



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>



كلية الدراسات التجارية
FACULTY OF BUSINESS ADMINISTRATION AND ECONOMICS

بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية

(بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري)

محمد معتصم إبراهيم حمد

اسماعيل محمد النجيب

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

تناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة البحث في كيفية إختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبي ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح. هدف البحث الي تحديد مدي تأثير بدائل القياس المحاسبي علي ادارة الارباح في المنشآت الصناعية . اتبع البحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة وعرضها والمنهج الإستنباطي لتحديد المحاور وصياغة فرضيات البحث والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات.

توصل البحث إلى عدة نتائج منها: تستخدم إدارة المنشأة الصناعية طريقة القسط المتناقص في إهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى إنخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل. عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.

من توصيات البحث الآتي: الثبات عند إختيار بديل من بدائل القياس المحاسبي يؤدي إلى الثبات في الأرباح. ضرورة إلمام المراجعين والمهتمين بالقوائم المالية بأساليب واشكال إدارة الأرباح.

ABSTRACT:

The research examined the alternatives accounting measurement and its role in earnings management in industrial plants. The problem of the research represented in choosing the best alternative of alternatives accounting measurement, and the impact of that alternative on earnings management. The research aimed to determine the extent of the impact of accounting measurement alternatives on earnings management in industrial plants. The research adopted the historical method to review the previous studies, the deductive method to identify the research themes and developing hypotheses, and the inductive method to test the hypotheses. The research main results indicated that the industrial plant management uses reducing instalment method of depreciation of fixed assets, because it leads to lower profit number in the early years of the asset life; when the administration change the ways of evaluating the inventory by the end of the year from time to time this will influence both the cost of goods and profits. The study main recommendations call for the stability when choosing an alternative of accounting measurement alternatives as this will lead to

consistency in earnings; the necessity that the internal auditors and those deals with the financial statements to be well acquainted with methods and forms of earnings management.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي ، إدارة الأرباح ، المنشآت الصناعية .

المقدمة:

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، ويعتبر الربح من أهم مقاييس الأداء لذا قد تلجأ إدارة المنشآت الإقتصادية إلى التلاعب في الربح بقصد الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، والذي يحقق مصالحها الذاتية وتوقعات المحللين الماليين.

مشكلة الدراسة :

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

1. هل تنوع بدائل القياس المحاسبي يُؤثر على إدارة الأرباح؟
2. ما مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على إدارة الأرباح؟
3. هل هنالك بديل أفضل من بديل آخر في تأثيره على إدارة الأرباح ؟

أهمية الدراسة :

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 الدراسة :

تحديد بدائل القياس المحاسبي.

1. توضيح مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على إدارة الأرباح.
2. تحديد بديل القياس المحاسبي الأفضل الذي يقدم معلومات أجدد.
3. التعرف على أهمية بدائل القياس المحاسبي.
4. معرفة أساليب ودوافع إدارة الأرباح.

فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى: تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في إتخاذ السياسة المناسبة لأدارة 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 الدراسة :

يتبع البحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع والمنهج الاستنباطي لتحديد المحاور وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات التي وضعت، والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالات وأي النتائج التي أسفرت عنها.

أدوات جمع بيانات الدراسة:

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

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: المنطقة الصناعية الخرطوم بحري.
- الحدود الزمانية: 2012م - 2014م.

الإطار النظري:

مفهوم وأهمية وأهداف 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 (محمد أحمد إبراهيم، 2008م، ص 12). كما عرف القياس بأنه مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة. (سيد عطا الله السيد 2009م، ص 181).

يستنتج الباحث بأن تعريف القياس المحاسبي مرتبط بتحديد القيم العددية للأشياء او الاحداث الخاصة بالمنشأة. ويرى الباحث بأن القياس المحاسبي هو قرن الأرقام العددية بأحداث المنشأة الإقتصادية في فترة زمني معينة.

ثانياً: أهمية القياس في الفكر المحاسبي:

تتبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة وتزداد أهمية القياس من خلال إتماد عمليتي التحقيق والتقريب على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس. (أسامة محمد صالح، 2012م، ص 128) كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاضد في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الإقتصادية (صالح حامد محمد علي 2009م، ص 34). ويرى الباحث بأن القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المنشأة بصورة عددية مما يساعد في إتخاذ القرارات المالية داخل وخارج المنشأة الإقتصادية.

ثالثاً: أهداف القياس في الفكر المحاسبي:

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها: (أسامة محمد صالح، 2012م، ص 128)

- 1- التعبير عن الأحداث والظواهر الإقتصادية التي تتم في الوحدات الإقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.
- 2- القيام بقياس الأصول التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية والالتزامات المترتبة على ما تملكه الوحدة الإقتصادية.

3- التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية الوحدة الاقتصادية بين الفترة المالية والأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة. ويضيف الباحث إلى الأهداف السابقة بأن قياس الأحداث داخل المنشأة يحدد أرباح المنشأة الاقتصادية والموقف المالي للمنشأة.

بدائل القياس المحاسبي:

أولاً: بدائل قياس اهلاك الأصول الثابتة:

يعتبر الاهلاك طريقة من طرق توزيع تكلفة الأصول الثابتة والأصول الثابتة هي تكاليف راسمالية يستفاد منها عدد من السنوات التي تمثل حياة الاصل الانتاجية وبالتالي توزيع تكاليف هذه الأصول الراسمالية علي مدار الحياه الانتاجية للاصل ،والاهلاك لا يمثل النقص في القيمة السوقية للاصول الثابتة وانما توزيع منتظم للتكلفة التاريخية للاصل علي مدار السنوات التي من المتوقع الاستفادة من خدمات هذا الاصل.(كمال الدين مصطفى، 2006م، ص 464). كما يعرف الإهلاك بأنه توزيع التكلفة أو أي قيمة أساسية للأصول الراسمالية الملموسة مطروح منها قيمة الخردة (إن وجدت) على العمر الإنتاجي للأصل. (ريتشارد شرويد وآخرون 2010م، ص 346).

طرق الاهلاك :

يتم حساب الاهلاك باستخدام احد الطرق الاتية: (مسعد محمد الشرقاوي، 2006م، ص 32).

1- طريقة القسط الثابت:

في ظل طريقة القسط الثابت فإن الاهلاك الدوري يكون متساويا من سنة الي أخرى خلال فترة حياة الاصل الثابت اي ان الاهلاك الدوري يعتمد قياصة فقط علي مرور الوقت، وعند حساب مصروف الاهلاك في ظل طريقة القسط الثابت، فإن لا بد من تحديد تكلفة الاصل القابلة للاهلاك ان التكلفة القابلة للاهلاك هي تكلفة الاصل ناقصاً القيمة الباقية. يحسب بالمعادلة الآتية:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة الباقية}$$

عدد السنوات المقدره

2- طريقة مجموع ارقام السنوات:

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

1- انبسط هذا الكسر هو عدد سنوات العمر الانتاجي المتبقي في بداية السنة التي يتم فيها حساب الاستهلاك

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

وظالما أن المقام ثابت وأن البسط يتناقص كل سنة فستكون النتيجة الحصول على أعباء إهلاك متناقص. (أحمد نور 2014م، ص 54).

ثانياً: بدائل قياس المخزون السلعي:

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. (فداغ الفداغ، 1999م، ص 543). كما يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع (عبد الوهاب نصر علي 2007م، ص 330).

طرق معالجة المخزون السلعي:

1- طريقة الوارد أو لأصادر أولاً:

تقوم هذا الطريقة على افتراض ان البضاعة المشتراة او لا تباع او لا 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 لمباعة وفقاً لاقدم الاسعار. (عبدالناصر محمد السيد درويش 2009م، ص 169).

2- طريقة الوارد اواخر اصدار أولاً:

تفترض هذه الطريقة ان الوحدات المباعة تتم من الوحدات الواردة اخيراً وبهذا المعنى فإن الوحدات الباقية آخر المدة هي الوحدات التي اشترت اولاً ومن مزاياها انها تؤدي الي مقابلة الايرادات بأحدث التكاليف وبضاعة 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 حالتي الجرد الدوري والمستمرة. (إسماعيل يحي التكريتي 2009م، ص 163).

يرى الباحثان أن المخزون بند ذو أهمية كبيرة في القوائم المالية، كما أن للمخزون السلعي بدائل عديدة لقياسه ومن ثم عرضه في القوائم المالية، وأن أي طريقة من طرق قياس المخزون لها مميزاتا وإيجابياتها وإدارة المؤسسات المالية أن تختار الطريقة المناسبة لطبيعة نشاطها.

مفهوم وأهداف إدارة الأرباح:

أولاً: 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. (محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح 2007م، ص 200). كما تعرف بأنها الأفعال والممارسات القانونية أو غير القانونية التي تقوم بها الإدارة بهدف التأثير على الأرباح المحققة (طريف كاسم جريخ 2012م، ص 76). كما وعرفت أيضاً بأنها الأحكام التي تستخدمها الإدارة في عملية التقرير المالي وفي هيكل الصفقات من أجل تغيير التقارير المالية (أمال محمد محمد عوض، 2003م، ص 55). ويرى الباحث بأن إدارة الأرباح هي الطرق والأساليب التي تستخدمها الإدارة من أجل التأثير على الأرباح.

ثانياً: أهداف إدارة الأرباح:

هناك عدة أهداف تهدف الإدارة إلي تحقيقها من وراء ممارسات إدارة الأرباح يمكن تلخيصها في الآتي: (عبد الفتاح أحمد علي خليل 2006م، ص 496).

- تعزيز أداء المنشأة للفترة الحالية لزيادة رقم الأرباح من خلال تحسين صورة قوائمها المالية ، وذلك لمقابل تنبؤات الأرباح المحددة من قبل، أو قبل أن تتم عملية عرض أوراق مالية جديدة على المستثمرين.

- تفادي عملية الاعلان والتقرير عن خسائر ، لما لذلك من انعكاسات عكسية على وضع ومنافع الإدارة، وعلى قيمة المنشأة.

- تضليل أصحاب المصالح أو بعض الفئات منهم حول الأداء الإقتصادي للمنشأة (على عبد الله أحمد الجبري، 2013م، ص 1307)⁽¹⁷⁾. ويرى الباحثان بأن إدارة الأرباح تهدف إلى زيادة حوافز الإدارة وتحسين سمعة المنشأة المالية وإظهار القدرة على الوفاء بالتزاماتها المختلفة.

الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المصانع العاملة بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري والذي يتكون من 295 مصنع بالخدمة حيث تم استخدام أسلوب العينة العشوائية الطبقية في توزيع أوراق الاستبيان على 80 مصنع حيث مثلت نسبة 27.11% من مجتمع الدراسة. وهذه النسبة احصائياً تمثل المجتمع ككل حيث تم إسترداد 76 استبيان سليم تم استخدامه في التحليل بنسبة استرداد بلغت 95%.

تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة:

تحليل بيانات فرضية الدراسة الاولى

تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في اتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح

أولاً" التوزيع التكراري لعبارات فرضية الدراسة الاولى

جدول رقم (1) التوزيع التكراري لعبارات محور فرضية الدراسة الاولى

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

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان ، 2014م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (1) 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 تلجأ لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح حيث بلغت نسبتهم (56.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (19.7) %. اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.9) %.

3. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أن ادارة المنشأة تقوم بزيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتخفيض الأرباح حيث بلغت نسبتهم (56.5) % بينما بلغت نسبة غير 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 غير الموافقين 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) 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 أهلاك 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 الباحثان من تحليل بيانات الإستبيان، 2014م

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

- 1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الاولى) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (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 لادارة 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) بأنحراف معياري (0.950) تليها في المرتبة الثانية من حيث الموافقة العبارة (طريقة الوارد أولاً" يصرف أولاً" لتقويم المخزون السلعي تؤدي الى زيادة الارباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (3.76) وبأنحراف معياري (0.950).
- 3/ وأقل عبارة من حيث الموافقة من عبارات الفرضية الاولى هي العبارة (في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن ادارة المنشأة لاستخدام طريقة الوارد أخيراً" صادر أولاً" لتقييم المخزون لأن هذه الطريقة تقلل من الارباح) حيث بلغ متوسط العبارة (3.43) بأنحراف معياري (1.12).
- 4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.64) بأنحراف معياري (1.03) وهذا يدل على أن غالبية افراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور فرضية الدراسة الاولى.
- ثالثاً" استخدام اختبار (كاي تربيع لدلالة الفروق) واختبار 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) نتائج اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لاجابات الفرضية لاولى

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

المصدر : اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2014م

يتضح من الجدول رقم (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%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ادارة المنشأة تستخدم طريقة القسط المتناقص فى اهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي الى انخفاض 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 طريقة القسط الثابت فى أهلاك الأصول الثابتة لظهار 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 تؤدي 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 الموافقين على عبارات الفرضية الاولى .

ومما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الاولى والتي نصت على: (تعدد بدائل القياس المحاسبى 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

اختيار البديل المناسب من بديل القياس المحاسبي يؤثر في القياس السليم لأرباح المنشأة
أولا" التوزيع التكرارى لعبارات فرضية الدراسة الثانية

جدول رقم (4) التوزيع التكرارى لعبارات محور فرضية الدراسة الثانية

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

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4) ما يلي:

1. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فإن 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 اخيراً" صادر أولاً" لتقويم المخزون تعكس أرباح الفترة بصورة عادلة حيث بلغت نسبتهم (56.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (19.7) % . اما افراد العينة والذين لم يبدوا اجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7) % .
3. أن غالبية افراد العينة لا يوافقون 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 الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح حيث بلغت نسبتهم (61.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين 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 صافي 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) الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

الترتيب	الدلالة	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 الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح
4	أوافق	3.54	1.05	5- طريقة القسط الثابت لاهلاك الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة صافي الربح
	أوافق	3.67	1.01	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحثان من تحليل بيانات الإستبيان، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5) ما يلي:

1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الثانية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (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 معياري (0.908) تليها في المرتبة الثانية من حيث الموافقة العبارة (نموذج التكلفة الجارية لتقويم الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (3.66) وبأنحراف معياري (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 معياري (1.07).

4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.67) بأنحراف معياري (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) 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 الأرباح 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 الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح	42.8	0.000
5- طريقة القسط الثابت لاهلاك الأصول الثابتة تؤدي الى زيادة صافي الربح	30.7	0.000
اجمالي عبارات الفرضية	30.8	0.000

المصدر : اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (6) :

- 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 فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن عند اختيار طريقة المتوسط المرجح للأسعار فأن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى الأرباح معتدلاً".
- 2- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (23.07) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي 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 اخيراً" صادر أولاً" 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) وهي 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) وهي 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 الأصول 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) وهي 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 لاهلاك الثابتة تؤدي الى زيادة صافي 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 يستنتج الباحثان 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

مرونة استخدام بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى تنوع أساليب ادارة الأرباح

أو لا" التوزيع التكرارى لعبارات فرضية الدراسة الثالثة

جدول رقم (7) التوزيع التكرارى لعبارات محور فرضية الدراسة الثالثة

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

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2014م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (7) ما يلى:

1. أن غالبية افراد العينة يوافقون على أنه عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعى اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح حيث بلغت نسبتهم (85.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقون 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 فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح حيث بلغت نسبتهم (61.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين 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 للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح حيث بلغت نسبتهم (57.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين 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 الانتاجي 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) 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 لآخرى 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
الترتيب	الدالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
4	أوافق	3.53	0.999	4- يستخدم المديرين تقديرات عالية للقيم القابلة للتحصيل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح
5	محايد	3.37	1.05	5- عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرين تقديرات عالية للعمر الانتاجي وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح
	أوافق	3.41	1.05	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحثان من نتائج تحليل بيانات الإستبيان، 2014م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (8) ما يلي:

1/ أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (فرضية الدراسة الثالثة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (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 المحاسبي في تنوع اساليب ادارة الارباح هي العبارة (عند قيام الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح) حيث بلغ متوسط اجابات أفراد العينة على العبارة (4.06) بأنحراف معياري (0.788) .

تليها في 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 معياري (0.924).

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

4/ كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.41) بأنحراف معياري (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) 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 الارباح	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 للتحويل 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 الارباح	29.52	0.000
اجمالي عبارات الفرضية	41	0.000

المصدر : اعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2014م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (9) :

- 1- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الاولى (52.3) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي 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 الادارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي اخر العام من فترة لآخرى يؤدي الى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الارباح.
- 2- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (29.13) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند قيام الادارة بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية فأن ذلك أحدى أساليب ادارة الأرباح.
- 3- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (14.00) بمستوى دلالة معنوية (0.003) وهي 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 المؤسسات تقوم بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.
- 4- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (33.34) بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المديرون يستخدمون تقديرات عالية للقيم القابلة للتحويل من العملاء بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لتدعيم الأرباح.

5- بلغت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (29.52) 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 عند احتساب الاهلاك يستخدم المديرون تقديرات عالية للعمر الانتاجى وقيمة الخردة لتقليل مصروف الاهلاك ومن ثم زيادة الارباح.

6- بلغت قيمة (كاي 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 يستنتج الباحثان 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)% .

وفقاً للإطار النظري للبحث واستناداً للجانب التطبيقي منه فإنه يمكن تلخيص النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها على النحو الآتي:

النتائج:

من خلال عرض الدراسات السابقة والدارستين النظرية والميدانية توصل البحث إلى النتائج التالية:

- 1-تعدد بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى إتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح.
- 2-تستخدم إدارة المنشأة طريقة القسط المتناقص فى إهلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى إنخفاض رقم الربح فى السنوات الأولى من عمر الأصل.
- 3-طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتقويم المخزون السلعي تؤدي إلى زيادة الأرباح عند إتجاه الأسعار نحو الإرتفاع.
- 4-إختيار البديل المناسب من بدائل القياس المحاسبى يؤثر فى 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 يؤدي إلى زيادة عبء الإهلاك وبالتالي تخفيض الأرباح.
- 7-مرونة إستخدام بدائل القياس المحاسبى تؤثر فى تنوع أساليب إدارة الأرباح.
- 8-عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير فى تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.
- 9-تقوم إدارة المؤسسات بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.

التوصيات:

بناءً على النتائج يوصي البحث بالآتي:

- 1- الثبات عند إختيار بديل من بدائل القياس المحاسبى مما يؤدي إلى الثبات فى الأرباح.
- 2- إختيار البديل المناسب من بدائل القياس المحاسبى ليعكس أرباح المنشأة بصورة سليمة.
- 3- إستخدام طريقة المتوسط المرجح للأسعار لأن تأثير الأسعار على مخزون آخر المدة وعلى أرباح المنشأة يكون معتدلاً.

- 4- تدريب وتأهيل معدوا القوائم المالية في المنشآت الصناعية فيما يتعلق بأساليب إدارة الأرباح.
- 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.

المراجع:

1. كمال الدين مصطفى، 2006م ، المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية المالية، (الاسكندرية:المكتب الجامعي الحديث)،ص464.
2. مسعد محمد الشرقاوي، 2006م ، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، (المنصورة:الملكية الصفرية)،ص32
3. فداغ الفداغ، 1999م ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق ،) ص 543.
4. عبدالناصر محمد السيد درويش، 2009م ، المبادئ المحاسبية المالية ، الجزء الثاني، (عمان: دار الصفاء للنشر). - ص 169-170.
5. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، 2009م ، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني (عمان: دار الصفاء) ص 163.
6. سيد عطا الله السيد ، 2009م ، النظريات المحاسبية (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع ،ص 181).
7. ريتشارد شرويد وآخرون، تعريب خالد علي أحمد وآخرون، 2010م ، نظرية المحاسبة (السعودية الرياض: دار المريخ للنشر ، ص 346).
8. أحمد نور، 2004م ، المحاسبة المالية (الاسكندرية الجامعية ، ص 54).
9. محمد عبدالفتاح محمد عبد الفتاح، 2007م ، اطار مقترح لتحقيق موضوعية مراقب الحسابات فى ضوء ممارسات ادارة الارباح (الاسكندرية:مجلة الفكر الاسلامى ،كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الحادية عشر ديسمبر)،ص200
10. عبدالفتاح احمد على خليل، 2006م ، قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة ادارة الارباح لشركات المسجلة في اسواقالاراق المالية المصرى ،(القاهرة:جامعة القاهرة كلية التجارة، مجلة المحاسبةوالادارة والتامين، العدد السابع والستون)،، ص 496.
11. أمال محمد محمد عوض، 2013م ، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجل الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث)،، ص 55.
12. علي عبد الله أحمد الجبري، 2013م ، الإطار الفكري لإدارة الأرباح (الأسكندرية: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، المجلد الثالث)،، ص 1307.
13. محمد أحمد إبراهيم، 2008م ، أهمية القياس والإصلاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة)، ص12.

14. صالح حامد محمد علي، 2011م ، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار في الإدارة المالية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة) ص 34.
15. أسامة محمد صالح، 2012م ، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة) ص 128.
16. طريف كاسم جريخ، 2012م ، أثر العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح على أسعار الأسهم (الاسكندرية: جامعة عين شمس، كلية الدراسات العليا، رسال ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ص 76).