هذه الدوافع الإدارية عند اختيار سياسة محاسبية معينة على بيانات القوائم المالية وتطبيق ذلك على الشركات السودانية.

نبعت أهمية الدراسة من التدقيق الذي يجب اتباعه للوصول إلى أفضل الخيارات من بين الطرق والسياسات المحاسبية المتعددة في الاستخدام المحاسبي ، ولتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفروض الآتية: الفرض الأول: تؤثر دوافع الإدارة على اختيار الطرق والسياسات المحاسبية ، الفرض الثاني: السياسات المحاسبية المختارة تسهم في تحقيق أهداف المنشأة ككل، الفرض الثالث: تؤثر الدوافع الإدارية من خلال السياسات المحاسبية على نتائج القوائم المالية.

اتبعت الدراسة المنهج العلمي للوصول إلى الحقائق العلمية ، وكذلك اتبعت المنهج الوصفي لوصف جميع الأحداث ذات الصلة ، وهذا المنهج العلمي الوصفي من أهدافه فحص الحاضر لتوجيه المستقبل، وكذلك المنهج التطبيقي لربط التطبيق العملي بالجانب العلمي.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، الدوافع الإدارية مؤشر كبير لاستخدام سياسة محاسبية معينة. وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية في الاستخدام المحاسبي تؤكد مرونة علم وفن المحاسبة في المعالجات المحاسبية.

(¹) عادل أمين القاسم أحمد ، اثر دوافع الإدارة لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية على بيانات القوائم المالية في الشركات السودانية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).

توصي الدراسة بأهمية تفاعل الإدارة من خلال الدوافع الإدارية الداخلية والخارجية مع الطرق والسياسات المحاسبية المعمول من أجل تحقيقها. وضرورة تدقيق الإدارة عند اختيارها سياسة محاسبية معينة وذلك بالتشاور مع بقية أقسام المنشأة.

دراسة: جمال عبد الغني أحمد عفيفي مذكور ، (2008م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التوصل إلى اطار فكري متكامل يحدد الدوافع الاقتصادية والسلوكية وراء تفضيل بعض الوحدات الاقتصادية لطريقة محاسبية معينة على بقية الطرق البديلة المقبولة مهنيًا .

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم الدراسات السابقة (القائمة على المدخل الإيجابي) التي تناولت مشكلة الاختيار بين الطرق المحاسبية البديلة بهدف وضع اطار فكري متكامل يحدد الدوافع الاقتصادية والسلوكية وراء تفضيل الإدارة في بعض الوحدات الاقتصادية لأساس محاسبي معين على بقية الأسس الأخرى المقبولة مهنيًا .

نبتت أهمية الدراسة في ظل عدم وجود نموذج مطور يفسر الاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة ، وما يصاحبها من أثر على ثروة الإدارة ومن ثم اختيارات الإدارة من بين البدائل المسموح بها .

اختبرت الدراسة فرضيتين على النحو التالي ، الفرضية الأولى: تميل الإدارة العليا في المنشأة إلى اختيار أو التحول إلى الطرق أو السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح. الفرضية الثانية: تميل الإدارة العليا في المنشأة كبيرة الحجم إلى اتباع الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الربح المقرر عنه ، وذلك لتحقيق وفورات ضريبية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي ، ويتمثل الشق الأول من الدراسة في عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة التي اهتمت بدراسة واختيار المحددات الاقتصادية والسلوكية التي تحكم الاختيار المحاسبي ، وأما الشق الثاني من الدراسة فيركز على صياغة الفروض

(1) جمال عبد الغني أحمد عفيفي، المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، 2008م).

المتعلقة بالمحددات الاقتصادية والسلوكية التي تحكم عملية الاختيار المحاسبي ، والتي سبق التوصل إليها في الاطار النظري المقترح.

ومن أهم نتائج الدراسة ، تمثلت أهم محددات اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح المقرر عنه في محدد خطط مكافأة الإدارة العليا ، ومحدد التغيير الإداري غير العادي ومحدد اتفاقيات القروض ، ومحدد أسعار الأسهم ، ومحدد الالتزامات الضمنية مع العملاء ، ومحدد الالتزامات الضمنية مع الموردين ، ومحدد الالتزامات الضمنية مع الموظفين.

ومن أهم توصيات الدراسة ، ضرورة اهتمام واضعي المعايير المحاسبية في مصر بالآثار الاقتصادية والسلوكية للمعايير عند اصدار معايير مستقبلية أو تعديلهم للمعايير الحالية ، بالإضافة للاهتمام بالتكاليف والمنافع المترتبة على تطبيق تلك المعايير .

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أن الدراسة السابقة ركزت على أسباب ودوافع تفضيل بعض الوحدات الاقتصادية لطرق محاسبية معينة على بقية الطرق البديلة المقبولة مهنياً ، بينما تتناول الدراسة الحالية مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الصناعية.

دراسة: محمد الأمين الصادق قسم السيد إدريس ، (2009م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد بدائل القياس المحاسبي ووجود أكثر من بديل ، ولا توجد أسس علمية للمفاضلة فيما بينها بما يتيح ذلك لدى الإدارة فرصة الاختيار من بين البدائل بما يحقق أهدافها .

هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية للمدخل المعياري لتحديد إمكانية هذا المدخل في تحقيق الاختيار الملائم بين السياسات المحاسبية.

(¹) محمد الأمين الصادق قسم السيد إدريس ، دور المنخل المعياري والمدخل الإيجابي (الواقعي) في بناء الإطار الفكري للنظرية العامة للمحاسبة ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009م).

نبتت أهمية الدراسة من ضرورة اعتماد المحاسبة على مصدر علمي تستمد منه أصولها وقواعدها التي تسهم في توفير ما يساعد المحاسب في انجاز عمله وأهمية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

تناولت الدراسة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: التعدد في بدائل القياس والتقويم المحاسبي يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية ، الفرضية الثانية: يعتمد المدخل الإيجابي على تحسين علاقة الوكالة للأطراف المرتبطة بالمنشأة وتعتبر دوافع الاختيار من بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي ، الفرضية الثالثة: تؤثر الظروف البيئية المحيطة بالسودان في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة.

ومن أهم نتائج الدراسة، تعدد بدائل القياس والتقويم المحاسبي يؤدي إلى انخفاض درجة التغيير في التقارير والقوائم المالية. من أهم توصيات الدراسة: ضرورة تحديد اطار للمفاضلة بين الطرق والسياسات المحاسبية البديلة يكون مبني على أساس علمي.

دراسة: إسماعيل عبد الله موسى، (2009م): (1)

تناولت الدراسة وضع إطار محاسبي لترشيد الإختيار المحاسبي، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إختلاف تطبيق بدائل القياس المحاسبي بالشركات نتيجة لتأثير الإدارة بالعوامل الإقتصادية والبيئية عند إختيارها لتلك البدائل من جهة وعدم وجود إطار محاسبي يرشد الإختيار المحاسبي من جهة أخرى.

(1) إسماعيل عبد الله موسى، إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي وفقاً للمدخلين المعياري والإيجابي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة 2009م)

هدفت الدراسة لتحديد العوامل التي تؤثر على قرارات إختيار البدائل المحاسبية وتحديد مدى التجانس والتباين في تطبيق تلك البدائل، للإعتماد عليها في صياغة إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين القياس والتقييم المحاسبي.

اعتمدت الدراسة على المنهج الإستباطي لبلورة مشكلة الدراسة وصياغة فرضياته، بجانب اتباع المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة. كما تم الإستناد على المدخل المعياري والمدخل الإيجابي لصياغة الإطار المحاسبي المقترح. أما منهج التحليل الإحصائي الوصفي وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) فقد إستخدامها لإختيار فرضيات الدراسة:

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: تؤثر العوامل الإقتصادية (تكاليف التعاقد، التكاليف السياسية) على إختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي المطبقة بالشركات السودانية في سوق الخرطوم للأوراق المالية. الفرضية الثانية: تؤثر العوامل البيئية (النشاط، العرف المحاسبي، رأي المراجع، هيكل الملكية) على إختيار بدائل القياس والتقييم المحاسبي المطبقة بالشركات السودانية المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها، هناك تباين في تطبيق بدائل القياس والتقييم المحاسبي بالشركات المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية يؤثر نوع النشاط، العرف المحاسبي، رأي المراجع وهيكل الملكية على الإختيار المحاسبي بالشركات السودانية المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

من أهم توصيات الدراسة إستكمال مجلس المحاسبين السودانيين القانونيين إصدار معايير المحاسبة السودانية لتحفيف حدة التباين والإختلاف في تطبيق بدائل القياس والتقييم المحاسبي بالشركات السودانية.

دراسة: هادي مسعود معروف ، (2010م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الفصل بين الملكية والإدارة أدى إلى ظهور مشاكل الوكالة والتي تتمثل في استغلال الإدارة لسلطتها في تحقيق مصالحها الخاصة على حساب مصالح المساهمين والدائنين وباقي الأطراف المهتمة.

هدفت الدراسة إلى تحليل آليات الحوكمة من حيث مفهومها وخصائصها ومسئوليتها وأثر ذلك على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية.

نبعت أهمية الدراسة في أنها تتناول طبيعة ممارسة إدارة الأرباح ودور حوكمة الشركات في التحكم بها والحد من الممارسات الخاطئة.

اختبرت الدراسة أربع فرضيات ، الفرضية الأولى: لا توجد اختلافات جوهرية في آراء عينة الدراسة حول دوافع وأساليب إدارة الأرباح ، الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير جوهري لمجلس الإدارة على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح ، الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير جوهري للجنة المراجعة على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح ، الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير جوهري للمراجعة الداخلية على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

اتبعت الدراسة المنهج العلمي القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي ، وذلك من خلال أسلوبَي الدراسة النظرية والدراسة الميدانية.

ومن أهم نتائج الدراسة ، ظهور مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي لمعالجة مشكلة الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة ، وتوسع آليات الحوكمة بشكل أساسي إلى إحكام عملية الرقابة على تصرفات وأداء الإدارة وبالشكل الذي يضمن حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة.

(1) هادي مسعود معروف ، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسة السلبية لإدارة الأرباح ، (سوريا: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010م).

ومن أهم توصيات الدراسة زيادة الاهتمام بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات والآليات الداعمة لها ،
لما لذلك من آثار إيجابية على زيادة الثقة في الاقتصاد المحلي وتفعيل دور لجان المراجعة
(التدقيق) في الشركات المساهمة السورية ، وذلك من خلال التأكيد على ضرورة تمتع أعضائها
بالاستقلالية والخبرات المالية والمحاسبية المناسبة.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أن الدراسة السابقة ركزت على دور حوكمة
الشركات في التحكم في ممارسة إدارة الأرباح ، بينما الدراسة الحالية تناولت بدائل القياس
المحاسبى ودورها في إدارة الأرباح.

دراسة: أحمد السيد زيدان ، (2011م)⁽¹⁾:

تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة أساليب إدارة الأرباح التي تمارسها إدارة المنشأة وأهم العوامل
المؤثرة في قدرة أو رغبة مراقب الحسابات في الكشف أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح ،
وأيضاً معرفة مدى تأثير معايير المراجعة والمحاسبة المصرية على موقف مراقب الحسابات من
إدارة الأرباح.

هدفت الدراسة إلى تحديد السياسات المحاسبية البديلة التي تمارسها الإدارة من خلال سلوك إدارة
الأرباح وتحديد العوامل التي تؤثر على قدرة أو رغبة مراقب الحسابات في الكشف أو الحد من
ممارسات إدارة الأرباح.

تكمن أهمية الدراسة في أن دراسة موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الأرباح ودراسة
العوامل المؤثرة في قدرته ورغبته في الحد من تلك الممارسات بهدف تدعيم دوره في الكشف عنها
يعد هدفاً يسعى إليه المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

اتبعت الدراسة منهجين ، في الدراسة النظرية عنت بما تم تناوله في الفكر المحاسبى بالنسبة
لمشكلة الدراسة ، وذلك بالرجوع إلى ما هو متاح في المراجع العربية والأجنبية وشبكة المعلومات
الدولية ، وفي الدراسة العملية عنت الدراسة باختبار الفروض احصائياً من خلال تحليل نتائج

(¹) أحمد السيد زيدان ، اطار مقترح لتحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح في سوق
الأوراق المالية المصرية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م).

استجابات مجتمع الدراسة واستخلاص نتائج هذا التحليل وتفسيرها في ضوء الخلفية النظرية للدراسة وما خلصت إليه الدراسات السابقة.

اختبرت الدراسة عدد من الفرضيات أهمها ، الفرضية الأولى: لا تؤثر السياسات المحاسبية البديلة لإدارة الأرباح على موقف مراقب الحسابات ، الفرضية الثانية: لا يؤثر طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل على موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة لإدارة الأرباح ، الفرضية الثالثة: لا تؤثر معايير المراجعة على موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة لإدارة الأرباح.

من أهم نتائج الدراسة وجود السياسات المحاسبية البديلة المتوفرة في معايير المحاسبة التي يمكن أن تمارس من خلالها إدارة الأرباح ، مثل السماح بالتغير في الطرق المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والتغير في طريقة الإفصاح.

ومن أهم توصيات الدراسة ، الاهتمام بتقليل أو الحد من السياسات المحاسبية البديلة من خلال وضع قواعد محددة وصريحة للإستخدامات المختلفة للسياسات المحاسبية البديلة ، إذا لم يكن في الإمكان تقليصها وتخفيض حدة الاختلاف بين التطبيقات المحاسبية لمعايير المحاسبة والتطبيق الهندسي لها.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في أن الدراسة السابقة ركزت على تحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح. أما الدراسة الحالية فتناولت دور بدائل القياس المحاسبي في إدارة الأرباح.

دراسة معتز بشير إبراهيم، (2011م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود طريقة أو سياسة محاسبية محددة يتم إتباعها مما جعل كل منشأة تختار السياسة المحاسبية التي تتلاءم وبيئتها الأمر

(¹) معتز بشير إبراهيم، أثر دوافع الإدارة في إختيار السياسات المحاسبية البديلة على بيانات القوائم المالية في المصارف الإسلامية، دراسة حالة بنك التضامن الإسلامي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة 2011م)

الذي يؤدي في الآخر إلى نتائج مختلفة للمنشآت السودانية التي تعمل في مجال واحد بالإضافة إلى أن المعايير المحاسبية ليست إلزامية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الطرق والسياسات المحاسبية التي على ضوءها يتم إعداد القوائم المالية لبنك التضامن الإسلامي. والتعرف على مدى تأثير دوافع الإدارة على إختيار السياسات المحاسبية البديلة التي يتبعها بنك التضامن الإسلامي. ومعرفة الأثر الذي يمكن أن يحدثه إتباع سياسات محاسبية بديلة على نتائج المركز المالي كما توضحه القوائم المالية لبنك التضامن الإسلامي. والتعريف بالدور الذي تقوم به الإدارة في تحديد واختيار السياسات المحاسبية البديلة وأثر ذلك على نتائج أعمال بنك التضامن الإسلامي.

إختبرت الدراسة عدد من الفرضيات، الفرضية الأولى: السياسات المحاسبية تؤثر على قيمة أصول المنشأة والمركز المالي لبنك التضامن الإسلامي. الفرضية الثانية: السياسات المحاسبية تؤثر على رقم صافي الدخل لبنك التضامن الإسلامي.

إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي للتعرف على أبعاد المشكلة والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة والمنهج الإستقرائي لدراسة النظرية والمنهج التحليلي للدراسة التطبيقية.

ومن أهم نتائج الدراسة، تعدد السياسات المحاسبية البديلة لمعالجة المشكلات المالية يؤثر على قيمة أصول المنشأة والمركز المالي وصافي الدخل لبنك التضامن الإسلامي. عدم تحديد معايير واضحة لإختيار إحدى طرق الإهلاك للأصول يؤثر على قيم البنود بقائمة الدخل والمركز المالي لبنك التضامن الإسلامي.

أوصت الدراسة بضرورة تنظيم السياسات المحاسبية في السودان عن طريق التدخل المباشر من قبل السلطات المختصة والتي تتمثل في مجالس المحاسبة المحلية والإقليمية والدولية وبنك السودان وغيرها.

المبحث الاول

مفهوم وأنواع وأساليب القياس المحاسبي

أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبي:

عرف القياس المحاسبي بأنه تحديد القيم العددية للأشياء أو الأحداث الخاصة بالمنشآت. وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع، (مثل مجموع قيمة الأصول) أو التجزئة حينما تتطلب أيهما ظروف معينة، ومع ذلك فإن القياس يتضمن أيضاً عملية التوبيخ والتعيين. (1)

كما عرف القياس في المحاسبة بأنه عملية تطوير عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية. (2)

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس عموماً الى (Compel) الذي عرفها بالتالي :

(يتمثل القياس ، عموماً في قرن الاعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة) .

لكن (Sterner) اضاف بعداً رياضياً الى تعريف عملية القياس حيث عرفها بما يلي :

(يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص او العلاقات بموجب نموذج رياضي) ، أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الامريكي (AAA) وورد فيه ما نصه : (يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاحداث باحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محدودة) . (3)

ويرى الباحث أن القياس المحاسبي هو قرن الارقام العددية باحداث المنشأة الاقتصادية في فترة زمنية معينة .

¹- محمد أحمد إبراهيم، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالملكة العربية السعودية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008، ص 12).

²- د. السيد الناعي، دراسات في نظرية المحاسبة، (القاهرة: المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2011)، ص 333.

³- د. محمد مطر ، نظرية المحاسبة ، نظرية المحاسبة (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتصدير والتوريدات، 2010م) ، ص 143.

ثانياً: أهمية القياس في الفكر المحاسبي:

القياس في الفكر المحاسبي يعد إحدى الركائز الأساسية في الوظيفة المحاسبية بإعتبارها تساعد على إنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لعملية إتخاذ القرار، لذلك فإن القياس في المحاسبة ينبع من الآتي: (1)

1- يمثل القياس في المحاسبة إحدى الأنظمة الفرعية داخل النظام المحاسبي والذي يساعد بدوره في إكتساب المعلومات الناتجة عن قياس الأحداث الإقتصادية الخاصة بالوحدة الإقتصادية أهمية بالغة داخل المجتمع الإقتصادي والمالي.

2- يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دوراً متعاضداً في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الإقتصادية.

3- إن زيادة الإهتمام بالقياس المحاسبي في الفكر المحاسبي يساعد في رفع جودة المعلومات المحاسبية اللازمة لخدمة القرارات داخل وخارج الوحدات الإقتصادية.

4- إن أهمية القياس في المحاسبة يساعد في التعبير عن الأحداث الإقتصادية في صورة كمية وإنتاج معلومات محاسبية تلائم احتياجات مستخدمي تلك المعلومات سوى داخل الوحدة الإقتصادية أو خارجها.

ثالثاً: أهداف القياس في الفكر المحاسبي:

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها: (2)

1- التعبير عن الأحداث والظواهر الإقتصادية التي تتم في الوحدات الإقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.

2- القيام بقياس الأصول التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية والإلتزامات المترتبة على ما تملكه الوحدة الإقتصادية.

3- التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية الوحدة الأقتصادية بين الفترة المالية والأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة.

4- التعبير عن الأصول والخصوم بوحدة نقدية بإعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي.

¹ - صالح حامد محمد علي، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار في الإدارة المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 34.

² - أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة 2012م) ص 128.

رابعاً: خطوات عملية القياس المحاسبى :

تشمل خطوات عملية القياس المحاسبى الآتى: (1)

1/ تحديد الخاصية محل القياس ، والتي هي حدث اقتصادى تاريخى اثر على المركز المالى للمشروع ، وحدث فى المستقبل وذو أثار أقتصادية متوقعة على المشروع .

2/ تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس والتي تتوقف على افتراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس .

3/ تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس ، والذي يتوقف أسلوبه فى تنفيذ عملية القياس المحاسبى كما يلى :

أ - الهدف من عملية القياس .

ب-الافق الزمنى لعملية القياس .

فى حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس او اثباته محاسبياً فقط حينئذ لا يتعدى اسلوب القياس ما يعرف بأسلوب او طريقة القياس المباشر او الاساسية أما اذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي بموجبه تحديد قيم القياسات ضمن ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية .

خامساً: أساليب القياس المحاسبى:

تشتمل هذه الاساليب على مجموعة من الاساليب القياسية المتبعة فى عملية القياس المحاسبى وهى كما يلى: (2)

1- أساليب قياس اساسية أو مباشرة : والتي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبى ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة .

2- اساليب القياس المشتقة أو غير مباشرة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث

الاقتصادى محل القياس بطريقة مباشرة حينئذ لابد من القياس قيمة هذا الحدث بطريقة

غير مباشرة . (3)

¹- د. سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2009)، ص 181

²- أسامة محمد صالح، مرجع سابق، ص 123.

³- محد مطر، مرجع سابق، ص 152-162.

3- اساليب القياس التحكيمية : تشبه هذه الاساليب فى اجراءتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ولكن الفرق الرئيسى فى أن هنالك قواعد موضوعية تحكم اساليب القياس غير المباشرة لكن اساليب القياس التحكيمية تفتقر الى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس .
(1)

سادساً: تحيز القياس المحاسبى:

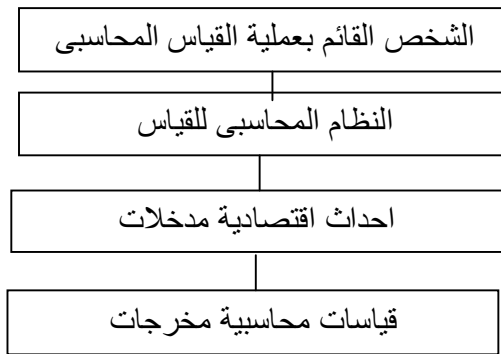
تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لاي عملية قياس سوى كانت معالجتها فى العلوم البحثية أو فى العلوم الاجتماعية فالخاصية محل القياس فى المجالات المحاسبية هى القيمة المالية للحدث الاقتصادى ليس لها مفهوم محدد عند المحاسبين مما يجعلهم مختلفين فى قياسها ، وسوف نتناول ظاهرة تحيز القياس المحاسبى مبين اسبابها ومصادرها وأشكالها ظهورها فى المراحل المختلفة لعملية القياس المحاسبى كما يلي: (2)

(أ) مصادر تحيز القياس المحاسبى :

للاحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبى من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبى ، عموماً ، والتاريخية منها ، خصوصاً ، الى عناصرها الرئيسية (كما يوضحها الشكل رقم (1/1/1))، تقوم هذه العملية على أربعة مقومات (ركائز) اساسية هى:
يوضح الشكل رقم (1/1/1) مقومات (ركائز) عملية القياس المحاسبى.

شكل رقم (1/1/1)

مقومات (ركائز) عملية القياس المحاسبى



المصدر : محمد مطر ، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ، 2008)، ص 156.

¹- محمد مطر ، مرجع سابق، ص 53.

²- محمد مطر ، مرجع سابق، ص 156.

من خلال الشكل رقم (1/1/1) يتضح بأن مصادر تحيز القياس المحاسبي تبدأ بالشخص القائم بعملية القياس ثم النظام المحاسبي والأحداث الاقتصادية (مدخلات). من بعد ذلك القياسات المحاسبية (مخرجات).

(ب) ركائز عملية القياس المحاسبي:

تتمثل ركائز القياس المحاسبي في الآتي: (1)

- 1- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي هو المحاسب .
- 2- إدارة القياس ممثلة بالنظام المحاسبي .
- 3- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس ممثلة في العمليات المالية .
- 4- القياسات والبيانات المحاسبية وتمثل نتائج عمليات القياس المحاسبي او مخرجاته .

تم تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره الى ثلاث انواع (2):

1. تحيز مصدره قواعد القياس : يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبط عموماً بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والاعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل مبدأ التكلفة التاريخية .
2. تحيز مصدره القائم بعملية القياس : يقصد بها جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي .
3. تحيز مصدره الشخصي القائم بعملية القياس وقواعد القياس التي يستخدمها ، تحيز مشترك . (3)

(ج) اشكال تحيز القياس المحاسبي :

تقسم اشكال تحيز القياس المحاسبي الى ثلاثة هي (4):

1. تحيز الموضوعية : يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس .
2. تحيز المواءمة أو الملاءمة : ويكون عندما لا تفي القياسات المحاسبية في إحتياجات مستخدمي هذه القياس عند استخدامها في فرض معين.

¹ - محد مطر، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 156.

² - د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 157.

³ - عبد الرازق قاسم الشحاتة وآخرون، نظرية المحاسبة (عمان: زمزم ناشرون وموزعون 2011م) ص 129.

⁴ - د. سيد عطاء الله، النظريات المحاسبية، مرجع سابق، ص 184.

3. تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس : يعد تحيز الموثوقية او المعولية على القياس المحاسبى بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي شخصاً فى عملية القياس المحاسبى عبر مراحلها المختلفة وفى مجالها التاريخى والمستقبلى .

سابعاً: معايير الاعتراف المحاسبى :

الإعتراف وهو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل. وهذا يشمل وصف البند بالكلمات والمبالغ النقدية، ودخول هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل، فالبنود التي تفي بمعايير الإعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية وقائمة الدخل.⁽¹⁾

هنالك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن يعترف بالبند ويكون قابلاً للالتبات المحاسبى وهى : (2)

1. التعريف : يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وأثباته محاسبياً احد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية (الاصول - الالتزامات - الايرادات - المصروفات - المكاسب - الخسائر) .

2. القياس : يجب ان يكون للبند خاصية القابلية للقياس ويلزم هذا المعيار توافر ثلاث شروط اساسية هى :

أ. ان يكون للبند خاصية ملاءمة : خاصية القيمة ، خاصية الوزن خاصة الحجم ويتم اختيار الخاصية الاكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم وهى عادة خاصة القيمة ويعبر عنها بالتكلفة فى تاريخ العملية او الحدث .
ب. انه يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيراً كميّاً .

ج. أنه يمكن استخدام وحدة النقد (دينار ، ريال ، ...) كأساس للقياس الكمي فاذا أردنا اخضاع بند من بنود القوائم المالية لعملية القياس ، وليكن بند من بنود الاصول مثلاً فلا بد من تحديد الخاصية التي يعبر عنها كميّاً ، ويلاحظ أن اى بند قد يكون له اكثر من خاصية قيمة واحدة يمكن اخضاعها للقياس مثل خاصية التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال او صافى القيمة البيعية المتوقعة ، لذلك يجب اختيار تلك الخاصية التي تتمتع بتاثير اكبر من غيرها على عملية اتخاذ القرار .

هنالك عدد من الأسس المختلفة لقياس البيانات المالية وهذه الأسس تشمل: (1)

¹- د. محمد السيد الناعى، دراسات فى نظرية المحاسبة، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر 2011)، ص 311.
²- د. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبى المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر 2003)، ص 367.

التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقيق والقيمة الحالية.

يرى الباحث أن قياس التكلفة التاريخية هو أكثر الأسس استخداماً لدى المؤسسات المالية عند إعداد بياناتها المالية.

وفيما يتعلق باستخدام وحدة النقد كأساس للتعبير عن الكميات والمقادير الخاصة بعناصر القوائم المالية ، فما زال افتراض عدم تغير القوة الشرائية لوحدة النقود هو المقبول عموماً .

3. الملاءمة : أن المعلومات الخاصة بالبند المعنى تكون ملائمة إذا كان لها القدرة على أحداث تأثير على قرارات مستخدمى تلك القوائم المالية ، ومن المعروف أن للملاءمة خصائص ثانوية هي : (2)

أ. التوقيت المناسب .

ب. القيمة التنبؤية .

ج. قيمة التدفق العكسى .

4. الموثوقية: يكون البند موثقاً به إذا كانت المعلومات المتعلقة به تعرض بأمانة وخالية من الأخطاء الجوهرية ومحايده أو خالية من التحيز. (3)

يرى الباحث أن الإعراف بالنقد في القوائم المالية لابد أن تتوفر فيه شروط هي التعريف، والقياس، والملائمة والموثوقية. فإذا فقد البند واحد من هذه الشروط يجب أن لا يتم الإعراف به في القوائم المالية.

¹ - أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع 2010م)، ص 62.

² - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، 368.

³ - د. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة، عرض القوائم المالية، الجزء الأول ، (الأسنكندرية، الدار الجامعية 2004)، ص 116.

المبحث الثاني

الطرق والسياسات المحاسبية لقياس قائمة الدخل

أولاً : مفهوم الدخل:

يختلف مفهوم الدخل بالمفهوم الإقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي ، فحسب المفهوم الاقتصادي ، يتمثل الدخل (بالحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بالمقدار نفسه الذي كانت عليه في بدايتها).

وكان العالم الاقتصادي المعروف (آدم سميث) أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حين عرفه " بأنه ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس براس المال ، ثم يتبعه زميله الاقتصادي (هيكس) فعرف الدخل بأنه " يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة و ثروته في بدايتها " (1)

الدخل الشامل :

ويعرف الدخل الشامل بأنه التغير الحادث في حقوق ملكية منشأة ما خلال فترة معينة نتيجة للمعاملات والاحداث والظروف الاخرى من مصادر ليست متصلة بالمالك وبذلك فهو يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية أثناء فترة معينة باستثناء تلك الناتجة عن الاستثمارات التي يقوم بها الملاك والتوزيعات المنصرفة لهم . (2)

يرى الباحث أن هنالك أختلاف بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي للدخل فالمفهوم الاقتصادي للدخل يركز على الموارد الاقتصادية التي يستهلكها الفرد خلال فترة زمنية إقتصادية معينة أما الدخل بالمفهوم المحاسبي فيعنى الارباح الي تحققها المنشأة خلال فترة محاسبية معينة وتزيد حقوق ملكية المنشأة .

ثانياً : مفهوم الإيراد :

عرف الإيراد بأنه اجمالي التدفقات الداخلية التي تؤدي الي زيادة أجمالى الاصول للوحدة المحاسبية أو نقص في اجمالى فترة ما أو كليهما معا . (3)

¹- د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 179.

²- فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق 1999م)، ص 32.

³- د . سيد عطا الله السيد ، مراجع سابق . ص 186.

كما عرف الإيراد بأنه الدخل الناتج عن الأنشطة العادية للمشروع. (1)

كما عرف الإيراد بأنه التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة أو النقص في إلتزاماتها أو الإلتئين معاً والناتجة خلال الفترة من إنتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات أو الأنشطة الأخرى والناتجة من ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح. (2)

التفرقة بين المكاسب والخسائر:

ويتم التفرقة بين المكاسب والخسائر كالاتي: (3)

المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة أو الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن كل المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر في المنشأة خلال الفترة ما عدا تلك الناتجة عن الإيرادات أو الإستثمارات بواسطة الملاك.

الخسائر هي النقص في حقوق الملكية الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة أو النقص في حقوق الملكية الناتجة عن كل المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر في المنشأة خلال الفترة ما عدا تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك.

الإعتراف بالإيراد:

يتم الإعتراف بالإيراد في بيان الدخل عند زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أن نقص في إلتزام، ويمكن قياسها بموثوقية وهذا يعني في الواقع أن الإعتراف بالإيراد يجري بشكل متزامن مع الإعتراف بزيادة في الأصل ونقص في الإلتزام. (4)

أسس الاعتراف بالايراد:

هنالك عدة أسس للإعتراف بالإيراد كما يلي: (5)

1- عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي (الأسكندرية: الدار الجامعية 2007) ص 6.

2- محمد سامي راضي، محاسبة الأصول (الأسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م) ص 107.

3- محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 108.

4- أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية (عمان: دار صفا للنشر والتوزيع، 2010م) ص 60.

5- سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 186.

1- الاعتراف بالايراد قبل تسليم السلعة

2- الاعتراف بالايراد بمرور الزمن بالنسبة للايرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل ايراد العقار .

ثالثاً: المصروفات:

وفقاً للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية تعني المصروفات نقص المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات خارجة أو أستفاد أصول او تحمل التزامات ، وينتج عن المصروفات نقص في حقوق الملاك ، وذلك بخلاف النقص في حقوق الملاك بسبب توزيعات الارباح علي الملاك أو مسحوباتهم.(1)

تعرف المصروفات بأنها التدفقات النقدية الخارجة، أو النقص في الأصول الأخرى للمنشأة أو الزيادة في إلتزاماتها أو الإئتين معاً والنتيجة خلال الفترة من إنتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات، أو تنفيذ الأنشطة الأخرى الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح الذي سيؤدي إلى تغيير حقوق الملكية.(2)

كما عرفت المصروفات أيضاً بأنها تدفقات خارجة أو أي إستخدام للأصول أو تحميل بالإلتزامات (أ و مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة، وذلك نتيجة تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأي أنشطة أخرى مما يشكل العملية الأساسية المستمرة للشركة.(3)

وفقاً لهذا المفهوم تتصف المصروفات بالخصائص أو السمات الآتية :

أ- يتحملها المشروع في سبيل أكتساب الايراد

ب- ترتبط بتدفق خارج فعلى أو متوقع ناتج عن اداء المشروع الانشطة العادية.

ج- أن التدفق الخارج يتم التقرير عنه بقيمة الاجمالية .

من أهم عناصر المصروفات ما يلي:(4)

1- تكلفة البضاعة .

¹ - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 104.

² - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 107.

³ - د. أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر (2006) ص 200.

⁴ - د . سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق. ص 195.

2- الاجور

3- الاستهلاكات

4- الايجارات ومصروفات أخرى

كما تتمثل عناصر التكلفة في الآتي: (1)

1- المواد الخام المباشرة : هو مجموعة المواد الخام الاولية الي يمكن تحديدها وتحملها مباشرة لمنتج معين بذاتها .

2- التكلفة الصناعية الاضافية : وهي التدفقات التي يصعب تحملها على تكاليف منتج محددة أو مرحلة معينة .

3- العمالة ويقصد بها ما يدفع للعمال من اجور مقابل عملهم من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

ويتم قياس المصروفات من خلال مايلي: (2)

1- أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وايرادات معينة ، وعلى هذا الاساس يتم التحديد المباشر لكل فترة

2- تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله للايرادات وأنشطة الفترة المقبلة ويعتبر الرصيد المتبقى مصروف الفترة الحالية وهنا يتم تحديد المصروفات على اساس المعادلة الآتية :

أرصدة الموجودات أول المدة + الانفاق خلال الفترة / المجموع - أرصدة الموجودات آخر الفترة = مصروفات الفترة هذه الطريقة تعرف بالطريقة الغير مباشرة .

كما يتم الاعتراف بالمصروفات عندما ينشأ نقص في المنافع الإقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة إلتزام. ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بالزيادة في الإلتزامات أو النقص في الأصول. (3)

¹- حارس كريم العاني ، المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق (عمان: دار الراية للنشر ، 2011م) ، ص 57.

²- حارس كريم العاني ، مرجع سابق، ص 57.

³- أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص 60.

حيث يقصد بتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وإثباته محاسبياً وهناك نوعين من المصروفات التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف : (1)

1- مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحقيقها وجرى إثباتها خلال فترة محاسبية معينة على أن يتحرى مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

2- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيراد ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى الفترات المحاسبية أى ان المقابلة هنا تكون على اساس افتراض علاقة بين المصروفات وبين النشاط لفترات معينة .

فيما يلي نموذج لقائمة الدخل لمنشأة صناعية:

يوضح الشكل رقم (1/2/1) نموذج قائمة الدخل لمنشأة صناعية

المبيعات		xxx
<u>يطرح تكلفة البضاعة المباعة</u>		
بضاعة تامة الصنع أو المدة	xxx	
يضاف تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال المدة	xxx	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	xxx	
يطرح بضاعة تامة الصنع اخرالمدة	xxx	
التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة		xxx
مجمل ربح		xxx
<u>ناقص المصروفات التشغيلية</u>		
مصروفات تسويقية	xxx	
مصروفات ادارية	xxx	
اجمال المصروفات التشغيلية		xxx
صافي الربح التشغيلي		xxx

المصدر: محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف ، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2009م) ص 72

¹- سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق ، ص 196.

تحتوي قائمة الدخل للمنشآت الصناعية على قيمة المبيعات يطرح منها تكلفة البضاعة المباعة وينتج عنهما مجمل الربح ثم تطرح المصروفات التشغيلية للوصول إلى صافي الربح التشغيلي.

رابعاً: تبويب التكاليف من ناحية وحدة لقياس :

تعد نظم محاسبة التكاليف تقاريرها موضحة كل من التكلفة الاجمالية وتكلفة الوحدة ، وكلفة الوحدة هي عبارة عن خارج قسمة التكلفة الاجمالية علي عدد الوحدات المنتجة (حجم الانتاج) ولذا عادة ما يطلق عليها متوسط التكلفة .

ولاشك أن تكلفة الوحدة تكون اكثر دلالة من التكلفة الاجمالية وحيث تنسب التكاليف الي أساس معين هو الوحدة المنتجة ، ويتم الوصول الي تكلفة الوحدة من الانتاج التام عن طريق حصر التكاليف الصناعية والاجمالية وقسمتها على الوحدات المنتجة .⁽¹⁾

خامساً: التبويب من ناحية ظهورها في القوائم المالية :

تبويب التكاليف من ناحية ظهورها في القوائم المالية يركز على ضرورة التمييز بين التكلفة والمصروف وذلك كما يلي :⁽²⁾

أ- التكلفة : هي التكلفة من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة.

ب- المصروفات: هي ما تتكبده المنشأة من أجل القيام بعملها كدفع الرواتب وتسديد فواتير الكهرباء في فترة محاسبية معينة في سبيل تحقيق الإيراد.

وحتى يمكن قياس الدخل وتحديد قيمة الاصول ينبغي وضع اساس معين يستخدم في قياس التكاليف ويسمى هذا الاساس وحدة التكاليف أو غرض التكلفة ووحدة التكاليف هي بمثابة أى شيء داخل الشركة يكون من الممكن رد التكاليف أو قياسها عن طريقة ذلك بطريقة عملية ملائمة من ناحية نشاط الشركة ويمكن تميز ثلاثة احتمالات من ناحية علاقة عناصر التكاليف وبيوحدات القياس المستخدمة ، فأما أن تكون عناصر التكاليف من الممكن تتبعها عمليا بالكامل بالنسبة لوحدات القياس أى وجود علاقة مباشرة بين هذه التكاليف وتلك الوحدات بمعنى أنه لا يمكن الوصول الي التكاليف بدون هذه هنالك عناصر تسمى في هذه الحالة بعناصر التكاليف

¹- د. محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ،2003م)، ص 52.

²- راي انتش جاريسون وآخرون ، المحاسبة الإدارية (الرياض: دار المريخ للنشر، 2008م)، ص 43.

المباشرة كما ان هنالك عناصر اخرى مرتبطة جزئياً بوحدة القياس وليس بطريقة كاملة ويطلق عليها التكاليف غير المباشرة . (1)

وإعتامادا على ما سبق يمكن التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة كما يلي: (2)

أ- التكاليف المباشرة ويقصد بها كافة التكاليف التي يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الانتاج وتشمل على ما يلي :

1- تكاليف الموارد المباشرة .

2-الاجور المباشرة .

ب- التكاليف غير المباشرة : هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، كما أنه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة، وتتكون من العناصر الآتية: (3)

1- المواد غير المباشرة.

2- الأجر غير المباشرة.

3- المصروفات غير المباشرة.

سادساً: طرق تحميل التكلفة الكلية والمتغيرة وتأثيرها على قائمة الدخل:

سوف يتم التطرق لطريقة التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة كما يلي:

1- طريقة التكلفة الكلية:

تقوم هذه الطريقة بتحميل كل العناصر الصناعية سوى متغيرة أو ثابتة على الوحدات المنتجة وبهذا تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج . وعند اعداد قائمة الدخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم الايراد للتوصل الي رقم مجمل الربح وبعد ذلك يطرح من رقم مجمل الربح، المصروفات التسويقية والادارية للتوصل الي رقم صافي الربح . (4)

مزايا وعيوب طريقة التكلفة الكلية :

تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المعقولة لاغراض التقارير المالية الخارجية حيث تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم تقييم مخزون اخر المدة

1- د. محمد سامي راضي ، مرجع سابق، ص 54.

2- عاطف الاخرس داخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان: دار البركة للنشر والتوزيع ، 2001م) ص 41.

3- د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان: دار وائل للنشر 2003م) ص 28.

4- د. أحمد فارس مصطفى، محاسبة التكاليف (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية 1994م) ص 53.

بالتكاليف التاريخية وأن تتضمن هذه التكلفة حصة هذه الوحدات من التكلفة الثابتة. ومن عيوب هذه الطريقة أنه يمكن استخدام رقم الانتاج للتلاعب برقم الربح حيث أنه كلما زاد حجم الانتاج تقل تكلفة الوحدة المنتجة ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح إضافة الي ذلك أنها تساعد الادارة في الزيادة المتوقعة للارباح عند رقم المبيعات⁽¹⁾.

2- طريقة التكلفة المتغيرة:

طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة، فإنه لأغراض تكلفة إنتاج الأصول من المنتج يتضمن الأخذ في الحسبان فقط عناصر تكاليف النشاط الإنتاجي المتغيرة. أما تكاليف الإنتاج الثابتة فلا تعتبر تكلفة "منتج" وإنما تعتبر تكلفة "فترة زمنية" تحمل على قائمة الربح حكمها في ذلك أي مصاريف أخرى لا ترتبط بوحدة الإنتاج، ولن كانت تكاليف نشاط إنتاجي ولكن لم تتسبب فيها وحدة الإنتاج أو مستوى النشاط الإنتاجي، حيث أنها تكاليف ثابتة سيتم تحملها (إنفاقها) ولو لم يكن هناك أي إنتاج.⁽²⁾

مزايا وعيوب طريقة التكلفة المتغيرة :

تقوم هذه الطريقة على فصل التكاليف الي متغيرة وثابتة وهذا يساعد على زياد فائدة الارقام المحاسبية ، فهذا يسلط الضوء علي رقم التكاليف الثابت كمبلغ أجمالي بدلاً من دفنه وتقليل أهميته عند توزيعه على تكلفة الوحدات وهذا يزيد من فعالية عملية الرقابة عليية ، إضافة الي ذلك فإن عدم توزيع التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة تؤدي الي أن تكون الارباح عاملاً تابعاً لرقم المبيعات وليس لرقمي المبيعات وبالانتاج لذلك فإنه يمكن استخدام ارباح التكاليف المتغيرة كاساس لحساب مكافاة الادارة لان ذلك يمنعها من التلاعب في رقم مكافأتها ينتقد مؤيدو طريقة التكلفة المتغيرة بالاعتماد على التكاليف المتغيرة في التسعير لان ذلك قد يؤدي في بعض الاحيان الي تحديد ابعاد غير مناسبة⁽³⁾.

يري الباحث ان الاختلاف بين طريقتي التكلفة الكلية والتكلفة الحدية في معالجة التكلفة الصناعية الثابتة كما تؤدي كلا الطريقتين الي رقم ربح مختلف فأذا زاد حجم الانتاج عن حجم

¹- د. محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 242.

²- د. علي عد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف المحاسبية الإدارية، (الشامية: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع 1990م) ص 361.

³- د. محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 242.

المبيعات تعطي طريق التكلفة الكلية أرباحاً أعلى من طريقة التكلفة المتغيرة والعكس صحيح إذا زادت المبيعات عن حجم الانتاج .
سابعاً: تسعير المنتجات النهائية :

يعتبر قرار تحديد اسعار البيع للمنتجات النهائية في الشركات الصناعية من أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركة المعنية ، فسر البيع يعتبر من العوامل المهمة في تحديد كمية الطلب علي المنتجات في نفس الوقت يحدد تدفق الإيرادات الداخلية للشركة ولاشك أن استمرار الشركة في الاجل الطويل يرتبط بتحقيق إيراد اكبر من التكاليف بما يحقق عائد يغري على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة .

وتعتبر التكلفة هي العامل الاساسي في التغيير حتي ولو كانت الشركة تنتج منتجات نمطية في سوق يتصف بالمنافسة بحيث لاتستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات.(1)
وفيما يلي يتم حصر أهم البدائل المستخدمة في التسعير فيما يلي: (2)
أولاً: اساليب التسعير باستخدام التكاليف كاساس لتحديد السعر :وهي ثلاثة طرق كما يأتي (3):

1- طريقة التسعير على أساس التكاليف الإجمالية الكلية:

في ظل هذه الطريقة فإن نسبة هامش الربح ستغطي فقط مقدار الارباح التي تهدف الشركة الي لتحقيقها وتقوم هذا الطريقة في التسعير على اعتبارات اساسية منها تحليل وتبويب عناصر التكاليف المباشرة وفصلها عن التكاليف غير المباشرة وتتحمل كل هذه التكاليف علي الوحدات المنتجة وهذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق في تحديد الابعاد في الامد الطويل.

2- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة :

تركز بعض الشركات على سلوك التكاليف لتسعيرمنتجاتها بدلاً من التركيز علي وظائف التكاليف (الانتاجية وغيرالانتاجية) ومن هنا فقد تلجأ هذه الشركات الي التسعير على أساس التكلفة المتغيرة بحيث يدخل ضمن مفهوم التكلفة المتغيرة كافة التكاليف سواء كانت الانتاجية (مواد مباشرة واجور مباشره وتكاليف صناعيه وغير مباشره) أو بيعه وتسويقيه وعليه فإنه قد يشار الي هذا المنهج بالتسعير على اساس عائد المساهمه .ويعتمد منهج التسعير على أساس التكلفة المتغيرة بتوفير معلومات تفصيلية .أكثر من منهج التكلفة الكلية.

1- أحمد حسين على حسين ، المحاسبة الاولى المتقدمة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية طبع ونشر 2000م) ،ص45.

2- أسامة الحارس ، المحاسبة الادارية ، (عمان: دار الجامعة للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 262.

1- د . أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، عمان: الاردن ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2002م، ص143-244.

3- التسعير على اساس العائد على الاستثمار:

ترغب كثير من المنشآت في تحقيق عائد معين على استثمارها ولذلك فهي تلجأ الي اتباع منهج التسعير علي اساس العائد علي الاستثمار ويهدف هذا المنهج الي الربح بين تحديد مقدار الاضافه الي التكاليف وبين الاصول المستثمره في انتاج المنتجات للتوصل الي السعر الذي يحفظ العائد المطلوب على الاستثمار ويمكن تحديد نسبه الاضافه المطلوبه لتحقيق عائد معين علي الاستثمار بافتراض استعمال السعر على اساس التكلفة الكليه من خلال تطبيق العادله:

$$\text{نسبه الاضافه} = \frac{\text{العائد المطلوب على الاستثمار} + \text{المصاريف البيئيه والادارية}}{\text{حجم الانتاج والبيع} \times \text{تكلفه انتاج الوحده الوحده}}$$

قياس حصه السعر العادي من الارباح:

نظراً لاهميه مؤشر السهم العادي أو عائد السهم من الارباح للمتعاملين في اسواق المال فقد أولت المجامع المهنية أهتماماً خاصاً به سوى من حيث قياسه أو من حيث الافصاح عنه في البيانات الماليه المنشوره ، وتتفاوت مشاكل قياس هذا المؤشر حسب اختلاف هيكل راس مال الشركه اي حسب كونه بسيطاً أو مركباً اي عندما يكون هيكل التمويل اي اسهم عاديه مثل الاسهم الممتازه أو السندات القابله للتحويل إلى اسهم عاديه أو حقوق الخيار وفقاً للمعيار المحاسبى الدولي رقم 33(IASNO 33) يتخذ عائد السهم الاساسي صورتين هما: (1)

1- عائد السهم الاساسي

2- عائد السهم المنخفض

1- قياس عائد السهم الاساسي : يتم قياس هذا المؤشر أو عن طريق المعادله الآتية :

$$\text{عائد السهم الأساسي} = \frac{\text{صافي الدخل} - \text{توزيعات أرباح الاسهم الممتاز}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الاسهم العادية القائمة خلال الفتره}}$$

2- قياس عائد السهم المنخفض: يتم قياس هذا المؤشر من خلال المعادله الآتية :

$$\text{عائد السهم المنخفض} = \frac{\text{صافي الدخل المعدل}}{\text{المتوسط المرجح المعدل لعدد الاسهم العادية}}$$

¹ - د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 202-203.

ويقصد بصافي الدخل المعدل أعلاه هو صافي الدخل العائد لجملة الاسهم العاديه الذي يشكل بسط النسبه السابقه المستخدمه في قياس عائد السهم الاساسي.

المبحث الثالث

الطرق والسياسات المحاسبية لقياس قائمة المركز المالي

أولاً: قائمة المركز المالي:

تفصح قائمة المركز المالي عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين حيث تعتبر بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة إستثمارات المنشأة الممثلة في الأصول، ومصادر هذه الإستثمارات الممثلة في الإلتزامات وحقوق الملكية.⁽¹⁾

وقد جرت العادة على تبويب قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وفق ثلاث أسس هي : (2)

أ- حسب صعوبة تحويلها الي سيولة نقدية : حيث يتم البدء في جانب الأصول بالأصول الثابتة غير الملموسة كالشهرة وبراءة الاختراع ثم الأصول الثابتة الملموسة كالاراضي والمباني ثم الأصول المتداولة كالبضاعة فالمدينون والارصدة المدينة الاخرى، اما في جانب الخصوم فتظهر حقوق الملكية في البداية يليها الخصوم طويلة الاجل ثم الإلتزامات قصيرة الاجل ثم الارصدة الدائنة الاخرى .

ب- حسب سهولة تحويلها الي سيولة نقدية : يتم البدء في جانب الأصول بالأصول المتداولة كالنقدية بالصندوق ويليها الأصول الثابتة الملموسة فالأصول غير الملموسة واخيرا الارصدة المدينة الاخرى ، اما في جانب الخصوم وحقوق الملكية فيتم البدء بالخصوم قصيرة الاجل ثم الخصوم طويلة الاجل ثم حقوق الملكية واخيرا تظهر الارصدة الدائنة الاخرى.

ج- علي شكل تقرير: وهنا يتم عرض قائمة المركز المالي ابتداء بالأصول المتداولة فالأصول الثابتة ثم المطلوبات المتداولة فالمطوبات طويلة الاجل واخيرا حقوق الملكية .

ثانياً: محددات قائمة المركز المالي :

يتم تلخيص قائمة المركز المالي في الآتي:⁽³⁾

1- التعبير عن معظم الأصول والإلتزامات بمبالغ تاريخية (التكلفة التاريخية).

¹- محمد سامي راضي، محاسبة الأصول ، (الأسكندرية: دار التعليم الجامعي ، 2011م) ، ص 155.
²- عبد الناصر إبراهيم وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع 1999م) ص 278.
³- نضال محمود ال رمحي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (عمان: المسيرة للنشر والتوزيع ، 2009م)، ص341..

2- التقديرات والحكم الشخصي لبعض البنود مثل المخصصات .

3- عدم شمولها للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بدقة مثل قيمة الموارد البشرية .

وتظهر الميزانية العمومية الأصول والالتزامات وحقوق الملكية حيث يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والالتزامات في الميزانية تصنيفها الي متداولة كفات منفصلة في الميزانية العمومية .

ويوضح الشكل رقم (1/3/1) قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وفق المعيار المحاسبي رقم (1) شكل (1/3/1)

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) كما في 2000 /12/31م

الخصوم وحقوق الملكية	المبلغ			الأصول	المبالغ		
	جزئي	كلي	أجمالي		جزئي	كلي	أجمالي
الخصوم المتداولة:				الأصول المتداولة :			
بنوك دائنة		*		النقد في الصندوق		*	
ذمم دائنة (موردين)		*		الودائع لدي البنك		*	
اوراق الدفع		*		استثمارات قصيرة الاجل		*	
مخصص ضريبة الدخل		*		الذمم المدينة (المدينون)	*		
قرض قصيرة الاجل		* -		- مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(*)		
مجموع الخصوم المتداولة			**	أواق القبض	*		
الخصوم الثابتة:				- مخصص خصم اوراق القبض	(*)	*	
قروض طويلة الاجل		*		بضاعة بالمخازن		*	
سندات		* -		مجموع الأصول المتداولة			**
مجموع الخصوم الثابتة			**	الأصول الثابتة :			
ارصدة دائنة اخرى:				الأصول الثابتة الملموسة:			
مصاريف مستحقة الدفع		*		سيارات النقل بالتكلفة	*		
إيرادات مقبوضة مقدماً		*		- مجمع إهلاك السيارات	(*)		
مجموع الارصدة الدائنة الاخرى			**	الاثاث بالتكلفة	*		
حقوق الملكية :				- مجمع اهلاك الاثاث	(*)	*	

راس المال المصرح به	*		المباني بالتكلفة	*	
..سهم عادي بقيمة اسمية .. للسهم	*		- مجمع إهلاك المباني	(*)	*
..سهم ممتاز بقيمة اسمية .. للسهم	*		مجموع الأصول الثابتة الملموسة		**
راس المال المكتتب به	*		الأصول الثابتة غير الملموسة:		
..سهم عادي بقيمة اسمية .. للسهم	*		شهرة المحل		*
..سهم ممتاز بقيمة .. للسهم	*		علامة تجارية		*
..راس المال المدفوع:	*		حق الامتياز		* —
..سهم عادي بقيمة اسمية .. للسهم	*		مجموع الأصول الثابتة غير الملموسة		**
.. سهم ممتاز بقيمة إسمية .. للسهم	*		مجموع الأصول الثابتة		**
الاحتياطي الاجباري	*		أرصدة مدينة اخرى		
الاحتياطي الاختياري	*		تأمينات مستردة		*
احتياطات اخرى	*		مصاريف مدفوعة مقدماً		*
ارباح محجوزة	* —		إيرادات مستحقة القبض		* —
مجموع حقوق الملكية		**	مجموع الارصدة المدينة الاخرى		**
مجموع الخصوم وحقوق الملكية		***	مجموع الأصول		***

المصدر: عبد الناصر إبراهيم وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع 1999م) ص 281.

ثالثاً: عناصر قائمة المركز المالي :

تتكون عناصر قائمة المركز المالي من عدة عناصر هي: (1)

1- الأصول : هي المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكاناته في المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية أو ما يعادلها إلى المشروع. (2) حتى يوصف البند بأنه أصل:

أ- يجب ان يوفر الاصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل .

(1) د. طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة ، الجز الاول ، عرض القوائم المالية ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 115 ص 116.
(1) د. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، (عمان: دار صفاء للنشر، 2009م)، ص 49.

ب- ان تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الاصل، وتمنع او تقيد فرصة حصول المنشأة الاخرى علي تلك المنافع .

ج- ان يكون الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول علي المنافع بالاصل قد حدث فعلاً .

2- الالتزامات : هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمنشأة معينة بنقل او تحويل اصول او توفير خدمات لاصول اخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات او احداث ماضية لكي يتصف البند بأنه التزام لايد ان يفى بالخصائص الثلاث الأتية: (1)

أ- يتطلب الالتزام ان تقوم المنشأة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لاصل ما عند الطلب او عند حدوث حدث معين او في تاريخ معين .

ب- لايمكن تقادئ الالتزام.

ج- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

3- حقوق الملكية : هي مجموعة الأموال التي يستثمرها المالك أو المالكون للمنشأة على شكل رأس مال في بداية حياة المنشأة مضافاً إليه الأرباح المحققة خلال فترة مالية ومطروحاً منه الخسائر والمسحوبات الشخصية، بمعنى آخر هي الحصة المتبقية من الأصول بعد إستبعاد الخصوم. (2)

يوضح الشكل رقم (2/3/1) عناصر الميزانية العمومية مبوبة وفقاً لاكثر التبويات استخداماً في الواقع العملي:

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
الأصول المتداولة	الالتزامات المتداولة
الاستثمارات طويلة الاجل	الالتزامات طويلة الاجل
الأصول الثابتة	حقوق الملكية
الأصول غير الملموسة	راس مال الاسهم
الأصول الاخرى	الارياح المحتجزة
إجمالي الأصول	اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المصدر: علا الدين محد البثانوني، المحاسبة المالية المتوسطة ، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ، 2011م)، ص17.

ويتم التعرض لكل مجموعة من المجموعات السابقة والعناصر المكونه لها علي النحو

الآتي :

(1) د. طارق عبد العال ، مرجع سابق، ص116.

(2) أ. د. أحمد محمد أبو شمالة ، دراسات في المحاسبة المالية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2006م) ص37.

وفيما يلي عرض لمجموعة الأصول المختلفة: (1)

1- الأصول المتداولة:

تشمل الأصول المتداولة على النقدية والأصول الأخرى التي تتوقع المنشأة تحويلها الي نقدية، أو بيعها أو استخدامها خلال سنة واحدة أو خلال دورة التشغيل ايها اطول.

ويتم ترتيب عناصر الأصول المتداولة داخل مجموعة الأصول المتداولة في الميزانية العمومية طبقاً لدرجة سيولتها النقدية، سرعة تحول الاصل المتداول الي نقدية، ثم الاستثمارات المالية قصيرة الاجل ثم المدينون ثم أوراق القبض المخزون وسوف يتم تناول عناصر الأصول المتداولة فيما يلي (2):

أ- النقدية:

تعتبر النقدية الوسيلة التي يتم من خلالها تبادل السلع والخدمات. ويشمل بند النقدية كلاً من النقدية الموجودة في صندوق المنشأة والنقدية بالبنوك والجاهزة للوفاء بالمطلوبات القائمة على المنشأة، وتعتبر النقدية من أكثر الأصول المتداولة سيولة.

ب- الاستثمارات قصيرة الاجل:

وهي بمثابة اسهم وسندات تشتريها المنشأة من سوق الاوراق المالية بغرض الاستثمار المؤقت ، او كما يطلق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية (الاوراق المالية المقنتاه بغرض الاتجار) ويتم تقويم الاوراق المالية المتاحة للبيع بالقيمة السوقية ، فأن السندات المقنتاه لتاريخ الاستحقاق يتم تقويمها طبقا على أساس التكلفة. (3)

ج- المبالغ تحت التحصيل:

وهي الحقوق المالية التي تنشأ للمنشأة طرف الغير، ويستحق تحصيلها خلال السنة المالية الجارية والدورة التشغيلية ايها اطول، وتتضمن حسابات المدينين (العملاء) الاوراق التجارية، والمدينين المتنوعين، والتي تنشأ نتيجة منح قروض لشركات تابعة او منح سلف لموظفي المنشأة، وعادة تقدم هذه العناصر باستثناء المدينين في قائمة المركز المالي وفقا لقيمتها الدفترية، أما حسابات المدينين او العملاء فيتم تقويمها بالقيمة القابلة للتحقيق على ان يتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها واعتبارها خسائر متوقعة يتم تحميلها علي الفترة ،

(1) علا الدين محد البثانوي، المحاسبة المالية المتوسطة ، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الاولى ، 2011م)، ص17.

²- د. نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة (عمان: دار وائل للنشر الطبعة الثانية ، 2004م) ص 209.

³- محمد سامي راضي ، محاسبة الاصول ، (الاسكندرية ، دار التعليم الجامعي ، 2011م)، ص161

تقابل تكوين مخصص لهذه الديون يظهر في قائمة المركز المالي مطروح طرح شكلي من حساب المدينين او العملاء. (1)

د- المخزون:

يعتبر المخزون أحد أهم مفردات الأصول المتداولة وذلك لأهمية البنية وخاصة في المشروعات التجارية والصناعية، ويعرف المخزون بأنه السلع التي تشتري بقصد إعادة بيعها من خلال النشاط التشغيلي للمشروع أو السلع التي تشتري بغرض استخدامها في إنتاج السلع الأخرى التي تصنع بقصد إعادة بيعها. ففي المنشأة الصناعية لا يقتصر المخزون على البضاعة الجاهزة للبيع (تامة الصنع) وإنما يشتمل أيضاً: المواد الخام المشتراة بقصد استخدامها في عمليات التصنيع والبضاعة تحت التشغيل والبضاعة التامة. (2)

2- الأصول غير المتداولة:

أ- الاستثمارات طويلة الاجل:

تصنف الاستثمارات المالية الاسهم والسندات الي أستثمارات طويلة الاجل فتظهر ضمن الأصول طويلة الاجل عندما تقوم المنشأة بالحصول عليها للاحتفاظ بها لاجل طويل بهدف تحقيق الربح إضافة الي الرغبة في السيطرة على بعض المنشآت والشركات الأخرى التابعة وتوجيهها حسب سياستها. (3)

ب- الأصول الثابتة:

تعرف الأصول الثابتة بأنها تلك الممتلكات المنقولة وغير المنقولة الملموسة وغير الملموسة المشتراة من الغير او المنتجة داخل المنشأة خلال فترة عمر المنشأة كما يمكن تعريفها ايضاً أنها تلك الأصول التي يقوم المشروع بإمتلاكها من اجل استخدامها وليس بغرض الإتجار بها وهي مثل السيارات... الاراضي) آبار النفط والمناجم. (4)

¹ - علاء الدين محمد الباتوني، مرجع سابق، ص 18.

² - د. نعيم دهمش وآخرون، مرجع سابق، ص 305.

³ - عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية (2) عمان: دار الصفاء، 2009م، ص 125.

⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني (عمان: دار الصفاء 2009م) ص 125.

ج- الأصول غير الملموسة:

وهي تلك الأصول التي لا يمكن ان نتحسسها (اي لها وجود معنوي) وقد يفتتها المشروع او يكتسبها تاريخيا دون دفع الثمن مثل شهرة المحل وبراءة الاختراع وحق الامتياز وغيرها. (1)

د- الأصول الاخرى:

تتفاوت الأصول التي لاتدرج ضمن الأصول الاخرى علي شكل كبير عمليا ، ومن أمثلتها المصوبات المقدمة طويلة الاجل ، تكاليف التقاعد المقدمة ويطلق عليها احيانا اصول متنوعة ، وتتطوي الأصول الاخرى علي تلك الأصول التي لايمكن تبويبها تحت اي مجموعة من مجموعات الأصول السابقة . (2)

كما يتم التطرق للالتزامات لتي تعني إلتزامات المشروع لسداد النقود أو تحويل الأصول أو التوريد بالخدمات أي المشروعات الأخرى في المستقبل كما يلي: (3)

أ- الإلتزامات المتداولة:

وهي تعهدات تتوقع المنشأة الوفاء بها (سدادها) اما من خلال استخدام الأصول المتداولة او من خلال حصولها على التزامات متداولة اخرى، وهي التزامات واجبة السداد خلال السنة المالية الجارية اودورة التشغيل أيهما اطول ، وتشمل الإلتزامات المتداولة علي: (4)

أ- تعهدات ناتجة عن الحصول علي سلع وخدمات ولم يسدد ثمنها ،مثل حساب الدائنين الاجور المستحقة .

ب- الايرادات المحصلة مقدما من العملاء عن السلع او الخدمات مثل، الايجار المحصل مقدما والاشتركات المحصلة مقدماً .

ج- الإلتزامات الاخرى على المنشأة والتي يتطلب سدادها خلال دورة التشغيل مثل الاقساط المستحقة من الإلتزامات طويلة الاجل والتي يترتب سدادها في الفترة الجارية .

¹- طارق عبد العال، ، مرجع سابق، ص 128.

²- علا محمد الباتوني ، مرجع سابق، ص117.

³- د. ثناء علي القيان، مبادئ المحاسبة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009م) ص 19.

⁴- علا محمد الباتوني ، مرجع سابق، ص118.

ب- الالتزامات طويلة الاجل:

الالتزامات طويلة الاجل هي تلك الالتزامات التي لايتوقع بطريفة مقبولة ان يتم الوفاء بها خلال الدورة التشغيلية العادية ، وأنما يمتد تاريخ استحقاقها لفترة تزيد عن ذلك ، مثل السندات واوراق الدفع طويلة الاجل. (1)

رابعاً: حقوق الملكية:

تشمل حقوق الملكية كل من رأس المال المملوك يضاف إليه صافي ربح الفترة، ويخصم منه مسحوبات الفترة سواء كانت مسحوبات نقدية أو في صورة بضاعة، وحقوق الملكية تعد مصدر أساسي للتمويل، وهو احدى مصادر التمويل الذاتية حيث لا يبدأ نشاط أي مشروع أعمال إلا إذا توافر رأس مال يمكن الإدارة من الإنطلاق في السوق. (2)

وتختلف بيانات حقوق الملكية في الميزانية العمومية اعتماداً على الشكل القانوني للمنشأة وما إذا كانت شركة أشخاص أو مساهمة ، فغالبا ما يتم اظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية لشركات الاشخاص كمبلغ لكل مالك بصفة مستقلة ، مع توضيح الاضافات في حقوق الملكية التي حدثت أثناء العام على ان تطرح المسحوبات اثناء السنة.

أما في فيما يتعلق بشركات المساهمة فأن اظهار حقوق الملكية يتأثر ببعض الاعتبارات القانونية (3).

وينقسم بند حقوق المالكين (حملة الاسهم) الي ثلاث أقسام هي: (4)

1- أسهم رأس المال : القيمة الاسمية او القيمة المحدودة للاسهم المصدرة

2- رأس المال الإضافي : وهي الزيادة في المبالغ المدفوعة عن القيمة الاسمية او القيمة المحدودة. ان متطلبات الافصاح الاساسية لاسهم رأس المال هي المصرح بها والمصدرة والقيمة الاسمية للاسهم المتداولة لذلك فأن إعادة لتملك أسهم رأس المال (أسهم مستردة) تظهر مطروحة من حقوق حملة الاسهم ، رأس المالي الاضافي يعرض عادة بمبلغ واحد

3- الارباح المحتجزة (المدوره): ارباح الشركة غيرالموزعة.

1- . محمد سمير الصبان واخرون، المحاسبة المتوسطة ، الاطار الفكري ، والعمل للمحاسبة كنظام للمعلومات ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ،2002/2003م)، ص190¹

2- . أحمد صلاح الصبان عطية، مبادئ المحاسبة المالية (الأسكندرية: الدار الجامعية 2004م)، ص 490.

3- . محمد سمير الصبان واخرون، مرجع سابق، ص190³

4- فداغ الفدغ، المحاسبة المتوسطة ، (عمان: مؤسسة الوراق، 1999م)، ص162.

أن بند الارباح المحتجزة (المدورة) يمكن ان يقسم بين المبلغ غير المخصص (المبلغ الذي عادة يكون متاحاً لتوزيعه علي حملة الاسهم واي مبالغ مقيدة مثل احتياطات تسديد السندات او اي اتفاقات دين) أن حسابات الملكية أو حقوق حسابات حملة الاسهم (حسابات المسحوبات) تظهر منفصلة.

خامساً: بدائل قياس اهلاك الأصول الثابتة:

يعتبر الاهلاك طريقة من طرق توزيع تكلفة الأصول الثابتة والأصول الثابتة هي تكاليف رأسمالية يستفاد منها عدد من السنوات التي تمثل حياة الأصل الانتاجية وبالتالي يستدعي الامر توزيع تكاليف هذه الأصول الرأسمالية علي مدار الحياه الانتاجية للأصل ، والإهلاك لا يمثل النقص في القيمة السوقية للأصول الثابتة وانما توزيع منتظم للتكلفة التاريخية للأصل علي مدارالسنوات التي من المتوقع الاستفادة من خدمات هذا الاصل.(1)

وتوجد ثلاث عوامل رئيسية تؤثر في احتساب الاهلاك: (2)

1- الكلفة : تسجل الأصول الثابتة بالكلفة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية

2- العمر الإنتاجي او الخدمي : ويتم تخمين توقعات العمر الانتاجي كذلك يدعي العمر الخدمي للأصل ، التعبير عن العمر الانتاجي قد يكون بالزمن ، وحدات نشاط (مثل ساعات عمل ماكينة) او وحدات انتاج ، وفي عملية تخمين العمر الانتاجي تأخذ الادارة بنظر الاعتبار عوامل متعددة مثل الاستخدام المتوقع للأصل اوالتصليحات والصيانة المتوقعة.

3- قيمة النفاية : تمثل قيمة النفاية تخمينات قيمة الاصل في نهاية عمره الانتاجي

ويتم حساب الاهلاك باستخدام احد من الطرق الأربع الآتية: (3)

1- طريقة القسط الثابت:

في ظل طريقة القسط الثابت فإن الاهلاك الدوري يكون متساوياً من سنة الي أخرى خلال فترة حياة الاصل الثابت اي ان الاهلاك الدوري يعتمد قياساً فقط علي مرور الوقت ، وعند حساب مصروف الاهلاك في ظل طريقة القسط الثابت ، فإنه لابد من تحديد تكلفة

¹- د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية ، (الاسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث ، 2006م)، ص464.

²- هادي رضى الصبار ، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية ، الجزء الثاني ، الطبعة الاولى، (عمان² دار الثقافة ، 2009م)، ص356-ص357.

³- هادي رضى الصبار ، مرجع سابق ص357.

الاصل القابلة للاهلاك ان التكلفة القابلة للاهلاك هي تكلفة الاصل ناقصاً القيمة الباقية. يحسب بالمعادلة الآتية⁽¹⁾:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الاصل} - \text{القيمة الباقية}}{\text{عدد السنوات المقدرة}}$$

2- طريقة مجموع ارقام السنوات:

احد طرق الاستهلاك الشائعة هي طريقة مجموع ارقام السنوات في ظل الطريقة فإن مبلغ مصروف الاستهلاك للفترة يتم تحديده عن طريق ضرب اساس الاستهلاك لكسر:

1- ان بسط هذا الكسر هو عدد السنوات العمر الانتاجي المتبقي في بداية السنة التي يتم فيها احتساب الاستهلاك .

2- المقام في الكسر هو مجموع ارقام تمثل كل سنة من سنوات العمر الانتاجي او مجموع ارقام السنوات .

مثال ذلك إذا كان العمر الانتاجي المقدر لاصل ما هو 5 سنوات فإن المقام الذي هو مجموع ارقام السنوات هو $15=1+2+3+4+5$ وكذلك يمكن حساب المقام عن طريق العلاقة $N(N+1)/2$ حيث N هي عدد سنوات العمر الانتاجي ، اما البسط فسوف يكون 5 للسنة الاولى و 4 للسنة الثانية وهكذا لذا فإن قسط الاستهلاك يتناقص من سنة الي اخرى عن طريق تطبيق كسر اصغر سنة بعد اخرى .⁽²⁾

3- طريقة القسط المتناقص:

من الطرق الاخرى للاهلاك ذات التكلفة المتناقصة طريقة القسط المتناقص والتي تستخدم معدل الاهلاك صنف المعدل المستخدم في طريقة القسط الثابت، علي سبيل المثال ، فإن المعدل الخاص بالاصل عمره 10 سنوات يكون 20% (ضعف معدل القسط الثابت هو 10%) ويظل هذا المعدل ثابتاً في القيمة الدفترية المتناقصة من عام لآخر وعلي عكس الطرق الأخرى، فإنه في طريق القسط المتناقص لاتطرح قيمة النفاية عند حساب الخاصة للاهلاك ، ويضرب معدل الرصيد المتناقص في القيمة الدفترية وطالما ان القيمة الدفترية تتناقص كل فترة بعقب الاهلاك ، فإن المعدل الثابت للرصيد المتناقص يضرب في قيمة دفترية

¹-د. مسعد محمد الشرقاوي ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (المنصورة ، الملكية الصفرية ، 2006م)، ص32
²- فداغ الفداغ ، مرجع سابق ، ص534.

أقل من عام لآخر بما يؤدي الي للحصول علي تكلفة اهلاك اقل في كل عام وتستمر هذه العملية حتي تتخفص القيمة الدفترية للاصل الي قيمة النفاية المقدرة له. (1)

4- طريقة إعادة التقدير :

يستخرج الاهلاك بموجب هذه الطريقة بإعادة تقدير قيمة الاصل في نهاية السنة المالية ومقارنتها مع قيمة قي بداية السنة المالية والفرق بين القيمتين يمثل إستهلاك الاصل الثابت عن تلك السنة وهذه الطريقة تتاسب الأصول الثابتة التي يصعب تحديد عمر انتاجي لها تكون تتاسب الأصول الثابتة ويحسب بمعادلة الآتية: (2)

(الأصول بالاهلاك = قيمة الأصول في بداية السنة - قيمة الأصول في نهاية السنة).

5- طريقة معدل الاستهلاك في الساعة (او علي اساس عدد الوحدات المنتجة) :

هذه الطريقة تتناسب مع الأصول التي تكون طبيعة عملها بالساعة مثل الطائرات والالات والالت التصوير وغيرها ويستخرج قسط الاستهلاك وفقا لهذه الطريقة وفقاً للمعادلات الآتية :

1- إيجاد قسط الاستهلاك بالساعة الواحدة

تكلفة الاصول - المردودة

= (عمر الاصل بالساعات او عدد الوحدات المتوقع أنتاجها من)

2- قسط الاستهلاك السنوي : قسط الاستهلاك بالساعة × عدد ساعات العمل السنوية.

يرى الباحث أن جميع طرق أو بدائل قياس الاهلاك مفيدة للمنشأة الصناعية كما أن تعدد هذه البدائل يتيح لادارة المنشأة الاختيار بين هذه البدائل لقياس إهلاك أصولها الثابتة. والأفضل إختيار طريقة واحدة والإستمرار بهذه الطريقة سنوياً لتكون الأرباح بنسبة مستقرة من سنة إلى أخرى.

سادساً: بدائل قياس المخزون السلعي:

ويتم التطرق لهذا الموضوع من خلال تناول الموضوعات الآتية:

¹- دونالد كيو جير ، ويجانت ، تعريب . د. أحمد حامد حجاج ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2006م)، ص510.
²- فائق تنفيق واخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، ح ، 2، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2000م)، ص32.

مفهوم المخزون السلعي:

المخزون عبارة عن أصل قابل للبيع في الحالة الإعتيادية للمنشأة أو عبارة عن بضاعة سوف تستخدم أو تستهلك في إنتاج سلع من أجل البيع، إن وصف وقياس المخزون يتطلب عناية فائقة، لأن المخزون هو غالباً الأصل الأكبر من الأصول المتداولة. إن بيع المخزون بسعر أعلى من التكلفة الكلية هو المصدر الأساسي للإيرادات سواء في الشركات الصناعية أو شركات البيع بالتجزئة، والمخزون مهم بصفة خاصة وذلك أنه يؤثر تأثيراً مهماً في كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية.⁽¹⁾

أنواع المخزون:

يمكن التفرقة بين انواع أو بنود المخزون الرئيسة الآتية: (2)

- أ- مخزون البضاعة المشتري ، او المحتفظ بها ، بغرض إعادة بيعها ، ويوجد هذا المخزون في المنشأة التجارية التي يتركز نشاطها الرئيسي في شراء وإعادة بيع البضاعة.
- ب- مخزون المنتجات التامة والانتاج تحت التشغيل وكذلك المواد الخام والمهمات الجاهزة للاستخدام في المراحل الانتاجية ، كما هو الحال في المنشأة الصناعية.
- ج- مخزون المواد والمهمات وتكاليف تقديم الخدمات كما في المنشأة الهادفة لتحقيق الربح

أهمية المخزون:

يعتبر المخزون من الحسابات المهمة والمؤثرة خاصة في المنشأة التجارية والصناعية وذلك لكثير من الاسباب اهمها: (3)

- 1- أن المال المستثمر في المخزون غالباً ما يكون مهماً نسبةً " في مثل هذه المنشأة بالنسبة لإجمالي الأصول .
- 2- ان قيمة مخزون البضاعة ستؤثر علي مجمل و صافي ارباح الفترة ،باعتبار أن المخزون نهاية الفترة له علاقة طردية بالربح .

¹- فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص 311.

²- عبد الوهاب نصر علي ، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الجزء الثاني، (الاسكندرية:، الدار الجامعية، 2003-2004م)، ص 165.

³- عبد الوهاب نصر علي ، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الجزء الثاني مرجع سابق، ص 166.

3- أن الخطأ في تقويم المخزون في نهاية الفترة سيؤثر علي كل من قائمتي الدخل والمركز المالي وتحديد مجمل وصافي الربح وحقوق الملاك والأصول

تحديد تكلفة المخزون:

تتكون تكلفة المخزون السلعي من ثمن الشراء الأصلي مضافاً إليه جميع المصاريف التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على السلع والبضائع كالنقل والتأمين والجمارك والرسوم وغيره. وعادة ما يكون من اليسير تقدير ثمن الشراء الأصلي الخاص بكل صنف، إلا أنه من الصعوبة تحديد المصاريف التي تكبدها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة معينة أو صنف معين، لذا يجب اعتماد أساس سليم لتخصيص هذه المصاريف على السلع المتنوعة والأصناف المتباينة. أما إذا كانت المصاريف صغيرة الحجم ويصعب تخصيصها وتوزيعها على الأصناف المختلفة فيمكن معالجتها ضمن المصاريف العامة للمنشأة. ومن جهة أخرى قد تحصل المنشأة على خصم على مشترياتها حيث يتوجب تحديد تكلفة المخزون بعد إستبعاد قيمة الخصم. وغالباً ما تواجه المنشأة صعوبات عديدة في تحديد قيمة الخصم التي تخص المخزون السلعي في نهاية الفترة، لذا تعتمد المنشآت عادة نسبة معينة يتم تحديدها في صف قيم الخصم الإجمالية وقيمة المشتريات الإجمالية.⁽¹⁾

طرق تقييم المخزون السلعي :

يتم تقييم المخزون السلعي في ظل نظام الجرد الدوري فعلياً بحصر كمية وقيمة وحدات البضاعة في المخزن في تاريخ معين ، ويهدف تحديد قيمة المخزون السلعي الي اكمال الدورة المحاسبية لتقدير: ⁽²⁾

أ- نتيجة اعمال منشأة معينة لفترة معينة من ربح او خسارة وهذا لا يتم إلا بعد معرفة قيمة المخزون السلعي آخر المدة من خلال المجرد الفعلي والذي يمكن من حساب كلفة البضاعة المباعة لبيان نتيجة الاعمال من خلال المعادلات الاتية:

$$\text{مجمّل الربح} = \text{صافي المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المعده للبيع} = \text{بضاعة اول المدة} + \text{صافي المشتريات} .$$

¹- د. خالد عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة (عمان: مركز الكتب الأردني، 1990م) ص 238.

²- نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة ، (عمان: الاردن ، المكتبة الوطنية ، الطبعة الاولى 1999م)، ص 306.

ولان البضاعة المعدة للبيع توزع بين البضاعة المباعة والمخزون السلعي اخرالمدة فأن : تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - المخزون السلعي آخر المدة .

ويؤثر تقييم المخزون السلعي اخر المده علي تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وصافي الربح وعلي المركز المالي للمنشأة ومن هنا تظهر أهمية دقة تقييمه .

ب- إعداد المركز المالي بشكل صحيح: ويشكل المخزون السلعي احد مفردات الأصول المتداولة، ولا بد من تحديد قيمه بدقة لاطهار المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين بشكل صحيح.

من هم طرق معالجة تقويم السلع المصروفة من المخازن الطرق الاتية:

أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

تقوم هذا الطريقة على افتراض ان البضاعة المشتراة اولاً تباع اولاً وإذا تبقى مخزون بضاعة في نهاية الفترة دون بيع يكون آخر الكميات التي وردت للمخازن، اي يتم تقييم المخزون في هذه الطريقة وفقاً لأحدث الاسعار للكميات الواردة للمخازن بينما يتم تقييم تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لاقدم الاسعار.⁽¹⁾

مزايا الطريقة :

1- تؤدي الي تعظيم كل من مخزون البضاعة آخرالفترة والارباح خلال فترات التضخم

2- تؤدي الي تقييم المخزون اخلالفترة بقيمة أكثر واقعية .

3- تقوم على افتراضات اكثر منطقية .

عيوب الطريقة :

1- تؤدي الي زيادة اثر التضخم وبشكل ملموس على صافي الدخل والأصول المتداولة

2- يترتب عليها زيادة العب الضريبي علي المنشأة ، خاصة في أوقات التضخم

ب- طريقة الوارد اخير صادر اولاً:

تفترض هذه الطريقة ان الوحدات المباعة تتم من الوحدات الواردة اخيراً وبهذا المعني فأن الوحدات الباقية آخر المدة هي الوحدات التي اشترت اولاً ومن مزاياها انها تؤدي الي

¹ - عبد الناصر محمد السيد درويش، مرجع سابق، ص 169-170

مقابلة بالايادات بأحداث التكاليف والى بضاعة آخر المدة تكون بعيدة عن اسعار السوق لانها تسعر بالاسعار القديمة ، كما أن تطبيق هذه الطريقة يؤدي الي اختلاف أرقام مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وذلك في حالتها الجرد الدوري والمستمرة.(1)

ج- طريقة التمييز العيني:

تتبع هذه الطريقة عندما تسهل عملية تحديد اسعار الوحدات الموجودة في المخزون وذلك بمعرفة وتحديد شراء كل وحدة من الوحدات وربطها بسعر شرائها ، وبعبارة اخرى فأنة يقتضي أن يتم تحديد التكلفة الفعلية لكل وحد عند الشراء ، فأذا تم بيعها فإن تلك تكلفة تعتبر تكلفة البضاعة المباعة، ولاستخدم هذه الطريقة الا إذا كان هنالك فصل مادي بين عمليات الشراء المختلفة ويمكن اتباع هذه الطريقة في الحالات التي يتم فيها تداول عدد محدد من السلع عالية التكاليف والتي يسهل التمييز بينها مثل السيارات ، والآلات في حين يصعب تطبيقها في حالة البضاعة متعددة الوحدات فبشكل كبير وزهيدة القيمة نسبياً مثل المواد الغذائية . (2)

د- طريقة متوسط التكلفة (المتوسط المراجع) :

إذا طبق اسلوب متوسط التكلفة في ظل نظام المخزون الدوري يطلق عليها المتوسط المرجح ، وإذا طبق هذا الاسلوب في ظل نظام المخزون المستمر يطلق عليها المتوسط المتحرك(3).

حيث تقتض هذه الطريقة أنه لا يوجد فرق بين تكلفة الوحدات المباعة وتكلفة الوحدات بالمخازن في نهاية الفترة ، وبالتالي .

يجب أن يتم احتساب تكلفة المخزون اخرا لفترة وتكلفة البضاعة المباعة بناء علي متوسط مرجح لاسعار الوحدات المشتراه بالكميات التي تم شراءها .

$$\text{تلكفة البضاعة المتاحة للبيع} \\ \text{عدد وحدات البضاعة المتاحة للبيع} = \text{وبذلك فإن المتوسط المرجح}$$

وبالتالي فإن طريقة المتوسط المرجح لن تغالي في حساب تكلفة مخزون اخرا لفترة او تخفيض في حساب تكلفة المبيعات كما هو الحال في طريق الوارد اولاً صادر أولاً وأيضا ان تغالي في حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون اخرا لفترة كما هو الحال في طريق الوارد

1- أ- اسماعيل يحيى التكرين وآخرون ، أسس ومبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، مرجع سابق ، ص163.

2- د. خيرت سيف وآخرون ، المحاسبة المالية (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1981م) ص 576.

3- د. أحمد محمد نور وآخرون ، المحاسبة المتوسط ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2002/2003م)، ص333

اخيرصادر اولاً - بل تحقيق نتائج متوسطة بين الطريقتين السابقتين سواء فيما يتعلق بتكلفة مخزون اخلالفترة او بتكلفة البضاعة المباعة (1) .

يرى الباحث ان المخزون بند ذو اهمية كبيره في القوائم المالية ، كما أن للمخزون السلعي بدائل عديدة لقياسه ومن ثم عرضة في القوائم المالية ، وإن اي طريقة من طرق قياس المخزون لها مميزاتها وإيجابياتها ولادارة المؤسسة المالية أن تختار الطريقة المناسبة لطبيعة نشاطها .

¹- د. كمال الدين الرهوري وآخرون ، المحاسبة المتوسطة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 1999م)، ص297.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف ودوافع إدارة الأرباح

أولاً : طبيعية إدارة الأرباح:

شهدت السنوات الأخيرة ظهور العديد من مقاييس تقييم الأداء مثل التدفقات النقدية ، القيمة الاقتصادية المضافة ،الأداء المتوازن ، منشور الأداء وغيرها ، ومع ذلك تبقى حقيقة لا يمكن اغفالها وهي ان الربح من أكثرها أهمية لاستخدامه منه قبل الإدارة و المستثمرين وغيرهم من الاطراف الاخرى المهمة في قياس الاداءالحكم علي مدي جودته ، أو لاستخدامه في ترتيبات بالاقتراض والتعاقدات الاخرى التي يستلزم ابرامها لتحقيق مستوى معين من الارياح، بالاضافة الى ذلك نجد ان التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وتحديد قيمة الشركة يعتمد في المقام الاول على الربح المحاسبي .

لأجل ذلك تلجأ الإدارة إلي التلاعب في رقم الربح بقصد الوصول إلي الرقم المرغوب فيه والذي يحفز مصالحها الذاتية من ناحية ويحقق تنبؤات وتوقعات المتعاملين مع الشركة ولا سيما المحليين الماليين من ناحية أخرى ، هذا ويطلق علي تلك الظاهر في الفكر المحاسبي مسمي إدارة الأرباح⁽¹⁾.

ثانياً: مفهوم إدارة الأرباح:

عُرفت إدارة الأرباح بأنها التدخل المتعمد في عملية التقرير المالي الخارجي بهدف الحصول على منافع خاصة أو انه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقية والتي تمارس من خلال تغيير قرارات التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من عناصرها. كما عرفت ادارة الارياح بانها تلك التي تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم في اعداد التقارير المالية وفي هيكله العمليات المالية ، لتعديل التقارير المالية من اجل تضليل بعض اصحاب المصالح فيما يتعلق بالاداء الاقتصادي الراهن لشركة او للتاثير على العوائد

¹ صفاء محمد السيد ،ادارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية ،(سوهاج: جامعة جنوب الوادي ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة،المجلد الثامن عشر ،العدد الاول،يونيو2004م) ،ص1

التعاقدية المعتمد على الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها.⁽¹⁾ كما عرفت بأنها: استخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقرير المالي وهيكله العمليات لأجل تعديل التقارير المالية ، أما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للشركة ، أو للتأثير على التعاقدات التي تتم بناء على الأرقام المحاسبية المقرر عنها، وأيضاً استخدام طرق مختلفة من الخداع أو الحيل لتشويه صورة الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب فيها.⁽²⁾

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة بأن إدارة الأرباح تنتج من التدخل المتعمد من قبل المديرين، وذلك بهدف تغيير التقارير المالية أو زيادة أو تخفيض الأرباح أو بهدف تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للشركة.

يرى البعض أن هناك اتجاهان متميزان ، لتوصيف مفهوم إدارة الأرباح هما :⁽³⁾

الاتجاه الأول: أن إدارة الأرباح هي تعبير عن الممارسات التي تتم في نطاق المعايير المحاسبية ومن ثم فهي مختلفة عن التلاعب في التقارير المالية الذي يمثل نوع من التحريف أو الحذف المتعمد لحقائق جوهرية بهدف تضليل مستخدمي التقارير المالية.

الاتجاه الثاني: أن إدارة الأرباح هي تعبير عن الممارسات التي تتم بمخالفة المعايير المحاسبية ومن ثم تعتبر نوع من التلاعب في التقارير المالية.

يرى الباحث بأن إدارة الأرباح هي التي تتم في إطار المعايير المحاسبية، وأيضاً بعض ممارسات إدارة الأرباح تكون مخالفة للمعايير المحاسبية.

ثالثاً: أهداف إدارة الأرباح:

توجد عدة أغراض تهدف الإدارة إلى تحقيقها من وراء ممارسات إدارة الأرباح تم تلخيصها في الآتي:⁽⁴⁾

¹ محمد عبدالفتاح محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتحقيق موضوعية مراقب الحسابات في ضوء ممارسات ادارة الارباح (الاسكندرية:مجلة الفكر الاسلامي،كلية التجارة، جامعة عين شمس،العددالثاني،السنة الحادية عشر،ديسمبر 2007)، ص200

² صفا محمود السيد، مرجع سابق، ص2

³ محمد عبدالفتاح محمد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص202

⁴ عبدالفتاح احمد على خليل، قياس المضامين التقييميه لممارسات انشطط ادارة الارباح لشركات المسجلة في اسوق الارقاق المالية المصري، (القاهرة:جامعة القاهرة كلية التجارة مجلة المحاسبة والادارة والتامين العدد السابع والستون 2006م) ص 496.

- 1- تعزيز أداء المنشأة للفترة الحالية لزيادة رقم الأرباح الموجبه المقرر عنها لتحسين صورة قوائمها المالية ، وذلك لمقابلة تنبؤات الأرباح المحددة من قبل ، أو قبل أن تتم عملية عرض أوراق مالية جديدة على المستثمرين .
- 2- نقادي عملية الاعلان والتقارير عن خسائر ، لما لذلك من انعكاسات عكسية على وضع ومنافع الإدارة ، وعلى قيمة المنشأة.
- 3- تحقيق ما يسمى بتمهيد أو موازنة الدخل بغرض تحقيق استقرار وتقليل التباين أو التقلبات في رقم الأرباح الذي يفصح عنه من فترة غلي أخرى.
- 4- التأثير على مقدار الضرائب المستحقة على المنشأة وذلك نتيجة الاعتراف المبكر ببعض عناصر الإيرادات او تأجيل بعض عناصر المصروفات.
- 5- تجنب التدخل الحكومي وتدنية التكاليف السياسية التي قد تتعرض لها المنشأة في حالة كبر حجم المنشأة.⁽¹⁾

يرى الباحث أن من أهداف إدارة الأرباح بالإضافة إلى مما سبق ذكره الحصول على دعم أكبر من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح من أجل اكتساب ميزه تنافسية أكبر من بين الأخرى وتحقيق الأهداف الخاصة للإدارة عن طريق تعظيم الأرباح المستخدمة كأساس في تحديد حوافز ومكافآت الإدارة حتى ولو كان ذلك على حساب صدق التعبير في نتائج الأحداث.

¹ د/سامح محمد رضى رياض احمد ، اكتشاف الغش والتلاعب فى القوائم المالية ،(السعودية : معهد الادارة العامة ، مركز البحوث 2010 م) ،ص117

رابعاً: مداخل إدارة الأرباح:

هنالك مدخلين لإدارة الأرباح من جانب المديرين التنفيذيين يترتب عليها ظهور أرقام قائمة الدخل أو المركز المالي بأكبر أو أقل من قيمتها الحقيقية ، احد المدخلين يطلق عليه المدخل المحاسبي ، والذي يتم من خلال الممارسات المحاسبية والآخر يطلق عليه المدخل الحقيقي من خلال الممارسات التشغيلية.

وتتمثل مداخل إدارة الأرباح فيما يلي (1):

1- المدخل المحاسبي لإدارة الأرباح ، وبموجبه يتم التلاعب من جانب المديرين التنفيذيين، من خلال استخدام بعض السياسات والطرق المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية ، ومن الممارسات الشائعة وفقاً لهذا المدخل التلاعب من خلال الاستحقاقات الاختيارية والتفديرات الحكيمة الاختيارية وتهدف هذه الممارسات إلى التأثير الدفترى على المعلومات المحاسبية ، من خلال تغيير السياسات المحاسبية التي سبق اتباعها ، مثل طرق تقييم المخزون ، أو طرق استهلاك الأصول طويلة الأجل ، أو تهدف إلى التأثير الشكلي على المعلومات المحاسبية ، من خلال تبويبها في قائمة الدخل بما يخدم أهداف المديرين التنفيذيين ، مثل عدم الإفصاح عن الفروق التراكمية الناتجة عن تغيير الطرق أو السياسات المحاسبية.

2- المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح ومن خلاله يقوم المديرون التنفيذيين بممارسة لهيكله المنشأة تكون في نطاق سلطاتهم وذلك بهدف التأثير على توقيت حدوث بعض الأنشطة باستخدام متغيرات حقيقية ، وتكمن الخطورة في هذا النوع في التأثير السلبي على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالإنخفاض ، ومن ثم قيمة المنشأة في الأجل الطويل.

أن ممارسات المديرين التنفيذيين في إدارة الأرباح الحقيقية قد يكون الغرض منها:

¹ /سماسم كامل موسي ابراهيم ، دور ابعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح والحد منها (الاسكندرية: جامعة عين شمس كلية التجارة ،مجلة الفكر المحاسبي العدد الثاني الجزء الثاني ديسمبر 2011م) ص 462.

أ. زيادة الأرباح أو تجنب اظهار خسائر في القوائم المالية من خلال زيادة المبيعات من خلال زيادة خصم المبيعات، أو تعجيل توقيت المبيعات، أو تخفيض قيمة المقدمات في حالة البيع الأجل، أو زيادة فترة الإئتمان الممنوح للعملاء مما ينتج عنه زيادة في التوقعات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

ب. زيادة الأرباح المستهدفة بتخفيض المصروفات الاختيارية مثل مصروف الإعلان والبحوث والتطوير ومن ثم فإن تخفيضها يؤدي إلى زيادة الأرباح .

ج. زيادة الأرباح من خلال زيادة الأنتاج عن الحد المقرر له مما يؤدي إلى زيادة توزيع الاعباء على عدد كبير من وحدات الإنتاج ، وتخفيض تكلفة الوحدة الاجمالية، وفي النهائية تخفيض تكلفة البضاعة وزيادة الأرباح.

خامساً: دوافع إدارة الأرباح :

تم تحديد دوافع إدارة الأرباح في الآتي: (1)

1- **الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح:** وترتبط الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح بالتغيرات التي خدمها التنظير الإيجابي في المحاسبة للاختيار المحاسبي بشكل عام التي تجلت من خلال فروض نظرية الوكالة ، ودور المحاسبة في إبرام العقود والإشراف عليها .

وتحدد دور المحاسبة المهم في هذا الإطار ، من خلال دورها في كتابة العقود والإشراف عليها ، وبالتالي تقليل تكاليف الوكالة التي تحدد بثلاث عناصر رئيسية هي :

أ. تكاليف الإشراف التي يتحملها الموكل للرقابة على تصرفات وسلوك الوكيل مثل تكاليف قياس وملاحظة ووضع سياسات التعويضات .

ب. تكاليف الالتزام التي يتحملها الوكيل لضمان بانه لن يقوم بالافعال التي تضر بمصالح الموكلين .

¹ د. امال محمد عوض ، قياس أثر الدور الحكومي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق

الأوراق المالية المصرى ، (مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الثالث ، 2003م) . ص 56

ج. الخسارة المتبقية ، نتيجة أختلاف الأفعال التي كان يستخدمها الوكلاء لأنفسهم لوكانو ملاكا عن ما يأخذونه وهم وكلاء .

تتضمن الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح ، اختيار الإدارة للمستويات المحاسبية التي تؤيد من ارباح المنشآت المالية ، بشكل يجعلها تقرر عن ارقام الربح المحاسبى التي تتسق مع الارقام المحدده في عقود مكافآتها ، وبما يتسق مع عقود قيود الدين.

2- دوافع سوق المال لإدارة الأرباح: وترتبط دوافع إدارة الأرباح بسوق الأوراق المالية حيث يتم التقرير عن أرقام للربح المحاسبى تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين في السوق أو لرفع أسعار الأسهم، ولذا تلجأ إدارة الشركة إلى إدارة الأرباح لإجراء بعض التغيرات التي تتعلق ببدائل السياسات المحاسبية أو التحكم في بعض العناصر حتى يتسنى لها تحقيق أخطاء التنبؤ، كما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح من أجل التأثير على أسعار الأسهم سوى بتخفيض الأرباح عندما ترغب في شراء أسهم الشركة التي تديرها أو زيادة الأرباح في فترات عروض الشراء لإعطاء إنطباع للمستثمرين عن إرتفاع مستوى الأداء المستقبلي للشركة.⁽¹⁾ ونبتاول كل منها كمايلى :⁽²⁾

¹ وليد بن فهد بن عبد العزيز الرسيني، أثر أدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة لسوق الأسهم السعودية (جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني الجزء الثاني، 2010م) ص 91.

² د. امال محمد محمد عوض ، مرجع سابق . ص 57

أ- تنبؤات الأرباح :

تشكل تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون في السوق أو التي تصدرها الإدارة نفسها ، أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح ، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام للربح المحاسبي يتسق مع تلك التنبؤات أو تزيد عنها.

ب- خيارات الأسهم :

يشكل تحديد تعويضات ومكافآت الإدارة في شكل خيارات الأسهم ، دافعاً للإدارة للاختيار من بين التسويات المحاسبية، بطريقة تؤثر على زيادة اسعار الاسهم السوقية.

ج- عروض حقوق الملكية الأوليه :

تشكل عروض حقوق الملكية الأوليه دافعاً لأنشطة إدارة الأرباح ، حيث تهدف الأرباح إلى التأثير على السعر السوقي للسهم عند حدوث عروض الاسهم من أجل رفع الابعاد السوقية لهذه الأسهم .

3- دوافع اخرى: أضافه إلى الدوافع السابقة لإدارة الأرباح ، يوجد العديد من الدوافع الأخرى وراء أنشطة الإدارة الأرباح ، ومنها مثلاً دوافع إدارة الأرباح لتقليل الدخل الخاضع للضريبة ، حيث يكون لدى المديرين معلومات خاصة يمكنهم استخدامها عندما يختارون عناصر من مجموعة ممكنة من قواعد التقرير .

سادساً: تصنيفات إدارة الأرباح:

تقسم إدارة الأرباح إلى تصنيفات متعددة وذلك على النحو الآتي (1):

1- من حيث شرعيتها تنقسم إلي :

أ. إدارة أرباح شرعية : وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية أو ايضاً تكون موافقة للقوانين.

¹ د/الصادق محمد سالم الطيب ، حوكمة الشركات ودوره في ترشيد الاختيار بين السياسات المحاسبية البديله ، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة والتمويل ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، 2012م)، ص177.

ب. إدارة أرباح غير شرعية : وهي التى تخالف المبادئ المحاسبية أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة.

2- من حيث اتجاهها تنقسم إلى :

- أ- إدارة ارباح هابطة : وهى التى تهدف إلى تخفيض الدخل .
- ب- إدارة ارباح صاعدة : وهى تهدف إلى زيادة الدخل .

3- من حيث تأثيرها في التدفق النقدى، تنقسم إلى :

- أ- إدارة ارباح إقتصادية : وهى التى تنتج عن القيام بأنشطة حقيقية للشركة التأثير على الدخل ، وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدى .
- ب- إدارة الارباح من خلال إدارة الاستحقاق : وهى التى تستفيد من المرونه في التقديرات والبدائل المحاسبية للتأثير على الدخل ، وهذا النوع لا يؤثر على التدفقات النقدية .

4- من حيث الإدارة ، تنقسم إلى :

- أ- إدارة ارباح معلوماتية : تهدف إلى توفير معلومات لمستخدمى التقارير المالية حول التدفق النقدي للشركة وتوقعاتهم المستقبلية .
- ب- إدارة ارباح انتهازيه : تهدف إلى التأثير على النتائج المالية من أجل حصول الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى ، وهذا يمثل سلوك انتهازى .

سابعاً: العوامل المساعده على إدارة الارباح:

ان ممارسة إدارة الارباح وما تتطوى عليه من تدخل للإدارة في طريقة تحديد الارباح والتقارير عنها ، بما يتوافق مع تحديد أهداف معينه قد يرجع إلى إحدى أو كل العوامل الآتية⁽¹⁾:

- مرونة تطبيق بدائل السياسات المحاسبية مثل الاختيار بين طريقتى الوارد

¹ . محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح ، مرجع سابق ص209

أولاً يصرف أولاً وطريقة الوارد أخير يصرف أولاً للتأثير على تكلفة المبيعات ومن ثم التأثير على رقم الأرباح.

- إجراء بعض التقديرات المحاسبية في مجالات معينة مثل تقدير الديون المعدومه وتقادم المخزون والعمر الانتاجي والتكلفة الرسماليه للأصول الثابته التي من خلالها تقوم الإدارة باستخدام هذه التقديرات في تعظيم أو تدينه رقم صافى الأرباح .
- إختيار توقيت الاعتراف بالايراد والمصروفات لجوهر الإستقلال على اساس الاستحقاق .

يرى الباحث أن من العوامل المساعدة على ممارسة إدارة الأرباح رغبة الإدارة في إظهار الأرباح بصورة أكبر من الحقيقية للظهور بموقف مالي يساعدهم على المنافسة بين المنشآت الصناعية.

المبحث الثاني

أشكال إدارة الأرباح

تمارس الإدارة أنشطة إدارة الأرباح من خلال تطبيق مجموعه من الاشكال لاختياراتها الانتقائية للتسويات المحاسبية والتي تمكنها من زيادة الأرباح المقرر عنها أو تخفيضها ، بما يتفق مع رقم مستهدف الأرباح أو توازن مستمر في الأرباح ، وأهم اشكال ممارسة إدارة الأرباح هي : (1)

أولاً : تمهيد الدخل:

يعتبر تمهيد الدخل من أهم اشكال إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً حيث يركز على قيام الإدارة بتحقيق استقرار في ارقام الأرباح من فترة لأخرى حيث يرى البعض تمهيد الدخل المحاسبى بأنه اعتراف ببعض من ارباح المنشأة عندما تكون الأرباح بالمنشأة أدنى من الأرباح المتوقعة للفترة والاحتفاظ بجزء من ارباح المنشأة عندما تكون الأرباح أعلى من الأرباح المتوقعة ، وقد عرف Beidman تمهيد الدخل بأنه محاولة الإدارة للتخلص من الانحرافات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية بشرط أن تكون في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ، في حيث يرى Lambert أن تمهيد الدخل المحاسبى هو خفض حدة التذبذبات في الأرباح الفعلية المنشورة حول رقم معين للربح المتوقع ترى الإدارة أنه الربح العادي للوحدة الاقتصادية.

نتيجة ذلك ظهرت الاستراتيجيات الإدارية المختلفة التى تبرر سلوك الإدارة تجاه التدخل في الأرباح وممارسة تمهيد الدخل ، خاصة وأن الاستراتيجية كمفهوم تعبر عن فلسفة ونوايا الإدارة فيما يتعلق بتحديد وتقييم المناهج البديلة لتحقيق أهداف التنظيم المرسوم ومن هذه الاستراتيجيات: (2)

¹ سعيد محمد سعيد حسن ، دور المراجع الخارجى لحد من ممارسات ادارة الأرباح، جامعة حلوان ،كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع الجزء الثانى (2011م)، ص 89.
² د/محمد احمد ابراهيم خليل ، مؤشرات ادارة الربحية فى الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبيات (جامعة بنها، كلية التجارة ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية السنة الخامس والعشرون ، العدد الثانى 2005)، ص 221

- 1- استراتيجية تعظيم الأرباح : وتهتم هذه الاستراتيجية بتعظيم أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات القادمة من خلال اختيار المعالجات المحاسبية التي تحقق ذلك.
 - 2- استراتيجية تدبئة الأرباح : وهي على عكس الاستراتيجية السابقة ويتم استخدامها إذا كانت تتفق وتلبي تطلعات الإدارة المستقبلية.
 - 3- استراتيجية الحد من التباين في الأرباح : وتعتبر هذه الاستراتيجية عن طبيعة هذه المرحلة والقائمة على استخدام تمهيد الدخل في الحد من هذا التباين.
- حيث أن هنالك عدد من الأسباب التي تدعو الإدارة إلى تبني استراتيجية تمهيد الدخل منها ما يلي (1):-

- 1- التأثير على الضرائب المستحقة وتخصيص العبء الضريبي ، من خلال توقيت حدوث وتحقق بنود الإيرادات والمصروفات.
- 2- زيادة ثقة المساهمين وحملة السندات في الإدارة لأن تمهيد الدخل يؤدي إلى استقرار سياسة توزيع الأرباح والفوائد.
- 3- تنمية وتقوية العلاقة بين الإدارة والمساهمين ، لأن الزيادة في الأرباح المعلنة يمكن أن تؤدي إلى مطالبات بزيادة الأجور من قبل العاملين.

تعبيراً عن مستوى تدخل الإدارة ، فقد ظهرت أنواع مختلفة من عملية تمهيد الدخل منها ما يلي (2) :

- أ. التمهيد الطبيعي للدخل : وهو الذي ينتج عن العمليات والأنشطة العادية للمنشأة ومن غير تدخل الإدارة.
- ب. التمهيد المصطنع للدخل ((وهي)) : ويعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين بدائل الطرق والسياسات المحاسبية بهدف تقليل التذبذب في الأرباح بين الفترات المختلفة.
- ج. التمهيد التصنيفي للدخل : ويتحقق من خلال التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل ، التحكم في توقيت الصفقات والعمليات.

1. الصانق محمد سالم الطيب ، مرجع سابق ، ص180

2. د. محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وطرق معالجتها (معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد الثاني والخمسون، العدد الأول 2011م) ص 61.

وحتى تمكن الإدارة من استخدام سياسة تمهيد الدخل هناك عدة أدوات تتبع منها ما يلي

(1) :

1- تصنيف البنود إلى عادية وغير عادية : يعتبر التمييز بين البنود العادية المتكررة والمنتظمة والبنود غير العادية المتكررة وغير المنتظمة مهم للغاية في سياسة تمهيد الدخل، لأن البنود العادية تخضع لسيطرة الإدارة وهي المكون الأساسي للدخل المحاسبي ، أما البنود غير العادية فلا تخضع لسيطرة الإدارة ، وحسب المرونة المتاحة للإدارة فيمكنها الخلط بين هذه البنود للتأثير على الربح التشغيلي والذي يستخدم في قياس كفاءة الإدارة.

2- الطرق والسياسات المحاسبية البديلة قد تستخدم الإدارة المرونة المتاحة لها في معالجة تقلبات الأرباح وقد السياسات المحاسبية البديلة بطريقة عادية وغير مخالفة للمبادئ المحاسبية.

ثانياً: محاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة (التغير الكبير):

يستخدم مصطلح محاسبة التغير الكبير للإشارة إلى الأفعال التي تستخدمها الإدارة خلال فترة الضغوط التنظيمية، بما يتضمن ذلك تعيين إدارة تنفيذية جديدة، فإذا كانت المنشأة تقرر عن خسائر فإن الإدارة تشعر بأنها مجبرة على التقرير عن خسائر كبيرة ولمرة واحدة، فليس لديها شيء لتخسره في ذلك الوقت، فتقوم بتخفيض قيم الأصول، وتقرر في الفترة الحالية عن التكاليف المتوقعة مستقبلاً بما يمكن من تقرير الأرباح في الفترات المستقبلية.⁽²⁾

ثالثاً: احتياطات الحماية (احتجاز الأرباح لسنوات مستقبلية) :

حيث تقوم إدارة المنشأة بتخزين الأرباح لسنوات مستقبلية عندما يكون الربح الحقيقي للفترة الحالية مرتفعاً وتهدف الإدارة في هذه الحالة إلى تخفيض الربح وتخزينه للاستفادة منه في فترات مستقبلية.⁽³⁾

رابعاً: سوء تطبيق مبدأ الأهمية النسبية:

يعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) الأهمية النسبية بأنها عبارة عن التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ظل الظروف المحيطة

1. الصادق محمد سالم الطيب، مرجع سابق، ص 180.

2. د. أمال محمد عوض، مرجع سابق، ص 60.

3. سعيد محمد سعيد، مرجع سابق، ص 91.

أن تغير أو يؤثر في حكم الشخص العادي ، الذي يعتمد على هذه المعلومات ، نتيجة لهذا السهو أو التحريف⁽¹⁾.

خامساً: توقيت الأخذ بمعايير المحاسبة الملزمة:

عند إصدار معيار محاسبي ملزم جديد فإنه يتم إعطاء مهلة من الوقت (فترة بينية) تقع عادة بين سنتين إلى ثلاث سنوات قبل التطبيق الإلزامي للمعيار ، ولكن مع تشجيع التطبيق المبكر للمعيار ، وذلك يبيح لإدارة الشركات أما التطبيق الفوري للمعيار أو الانتظار لحين انتهاء الفترة النسبية المتاحة للأخذ به⁽²⁾.

سادساً: التغييرات الاختيارية للسياسات المحاسبية :

يحق للإدارة الاختيار من بين السياسات والطرق المحاسبية المتاحة في المعايير ، كما يحق لها إجراء تغييرات محاسبية والتحول من طريقة إلى أخرى مع الإفصاح عن ذلك وتستغل إدارة بعض المنشآت هذه الإمكانية للتحويل من سياسة أو طريقة محاسبية إلى أخرى للتلاعب في الأرباح من خلال عمل عدة تغييرات محاسبية مختلفة منفردة أو معاً على مدى عدة فترات.⁽³⁾

سابعاً: المحاسبة المتعسفة :

تقوم المحاسبة المتعسفة على استخدام المرونة المتاحة في اختيار وتطبيق السياسات والطرق المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة في الوصول إلى رقم الربح المستهدف ، ويتم التعسف في استخدام المرونة المتاحة للاختيار أو التطبيق أو التقدير في تحقيق أهداف الإدارة أكثر من التعبير عن أداء المنشأة في ظل ظروف التشغيل العادية.

ثامناً: المحاسبة الإبداعية :

¹ سعيد محمد سعيد ،مرجع سابق، ص 91.
² د/طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الابتكارية ،(الإسكندرية:الدار الجامعية 2011م) ،ص238
³ د/طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق/ ،ص238

هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية واختيار ممارسات الإفصاح من بين القواعد لتغيير القوائم المالية مما هو عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدي القوائم المالية.⁽¹⁾

يرى البعض أن تعمد الإدارة تغيير البيانات المالية يعتبر سلوكاً محموداً ومشروعات ظالماً انه يحقق مصلحة المنشأة بينما يرى البعض سلوكاً غير أخلاقي لأنه يمثل نوع من التحايل والتضليل في المعلومات المحاسبية وأن الغاية لا تبرر الوسيلة. وفيما يلي أهم أنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية⁽²⁾:

1- المحاسبة الإبداعية المفيدة :

توصلت بعض الدراسات المحاسبية ان استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يضيف قيم للمعلومات المحاسبية ويزيد من كفاءتها ، بمعنى أنها تحسن من المستوي الإعلامي للأرباح المحاسبية وتؤدي إلى معلومات مفيدة عن الأداء الحالي والمستقبلي للشركة ، كما أنها تؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين في الشركة ، وذلك من خلال المحافظة على أسعار الأسهم بالبورصة وتسهيل عمليات الاقتراض وتخفيض الأعباء والتدخلات الحكومية.

المحاسبة الإبداعية الانتهازية :

تعني المحاسبة الإبداعية الانتهازية إساءة استخدام المديرين للمرونة التي كفلتها لهم المعايير المحاسبية وأساس الاستحقاق المحاسبي عند الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية بما يمكنهم من التحكم في مستوي الأرباح المعلنة على حساب الفترات المالية المستقبلية ، وتهدف الإدارة إلى تعظيم دالة المنفعة الذاتية لها بغض النظر عن مصالح أصحاب المصالح الأخرى وخاصة المستثمرين⁽³⁾.

¹ سعيد محمد سعيد حسن، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، الجزء الثاني 2011م) ص 91.

² الصادق محمد سالم الطيب ، مرجع سابق ،ص185.

³ الصادق محمد سالم الطيب ، مرجع سابق ،ص185

تاسعاً: المحاسبة المتحفظة :

يقوم التحفظ المحاسبي على الإقرار بالخسائر المتوقعة وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل، ويعرف التحفظ المحاسبي بأنه الإثباتات المختلفة المطلوبة بالإقرار أو التحقق من المكاسب مقابل الخسائر، وهناك علاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح من خلال تخفيض قيمة الأصول في الفترة الحالية وتكوين إحتياطات ومخصصات لمواجهة هذه الخسائر وبالتالي تؤثر على رقم الربح.⁽¹⁾

عاشراً: المحاسبة الابتكارية :

وتشمل كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتمالية ، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيض تقلبات الدخل.⁽²⁾

أحد عشر: استخدام المشتقات :

انتشر استخدام المشتقات المالية في العقد الأخير من القرن العشرين بشكل كبير جداً ، وتستخدم المشتقات إما للمضاربة أو للسقوط ضد المخاطر التي تتعرض لها ، أداة أصلية ، وفي الحالة الأخيرة وضعت معايير المحاسبة الدولية أو الأمريكية قواعد محاسبية خاصة عند استخدام الأدوات المالية المشتقة كأدوات حماية المخاطر (بشرط توافر التوثيق لعملية التحوط أو تغطية المخاطر وكذلك الفعالية) وبحيث يتم تأجيل أو تعجيل الربح أو الخسارة في الأداة الأصلية ليتم مقابلتها وموازنتها مع الخسارة أو الربح في الأداء المشتقة ، وليكون الأثر النهائي على قائمة الدخل هو صفر أو قيمة قليلة حسب فعالية التحوط⁽³⁾ .

يرى الباحث أن إدارة الأرباح تأخذ أشكال عديدة تستخدمها الإدارة لتحقيق أغراضها ، وكل شكل من أشكال إدارة الأرباح يمكن للإدارة استخدامه في الفترة التي تراه مناسباً لظروفها

¹ . علي عبد الله أحمد الجبري، الإطار الفكري لإدارة الأرباح (عين شمس: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث العدد الأول، يناير 2013م)، ص 1323.

² طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق ،ص242

³ طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق ،ص242

الداخلية والخارجية كما إن أسلوبى تمهيد الدخل والمحاسبة الإبداعية هما أكثر الأساليب شيوعاً
في الآونة الأخيرة.

المبحث الثالث

أساليب إدارة الأرباح

تتعدد أساليب إدارة الأرباح في الميزانية العمومية وفي قائمة الدخل وفي قائمة التدفقات النقدية، حيث يتم التطرق لها فيما يلي:

أولاً : أساليب إدارة الأرباح في الميزانية العمومية :

يتم استخدام أساليب إدارة الأرباح في البنود الآتية في الميزانية العمومية: (1)

1- الأصول غير الملموسة :

حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة ، بما يخالف الأصول والمبادئ المنصوص عليها ضمن معايير الحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترك إضافة إلى إجراء تغييرا غير مبرر في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض تلك الأصول.

2- الأصول الثابتة:

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية ، وأتباع طريقة إعادة التقدير وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين وكذلك يتم التلاعب في نسب الأهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المعمول بها في السوق إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبرره في استخدام طرق الإهلاك ، مثل طريقة تحويل القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس ، كما يتم التلاعب كذلك في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الإهلاك والقيم التي تدرج بها في الميزانية العمومية ، مثل تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة بين الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أرض تحت التطوير ، وكذلك عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقترحة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة.

¹ سالم أحمد الصباح، تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة في القوائم المالية وموقف المرجع الخارجي (الأسكندرية: جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد التاسع والأربعون، يناير 2012م) ص 190.

3- الاستثمارات المتداولة :

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية ، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار .

4- النقدية:

يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

5- الذمم المدينة:

يتم التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال رفع قيمة احتمال تحصيل حسابات المدينين وبالتالي تخفيض كل من مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.⁽¹⁾

6- الاستثمارات طويلة الأجل:

في هذا البند من بنود الميزانية العمومية تتم ممارسة أساليب إدارة الأرباح والعمل على تجنب أظهر نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة ، وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركتها التابعة لدي إعداد القوائم المالية الموحدة لمجموعة مثل المبيعات المتبادلة ، والقروض المتبادلة، يضاف إلى ذلك قيام المنشأة بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية ثم بيع احد الأصول وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عنه.

¹ سامح محمد رضا رياض، مرجع سابق، ص 39.

7- الموجودات الطارئة:

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحقيقها ، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على إحدى العملاء قبل إصدار الحكم فيه من القضاء .

8- المطلوبات المتداولة:

تتم ممارسة إدارة الأرباح في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بقصد تحسين نسبة السيولة ، يضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض القصيرة عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة.

9- المطلوبات طويلة الأجل:

حيث تقوم إدارة المنشأة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية العمومية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة ، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها ، إضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.(1)

10- المخزون السلعي:

في هذا البند تتركز عمليات ممارسة أساليب إدارة الأرباح على استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تسعير المنصرف من المخزون حتى ينعكس مخزون آخر الفترة باحدث الاسعار وهى بذلك تتفق مع المعايير الدولية للتقارير، كما يتم تسعير المنصرف من المخزون عن طريقة الوارد اخير صادر أولاً حتى ينعكس مخزون اخره المدة بأقدم الاسعار.(2)

¹ سالم احمد الصباح،مرجع سابق ، ص 192.
² محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح ،مرجع سابق ،ص201

11- حقوق المساهمين:

نتيجة للعلاقات المباشرة بين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فإن التقرير الخاطيء عن الأصول والإلتزامات يؤدي إلى تحريف صافي الدخل المقرر عنه وبالتالي حقوق ملكية المساهمين، حيث تؤدي المغالاة في تقييم الأصول وخاصة الأصول غير الخاضعة للإهلاك كالمدينين والمخزون والإستثمارات في الأوراق المالية أو حذف بعض الإلتزامات أو تخفيض قيمتها وبالتالي حذف المصروفات المرتبطة بها أو تخفيضها مما يؤدي إلى ارتفاع صافي الدخل وزيادة الأرباح المحتجزة وبالتالي الإرتفاع الوهمي في حقوق الملكية.⁽¹⁾

ثانياً : قائمة الدخل :

يتم استخدام أساليب إدارة الأرباح في البنود التالية لقائمة الدخل:⁽²⁾

1- المبيعات:

حيث يتم إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ، ومن ثم إلقائها في العام الذي يليه ، كذلك يتم إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة ، إضافة إلى القيام بعمليات تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء كمبيعات فالنقير عن ايراد عن بضاعة مطلوبة لم تغادر رصيف الشحن يكمن الاعتراف بها كما لوكانت البضاعة قد شحنت فعلاً وهذا العمل يترتب عليه اعتراف بالايادات قبل استحقاقه.⁽³⁾ كما يتم تقليل مصاريف التشغيل بصورة غير عادية قرب نهاية فترة إعداد التقارير.⁽⁴⁾

2- تكلفة البضاعة المباعة:

تقوم المنشأة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً كذلك تعتبر الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً إلى

¹ د. سامح محمد الرضا، مرجع سابق، ص 83.

² سالم احمد الصباح، مرجع سابق، ص 192.

³ طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق، ص 25.

⁴ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجع الخارجي على عمليات إدارة الأرباح، (الأسكندرية: مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الأسكندرية، مجلد 45، عدد 2 يوليو 2008م) ص 17.

طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، إضافة إلى تضمين كشوفات الجرد أصناف لبضاعة راكدة وتأجيل أثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام الذي يليه.

3- مصاريف التشغيل:

يجب إعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة، أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصاريف رأسمالية تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن زيادة الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.⁽¹⁾

4- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

إذ يتم تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود ، إضافة إلى دمج نصيب المنشأة الأم في أرباح المنشأة التابعة لها دون الإفصاح عن ذلك إضافة إلى عدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي ما ، إذا كانت مساهمة هذا الخط الإنتاجي مهمة وجوهرية في نتائج أعمال المنشأة.

ثالثاً : قائمة التدفقات النقدية:

يمكن للشركة أن تعلن عن قدرة كسبية أعلى ، ليس فقط بذكر أرباح أكبر في قائمة الدخل ، ولكن أيضاً بأن تقرر تدفقات نقدية أعلى وأكثر ثباتاً ، ونقسم قائمة التدفقات النقدية التغير الإجمالي في النقدية إلى ثلاث أقسام هي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل ، ومن أنشطة الاستثمار ومن أنشطة التمويل ، وبالأخذ في الاعتبار أهمية وجود تدفقات موجبة و متزايدة من أنشطة التشغيل كجزء من الحكم على القدرة الكسبية للمنشأة ، وقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية موجبة من أنشطتها التشغيلية تستخدم كدلالة على متانة أوضاع الشركة.

وحتى يمكن رفع التدفق النقدي من التشغيل فإن الشركة قد تلجأ على تصنيف بعض النفقات المتعلقة بالتشغيل على انها ضمن بنود أنشطة الاستثمار أو التمويل وبالمثل فإن هذه الخطوات او الاجراءات لن تؤثر على الرقم النهائي للغير في النقدية⁽²⁾ .

¹ علي عبد الله أحمد الجبري، الإطار الفكري لإدارة الأرباح، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، يناير 2013م) ص 1317.
² طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق: ص60

يرى الباحث أن الإدارة في المنشأة يمكن ان تمارس أساليب إدارة الأرباح في بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن طريق التغيير في التقديرات المحاسبية مثل خفض العمر الافتراضي للأصول أو تغيير مبدأ محاسبي مثل التغيير في رسملة النفقات إلى اعتبارها مصروف تستخدم عن حدوثها أو تغيير الاعتراف بالإيراد في الفترة الحالية إلى تأجيل لحين تحصيله.

على الرغم من أن المديرون يدركون أن إدارة الأرباح وأنها كانت تحقق منافع للمنشأة في الأجل القصير ، إلا أنها قد تؤدي إلي مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن هذه المشاكل⁽¹⁾ :

1- تخفيض قيمة المنشأة : توجد العديد من قرارات التشغيل التي تستخدمها المنشأة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل ، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الأضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة فعلي سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المنشأة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج في 2 يناير .

2- تلاشي المعايير الاخلاقية: حتى و ان كانت ادارة الارباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الاخلاقية فالمنشأة التي تدير ارباحه ترسل رسالة لعاملين بها بان اخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخ اخلاقياً يسمح بوجود أنشطة اخرى مشكوك فيها فالمدير الذي يطلب من موظف المبيعات تعجيل المبيعات في احد الايام ، يخسر السلطة الاخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم اخرى

3- اخفاء مشاكل الادارة التشغيلية : لاتكون ممارسة ادارة الارباح على مستوى الادارة العليا فقط وانما تمارس ايضاً على مستوى الدارة التشغيلية ، فمديري الادارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت ، والفوز بتريقات ومن اهم مخاطر ادارة الارباح في المستويات الإدارية الدنيا اخفاء مشاكل التشغيل عن الادارة العليا فتبقى الاخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حل لفترة زمنية طويلة

¹ سمير كامل محمد عيسي، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح (الاسكندرية جامعة الاسكندرية، كلية التجارة،مجلة كلية التجارة ، مجلد45، العدد2 يوليو2008 م) ص 18.

4- العقوبات الاقتصادية واعادة اعداد القوائم المالية : وفى السنوات الاخيرة فرضت بورصة الاوراق المالية الامريكية عقوبات صارمة على الشركات التى قامت بإدارة ارباحها ، وعلى سبيل المثال فى اوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة مالية قيمة مليون دولار على شركة (w.R.GRACE.AND.CO) فطلب منها اعادة حساب ارباحها والاعلان عنها والسبب فى ذلك ان الشركة بين عام 1990-1992 قامت بتخفيض ارباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار وبين عامى 1993-1995 قامت بإعادة الاحتياطى الى الارباح وذلك لمقابلة الارباح الفعلية المستهدفة.

يرى الباحث أن إدارة الأرباح بأشكالها المختلفة وبأساليبها المتنوعة والتي تستخدمها الإدارة فى المنشأة لكي تظهر أرباح مناسبة لتحافظ على مركزها التنافسي بأرقام ربحية غير صحيحة فإنه يفقد المنشأة المصدقية وإذا تم اكتشاف إدارة الأرباح من قبل المستثمرين أو المتعاملين مع المنشأة فإنه يؤدي إلى فقدان الثقة بالمنشأة مما يؤدي إلى انهيارها فى القريب العاجل.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري، ويحدها من الجنوب حي عمر المختار ، ومن الناحية الشمال مزارع طيبة الأحامدة، ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما من ناحية الغرب فتحدها أحياء شمبات والصافية والمغتربيين⁽¹⁾.

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد ، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة وهي من المناطق التي عاصرت التقنيين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين وتشريعاتها ، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في أربعينات القرن الماضي وتطورت عبر الحقب الزمنية، إذ كانت في الخمسينات تركز على الصناعات في مجال المواد الغذائية ، وهي في فترة الستينات كان أكثر ما يميز المنطقة الصناعية بحري صناعة النسيج ومطاحن الغلال ، أما فترة السبعينات والثمانينات فقد شهدت توسعاً وامتداد في الكثير من الصناعات المختلفة .

حيث حدثت طفرة صناعية في مجال صناعة الغزل والنسيج، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين، كما أن حقبة التسعينات شهدت الكثير من قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام مطاحن الغلال العملاقة.

تتميز منطقة بحري الصناعية بالآتي:

- من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
- تحظى بخدمات صرف صحي معقولة.
- مستثمرة بها رؤوس أموال ضخمة.
- بها أكبر مطاحن للغلال بالبلاد (سيقا - ويتا).
- تتمتع بقدر لا بأس به من البنيات التحتية.
- بها أكبر طاقة صناعية بالبلاد.

(1) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث - التقرير الختامي للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2003م) ، ص2.

- بها مصانع لا توجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد، مثال:
 - صناعة البطاريات الجافة (مصنع النيل الأبيض للبطاريات).
 - صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني).
 - أطباق البلوسترين (مصنع أطباق البلوسترين).
 - السراميك (مصنع سراميك أطلس).

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة الصناعية بحري حوالي 4767488 متر مربع وعدد المنشآت القائمة بها 1022 منشأة، وتتكون المنطقة من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع التي بها ، والجدول رقم (1/1/3) يوضح إحصائية عدد القطاعات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، وذلك كالآتي :

جدول رقم (1/1/3)

موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م

الإجمالي	خالية	لم تبدأ الإنتاج	تحت التشييد	متوقفة	عاملة	القطاع
183	10	20	11	70	72	الغذائيات
57	1	8	5	22	21	الغزل والنسيج
158	19	18	21	28	72	الكيمويات
50	2	4	3	18	23	المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم
32	1	3	-	7	21	المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات
25	-	4	-	8	13	المنتجات المعدنية الأساسية
30	1	0	1	7	21	صناعة الورق ومنتجات الورق

						والطباعة والنشر
13	0	1	0	6	6	المنتجات الخشبية والحديدية
548	34	58	41	166	249	الإجمالي

المصدر : هيئة الاستثمار والصناعة - الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ولاية الخرطوم 2002-2003م

يتضح من الجدول رقم (1/1/3) أن 45% من جملة المصانع تعمل وأن 30% هي المصانع المتوقفة عن الإنتاج . وتبلغ نسبة المصانع التي تبدأ الإنتاج بعد 11% والمصانع الخالية تبلغ نسبتها 6%، أما المصانع التي هي تحت التشييد فتبلغ نسبتها 8%، وهذا يعني أن هنال ضعفاً في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي.

جدول رقم (2/1/3)

الموقف المالي الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عامة 2010م

م	القطاع	عاملة	متوقفة مؤقتة	متوقفة تماماً	تحت التشييد	المجموع
1	الغذائيات	63	19	43	6	131
2	الغزل والنسيج	8	3	10	0	21
3	الملابس وصبغها	7	0	5	0	12
4	الجلود والحقائب والأحذية	8	0	6	0	14
5	المنتجات الخشبية	2	0	0	0	2
6	الورق	4	0	2	2	8
7	الطباعة ووسائط الإعلام	21	7	8	0	36

130	19	26	13	72	المنتجات الكيماوية	8
8	0	3	2	3	المنتجات المطاطية	9
43	3	6	3	31	مواد البناء	10
2	1	1	0	0	المعادن	11
74	6	15	10	43	منتجات المعادن	12
9	0	1	1	7	الالات	13
9	1	0	0	8	المعدات الكهربائية	14
20	0	3	1	16	الأثاثات	15
2	0	0	0	2	التبغ	16
521	38	129	59	295	المجموع	

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية - 2010م

من الجدول رقم (2/1/3) يتضح أن 56% من جملة المصانع تعمل وأن 11% هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن 25% متوقف تماماً عن الإنتاج. وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد (تحت التشييد) 8% . وهذا ما يؤكد أن هناك ضعفاً في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي بناءً على نتائج بيانات الجدول رقم (1/1/3) والجدول رقم (2/1/3) مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الأمر مع الجهات ذات الاختصاص .

المنشآت الصناعية المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية

أصبحت ظاهرة المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية ظاهرة واضحة للعيان ولا يمكن تجاوزها ولا بد من الوقوف عندها ومحاولة إيجاد الحلول الناجعة لها.

إن إغلاق المصانع ولفترات طويلة يشكل وضعا مقلقا على الاستثمار الصناعي والقطاع الاقتصادي بالبلاد وله مردوده السلبي الاقتصادي ، ونجد أن هذا التوقف باختصار يعني الآتي:

- طاقات مقيدة ومكبلة.
- رؤوس أموال مجمدة.
- موارد مهدرة في حين نحن في أشد الحاجة إليها (الأراضي).
- بنايات اساسية غير مستغلة .

نلاحظ ان عدد المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية قد بلغت 166 من اصل 548 بالمنطقة الصناعية وذلك بنسبة 40%. ويمكن تصنيف المصانع المتوقفة الي مجموعتين ، مجموعة توقفت منذ عشرات السنين وهذه تعتبر ميئوس منها وتحتاج الي قرارات حاسمة وشجاعة لتبدا العمل من جديد ، ومجموعة اخري تتارجح ما بين التشغيل والتوقف وهذه يمكن انقاذها بقليل من التدابير والسياسات والمعينات.

كما يلاحظ ان بعض هذه المنشآت بها مساحات شاسعة من الاراضي كما اصبح الكثير منها بؤرة للكثير من الممارسات الخاطئة نتيجة للسكن العشوائي .

مشاكل ومعوقات الصناعة بمنطقة بحري الصناعية

من خلال استقراء واقع المنطقة الصناعية ببكري وعلي ضوء نتائج الحصر وجدت العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة الصناعية المهمة.

1. البنيات والخدمات الاساسية : تقوم عليها التنمية عامة ومن امثلتها :

أ. الطاقة الكهربائية : وهي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية فهي عصب الحياة والدينمو المحرك للنشاط الصناعي فهي لذلك تعتبر أول معوقات الإنتاج من حيث :

- عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري .
- تذبذب التيار والقطع المبرمج والغير مبرمج يؤدي إلى خسائر كبيرة .
- التعرفة العالية تؤدي إلى رفع تكلفة المنتج النهائي .

- اللجوء إلى التوليد الذاتي يؤدي أيضاً إلى ارتفاع التكلفة إضافة إلى آثاره السالبة على البيئة

ب. المحروقات : قلة الإمداد بالمواد البترولية ، وارتفاع أسعارها من وقت لآخر يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج النهائي .

ج. الطرق : الطرق الفرعية والجانبية تحتاج إلى السفلة والتعبيد ، وكذلك لابد من ردم الحفر التي بالقرب من المصانع والتي يجعل منها فصل الخريف بركاً ومستنقعات .

د. البيئة والصرف الصحي : لابد من تأهيل الشبكة القائمة للصرف الصحي ، وكذلك لابد من معالجة مشكلة الأشجار والغابات التي تسد الشوارع ، وكذلك عدم إنارة الشوارع يجعل المنطقة في ظلام دامس ليلاً .

2. السكن العشوائي : نجده في داخل المصانع المشيدة وبالقطع الخالية والشوارع الجانبية ، مما يشكل هاجساً أمنياً وصحياً .

3. التسويق : هنالك ضعف في منافسة المنتجات الصناعية الوطنية للمنتجات المستوردة المشابهة لها وذلك للأسباب الآتية :

- ارتفاع تكلفة الإنتاج.

- إغراق السوق بالمنتجات المشابهة المستوردة بطرق قانونية وغير قانونية .

4. قدم التكنولوجيا والماكينات : الكثير من المصانع يتعامل تكنولوجياً وخطوط إنتاج عفا عليها الدهر وتجاوزتها التكنولوجيا وليس هنالك اهتمام بعملية الإحلال والإبدال .

5. الإدارة : الكثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء الإدارة ولازالت الإدارة فيها تعتمد على العلاقات السرية ، والكثير من الإدارات تفتقد إلى التخطيط السليم والإشراف العلمي على عمليات الإدارة .

6. التمويل : إن صيغ التمويل في الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الأحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترة السماح .

7. الرسوم : وهي متعددة قانونية وغير قانونية ، والضرائب والجهات المتحصلة أصبحت تمثل هاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية التعنت في طريقة التحصيل والجباية .

8. تعدد التشريعات والقوانين ذات الصيغة الضريبية والجبائية وعدم وجود الدراسات المتعمقة في الواقع الصناعي من قبل تلك التشريعات والقوانين .

9. عدم التكامل والترابط بين السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والسياسات الصناعية .

المبحث الثاني

أجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج. وذلك على النحو التالي:

أولاً- تصميم أداة الدراسة

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وهناك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات، وقد اعتمدت هذه الدراسة على وسيله الاستبانة (Questionnaire) كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة. وتعرف الاستبانة بأنها (أداة من أدوات البحث تتألف من مجموعة من المفردات مصحوبةً بجميع الإجابات الممكنة عنها، أو بفرغ للإجابة عندما تتطلب إجابة مكتوبة، وعلى الفرد أن يحدد ما يراه أو ينطبق عليه فيها، أو يعتقد أنه الإجابة الصحيحة على كل مفردة من المفردات، أو أن يكتب في الفراغ المحدد ما يعتقد أنه يراه أو يشعر به تجاه ما تقيسه هذه المفردات)(1).

هذا وجاء اعتماد الباحث على الاستبانة لمزاياها المتعددة المتمثلة في الآتي (2):

1. إمكانية تطبيقها للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
 2. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.
 3. سهولة وضع الأسئلة وترسيم ألفاظها وعباراتها.
 4. توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة للتفكير.
- وتحقيقاً لهذا الهدف قام الباحث بتصميم استمارة لدراسة الطرق والسياسات المحاسبية وأثرها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية. وتتألف الاستمارة من قسمين:

القسم الأول:

وتشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف

عينة الدراسة وهي:

(1) علي ماهر خطاب: القياس والتقويم في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، ط7 (القاهرة: الأنجلو المصرية، 2008م)، ص 399.
(2) أحمد حسين الرفاعي: مناهج البحث العلمي، ط2 (عمان: دار وائل للنشر، 1999م)، ص 192.

1/ العمر .

2/المؤهل العلمى .

3/ التخصص العلمى .

4/ المؤهل المهنى

5/ الوظيفة .

6/ سنوات الخبرة

القسم الثانى:

وتشمل عبارات الدراسة الأساسية: وهى المحاور والتي من خلالها يتم التعرف على متغيرات البحث . ويشتمل هذا القسم من عدد (15) عبارة تمثل محاور الدراسة وفقاً لما يلى:

المحور الأول:

يقيس فرضية الدراسة الاولى:

تعدد بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى اتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح

و يتكون المحور من (5) عبارات.

المحور الثانى:

يقيس فرضية الدراسة الثانية:

اختيار البديل المناسب من بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى القياس السليم لأرباح

المنشأة ويتكون من (5) عبارات.

المحور الثالث:

يقيس فرضية الدراسة الثالثة

مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى تنوع أساليب ادارة الأرباح ويتكون من

(5) عبارات.

وقيست درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات حسب مقياس ليكرت الخماسى

(Likart Scale)، والذي يتراوح من لا أوافق بشدة إلى أوافق بشدة، كما هو موضح في جدول

رقم (1/1/3)

يوضح الجدول رقم (1/1/3) مقياس درجة الموافقة.

جدول رقم (1/1/3)

مقياس درجة الموافقة

الوزن	درجة الموافقة
5	أوافق بشدة
4	أوافق
3	محايد
2	لاأوافق
1	لاأوافق بشدة

المصدر: اعداد الباحث 2014م

وقد تم تصحيح المقياس المستخدم في الدراسة كالتالي:

- الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات (1+2+3+4+5)/

$$.5 = (5/15) = 3$$

والأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول التالي:

الجدول (2/1/3) يوضح الأوزان والأوساط المرجحة لخيارات اجابات أفراد العينة.

جدول رقم (2/1/3)

الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

الخيار	لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.0 - 1.79	1.8 - 2.59	2.6 - 3.39	3.4 - 4.19	4.2 - 5

د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، (القاهرة، دار

النهضة العربية، 1982) الصفحات 540 و 541.

ثانياً "تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الإدارة على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة , ولاختبار الصدق احصائياً" يتم استخدام كل من التحليل العاملى التاكيدى لاختبار امكانية تجميع البيانات وتمثيلها بعامل أو عدة عوامل ومن ثم يكون الهدف هو اختبار درجة تمثيل البيانات للهيكمل المتوقع . واستخدام اختبار الصدق والثبات (ألفاً كرنباخ) لا ختبار الاتساق الداخلى .

وفيما يلى يعرض الباحث نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة فى الدراسة :

(1). اختبار صدق محتوى المقياس

تم إجراء اختبار صدق المحتوى لعبارات المقاييس من خلال تقييم صلاحية المفهوم التى قد ترجع اما الى اختلاف المعانى وفقاً لثقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة الى أخرى . وبداية تم عرض عبارات المقاييس على اربعة من المحكمين المختصين فى الدراسة لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس والهدف منه وفقاً لرايهم تم قبول وتعديل بعض عبارات المقاييس حيث كانت هناك عبارات يصعب على المستقصى فهم معانيها . واستمرت عملية اختبار الصدق الظاهرى بعد ذلك حيث تم اختبار المقاييس باستخدام عينة استطلاعية مكونة من خمسة عشر مفردة , وتم اختبار مدى فهمهم لاسئلة المقاييس . وقد اكدوا فى ضوء فهمهم ضرورة استبعاد بعض العبارات التى سبق أن حددها الخبراء لصعوبة فهمهم لها. وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين ثم إجراء التعديلات التى اقترحت عليه، وبذلك تم تصميم الاستبانة فى صورتها النهائية (انظر ملحق).

(2). اختبار الاتساق والثبات الداخلى للمقاييس المستخدمة فى الدراسة

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أى أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة)⁽¹⁾. وبالتالي فهو يؤدي الى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة فى كل مرة يتم فيها اعادة القياس. وكلما زادت

¹ - د. عز عبد الفتاح، مقدمة فى الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، ص 560 . 0.84

درجة الثبات واستقرار الاداة كلما زادت الثقة فيها, وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة ألفا كرونباخ للتأكد من الاتساق الداخلى للمقاييس, وقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha), والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. كما أن انخفاض القيمة عن (0.60) دليل على انخفاض الثبات الداخلى.

وتوضح الجداول من رقم (3/1/3) الى الجداول رقم (5/1/3) نتائج تحليل الثبات لمقاييس الدراسة مبينا" قيم معامل ألفا كرونباخ لمفاهيم الدراسة:

المحور الاول: الفرضية الاولى

جدول رقم (3/1/3)

نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمقاييس عبارات المحور الاول

ألفا كرونباخ	العبارات
0.82	1-تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص فى اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخاض رقم الربح فى السنوات الأولى من عمر الاصل
0.81	2-فى حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فأن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارياح
0.78	3-تقوم ادارة المنشأة فى زيادة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتخفيض الأرباح
0.88	4-تستخدم الشركات الصناعية طريقة القسط الثابت فى اهلاك الأصول الثابتة لاطهار أرباح شبه مستقرة
0.87	5-طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعى تؤدي الى زيادة الارياح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع
0.87	اجمالي العبارات

المصدر : إعداد الباحث 2014م

يتضح من الجدول (3/1/3) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرنباخ لجميع عبارات محور الفرضية الاولى اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلى لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا او على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرنباخ للمقياس الكلى (0.87) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التى اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات محورالفرضية الاولى تتمتع بالثبات الداخلى لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات فى تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المحور الثانى: الفرضية الثانية

جدول رقم (4/1/3)

نتائج اختبار ألفا كرنباخ لمقياس المحور الثانى

ألفا كرنباخ	العبارات
0.82	1- عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً"
0.84	2- طريقة الوارد اخيراً" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عانلة
0.84	3- نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
0.80	4- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
0.85	5- طريقة القسط الثابت الاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافى الربح
0.86	اجمالي العبارات

المصدر : إعداد الباحث 2014م

يتضح من الجدول (4/1/3) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرنباخ لجميع عبارات محور الفرضية الثانية اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلى لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا او على مستوى جميع عبارات

المقياس حيث بلغت قيمة ألفاً كرنباخ للمقياس الكلى (0.86) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التى اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات محور الفرضية الثانية تتمتع بالثبات الداخلى لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات فى تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المحور الثالث: الفرضية الثالثة

جدول رقم (5/1/3)

نتائج الفأكرنباخ لمقياس متغير المحور الثالث

الفأ كرنباخ	العبارات
0.76	1- عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعى اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح
0.79	2- عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فإن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح
0.78	3- تقوم ادارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح
0.79	4- يستخدم المديرون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحويل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتدعيم الأرباح
0.83	5- عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجى وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح
0.80	اجمالي العبارات

المصدر : إعداد الباحث 2014م

يتضح من الجدول (5/1/3) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفاً كرنباخ لجميع عبارات محور الفرضية الثالثة اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلى لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا او على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة ألفاً كرنباخ للمقياس الكلى (0.80) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن

القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات محور الفرضية الثالثة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات فى تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها .

رابعاً "مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة , ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين بالمصانع في المنطقة الصناعية الخرطوم بحري .

وتمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (العشوائية البسيطة) وهي احدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات من مفردات المجتمع موضع الدراسة. وتم توزيع عدد (80) إستبانة وتم استرجاع (76) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بنسبة استرجاع بلغت (95)%. بيانها كآلاتي:

جدول (6/1/3)

الاستبانات الموزعة والمعادة

النسبة	العدد	البيان
%95	76	استبانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
%5	4	استبانات لم يتم إعادتها
%100	80	إجمالي الاستبانات الموزعة

المصدر : إعداد الباحث 2014م

خامساً - خصائص عينة الدراسة

وللخروج بنتائج موضوعية ودقيقة قدر الامكان حرص الباحث على أن تكون العينة ممثلة لمجتمع الدراسة بكل تفاصيله وذلك من حيث شمولها على الخصائص التالية :

1. توزيع افراد العينة حسب العمر

جدول رقم (7/1/3)

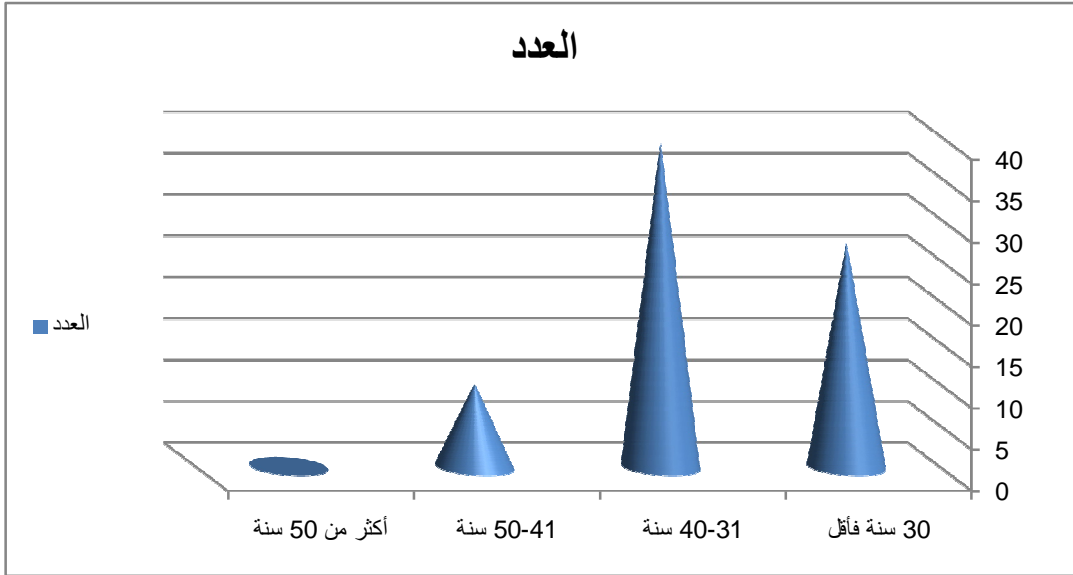
التوزيع التكرارى لافراد العينة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة%
30 سنة فأقل	27	35.5
31-40 سنة	39	51.3
41-50 سنة	10	13.2
أكثر من 50 سنة	0	0
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014.

شكل رقم (1/1/3)

الرسم البياني لافراد العينة وفق متغير العمر



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014.

يتضح للباحث من الجدول (7/1/3) والشكل اعلاه رقم (1/1/3) أن غالبية افراد العينة من تتراوح اعمارهم ما بين (31-40) سنة حيث بلغت نسبتهم (51.3) % من افراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم ما بين (41-50) سنة (13.2) % اما أفراد العينة والذين تتراوح اعمارهم ما بين 30 سنة فأقل فقد بلغت نسبتهم (35.5) % من اجمالى العينة المبحوثة.

12 / توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (8/1/3)

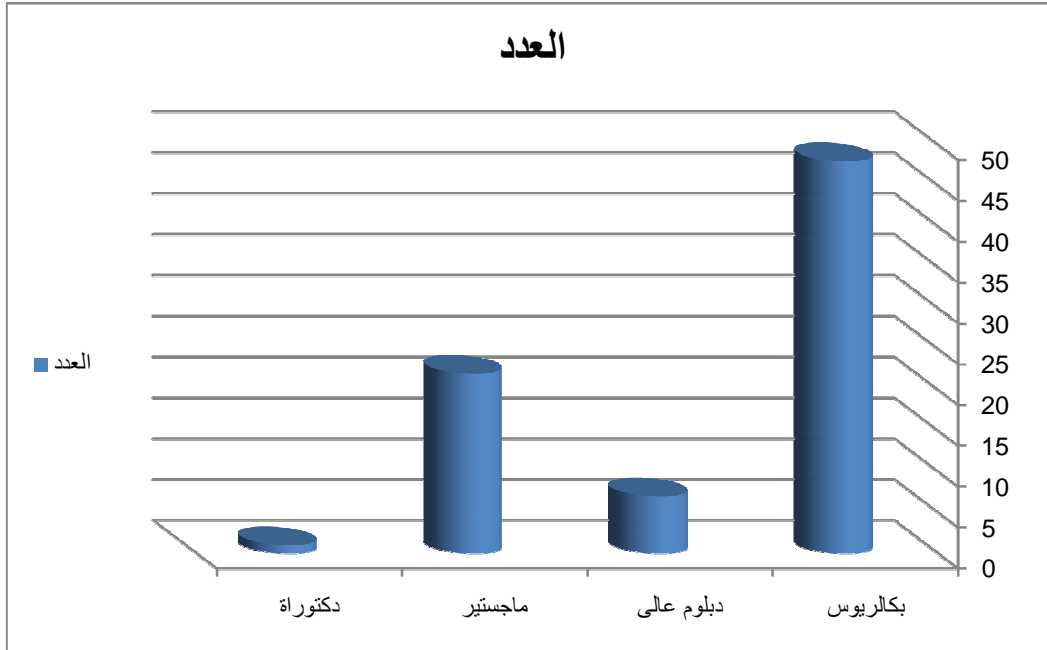
يوضح التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريوس	48	60.5
دبلوم على	7	9.2
ماجستير	22	28.9
دكتورة	1	1.3
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

شكل رقم (2/1/3)

يوضح الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/1/3) والشكل اعلاه (2/1/3) أن غالبية افراد العينة من المستوى التعليمى الجامعى حيث بلغت نسبتهم (60.5) % من افراد العينة بينما بلغت نسبة حملة التعليم فوق الجامعى (ماجستير , دكتورة) فى العينة (39.5) % . من اجمالى العينة المبحوثة.

13 / توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (9/1/3)

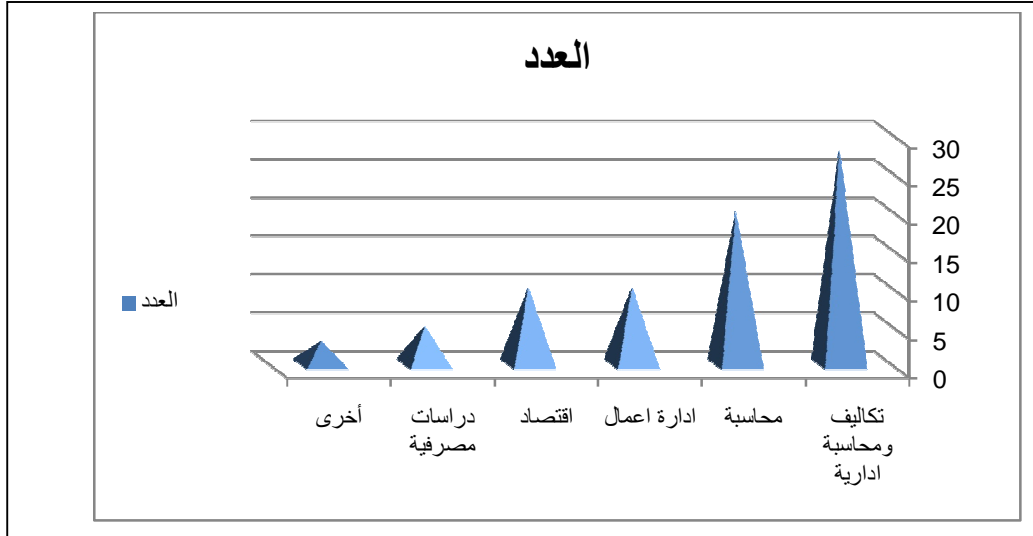
يوضح التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمى	العدد	النسبة %
تكاليف ومحاسبة ادارية	28	36.8
محاسبة	20	26.3
ادارة اعمال	10	13.2
اقتصاد	10	13.2
دراسات مصرفية	5	6.6
أخرى	3	3.9
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

شكل رقم (3/1/3)

يوضح الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح من الجدول رقم (9/1/3) والشكل اعلاه (3/1/3) أن غالبية افراد العينة تخصصهم العلمى محاسبة ومحاسبة تكاليف وادارية حيث بلغت نسبتهم (63.1) % من افراد العينة بينما بلغت نسبة المتخصصين فى ادارة الاعمال فى العينة (13.2) % . اما المتخصصين فى الاقتصاد والدراسات المصرفية و التخصصات الاخرى فقد بلغت نسبتهم (23.7) % من اجمالى العينة المبحوثة.

4 / توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

جدول رقم (10/1/3)

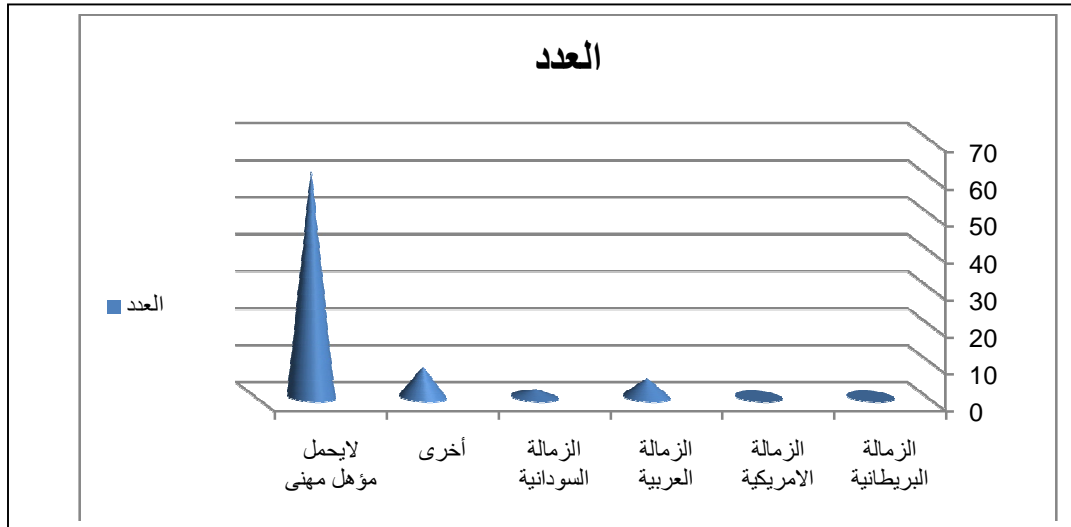
يوضح التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

المؤهل المهني	العدد	النسبة %
الزمالة البريطانية	0	0
الزمالة الامريكية	0	0
الزمالة العربية	5	6.6
الزمالة السودانية	2	2.6
أخرى	8	19.7
لايحمل مؤهل مهني	61	80.3
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

شكل رقم (4/1/3)

يوضح توزيع أفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/1/3) والشكل اعلاه (4/1/3) أن نسبة (19.7)% من افراد العينة من حملة المؤهلات المهنية بينما بلغت نسبة الذين لا يحملون أى مؤهل مهني فى العينة (80.3)%. من اجمالى العينة المبحوثة.

5/ توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

جدول رقم (11/1/3)

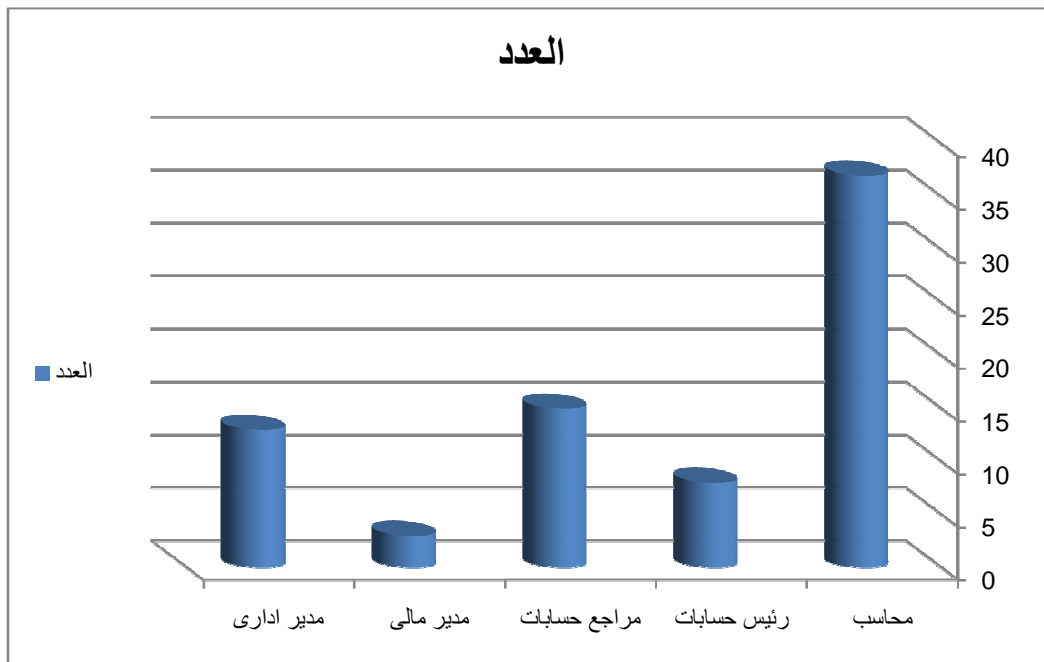
التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق متغير الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة %
محاسب	37	48.7
رئيس حسابات	8	10.5
مراجع حسابات	15	19.7
مدير مالى	3	3.9
مدير ادارى	13	17.2
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014.

شكل رقم (5/1/3)

الرسم البياني لأفراد العينة وفق متغير الوظيفة



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/1/3) والشكل اعلاه اعلاه (5/1/3) أن غالبية افراد العينة المبحوثة من المحاسبين حيث بلغت نسبتهم (48.7) % بينما بلغت نسبة رؤساء ومراجعى الحسابات فى العينة (30.2) % أما المدراء المالىين الاداريين فقد بلغت نسبتهم (21.1) % من اجمالى العينة.

6. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (12/1/3)

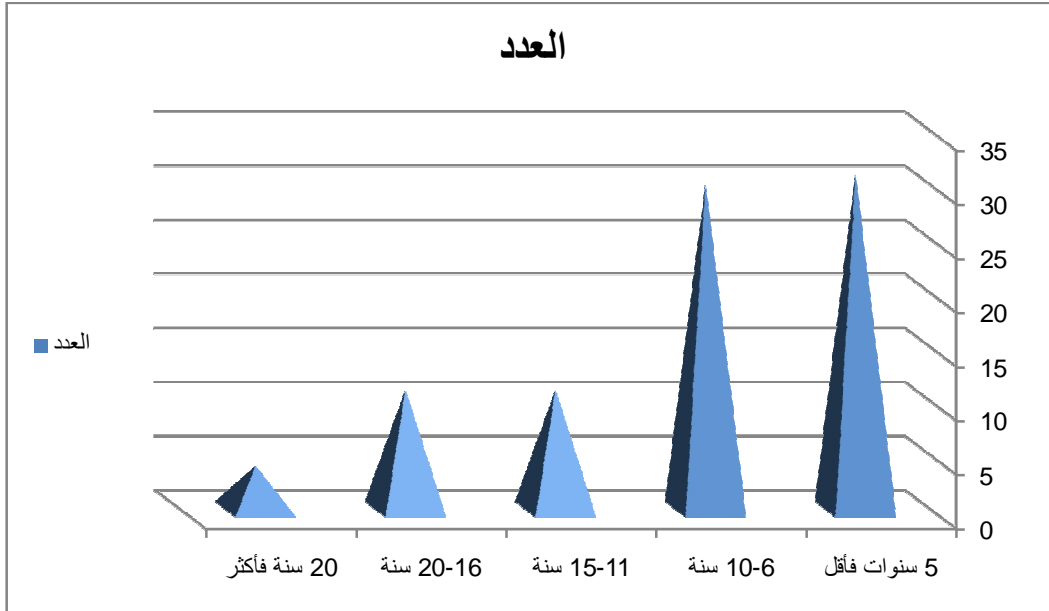
التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
5 سنوات فأقل	31	40.8
6-10 سنة	30	39.5
11-15 سنة	11	14.5
16-20 سنة	11	14.5
20 سنة فأكثر	4	5.2
المجموع	76	100

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

شكل رقم (6/1/3)

الرسم البياني لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول (12/1/3) والشكل اعلاه (6/1/3) أن غالبية افراد العينة من تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (6-15) سنة حيث بلغت نسبتهم (54) % من افراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (16-20) سنة (14.5) % اما أفراد العينة والذين تزيد سنوات خبرتهم عن 20 سنة فقد بلغت نسبتهم (5.2) % من اجمالى العينة المبحوثة.

سادساً" أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

تم ترميز أسئلة الاستبانة ومن ثمّ تفرغ البيانات التي تمّ جمعها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

(1) إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام " كل من:

أ/ اختبار الصدق الظاهري.

والتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تقيس أبعاد أخرى ويتميز هذا التحليل بقدرته على توفير مجموعة من المقاييس التي تحدد مدى انطباق البيانات للنموذج الذي تم الكشف عنه واستبعاد أي نماذج أخرى بديلة يمكن أن تفسر العلاقة بين عبارات المقياس بناء على استجابة مفردات عينة الدراسة.

ب/ معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). وتم استخدامة لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء .

(2) أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال :

أ/ التوزيع التكراري لعبارات فقرات الاستبانة

وذلك للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدى،

ب/ الانحراف المعياري

لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

(3) -اختبارات الفروق (اختبار كاي تربيع)

وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك انه اذا كانت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (وجود علاقة ذات دلالة احصائية). اما اذا كانت قيمة (كاي تربيع) عند مستوى معنوية اكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي وجود علاقة ذات دلالة احصائية .

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة

يشتمل هذا المبحث على تحليل البيانات الاساسية للدراسة للتمكن من مناقشة فروض البحث وذلك وفقا للخطوات التالية:

1/ التوزيع التكرارى لاجابات الوحدات المبحوثة على عبارات الدراسة

وذلك من خلال تلخيص البيانات فى جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم الميزات الاساسية للعينة فى شكل ارقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .

2/ التحليل الاحصائى لعبارات الدراسة

وذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعيارى لجميع محاور الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب اهميتها النسبية.

3/ اختبار الفروق لاختبار فروض الدراسة(كاي تربيع)

وذلك لمعرفة دلالة الفروق لعبارات فروض الدراسة.

تحليل بيانات فرضية الدراسة الاولى والتي تنص على أن (تعدد بدائل القياس المحاسبي
يؤثر فى اتخاذ السياسة المناسبة لادارة الارباح)

أولاً : التوزيع التكرارى لعبارات فرضية الدراسة الاولى

جدول رقم (1/3/3)

التوزيع التكرارى لعبارات محور فرضية الدراسة الاولى

لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
1.3	1	9.2	7	7.9	6	48.7	37	32.9	25	1-تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص فى اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخفاض رقم الربح فى السنوات الأولى من عمر الاصل
7.9	6	11.8	9	23.7	18	42.1	32	14.5	11	2-فى حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فأن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح
11.8	9	7.9	6	23.7	18	36.8	28	19.7	15	3-تقوم ادارة المنشأة فى زيادة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتخفيض الأرباح
1.3	1	17.1	13	26.3	20	40.8	31	19.5	11	4-تستخدم الشركات الصناعية طريقة القسط الثابت فى اهلاك الأصول الثابتة لظهور أرباح شبه مستقرة
0	0	11.8	9	23.7	18	40.8	31	23.7	18	5-طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعى تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع
4.5	17	11.6	44	21.1	80	41.8	159	21.1	80	اجمالى العبارات

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

1. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن إدارة المنشأة تستخدم طريقة القسط المتناقص في اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الاصل حيث بلغت نسبتهم (81.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10.5) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.9) % .

2. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح حيث بلغت نسبتهم (56.6) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (19.7) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.9) % .

3. أن غالبية افراد العينة لايوافقون على أن ادارة المنشأة تقوم بزيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتخفيض الأرباح حيث بلغت نسبتهم (56.5) % بينما بلغت نسبة الموافقين على ذلك (19.7) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7) % .

4. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن الشركات الصناعية تستخدم طريقة القسط الثابت في أهلاك الأصول الثابتة لظهور أرباح شبه مستقرة حيث بلغت نسبتهم (60.3) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (18.4) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (26.3) % .

5. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعي تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع حيث بلغت نسبتهم (64.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11.8) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7) % .

6. أن غالبية افراد العينة يوافقون على عبارات الفرضية الاولى حيث بلغت نسبتهم (62.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (16.1) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.1) % .

ثانياً الاحصاء الوصفي لعبارات محور الفرضية الاولى

فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والاهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لاجابات المستقصى منهم .

جدول رقم (2/3/3)

الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى

الترتيب	الدالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	أوافق	4.02	0.951	1-تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص في اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الاصل
5	أوافق	3.43	1.12	2-في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح
4	أوافق	3.49	1.17	3-تقوم ادارة المنشأة في زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتخفيض الأرباح
3	أوافق	3.50	0.986	4-تستخدم الشركات الصناعية طريقة القسط الثابت في اهلاك الأصول الثابتة لظهور أرباح شبه مستقرة
2	أوافق	3.76	0.950	5-طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعي تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع
	أوافق	3.64	1.03	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل 2014م

يتضح من الجدول رقم (2/3/3) ما يلي:

1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الاولى) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضى (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية
2/ أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات محور (فرضية الدراسة الاولى) والتي تقيس أثر تعدد بدائل القياس على اتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح هي العبارة (تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص في اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الاصل) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (4.02) بأحرف معيارى (0.950) تليها فى المرتبة الثانية من حيث الموافقة العبارة (طريقة الوارد أولا" يصرف أولا" لتقويم المخزون السلعى تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (3.76) وبأحرف معيارى (0.950).

3/ وأقل عبارة من حيث الموافقة من عبارات الفرضية الاولى هي العبارة (فى حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فأن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح) حيث بلغ متوسط العبارة (3.43) بأحرف معيارى (1.12) .
4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.64) بأحرف معيارى (1.03) وهذا يدل على أن غالبية افراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور فرضية الدراسة الاولى.

ثالثاً" استخدام اختبار (كاي تربيع لدلالة الفروق)

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الاجابات على عبارة الفرضية الثانية وفيما يلي نتائج الاختبار:

جدول رقم (3/3/3)

نتائج اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لاجابات الفرضية لاولى

مستوى المعنوية	قيمة (كاي تربيع)	الفرضية
0.000	60.8	1-تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص فى اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخاض رقم الربح فى السنوات الأولى من عمر الاصل
0.000	23.3	2-فى حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فأن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح
0.001	19.3	3-تقوم ادارة المنشأة فى زيادة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتخفيض الأرباح
0.000	32.6	4-تستخدم الشركات الصناعية طريقة القسط الثابت فى أهلاك الأصول الثابتة لظهار أرباح شبه مستقرة
0.005	22.94	5-طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعى تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع
0.000	31.7	اجمالى عبارات الفرضية

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/3/3) :

- 1- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الاولى (60.8) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعالية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إدارة المنشأة تستخدم طريقة القسط المتناقص فى اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخاض رقم الربح فى السنوات الأولى من عمر الاصل.

2- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (23.3) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة أقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه فى حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فأن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح.

3- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (19.3) بمستوى دلالة معنوية (0.001) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ادارة المنشأة تقوم فى زيادة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتخفيض الأرباح.

4- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (32.6) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن لشركات الصناعية تستخدم ا طريقة القسط الثابت فى أهلاك الأصول الثابتة لاطهار أرباح شبه مستقرة.

5- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (12.94) بمستوى دلالة معنوية (0.005) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعى تؤدى الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع.

6- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية الاولى (41) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على عبارات الفرضية الاولى .

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الاولى والتي نصت على: (تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر فى اتخاذ السياسة المناسبة لادارة الارباح) تم التحقق من صحتها فى جميع عبارات الفرضية بنسبة موافقة بلغت (62.9) % .

تحليل بيانات فرضية الدراسة الثانية والتي تنص على (اختيار البديل المناسب من بديل القياس المحاسبي يؤثر فى القياس السليم لأرباح المنشأة)

أولاً التوزيع التكرارى لعبارات فرضية الدراسة الثانية

جدول رقم (4/3/3)

التوزيع التكرارى لعبارات محور فرضية الدراسة الثانية

لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0	0	7.9	6	15.8	12	42.1	32	34.2	26	1- عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً"
2.6	2	17.1	13	23.7	18	36.8	28	19.7	15	2- طريقة الوارد اخيراً" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة
1.3	1	17.1	13	18.4	14	43.4	33	19.7	15	3- نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
2.6	2	7.9	6	27.6	21	44.7	34	17.1	13	4- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
2.6	2	17.1	13	21.1	16	42.1	32	17.1	13	5- طريقة القسط الثابت الاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافى الربح
1.8	7	13.4	51	21.3	81	41.8	159	21.6	82	اجمالي العبارات

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

1. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فأن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً" حيث بلغت نسبتهم (76.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.9) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.8) % .

2. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنطريقة الوارد اخيرا" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة حيث بلغت نسبتهم (56.5) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (19.7) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7) % .

3. أن غالبية افراد العينة لايقفون على أن نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح حيث بلغت نسبتهم (63.1) % بينما بلغت نسبة الموافقين على ذلك (18.4) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.4) % .

4. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح حيث بلغت نسبتهم (61.8) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (10.5) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (27.6) % .

5. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن طريقة القسط الثابت لاهلاك الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة صافى الربح حيث بلغت نسبتهم (59.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (19.7) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.1) % .

6. أن غالبية افراد العينة يوافقون على عبارات الفرضية الثانية حيث بلغت نسبتهم (63.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (15.2) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.3) % .

ثانياً" الاحصاء الوصفي لعبارات محور الفرضية الثانية

فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والاهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً" لاجابات المستقصى منهم .

جدول رقم (5/3/3)

الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

الترتيب	الدالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	أوافق	4.02	0.908	1- عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً
5	أوافق	3.53	1.07	2- طريقة الوارد اخيراً" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة
3	أوافق	3.63	1.03	3- نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
2	أوافق	3.66	0.945	4- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
4	أوافق	3.54	1.05	5- طريقة القسط الثابت الاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافي الربح
	أوافق	3.67	1.01	الاجمالي

المصدر : اعداد الباحث من نتائج التحليل 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/3/3) ما يلي:

1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الثانية) يزيد متوسطها عن

الوسط الفرضى (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية

2/ أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات محور (فرضية الدراسة الثانية) والتي

تقيس أثر اختيار البديل المناسب من بديل القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح

المنشأة هي العبارة (عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على

مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة

(4.02) بأنحراف معيارى (0.908) تليها في المرتبة الثانية من حيث الموافقة العبارة (نموذج

التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح)

حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (3.66) وبأنحراف معيارى (0.945).

3/ وأقل عبارة من حيث الموافقة من عبارات الفرضية الثانية هي العبارة (طريقة الوارد اخيراً"

صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة) حيث بلغ متوسط العبارة (3.53)

بأنحراف معيارى (1.07) .

4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.67) بأنحراف معيارى (1.01) وهذا يدل على أن غالبية

افراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور فرضية الدراسة الثانية.

ثالثاً" استخدام اختبار (كاي تربيع لدلالة الفروق)

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج اعلاه تم

استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الاجابات على عبارة الفرضية الثانية وفيما يلي

نتائج الاختبار:

جدول رقم (6/3/3)

نتائج اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة (كاي تربيع)	ستوى المعنوية
1- عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الارباح معتدلاً"	22.94	0.000
2- طريقة الوارد اخيراً" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة	23.07	0.000
3- نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح	34.52	0.000
4- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح	42.8	0.000
5- طريقة القسط الثابت الاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافي الربح	30.7	0.000
اجمالي عبارات الفرضية	30.8	0.000

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح من الجدول رقم (6/3/3) :

1- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الاولى (22.95) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الارباح معتدلاً".

2- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (23.07) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة أقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن طريقة الوارد اخيرا" صادر أولا" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة.

3- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (34.52) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح.

4- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (42.8) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نموذج التكلفة الجارية لتقويم الاصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح.

5- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (30.7) بمستوى دلالة معنوية (0.005) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن طريقة القسط الثابت الاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافى الربح.

6- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية الثانية (30.8) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقون على عبارات الفرضية الثانية.

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على: (اختيار البديل المناسب من بديل القياس المحاسبى يؤثر فى القياس السليم لأرباح المنشأة) تم التحقق من صحتها فى جميع عبارات الفرضية بنسبة موافقة بلغت (63.4)% .

تحليل بيانات فرضية الدراسة الثالثة والتي تنص على (مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبي

يؤثر فى تنوع أساليب ادارة الأرباح)

أولاً التوزيع التكرارى لعبارات فرضية الدراسة الثالثة

جدول رقم (7/3/3)

التوزيع التكرارى لعبارات محور فرضية الدراسة الثالثة

لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0	0	6.6	5	7.9	6	57.9	44	27.6	21	1- عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعى اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح
2.6	2	14.5	11	21.1	16	40.8	31	21.1	16	2- عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح
0	0	9.2	7	26.3	20	39.5	30	25	19	3- تقوم ادارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح
1.3	1	17.1	13	23.7	18	42.1	32	15.8	12	4- يستخدم المديرون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتدعيم الأرباح
6.6	5	11.8	9	31.6	24	38.2	29	11.8	9	5- عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجى وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح
2.1	8	11.8	45	22.1	84	43.7	166	20.3	77	اجمالى العبارات

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

1. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح حيث بلغت نسبتهم (85.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6.6) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.9) % .

2. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فإن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح حيث بلغت نسبتهم (61.9) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (17.1) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.1) % .

3. أن غالبية افراد العينة لايوافقون على أنادارة المؤسسات تقوم بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح حيث بلغت نسبتهم (64.5) % بينما بلغت نسبة الموافقين على ذلك (9.2) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (26.3) % .

4. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن المديرين يستخدمون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحويل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لتدعيم الأرباح حيث بلغت نسبتهم (57.9) % بينما بلغت نسبة غيرالموافقون على ذلك (18.4) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7) % .

5. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرين تقديرات عالية للعمر الانتاجى وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح حيث بلغت نسبتهم (50) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (18.4) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (31.6) % .

6. أن غالبية افراد العينة يوافقون على عبارات الفرضية الثالثة حيث بلغت نسبتهم (64) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.9) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.1) % .

ثانياً الاحصاء الوصفي لعبارات محور الفرضية الثالثة

فيما يلي جدول يوضح الوسيط والانحراف المعياري والاهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها

وفقاً لاجابات المستقصى منهم .

جدول رقم (8/3/3)

الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة

الترتيب	الدالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	أوافق	4.06	0.788	1- عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي اخر العام من فترة لاخرى يؤدي الى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح
3	أوافق	3.63	1.05	2- عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح
2	أوافق	3.80	0.924	3- تقوم ادارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح
4	أوافق	3.53	0.999	4- يستخدم المديرون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحويل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح
5	محايد	3.37	1.05	5- عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجي وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح
	أوافق	3.41	1.05	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل 2014م

يتضح من الجدول رقم (8/3/3) ما يلي:

1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الثالثة) يزيد متوسطها عن

الوسط الفرضى (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية

2/ أهم عبارة من حيث مستوى الموافقة من عبارات محور (فرضية الدراسة الثالثة) والتي تقيس مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبى فى تنوع اساليب ادارة الارياح هى العبارة (عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعى اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارياح) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (4.06) بأنحراف معيارى (0.788) .

تليها فى المرتبة الثانية من حيث الموافقة العبارة (تقوم ادارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (3.80) وبأنحراف معيارى (0.924) .

3/ وأقل عبارة من حيث الموافقة من عبارات الفرضية الثالثة هى العبارة (عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجى وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارياح) حيث بلغ متوسط العبارة (3.38) بأنحراف معيارى (1.05) .

4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.41) بأنحراف معيارى (1.05) وهذا يدل على أن غالبية افراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور فرضية الدراسة الثالثة.

ثالثاً" استخدام اختبار (كاي تربيع لدلالة الفروق)

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق بين الاجابات على عبارة الفرضية الثانية وفيما يلي نتائج الاختبار:

جدول رقم (9/3/3)

نتائج اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة (كاي تربيع)	ستوى المعنوية
1- عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارياح	52.3	0.000
2- عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح	29.13	0.000
3- تقوم ادارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح	14.00	0.003
4- يستخدم المديرون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح	33.34	0.000
5- عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجي وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارياح	29.52	0.000
اجمالي عبارات الفرضية	41	0.000

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/3/3) :

- 1- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الاولى (52.3) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح

الموافقين على أنه عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لآخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.

2- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (29.13) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند قيام الإدارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح.

3- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (14.00) بمستوى دلالة معنوية (0.003) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ادارة المؤسسات تقوم بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.

4- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (33.34) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المديرين يستخدمون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح.

5- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (29.52) بمستوى دلالة معنوية (0.005) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح

الموافقين على أن عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجى
وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح.

6- بلغت قيمة (كاى تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لجميع عبارات
الفرضية الثالثة (41) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهى قيمة اقل من مستوى الدلالة
(5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة
ولصالح الموافقون على عبارات الفرضية الثالثة .

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على: (مرونة استخدام بدائل القياس
المحاسبى يؤثر فى تنوع أساليب ادارة الأرباح) تم التحقق من صحتها فى جميع عبارات الفرضية
بنسبة موافقة بلغت (64)% .

أولاً : النتائج:

وفقاً للإطار النظري للدراسة واستناداً للجانب الميداني منها فإنه يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها على النحو الآتي:

- 1- تعدد الطرق والسياسات المحاسبية يؤثر في إتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
- 2- تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص في إهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى إنخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل.
- 3- طوقه الوارد أولاً يصرف أولاً لتقويم المخزون السلعي تؤدي إلى زيادة الأرباح عند إتجاه الأسعار نحو الإرتفاع.
- 4- إختيار الطريقة المناسبة من طرق القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة.
- 5- عند إختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح يكون معتدلاً.
- 6- نموذج التكلفة الجارية لتقويم الأصول الثابتة تؤدي إلى زيادة عبء الإهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح.
- 7- مرونة إستخدام بدائل القياس المحاسبي تؤثر في تنوع أساليب إدارة الأرباح.
- 8- عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.
- 9- تقوم إدارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج يوصي الباحث بالآتي:

- 1- الثبات عند إختيار طريقة من طرق القياس المحاسبي لأنه يؤدي إلى تفعيل المقارنة بين سنة وأخرى.
- 2- إختيار الطريقة المناسبة من طرق القياس المحاسبي ليعكس أرباح المنشأة بصورة سليمة.
- 3- إختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار لأن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى أرباح المنشأة يكون معتدلاً.
- 4- ضرورة إلمام معدو القوائم المالية في المنشآت الصناعية بمعرفة أساليب إدارة الأرباح لتجنبها.
- 5- عدم تغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى لأن ذلك يؤثر في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.
- 6- ضرورة وضع قواعد محددة للإستخدامات المختلفة لبدائل القياس المحاسبي.
- 7- العمل على نشر الوعي الفكري لدى المهتمين بممارسة إدارة الأرباح.
- 8- التوصية بدراسات مستقبلية:
 - أ. أثر إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية على نمو الشركات الصناعية.
 - ب. أثر إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية على تكلفة الأرباح.

قائمة المراجع

القرآن الكريم
أولاً: الكتب
د. السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، (القاهرة: المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2011)
د. امين السيد احمد لطفي ، اعداد عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة (الاسكندرية: ، الدار الجامعية ، 2007م)
د. أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، (عمان: الاردن ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2002م)
د. أحمد حسين الرفاعي: مناهج البحث العلمي، ط2 (عمان: دار وائل للنشر، 1999م)
أحمد حسين على حسين ، المحاسبة الاولية المتقدمة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية طبع ونشر 2000م)
د.أحمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية (عمان: دار صفا للنشر والتوزيع ، 2010م)
أحمد صلاح الصبان عطية، مبادئ المحاسبة المالية (الأسكندرية: الدار الجامعية 2004م).
أحمد فارس مصطفى، محاسبة التكاليف (حلب: مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية 1994م)
د. أحمد محمد أبو شمالة ، دراسات في المحاسبة المالية (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2006م)
أحمد محمد نور وآخرون ، المحاسبة المتوسط ، (الاسكندرية :الدار الجامعية ، 2002/2003م)
أسامة الحارس ، المحاسبة الادارية ، (عمان: دار الجامعة للنشر والتوزيع ، 2004م)
أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة (الأسكندرية: الدار الجامعية للنشر 2006م)
إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني (عمان: دار الصفاء 2009م)
ثناء على القياتي، مبادئ المحاسبة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)
د. حارس كريم العاني ، المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق (عمان: دار الياض للنشر ، 2011م)
خالد عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة (عمان: مركز الكتب الأردني، 1990م)
خبرت سيف وآخرون، المحاسبة المالية (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1981م)
دونالد كيو جبر ، ويجانت ، تعريب . أحمد حامد حجاج ، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2006م)
راي اتش جاريسون وآخرون ، المحاسبة الإدارية (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2008م)
رشاد تروبيديوارخون ، نظرية المحاسبة ، (بنغازي ، دار المريخ للنشر ، 2010م)
رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر 2003)
سامح محمد رضی رياض احمد ، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية ،(السعودية : معهد

الإدارة العامة ، مركز البحوث (2010 م)
د. سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، (عمان: دار الرياء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى 2009م)
د. طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة ، الجز الاول ، عرض القوائم المالية ، (مكتبة الدار الجامعية 2004م)
د. طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، (الأسكندرية:الدار الجامعية 2011م)
د. عاطف الاخرس داخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (عمان: دار البركة للنشر والتوزيع ، 2001م)
عبد الرازق قاسم الشحاتة وآخرون، نظرية المحاسبة (عمان: زمزم ناشرون وموزعون 2011م)
عبد الناصر إبراهيم وآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع 1999م)
عبد الوهاب نصر علي ، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية الجزء الثاني الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2003م-2004م)
د. علا الدين محد البثانوني، المحاسبة المالية المتوسطة ، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية ، الطبعة الاولى ، 2011م)
علي عبد الرحيم وآخرون، أساسيات التكاليف المحاسبية الإدارية، (الشامية: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع 1990م)
علي ماهر خطاب: القياس والتقييم في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، ط7 (القاهرة: الأنجلو المصرية، 2008م)
د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان: دار وائل للنشر 2003م)
د. فائق ثقيف واخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، ح ، 2 ، (عمان:دار الميسرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2000م)
د. فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق 1999م)
د. كمال الدين الزهوري واخرون ، المحاسبة المتوسطة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 1999م)
د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية ، (الاسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث، 2006م)
د. محمد سمير الصبان واخرون، المحاسبة المتوسطة ، الاطار الفكري ، والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات ، (الاسكندرية :الدار الجامعية ،2002/2003م)
د. محمد السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، (المنصورة: المكتبية العصرية للنشر 2011)

د. محمد سامي راضي ، محاسبة الاصول ، (الاسكندرية ، دار التعليم الجامعي ، 2011م)
د. محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية :الدار الجامعية ،2003م)
د. محمد مطر . ، نظرية المحاسبة ، نظرية المحاسبة (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتصدير والتوريدات، 2010م)
د. مسعد محمد الشرفاوي ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (المنصورة ، الملكية الصفرية ، 2006م)
د. نضال محمود ال رمحي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الثاني ، (عمان: المسيرة للنشر والتوزيع ، 2009م)
د. نعيم دهمش واخرون ، مبادئ المحاسبة ، (عمان: الاردن ، المكتبة الوطنية ، الطبعة الاولى 1999م)
د. نعيم دهمش وآخرون ، مبادئ المحاسبة (عمان: دار وائل للنشر الطبعة الثانية ، 2004م)
د. هادي رضى الصبار ، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المحاسبية ، الجزء الثاني ، الطبعة الاولى، (عمان دار الثقافة 2009م)
ثانياً: الرسائل الجامعية
الصادق محمد سالم الطيب ،حوكمة الشركات ودوره فى ترشيد الاختيار بين السياسات المحاسبية البديله ،رسالة دكتوراه غير منشورة فى المحاسبة والتمويل ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2012م)
أحمد السيد زيدان ، اطار مقترح لتحديد موقف مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية البديلة على إدارة الأرباح في سوق الأوراق المالية المصرية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م).
أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري) الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة (2012م)
إسماعيل عبد الله موسى، إطار محاسبي لترشيد الإختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي وفقاً للمدخلين المعياري والإيجابي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة 2009م)
جمال عبد الغني أحمد عفيفي، المحددات الاقتصادية والسلوكية للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة كأساس للقياس المحاسبي، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، 2008م).
صالح حامد محمد علي، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات

الإستثمار في الإدارة المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة)
طارق عبد العال حماد ، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، 1997م).
عادل أمين القاسم أحمد ، اثر دوافع الإدارة لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية على بيانات القوائم المالية في الشركات السودانية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).
عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي ، القياس المحاسبي للمخزون السلعي وأثره على نتيجة أعمال المنشأة التجارية والصناعية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2005م).
محمد احمد ابراهيم خليل ،مؤشرات ادارة الربحية فى الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبيات (جامعة بنها، كلية التجارة ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية السنة الخامس والعشرون ، العدد الثانى (2005)
محمد الأمين الصادق قسم السيد إدريس ، دور المدخل المعياري والمدخل الإيجابي (الواقعي) في بناء الإطار الفكري للنظرية العامة للمحاسبة ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009م).
محمد أحمد إبراهيم، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية) الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008م)
معتز بشير إبراهيم، أثر دوافع الإدارة في إختيار السياسات المحاسبية البديلة على بيانات القوائم المالية في المصارف الإسلامية، دراسة حالة بنك التضامن الإسلامي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير 2011م)
ثالثاً: الدوريات
آمال محمد محمد عوض ، قياس أثر الدور الحكومى لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية المصرى ، (مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الثالث ، 2003م)
سالم أحمد الصباح، تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة في القوائم المالية وموقف المرجع الخارجي(الأسكندرية: جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول،

المجلد التاسع والأربعون، يناير 2012م)
سعيد محمد سعيد حسن ،دور المراجع الخارجي لحد من ممارسات ادارة الارياح،جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،العدد الرابع الجزء الثاني (2011م)
سماسم كامل موسي ابراهيم ، دور ابعاد حوكمة الشركات فى الكشف عن ممارسات ادارة الارياح والحد منها) الاسكندرية :جامعة عين شمس كلية التجارة ،مجلة الفكر المحاسبي العدد الثانى الجزء الثانى ديسمبر 2011م)
سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجع الخارجي على عمليات إدارة الأرباح، (الأسكندرية: مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الأسكندرية، مجلد 45، عدد 2 يوليو 2008م)
صفاء محمد السيد ،ادارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية ،(سوهاج: جامعة جنوب الوادى ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة،المجلد الثامن عشر ،العدد الاول،يونيو2004م)
عبدالفتاح احمد على خليل ،قياس المضامين التقييميه لممارسات انشطط ادارة الارياح لشركات المسجلة فى اسوق الوراق المالية المصرى ،(القاهرة:جامعة القاهرة كلية التجارة مجلة المحاسبة والادارة والتامين العدد السابع والستون 2006م)
علي عبد الله أحمد الجبري، الإطار الفكري لإدارة الأرباح (كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث العدد الأول، يناير 2013م،)
محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وطرق معالجتها (معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد الثاني والخمسون، العدد الأول 2011م)
محمد عبدالفتاح محمد عبد الفتاح، اطار مقترح لتحقيق موضوعية مراقب الحسابات فى ضوء ممارسات ادارة الارياح (الاسكندرية:مجلة الفكر الاسلامى ،كلية التجارة، جامعة عين شمس، العددالثانى،السنة الحادية عشر،ديسمبر 2007)
هادي مسعود معروف ، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسة السلبية لإدارة الأرباح ، (سوريا: جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010م).
وليد بن فهد بن عبد العزيز الرسيني، أثر أدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة لسوق الأسهم السعودية (جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني الجزء الثاني، 2010م)

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

السيد /
المحترم

م

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: إستبانة

بعد التحية والاحترام يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: (الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وأثرها في إدارة الإرباح) ، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بإبداء آرائكم على العبارات التي يتضمنها الاستبيان للإسهام في تحقيق أغراض الدراسة ، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي يتم الحصول عليها ستعامل بسرية كاملة ولأغراض البحث العلمي فقط ، ونفideكم بأن تعاونكم بالإدلاء بآرائكم يعني صلاحية النتائج التي يتم التوصل إليها.

ولكم منا وافر الشكر والتقدير،،،،،،،،

الباحث

محمد

معتصم إبراهيم

القسم الأول : البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (✓) أمام العبارة المناسبة:

1. العمر:

من 31 - 40

30 سنة فأقل

أكثر من 50 سنة

من 41 - 50 سنة

2. المؤهل العلمي:

دبلوم عالي

بكالوريوس

دكتوراه

ماجستير

أخرى:

3. التخصص العلمي:

محاسب

تكاليف ومحاسبة إدار

اقتصاد

إدارة أعمال

أخرى: _____

دراسات مصرفية

.....

4. المؤهل المهني:

- زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
- زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
- زمالة المحاسبين القانونيين العربية
- زمالة المحاسبين القانونيين السودانية أخرى:

5. الوظيفة:

- محاسب
- رئيس حسابات
- مراجع حسابات
- مدير إداري
- مدير مالي

6. سنوات الخبرة:

- 5 سنوات فأقل
- من 6 - 10 س
- من 11 - 15 س
- من 16 - 20 سنة
- أكثر من 20 س

القسم الثاني : عبارات الإستبانة:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) في المكان الذي تراه مناسباً :

الفرضية الأولى: (تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في اتخاذ السياسة

المناسبة لإدارة الأرباح):

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص في إهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل
					2. في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن إدارة المنشأة لا تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الأرباح
					3. تقوم إدارة المنشأة في زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتخفيض الأرباح
					4. تستخدم الشركات الصناعية طريقة القسط الثابت في إهلاك الأصول الثابتة لإظهار أرباح شبه مستقرة
					5. طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقويم المخزون السلعي تؤدي إلى زيادة الأرباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع

الفرضية الثانية: (اختيار البديل المناسب من بديل القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة):

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
					1. عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً
					2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة
					3. نموذج التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يؤدي إلى تضخيم رقم الدخل بأرباح الحياة في ظل فترات التضخم
					4. نموذج التكلفة الجارية لتقويم الأصول الثابتة تؤدي إلى زيادة عبء الإهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
					5. طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة تؤدي إلى زيادة صافي الربح

الفرضية الثالثة: (مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبي يؤثر في تنوع

أساليب إدارة الأرباح):

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح
					2. عند قيام الإدارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فإن ذلك أحدى أساليب إدارة الأرباح
					3. تقوم إدارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح
					4. يستخدم المديرون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح
					5. عند احتساب الإهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة لتقليل مصروف الإهلاك ومن ثم زيادة الأرباح

ملحق رقم (2)

محكمو الإمتحانة

م	الإسم	الدرجة الوظيفية	العنوان
1	هلال يوسف صالح	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
2	بابكر إبراهيم صديق	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
3	الهادي آدم	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين - كلية التجارة
4	فتح الرحمن حسن منصور	استاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
5	زين العابدين يس بريمة	استاذ المحاسبة المساعد	إتحاد المصارف
6	صالح حامد محمد	استاذ المحاسبة المساعد	جامعة النيلين - كلية التجارة
7	فاطمة عامر حماد	استاذ المحاسبة المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية