

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

The role of the standard and realistic theorizing methodologies in choosing  
between accounting alternatives for application to financial companies in  
Egypt

الأستاذ الدكتور

أحمد محمد لطفي غريب<sup>(١)</sup>

استاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

كلية التكنولوجيا والتنمية – جامعة الزقازيق

الأستاذ الدكتور

رمضان عبدالحميد الميهي<sup>(٢)</sup>

استاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

لطفى السيد عراقي الجوهري<sup>(٣)</sup>

مدرس مساعد المحاسبة بقسم نظم المعلومات

المحاسبية والكمية

كلية التكنولوجيا والتنمية – جامعة الزقازيق

---

(١) د.أحمد محمد لطفي، أستاذ مساعد المحاسبة ورئيس قسم نظم المعلومات المحاسبية والكمية ، بشعبة العلوم المالية والإدارية بكلية التكنولوجيا والتنمية جامعة الزقازيق.

(٢) د.رمضان عبدالحميد الميهي ، حصل على الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة من كلية التجارة ببورسعيد جامعة قناة السويس عام ١٩٨٩، ودكتوراه الفلسفة في المحاسبة من كلية التجارة ببورسعيد جامعة قناة السويس عام ١٩٩٣، ثم تم ترقيته إلى درجة أستاذ مساعد في ٢٧/١٢/٢٠١٧، وحالياً أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة مدينة السادات.

(٣) لطفى السيد عراقي الجوهري، مدرس مساعد بقسم نظم المعلومات المحاسبية والكمية ، بشعبة العلوم المالية والإدارية بكلية التكنولوجيا والتنمية جامعة الزقازيق .

استهدفت هذه الدراسة محاولة بيان دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر.

وخلصت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية: بأنه هناك صعوبة في الحصول على البيانات والمعلومات فيما يتعلق بالشركات المسجلة في هيئة الرقابة المالية وذلك بسبب عدم فهم أهمية المعلومات المحاسبية التي تفيد في مجال اتخاذ القرارات بالإضافة إلى أنها تعتبر مدخلات لبناء نماذج التنبؤ المختلفة وذلك على مستوى الأفراد والشركات ، وأن هناك حاجة ملحة من خلال الدراسات الميدانية لبيان دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية وذلك لمساعدة الجهات المعنية ببناء معايير محاسبية تتلاءم مع التغيرات في الممارسات المحاسبية ، وأن المنهج الواقعي أفضل من المنهج العياري حيث أنه يساعد على تفسير التفاوت في الاختيار بين البدائل المحاسبية . وإن الآثار الاقتصادية للبيانات والمعلومات في القوائم والتقارير المالية لها دور بارز في توجيه سلوك متخذي القرارات الاقتصادية سواء على مستوى المستثمر الفرد أو الشركات أو سوق رأس المال أو على المستوى القومي ، وإن المنهج الواقعي لم يتطرق إلى ما ينبغي أن تستخدمه الشركة من سياسات وبدائل محاسبية نظرا لتعدد تلك البدائل المحاسبية في مجال التطبيق المحاسبي ، واستنتج الباحث أن الجزء الأكبر من السياسات المحاسبية لا يتم الإفصاح عنها بالقدر المطلوب وذلك بالرغم من وجود بعض المعايير المحاسبية التي تتطلب ذلك .

#### **Abstract:**

This study aimed at attempting to clarify the role of the standard and realistic theorizing methodologies in choosing between accounting alternatives by applying to capital companies in Egypt.

The field study concluded the following results: That there is difficulty in obtaining data and information regarding companies registered with the Capital Market Authority due to the lack of understanding of the importance of accounting information that is useful in the field of decision-making in addition to that it is considered an input to building different forecasting models at the level of individuals and companies. , And that there is an urgent need, through field studies, to demonstrate the role of the standard and realistic approach in choosing between accounting alternatives, in order to help the parties concerned with building accounting standards compatible with changes in accounting practices, and that the realistic approach is better than the standard approach as it helps to explain the disparity in choosing between Accounting alternatives. The economic effects of data and information in the financial statements and reports have a prominent role in guiding the behavior of economic decision-makers, whether at the level of the individual investor, companies, capital market, or at the national level, and the realistic approach did not address what the company should use in terms of policies. Accounting alternatives due to the multiplicity of those accounting alternatives in the field of accounting application, and the researcher concluded The bulk of the accounting policies are not disclosed to the extent required, despite the existence of some accounting standards that require this.

## القسم الأول : الإطار العام للبحث:

### ١ - المقدمة ومشكلة الدراسة:

إن المحاسبة باعتبارها نظام للمعلومات هي المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه ادارات الشركات وغيرها من مستخدمي المعلومات في الحصول على ما يلزمها من بيانات ومعلومات تفيد في مجال صناعة القرارات، وبالرغم من الأهمية الكبيرة للمعلومات المحاسبية واستخداماتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية الحالية والمستقبلية فإن ذلك يتوقف على استخلاص مستخدمي المعلومات من القوائم والتقارير المالية مؤشرات عن المتغيرات المالية، وبالتالي عن الربحية والسيولة للشركات والمقارنة بينهما. وكذلك تستطيع الحكومات باستخدام جيد للقوائم والتقارير المالية ان تستخلص مؤشرات عن الصناعات ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية التي تحتاج الى مساعداتها أو دعم منتجاتها.

وتأكيداً لما سبق تعتبر المعلومات المحاسبية من اهم اسس المقارنة بين المجالات المختلفة للاستثمار والاختيار بين الفرص الاقتصادية البديلة مع تأثير التطورات الاجتماعية والادارية والقانونية والاقتصادية والبيئية ، ومما لا شك فيه ان دراسة الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تعبر عن الفكر المحاسبي السائد لا تقل اهمية عن دراسة الجانب التطبيقي للمحاسبة .

مما سبق يتضح أهمية مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتعددة وتبدو الحاجة ملحة للتعرف على الدوافع الكامنة وراء تفضيل الادارة لطريقة (سياسة) محاسبية معينة من بين المتعارف عليها.

### مشكلة البحث :

قصور الادب المحاسبي في تقديم استراتيجيات محاسبية تشمل الاختيار بين الطرق المحاسبية المتعددة حيث اقتصر على دراسة أثر المتغيرات على طريقة واحدة أو أكثر بصورة منفردة وليس من منظور استراتيجي وهذا ما يقدمه الباحث من خلال النقاط التالية: -

\*تحديد العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على الاختيار بين البدائل المحاسبية.

\*الدوافع وراء اختيار طريقة محاسبية دون الأخرى.

\*أهمية اختيار طريقة محاسبية دون الأخرى.

ولكي تظهر مشكلة هذا البحث سوف يتم عرض الاسئلة التالية على سبيل المثال وليس الحصر:

١ - لماذا تقوم بعض الشركات باحتساب الاهلاك على اساس القسط الثابت بينما يقوم البعض الآخر باحتسابه على أساس القسط المتناقص أو أي طريقة أخرى؟

٢ - لماذا تقوم بعض الشركات بتسعير المواد المنصرفة للإنتاج بطريقة الوارد أو لا يصرف أو لا بينما يقوم البعض الآخر باتباع طريقة الوارد أخيراً يصرف أو لا أو أي طريقة اخرى؟

٣ - لماذا تعالج بعض الشركات تكاليف البحوث والتطوير كتكاليف رأسمالية بينما البعض الآخر يعالجها كمصروف إيرادي يحمل على إيرادات الفترة التي حدث فيها الإنفاق؟

٤ - لماذا تقوم بعض الشركات البترولية برسملة التكاليف الكلية لاستكشاف البترول والغاز الطبيعي والبحث عنهما بدلاً من رسملة التكاليف المرتبطة بالمجهودات الناجحة فقط؟

٥ - لماذا تقوم بعض الشركات بتقييم الاستثمارات في الاوراق المالية بالتكلفة بينما يقوم البعض الآخر بتقييمها بالسوق أو أي طريقة أخرى؟

وهذه الاسئلة عبارة عن أمثلة فقط للاختيار بين البدائل المحاسبية المتعددة فعلى سبيل المثال يترتب على تعدد طرق تسعير البضاعة المنصرفة للإنتاج تغيير في قيم المتغيرات المالية التي تتأثر بالطريقة أو السياسة المختارة وهذه المتغيرات منها صافي الربح والوفر الضريبي وتوزيعات الارباح واسعار الاوراق المالية بالبورصة وتكلفة الانتاج وقيمة المخزون وغيرها .

ولهذا قد تجد بعض الفئات في الاختيار بين البدائل المحاسبية فرصة لتحقيق مكاسب على حساب الفئات الأخرى وذلك بتحويل جزء من الثروة لصالحها نتيجة للتأثير على القيم والمتغيرات المحاسبية بتفضيل سياسة محاسبية أو طريقة محاسبية معينة أي اختيار بديل محاسبي معين .

ولذا تظهر أهمية دراسة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية في ظل كل من منهجي التنظير المحاسبي العياري والواقعي وذلك للتعرف على العوامل المؤثرة سواء كانت اقتصادية أو بيئية وذلك للمساعدة في

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

الرقابة واتخاذ القرارات الجيدة والاجراءات اللازمة لمواجهة أي أحداث حالية أو التنبؤ بما سوف يحدث في المستقبل.

### ثانياً: الدراسات السابقة:

١- دراسة " Trombley " ١٩٨٩ : تناولت هذه الدراسة البدائل المتاحة للمحاسبة عن تكاليف إنتاج برامج الحاسب الآلي وتحديد الخصائص المميزة للمنشآت التي تقوم برسمة تلك التكاليف وخصائص المنشآت التي تعالج تلك التكاليف كنفقات إيراديه ، ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن حجم المنشأة ورأي مراقب الحسابات في معالجة هذه التكاليف هما العاملان المحددان للسياسة المحاسبية المختارة لمعالجة هذه التكاليف. ( Trombley A . Mark, 1989, 529:536 )

- دراسة دردير ١٩٩٧ : دراسة تطبيقية ، تناولت هذه الدراسة التحليل المحاسبي لمحددات اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول ، ولقد ركزت الدراسة على تحديد محددات قرار اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول وتحليلها باستخدام التحليل الإحصائي متعدد المتغيرات بغرض تفسير هذا القرار والتنبؤ به مستقبلاً (دردير ، ١٩٩٧ ، ٩١).

- دراسة أحمد ١٩٩٨ : من خلال هذه الدراسة تم التعرف على أثر تباين السياسات المحاسبية المطبقة في تقييم الشركة بغرض توفير اساس علمي يفيد في التنبؤ بالقيمة السوقية للسهم . وتوصلت الدراسة الى وجود دوافع بيئية واقتصادية عند الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية ، بالإضافة الى انخفاض معنوية العائد الموزع على السهم مما يعني عدم امكانية الاعتماد على هذا المتغير بمفرده للتأثير في القيمة السوقية للسهم ، واوصت الدراسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية لما لها من آثار على عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية (احمد، ١٩٩٨ ، ٢: ٣٥).

- دراسة صالح ٢٠٠٣ : دراسة اختبارية على شركات المساهمة السعودية وشملت محددات اختيار الادارة لكل من السياسات المحاسبية التالية : ( سياسة تقييم المخزون السلعي ، سياسة معالجة نفقات البحوث والتطوير ، سياسة معالجة الزكاة ) ، ولقد اوضحت الدراسة اهمية بعض العوامل الاقتصادية مثل معدل العمالة الاجنبية ونسبة المديونية في التأثير على اختيار الادارة في الشركات السعودية ، وان العوامل الاخرى جاء تأثيرها متضارباً مثل حجم الشركة والمساعدات الحكومية . وقد اهتمت الدراسة العوامل البيئية وركزت على العوامل الاقتصادية ( صالح ، ٢٠٠٣ ، ١ : ٤٧).

ولقد ساعدت هذه الدراسات وغيرها التي تمت على المستوي العالمي والمحلي في مجال النظرية الواقعية أو المنهج الواقعي للمحاسبة والاختيار بين تلك البدائل على إرساء إطار للنظرية الواقعية في المحاسبة بما يفسر الممارسات المحاسبية .

ثالثاً: أهداف الدراسة، في ضوء مشكلة البحث تتحدد أهداف البحث فيما يلي :

- ١- إمكانية تحديد المتغيرات سواء كانت اقتصادية أو غيرها وإلى أي مدى تؤثر على اختيار السياسات والطرق المحاسبية في منظومة إستراتيجية .
- ٢- يوفر القدرة على التفسير والتنبؤ بالممارسات المحاسبية المستقبلية .
- ٣- دراسة تأثير النظرية المحاسبية بمكوناتها من فروض ومبادئ على عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية .
- ٤- التعرف على منهجي التنظير المحاسبي العياري والواقعي ومدى ملاءمة المنهج الواقعي في تفسير الاختيار بين البدائل المحاسبية للشركات في البيئة المصرية .

### رابعاً: أهمية الدراسة.

في ضوء مشكلة وهدف البحث تتمثل أهمية البحث في :

- ١- دراسة تأثير عملية اختيار بديل محاسبي دون الآخر على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال منهجي التنظير المحاسبي العياري والواقعي .
- ٢- زيادة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية الجيدة لانتهاج الدولة سياسة شاملة للإصلاح الاقتصادي والاتجاه إلى ما يعرف باقتصاديات السوق وتشجيع القطاع الخاص وتوسيع قاعدة الملكية .

### دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

٣- يوفر القدرة على التفسير والتنبؤ بالممارسات المحاسبية والعوامل والمتغيرات التي تبرر إتباع شركة لبدائل محاسبية معين دون غيره من البدائل المحاسبية المتعددة .

٤- دراسة الفروض والمبادئ والمعايير وعملية الاختيار بين البدائل المحاسبية .

#### **خامساً: فروض الدراسة**

تتمثل فروض البحث في فرض رئيسي هو:

تؤثر العوامل الاقتصادية والبيئية على الاختيار بين البدائل المحاسبية وتنقسم لعدة فروض فرعية هي:

١- الفرض الفرعي الأول : زيادة حجم الشركة ( متوسط إجمالي الأصول ) غالباً يساعد على اختيار بدائل محاسبية من شأنها تخفيض أرباح الفترة الحالية .

٢- الفرض الفرعي الثاني : كلما زادت كثافة رأس المال في الشركة كلما ساعد على اختيار بدائل محاسبية من شأنها تخفيض أرباح الفترة الحالية .

٣- الفرض الفرعي الثالث : كلما كان اتجاه الربحية تصاعدياً كلما ساعد أن تختار الشركة بدائل محاسبية من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية .

٤- الفرض الفرعي الرابع : كلما زادت نسبة المديونية بالشركة كلما زاد احتمال أن تختار الشركة بدائل محاسبية من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية .

٥- الفرض الفرعي الخامس : كلما كانت هناك خطط لمكافأة مجلس الإدارة بالشركة ومرتبطة بالأرباح كلما ساعد على أن تختار الشركة بدائل محاسبية من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية .

٦- الفرض الفرعي السادس : كلما كانت الشركة خاضعة للضرائب كلما ساعد على اختيار الشركة بدائل محاسبية من شأنها تخفيض أرباح الفترة الحالية .

٧- الفرض الفرعي السابع : تفضل إدارة شركات المساهمة اختيار البدائل المحاسبية الأكثر تطبيقاً وشيوعاً باعتبار أن شيوع تطبيق هذه البدائل يعد دليلاً على قبولها .

٨- الفرض الفرعي الثامن : كلما زادت درجة التحفظ في الشركة كلما ساعد ذلك الشركة أن تختار بدائل محاسبية متحفظة من شأنها تخفيض أرباح الفترة الحالية .

٩- الفرض الفرعي التاسع : تفضل إدارة شركات المساهمة المصرية أخذ رأي مراجع الحسابات الخارجي في اختيار البدائل المحاسبية بما لديه من خبرة ودراية تمكنه من الاختيار المناسب .

#### **سادساً: تقسيمات البحث :**

سعيًا نحو تحقيق أهداف البحث ، واختبار الفروض واستخلاص النتائج والتوصيات ، سوف يتم تقسيم البحث على النحو التالي :

القسم الأول : الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: كفاءة الوظيفة المحاسبية والاختيار بين البدائل المحاسبية.

القسم الثالث: طبيعة البناء النظري في المحاسبة.

القسم الرابع: الاستراتيجية المحاسبية وعلاقتها بالاختيار بين البدائل المحاسبية.

القسم الخامس: الدراسة الميدانية.

القسم السادس: نتائج الدراسة والتوصيات.

#### **القسم الثاني: كفاءة الوظيفة المحاسبية والاختيار بين البدائل المحاسبية**

**أولاً: دور المحاسبة كنظام للمعلومات في خدمة أهداف متخذي القرارات الاقتصادية .**

لقد أصبحت المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات هي المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه إدارة الشركة وغيرها في الحصول على ما يلزمها من بيانات ومعلومات تفيد في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية .

كما توفر المحاسبة معلومات مالية واقتصادية لفئات عديدة من المستخدمين سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات ، أو غيرهم وذلك للحكم على مدى كفاءة المشروع وتقدمه واتخاذ القرارات الاقتصادية الحالية ، أو التي تقوم على التنبؤ فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية . ويتم تناول ذلك من خلال ما يلي:

### ١- مفاهيم نظام المعلومات المحاسبية وأهدافه Accounting Information System:

لقد أصبحت المحاسبة بمفهومها الحديث نظاماً للمعلومات ينتج معلومات تستخدمها كافة الأطراف ، سواء كانت داخلية أو خارجية ، وكذلك مقياساً لمدى كفاءة وفعالية الإدارة ، إن المحاسبة كغيرها من العلوم الأخرى محكومة بنظام خاص بها ، تحكمه عدة سياسات وإجراءات صارمة لا يجوز تجاوزها لأي سبب كان وبغض النظر حوسبة النظام من عدمه (الحسين، ٢٠١٣، ١٨٨).

والنظام بصفة عامة هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء تعمل مجتمعة في سبيل تحقيق هدف معين ، وعناصر النظام عموماً هي المدخلات ، والعمليات أو التشغيل ، والمخرجات ، وهي تمثل مكونات النظام ، وترتبط بعضها ببعض مع الهدف أو الأهداف التي يراد تحقيقها من النظام (الشيرازي، ١٩٩٠، ٢٥).

لقد عرف ( وهيبه، ١٩٩٢، ٢٢٥) نظام المعلومات المحاسبية بأنه نظام يتكون من مجموعة من الإمكانيات أو الطاقات البشرية والرأسمالية والإجراءات والمستندات ووسائل الاتصال ، فنظام المعلومات هو بمثابة أداة أو طريقة عملية شاملة ومنظمة لتجميع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات ملائمة لمختلف الاحتياجات في المستويات الإدارية المختلفة وغيرها في التوقيت المناسب ، وبالشكل والقدر المطلوب ، الأمر الذي ينعكس على تلك المستويات الإدارية وغيرها بأقصى كفاءة وإنتاجية ممكنة . كما عُرف بأنه نظام يجمع و يسجل ويخزن ويعالج البيانات لإنتاج المعلومات لمتخذي القرارات تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة. ( الرمحي، الذبية، ٢٠١٤، ٢٢) و( متولى ، ٢٠١٥، ٢٩).

### ٢ - كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية :

لا بد من أن يتوافر في نظام المعلومات المحاسبي المميزات التالية :

أ- **الفعالية:** ويقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين والمؤسسة والجهات التي تتعامل معها على وجه السرعة. وفعالية نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة تعني : مدى تحقيق النظام لأهدافه ، بمعنى آخر توفير معلومات كمية ومالية عن الشركة التي تطبق نظام المعلومات المحاسبي بحيث تكون تلك المعلومات مفيدة لعمل اختيارات رشيدة بين البدائل المختلفة لاتخاذ القرار الاقتصادي السليم .

ب- **الكفاءة:** وتعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ( مبارز ، ١٩٩٩ ، ١٤٧) .  
حدد ( حمد ، ١٩٩٥ ، ١٣٧٦ ) و( الشاذلي، ١٩٩١ ، ٣٣) خطوات للحكم على نجاح نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق أهدافه كما يلي:

\* حصر وتحديد القرارات المحتمل اتخاذها بناء على المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام .

\* دراسة تأثيرات هذه المعلومات في تغيير احتمالات بدائل القرار .

\* تقييم العائد المتوقع من تغيير هذه الاحتمالات .

يتضح مما سبق أن فعالية المعلومات المحاسبية التي هي نتاج نظام المعلومات المحاسبي يتوقف على مدى إشباعها لحاجات مستخدميها بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم المناسبة سواء كانت استثمارية أو غيرها وينظم كل ذلك مجموعة من الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية.

### ٣- علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالبيئة :

أكد ( أبو زر، ٢٠٠٧ ، ٤٢٨ ) و ( القاضي، ٢٠٠٢، ٤٦٦) ان اخذ الابعاد والاثار البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية لا يعود بالنفع فقط على الشركة والإدارة بل يعود بالنفع ايضاً على المجتمع ككل او الاقتصاد القومي في مجموعه سواء تحقق هذا النفع بشكل مباشر او غير مباشر ، او في تجنب الأضرار او الخسائر والاعباء التي كان من الممكن ان تصيب البيئة او الاقتصاد القومي ككل ، اذا ما غابت عن الإدارة تلك الابعاد والاثار البيئية عند اتخاذ القرارات والاختيار بين البدائل المحاسبية .

وهكذا يتضح مما سبق مدى اهمية الاعتماد على المعلومات المحاسبية البيئية بهدف توفير البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الادارية التي تؤثر على كيفية استخدام الموارد المتاحة .

يخلص الباحث إلى أن المحاسبة هي نظام للمعلومات تقوم بجميع عمليات قياس الأحداث الاقتصادية ، وأيضاً تقوم بالتوصيل والإفصاح عن نتائج هذا القياس لمن ينتظر تلك النتائج أو لمن يهمه أمر الشركة ، وبذلك تقوم المحاسبة بدور تخصيص الموارد الاقتصادية للمجتمع عن طريق الإمداد المنظم والمستمر بالمعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الاقتصادية على مستوى المجتمع ككل.

## ثانياً: القياس المحاسبي والاختيار بين البدائل المحاسبية

### ١ - مفهوم القياس المحاسبي وأهميته .

تُعرف جمعية المحاسبين الأمريكية (A. A. A, 1971, P3) القياس المحاسبي على أنه " تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة محاسبية على أساس من المشاهدة وطبقاً لقواعد معينة ومحددة " ، ويعرف على أنه : "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل". (جمعة، ٢٠١٠، ٦١)

لهذا اهتم القياس المحاسبي بتحقيق التوازن بين حقوق والتزامات الفئات المختلفة أو أصحاب المصالح المختلفة بعد أن كان مسئولاً عن قياس وتعظيم ثروة ملاك الشركة ، حيث يساعد الآن على التوزيع الأفضل للثروة بين فئات المجتمع (الشافعي، ١٩٩١، ٣٠١).

### ٢ - المكونات الأساسية لعملية القياس .

تتكون عملية القياس المحاسبي من المكونات التالية (الشيرازي، ١٩٩٠، ٦٣) :

( أ ) **الخاصية محل القياس** : أي تحديد الخاصية أو الخواص المراد قياسها ، فعملية القياس للأصول على سبيل المثال ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو حجمها ، وإنما الخاصية التي تهم القائم بعملية القياس المحاسبي فيما يتعلق بالأصول هي ما تحتويه هذه الأصول من منافع وخدمات متوقعة .  
( ب ) **وحدة القياس** : تتوقف وحدة القياس على الخاصية محل القياس والشروط الواجب مراعاتها في وحدة القياس هي الثبات والتجانس والقبول العام والاستمرار على مدار فترة زمنية ، ويمكن التحقق منها ، مما يجعل نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة ، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل ، ويفترض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد (الحياي، ٢٠٠٤، ١٠١).  
( ج ) **نطاق القياس** : وهو أن يطبق القياس المحاسبي على الأحداث والعمليات الاقتصادية الماضية والحاضرة مع بذل الجهد لقياس الأحداث المستقبلية .

( د ) **إجراءات القياس** : وتشمل جمع البيانات وتصنيفها والربط بينهما طبقاً لمجموعة البدائل والمعايير المحاسبية التي تحكم عملية القياس المحاسبي .

(هـ) **الشخص القائم بعملية القياس** : يعتبر الشخص القائم بعملية القياس - وهو المحاسب - عنصراً هاماً في عملية القياس لدوره الأساسي ليس في مسار القياس ولكن أيضاً في تحديد نتائج القياس ولا بد من التزامه بالحياد والبعد عن التحيز الشخصي ، وكذلك بالمبادئ والمعايير التي تحكم عملية القياس المحاسبي (الحياي، ٢٠٠٤، ١٠٢) .

مما سبق تظهر أهمية المعايير التي تضبط أسلوب القياس المحاسبي ونتائجه، ومن أهم هذه المعايير : معيار الموضوعية : ويقصد بالموضوعية في القياس المحاسبي (وهيئة، ١٩٩١، ١٧١) عدم التحيز والذي يضمن قابلية القياس للتحقق من خلال وجود الأدلة الواضحة بالنسبة للأحداث المراد قياسها ، وبمعنى آخر إذا قام أشخاص مستقلون عن بعضهم البعض بفحص الأدلة أو البيانات يمكن الوصول لنفس النتائج تقريباً .

### ٣ - أسس القياس المحاسبي .

إن وحدة القياس المحاسبي وهي وحدة النقد التي يتم بها المعاملات يفترض ثباتها خلال الفترات المحاسبية المختلفة وهذا الفرض غير واقعي حيث تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد متأثرة بظروف التضخم أو الكساد السائدة في المجتمع ( عيد ، ١٩٩٧ ، ٨٤ : ٨٦ ) ، لذلك يتم تناول بعض أهم أسس أو أساليب القياس المحاسبي بإيجاز كما يلي :

#### \* أساس التكلفة التاريخية :

**التكلفة التاريخية تعرف بأنها** "عملية تقييم جميع العناصر التشغيلية (الاقتصادية) واستخداماتها ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والإيرادات التي تظهر في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية دون الأخذ في الحسبان التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود" (العامري، ٢٠١٠، ٤١٨).  
يعتمد هذا الأساس على تقييم الموارد أو الأصول والأحداث وفقاً للتكلفة التاريخية في تاريخ الحصول عليها ، ويتم قياس الأرباح المحققة خلال الفترة وذلك بمقابلة الإيرادات التي تم الحصول عليها خلال

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

الفترة مع التكلفة التاريخية للموارد والخدمات التي ضحت بها الشركة في سبيل الحصول على تلك الإيرادات .

### \* أساس التكلفة التاريخية المعدلة :

وذلك باستخدام الأرقام القياسية للأسعار لتعديل التكلفة التاريخية للأصول والخصوم للتغلب على مشكلة التغير في الأسعار ، وهو يستند على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم مع تعديل وحدة القياس أي استخدام وحدة نقود ذات قوة شرائية متكافئة كوحدة قياس ( عيد ، ١٩٩٧ ، ٨٥ ) .

### \* أساس التكلفة الاستبدالية :

يمثل هذا الأساس تكلفة إحلال الأصل المملوك للشركة بأصل آخر مماثل له تماماً من حيث العمر والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل ، أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية أو إمكانية الخدمة ، ويتم هذا الأساس بموضوعية التقييم ( القشي ، ٢٠٠٧ ، ٥ ) .

### \* أساس القيمة السوقية الجارية :

تقوم هذه الطريقة على إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعنصر أو مجموعة العناصر الخاضعة للقياس، حيث تعبر القيمة الحالية عن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل في تاريخ القياس، وتعتبر من أفضل المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيمة الاقتصادية للأصل (عثمان، بدوي، ٢٠١٢، ٩٥، ٩٦) .

أي استخدام أسعار البيع ( أو الشراء ) الجارية كأساس لتقييم أصول الشركة حيث تمثل هذه القيمة مقدار المبالغ التي يمكن تحقيقها في حالة قيام الشركة ببيع أصولها ( أو شراء مثيلتها ) وفقاً لأسعار السوق الجارية.

يتضح مما سبق أن كفاءة الوظيفة المحاسبية تعتمد على كل من القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي وهما وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان وتوجد علاقة تأثيرية متبادلة بينهما ، فيجب أن يتم القياس المحاسبي بكفاءة ووفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية ، ثم يأتي بعد ذلك الدور الهام والضروري للإفصاح المحاسبي وذلك لتوصيل نتائج القياس المحاسبي لمتخذي القرارات الاقتصادية.

### ثالثاً : الإفصاح المحاسبي والاختيار بين البدائل المحاسبية

كما أن الإفصاح المحاسبي يعني الشفافية أي يتسم بالوضوح والإظهار في النشر ، وبالتالي تعم الفائدة لصالح جميع فئات متخذي القرارات الاقتصادية ، وعلى المجتمع كافة وبذلك تتعدم فرص ترويج بعض الفئات من معرفة بعض المعلومات الداخلية على حساب أو دون غيرهم . ويتم تناول النقاط التالية:-

#### ١ - طبيعة الإفصاح المحاسبي وأهميته .

يعتبر الإفصاح المحاسبي بالقوائم والتقارير المالية من الموضوعات التي حظيت بالاهتمام سواء من مستخدمي تلك القوائم والتقارير أو المنظمات المهنية أو الباحثين في علم المحاسبة ، ولقد قسم ( مصطفى، ١٩٨٩ ، ٣٤١ ) ماهية الإفصاح المحاسبي إلى اتجاهين هما :-

( أ ) يرى أصحاب هذا الاتجاه أن الإفصاح المحاسبي بالقوائم والتقارير يجب أن يكون إفصاحاً شاملاً بمعنى أن تبين القوائم المالية كافة الحقائق عن الشركة مهما كانت نوعية الأطراف المستخدمين لهذه القوائم والتقارير .

(ب) يرى أصحاب هذا الاتجاه أن الإفصاح المحاسبي بالقوائم والتقارير المالية يجب أن يكون له حدود بمعنى أن شمولية القوائم والتقارير المالية لشركة ما كافة الحقائق عنها يعد غير مناسب لكافة المستخدمين. أي يكون هناك إفصاح مختلف لأغراض مختلفة وفقاً للجهة والهدف من تقديم تلك القوائم والتقارير .

كما أن الإفصاح المحاسبي ( مصطفى، ١٩٩١ ، ٧ ) ، يمثل مخرجات النظام المحاسبي وهي المدخلات بالنسبة للمراجعة ، وتتمثل مخرجات المراجعة في تقرير مراجع أو مراقب الحسابات ، والذي يبعث الثقة فيما ينشر من معلومات من قبل إدارة الشركة ، وتنشأ أهمية الإفصاح المحاسبي من حقيقة مؤداها أن الغالبية العظمى من قراء القوائم المالية ليس لهم حق الاطلاع على دفاتر الشركة وهم يعتمدون إلى حد كبير في التعرف على أحوال الشركة من التقارير والقوائم المالية المنشورة ، فضلاً عن أهمية هذه التقارير والقوائم حيث أنها قد روجعت بواسطة مهني خارجي محايد ومستقل ، وهو مراجع أو مراقب الحسابات ، وقد أظهر في تقريره رأيه تجاهها طبقاً لقواعد ومعايير مراجعة متعارف عليها .



## ٢ - عملية اتخاذ القرارات والاختيار بين البدائل المحاسبية .

تزايد اهتمام المحاسبين بعملية اتخاذ القرارات وكيف أن بدائل وطرق المحاسبة يمكن أن تؤثر في عملية اتخاذ القرارات ، و يتم عرض بعض جوانب هذا التأثير فيما يلي :-

• إعداد القوائم والتقارير المالية وفقاً لمجموعة من المبادئ أو المعايير المحاسبية : ومع ذلك توجد عدة بدائل يمكن استخدامها عند تطبيق المعيار المحاسبي الواحد وعلى سبيل المثال : طرق تقدير إهلاك الأصول الثابتة أو طرق تسعير المواد المنصرفة للإنتاج أو طرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية ، وهذه البدائل جميعها متاحة من المعايير المحاسبية ، وقد يؤدي هذا التعدد في البدائل المحاسبية إلى التأثير على بعض المتغيرات المحاسبية ولذلك لابد من الإفصاح عن أي تغييرات في السياسات والبدائل المحاسبية المطبقة .

• البعد الاجتماعي بين اتخاذ القرارات والبدائل المحاسبية: أي أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من خلال القوائم والتقارير المالية يجب أن تذهب إلى حد أبعد وأعمق من تلك التي يطلبها المستثمرون والدائنون أي ضرورة الأخذ بمفهوم الربح الاجتماعي ، والذي يأخذ في اعتباره التكاليف والعوائد الاجتماعية ، وهذا قد يثير مشاكل عند اجراء القياس النقدي للتكاليف أو العوائد الاجتماعية ، ولذلك يجب الإفصاح عن البدائل المحاسبية المستخدمة ، وبكافة صور ووسائل الإفصاح حتى يراعي متخذ القرار البعد الاجتماعي ( عبدالكريم، ١٩٩٧، ٣٢٥).

• الإفصاح المحاسبي عن البدائل المحاسبية واتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار : لقد أكد (دويدار، ١٩٩٥، ١٧٢) على أهمية الإفصاح المحاسبي في مساعدة جميع فئات المستثمرين ، على اتخاذ قراراتهم الخاصة بتكوين وإنشاء الشركات وتداول الأوراق المالية ، ولذلك يجب أن يكون الإفصاح ملائماً لقرارات الاستثمار وخاصة في الفترة الراهنة في مصر لتشجيع المزيد من الاستثمارات .

يخلص الباحث مما سبق أنه يجب الاهتمام بالإفصاح المحاسبي سواء من حيث محتوى القوائم والتقارير المالية أو توقيت إصدارها أو شمولها على كافة المعلومات الكمية وغير الكمية ، سواء كانت في صلب القوائم أو في صورة ملاحظات أو إيضاحات متممة للقوائم المالية والملائمة لجميع فئات المستخدمين لها لكي يكون الإفصاح المحاسبي مثمراً بالنسبة للقرارات الاقتصادية التي يتخذها هؤلاء المستخدمون في المجالات المختلفة مما يعود بالنفع على المستوى الجزئي والمجتمع ككل .

## القسم الثالث : طبيعة البناء النظري في المحاسبة .

### أولاً : مناهج التنظير المحاسبي .

إن التنظير المحاسبي هو الآراء والأفكار التي تتصل بموضوع ومجال المحاسبة ويقع التنظير المحاسبي في المرحلة الخامسة من مراحل بناء النظرية وهي "سيطرة الأفكار والممارسات الجديدة" ، ولقد واكب التطور في علم المحاسبة التطور الاقتصادي سواء على مستوى الممارسة أو على المستوى الفكري وظهرت محاولات عديدة للوقوف على إطار عام للمحاسبة ( السيد ، ١٩٩٥ ، ٢٢٣ : ٢٣٢).

ويتم تناول مناهج التنظير المحاسبي من خلال النقاط التالية :-

### ١ - المنهج العياري .

لقد أشار كل من : Watts & Zimmerman (1986,7:9) إلى أن الهدف من استخدام المنهج العياري في حالة الاختيار بين السياسات والبدائل المحاسبية هو البحث عن الأفضل من بين مجموعة السياسات البديلة المتاحة ، على أن يتم قياس الأفضل في ضوء معايير للأفضلية ، ولذا فإن الأمر يستلزم تحديد دالة هدف تُتخذ أساساً للاختيار ، وبذلك يتم صياغة افتراضات معيارية تمثل وصفاً لما يجب أن يكون ، وتكون هذه الافتراضات غير قابلة للرفض أو المناقشة .

وبذلك يخلص الباحث إلى أن المنهج العياري يمكن توظيفه في مجال اختيار البدائل المحاسبية بهدف تقديم افتراضات عن أفضل بدائل محاسبية يجب إتباعها عند إعداد القوائم والتقارير المالية ، حيث يتم اختيار البديل المحاسبي في ضوء ما يجب أن يكون ، حيث حاول الباحثون من خلال المنهج العياري الإجابة على كثير من الأسئلة البحثية المتعلقة بأفضل بديل محاسبي يجب إتباعه سواء في طرق حساب

**دور منهج التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر**  
الإهلاك أو طرق تقييم المخزون أو طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن أو طرق معالجة تكاليف  
البحوث والتطوير وغيرها .

## ٢ - منهج دراسة سلوك أسعار الأسهم .

حاول هذا المنهج تفسير عملية الاختيار المحاسبي عن طريق الربط بين المعلومات المحاسبية الناتجة من استخدام بدائل محاسبية معينة وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ، وذلك اعتماداً على التطور في مجال الإحصاء والتمويل والاقتصاد ، ويقوم هذا المنهج على أساس أن سوق الأوراق المالية (البورصة ) يستوعب بكفاءة أية معلومات جديدة ومنها المعلومات المحاسبية ، ويعكسها في الحال على أسعار الأسهم ، وعلى الرغم من النجاح النسبي لهذا المنهج إلا انه فشل في شرح تفسير عملية الاختيار المحاسبي حيث لا يؤثر الاختيار المحاسبي على قيمة الشركة ككل كما أن المعلومات - وفقاً لهذا المنهج - يفترض انه ليس لها قيمة ، كما يفترض أنه ليس لهذه المعلومات تكلفة. ( توفيق، قادوس ، ١٩٩١ ، ١٠١).

بناء على ما سبق يتضح أن سلوك الإدارة نحو اختيار البدائل المحاسبية يجب أن يتسع ليأخذ في الحسبان عوامل أخرى غير أسعار الأسهم ، وكذلك جميع فئات المستخدمين والمتأثرين بذلك ، ولهذا ظهرت الحاجة إلى منهج أكثر شمولاً ألا وهو المنهج الواقعي **Positive Approach** .

## ٣ - المنهج الواقعي .

هناك عدة نظريات يركز عليها المنهج الواقعي ، من أهمها ما يلي :

### أ - نظرية الوكالة:

تنظر هذه النظرية إلى الشركة باعتبارها مجموعة من العلاقات والتعاقدات الرسمية وغير الرسمية بين الأطراف المختلفة المعنية بالشركة ، وتقوم هذه العلاقات التعاقدية بين الإدارة باعتبارها الوكيل وبين الملاك باعتبارهم الأصيل ، ويترتب على علاقة الوكالة السابقة احتمالات وجود تعارض بين المصالح الشخصية لكل طرف من طرفي الوكالة حيث يعمل كل طرف من أجل تحقيق دالة هدفه مما قد يؤثر بالسلب على قيمة المنشأة وعلى قدرتها على الاستمرار والنجاح ، فقد تتخذ الإدارة قراراً بتطبيق سياسة محاسبية معينة تتفق مع أهدافها وتعظم مصالحها الخاصة دون تعظيم قيمة المنشأة ( حسن، ١٩٩٦ ، ٥٣).

### ب - نظرية كفاءة سوق الأوراق المالية :-

وهناك العديد من الدراسات المحاسبية التي تناولت أثر السياسة المحاسبية البديلة على المعاملات في الأوراق المالية من حيث الكم والكيف في سوق الأوراق المالية الكفاء ، حيث خلصت تلك الدراسات إلى نتائج هامة وهي أن أسعار الأوراق المالية في السوق الكفاء تتأثر بالسياسات المحاسبية المطبقة ، وبخاصة في الحالتين التاليتين (الشيرازي، ١٩٩٠ ، ٤٠٢):

- إذا أدت هذه السياسة إلى توفير معلومات محاسبية جديدة لها محتوى كبير وذات قيمة للمستثمر .

- إذا أدت هذه السياسة المتبعة أو تغييرها إلى تعديل التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة.

### ج - نظرية ردود الأفعال الحكومية :

تلاحظ وجود علاقة بين البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية بصفة دورية وردود أفعال الأجهزة الحكومية ، وتأخذ ردود الأفعال هذه مجموعة من الإجراءات السياسية التي تهدف إلى إعادة توزيع الثروة وتحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع ، كما أن المنشآت تقوم أيضاً باتخاذ القرارات التي تعمل على تحويل الثروة إليها وبالتالي تعظيم منافعها الذاتية على حساب الفئات الأخرى (مصطفى، ١٩٩١ ، ٨٨).

يتبين للباحث بعد تناول نظريات المنهج الواقعي ضرورة الاهتمام بتفسير وتحليل سلوك الإدارة في المنشأة نحو اختيار البدائل المحاسبية وذلك لمساعدة متخذي القرارات أو جميع فئات المستخدمين لبيانات ومعلومات المنشأة على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة .

### ثانياً : المعايير المحاسبية والاختيار بين البدائل المحاسبية .

بداية يمكن تعريف المعايير بوجه عام بأنها القواعد الواجب مراعاتها في مجال معين ، والمعايير المحاسبية تعرف بأنها القواعد التي تستخدم في إعداد القوائم والتقارير المالية أي أنها تمثل القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تحدد نوعية المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية

### دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

(الجوهري، ١٩٩١، ١٩٤)، وذكر ( الحناوي ، ١٩٩٠، ٤٧٢:٤٧٤) أن المعيار المحاسبي ليس أداة قياس جامدة أو قانون ملزم للتطبيق المحاسبي ولكنه نمط متفق عليه للممارسة المحاسبية الملائمة في ظروف محددة .

ولقد أصبح من الحقائق المعروفة للمحاسبين أن المحاسبة وبالتالي المعايير المحاسبية في دولة ما تتشكل حسب العوامل البيئية السائدة في هذه الدولة أي تواجد ارتباط بين المعايير المحاسبية والبيئة المحيطة أو المجتمع أو المتغيرات البيئية سواء اقتصادية أو ثقافية أو تعليمية أو سياسية أو قانونية ، فالمحاسبة أصبحت المرآة الصادقة التي تعكس حال الدولة والمجتمع الذي توجد فيه وذلك من حيث درجة تقدمه الاقتصادي وتكوينه الطبقي والعلاقات الاقتصادية السائدة داخل هذا المجتمع وخارجه ، وأيضاً تشريعاته وحجم التضخم فيه بالإضافة إلى مدى تعقد وتشابك العلاقات ومستوى التعليم السائد وقيم المجتمع وعاداته (جريس، ١٩٩٥، ٦٧٥) .

كما تتبع أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب اتباعها لتقويم نوعية هذه المعلومات ، وعلى ذلك فإن المعايير المحاسبية تكون بمثابة الإطار المنظم للسياسة المحاسبية على المستوى الجزئي وكذلك على المستوى الكلي ( القومي ) للمجتمع وهذا يعني وضع بعض المحددات والضوابط للاختيار بين البدائل المحاسبية (جريس، ١٩٩٥، ٦٨٤) و(طاحون، ١٩٩٦، ٣١).

ويخلص الباحث إلى أن نظريات المحاسبة تمثل الجانب الفلسفي لعلم المحاسبة فإن المعايير المحاسبية تمثل الجانب التطبيقي للمحاسبة ، وأن دور المعايير المحاسبية في الاختيار بين البدائل المحاسبية متمشياً مع دور الإطار الفكري المحاسبي الذي تربطهما معاً علاقة وثيقة حيث تستوحي المعايير المحاسبية بعد دراسة الإطار الفكري المحاسبي ، وكذلك البيئة المحاسبية والعرف السائد فيها والتطبيق العملي ولذلك المعايير المحاسبية تترك للمحاسب حرية الاختيار بين البدائل المحاسبية المدروسة .

### **القسم الرابع : العوامل المؤثرة على الاختيار بين البدائل المحاسبية في الواقع المصري.**

أن اختيار البدائل المحاسبية طبقاً للمنهج الواقعي يتم من خلال دراسة مجموعة العوامل أو الدوافع المؤثرة في تبني الشركة لبدل أو اختيار سياسة محاسبية معينة دون غيرها ، وتتلخص هذه العوامل في مجموعتين:

١ - **العوامل الاقتصادية:** إن العوامل الاقتصادية هي تلك العوامل والمتغيرات التي تحدد أو تفسر اختيار البديل المحاسبي في شركات المساهمة المصرية وغيرها من شركات الأموال ، ومن أهم هذه العوامل:  
أ - **خطط حوافز ومكافآت المديرين:** غالباً ما ترتبط خطط حوافز ومكافآت المديرين برقم الربح المحاسبي المحقق في نهاية الفترة المحاسبية أو بمعدل العائد على القيمة الدفترية للأصول بالشركة (حمد الله ، ١٩٩٥ : ١٠٨ : ١٠٩) .

ب - **نسبة المديونية :** تعتبر نسبة المديونية وهي نسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية أحد القيود على أنشطة الشركات المقترضة، حيث قد ينص في عقد القرض على عدم السماح للشركة المقترضة بإصدار سندات أو توزيع أرباح على حملة الأسهم إذا وصلت نسبة المديونية إلى حد معين أو إذا انخفضت أرباح الشركة المقترضة أو تخفيض رصيد أرباحها المحتجزة إلى حد ما .

ويلجأ المقرضون في الغالب إلى فرض قيود على أنشطة الشركة المقترضة، وهذه القيود ينص عليها صراحة في عقود المديونية التي يبرمها الدائنون مع الشركات المقترضة وتأخذ هذه القيود شكل أرقام محاسبية (حسن، ١٩٩٦، ٦٧) .

ج - **مدى خضوع أرباح الشركة للضرائب :** لقد صدرت عدة قوانين للاستثمار بهدف التيسير على المستثمرين لإنشاء مشروعات جديدة ولزيادة وتوسع استثماراتهم في المشروعات القائمة ومن بين ما تضمنته هذه القوانين لتحقيق هذه الأهداف النص على إعفاء المشروعات الاستثمارية التي تقام في مصر من أداء الضريبة على الدخل خلال عدة سنوات من بداية نشاطها ، لذلك من المتوقع أن تقوم الشركات التي تتمتع بهذا الإعفاء الضريبي باستخدام السياسات المحاسبية المتفائلة التي تؤدي إلى زيادة الأرباح المحاسبية نظراً لأن زيادة هذه الأرباح مع عدم تحمل ضرائب من شأنه أن يؤدي إلى زيادة أسعار أسهم الشركة وبالتالي زيادة قيمتها مما يترتب على ذلك من زيادة ثروة المستثمرين (حسن، ١٩٩٦، ١١٢).

## دور منهج التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

د - **التكاليف السياسية** : ونظراً لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية يتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية وهي :

- **حجم الشركة** : يفترض معظم الباحثين في المحاسبة أن الشركات كبيرة الحجم تكون أكثر حساسية من الناحية السياسية أي التدخل الحكومي عن الشركات الصغيرة ،

- **كثافة رأس المال** : ويقصد به حجم استثمارات الشركة في الأصول الرأسمالية ( الثابتة ) فكلما زادت درجة كثافة رأس المال كانت الشركة على درجة عالية من الحساسية السياسية وزاد احتمال اختيارها للسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الربحية الحالية .

- **درجة التركيز الصناعي** : كلما زادت درجة التركيز الصناعي أي تركيز مبيعات الصناعة أو القطاع في عدد قليل من الشركات كلما زادت درجة الحساسية السياسية .

هـ - **مدي خضوع الشركة لإجراءات الرقابة الحكومية** : تقوم بعض الأجهزة الحكومية بتقييد أنشطة بعض الشركات عن طريق القرارات والتعليمات الرقابية والإشرافية والتي غالباً ما تؤسس على المعلومات المحاسبية التي هي ناتج تطبيق واختيار السياسات المحاسبية الخاصة بهذه الشركات .

٢ - **العوامل البيئية** : إن عملية الاختيار المحاسبي تحكمها بواعث اقتصادية وأخرى غير اقتصادية أي العوامل البيئية ، وقد يكون لها دور محدد وهام في عملية الاختيار المحاسبي وتتمثل أهم العوامل البيئية في ما يلي :

- **العرف المحاسبي**: يعتبر شيوع استخدام سياسة محاسبية في التطبيق أكثر من غيرها في مجال الصناعة أو القطاع من العوامل التوجيهية في اختيار السياسات المحاسبية وعلى سبيل المثال : إذا كانت سياسة رسملة مصاريف التأسيس أو نفقات البحوث والتطوير أكثر شيوعاً في مجال الصناعات الكيماوية فمن المتوقع أن يقع الاختيار المحاسبي لشركات هذا القطاع على هذه السياسة دون غيرها ، ويبنى هذا المثال على أن كثرة وانتشار تطبيق محاسبي أو استخدام سياسة محاسبية يرجع إلى ملاءمتها لطبيعة الصناعة والبيئة المحاسبية المحيطة بها ، ولذلك يعتقد أن هناك ميلاً لدى الإدارة لإتباع السياسات المحاسبية الأكثر شيوعاً في الصناعة أو القطاع وذلك باعتبار أن هذا الشيوع والانتشار في الاستخدام دليل على ملاءمتها في التطبيق العملي (قادوس، ١٩٨٩ ، ١١١).

- **درجة التحفظ** : تتوقف عملية الاختيار المحاسبي بين البدائل المحاسبية في بعض الدول على درجة التحفظ في الشركات عند اختيارها للسياسات والبدائل المحاسبية .

- **رأي مراقب الحسابات** : تلجأ الشركات في بعض الدول النامية ومنها مصر عادة إلى اتباع رأي مراقب الحسابات في الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية وذلك للتوصل إلى أكثرها ملاءمة لظروفها وطبيعتها نشاطها.

ويرى أحد الباحثين أن اختيار السياسات المحاسبية قد يتوقف على رأي مراقب الحسابات ففي الأحوال التي لا تفضل الإدارة فيها إحدى السياسات المحاسبية على غيرها من السياسات المحاسبية الأخرى فإنها تلجأ إلى رأي مراقب الحسابات لمساعدتها في هذا الشأن (Trombley A. Mark, 1989, 529:536).

### القسم الخامس : تصميم الدراسة الميدانية :

يتم التعرف على النموذج الإحصائي وفروضه وكذلك البيانات ووسائل جمعها والفترة التي تغطيها وطريقة قياس المتغيرات سواء مستقلة (مفسرة) أو تابعة ومجتمع وعينة الدراسة من خلال النقاط التالية:  
**أولاً : النموذج الإحصائي المستخدم وهو التحليل التمييزي Discriminate Analysis** وهو أسلوب يندرج ضمن التحليل كثير العوامل **Multivariate functions** والانحدار المتعدد ويبدأ بحالات Cases (الصفوف) الشركات مصنفة في مجموعتين أو أكثر ، ولذلك اختار الباحث النموذج المقترح لتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة (المفسرة) والمتغيرات التابعة في الأحوال التي تأخذ الأخيرة قيمة متقطعة (توفيق، قادوس، ١٩٩١، ٩٣:١٦٦).

### ثانياً : مجتمع الدراسة الميدانية :

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في شركات الأموال وخاصة شركات المساهمة المسجلة في بورصة الأوراق المالية بالقاهرة حتى نهاية عام ٢٠١٧.

### ثالثاً : عينة الدراسة الميدانية :

### دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

قام الباحث باختيار عينة مبدئية مكونة من ٧٥ شركة أموال لتكون مجالاً مبدئياً لإجراء الدراسة الميدانية وقد استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية البسيطة في الاختيار للشركات من بين القطاعات المختلفة التي تدخل في عينة الدراسة الميدانية وحاول الباحث أن تكون لكل شركة نفس فرصة الظهور في العينة بحيث تكون العينة غير متحيزة ، ويعرض الجدول رقم (١) توزيع مفردات عينة الدراسة المبدئية بحسب القطاعات وفقاً للتصنيف الذي تتبعه الهيئة العامة لسوق المال بالقاهرة .

### جدول رقم (١) مفردات عينة الدراسة المبدئية ونسبتها إلى مجتمع الدراسة بحسب القطاعات المختلفة

القطاع	عدد شركات المجتمع	عدد شركات العينة المبدئية	نسبة تمثيل العينة للمجتمع
١- الزراعة والغابات وصيد الأسماك.	٣٨	٥	%١٣,١٥
٢- التعدين.	٣	١	%٣٣,٣٣
٣- التشييد.	٦١	١٢	%١٩,٧٦
٤- الصناعات التحويلية.	٣٣٩	٢٥	%٧,٣٧
٥- نقل، اتصالات، كهرباء، غاز، صحة.	٤٤	٨	%١٨,١٨
٦- تجارة الجملة والتجزئة.	١٠٢	٤	%٣,٩٢
٧- التمويل والتأمين والعقارات.	٢١٣	١٥	%٧,٠٤
٨- الخدمات.	١٠٠	٥	%٥
الإجمالي	٩٠٠	٧٥	%٨,٣٣

لقد أصبحت عينة الدراسة النهائية ٣٦ شركة وذلك لعدم رد ٣٩ شركة من شركات العينة المبدئية على قائمة الاستقصاء المرسله لهم وبالتالي أصبحت العينة النهائية ٣٦ شركة فقط ، بنسبة تمثيل ٤٨ % و هذه النسبة أقل مما كان يتوقعه الباحث ، ولكنها كافية لأغراض البحث الحالي .

### رابعاً : مصادر جمع البيانات وفترة الدراسة :

اعتمد الباحث على القوائم المالية وإيضاحاتها المنشورة في هيئة الرقابة المالية وذلك للحصول على المؤشرات المحاسبية لكل شركة على مدى فترة الدراسة. وأهم هذه المؤشرات:- إجمالي الأصول ، وصافي الأصول الثابتة ، والخصوم طويلة الأجل ، والالتزامات قصيرة الأجل ، وصافي الدخل قبل الضرائب ، والأرباح الموزعة وتم حساب كل من متوسط إجمالي الأصول ليعبر عن حجم الشركة وكثافة رأس المال واستقرار الدخل ونسبة المديونية ، ومدى الخضوع للضرائب من عدمه ، وهذه البيانات تفيد في اتخاذها كمتغيرات مستقلة ( مفسرة ) التي تدخل النموذج ( التحليل التمييزي ) وإضافة لذلك فقام الباحث بإرسال قائمة الاستبيان إلى مديري الإدارات المالية بشركات العينة للحصول على المعلومات والسياسات ( الطرق ) المحاسبية التي لم تتضح في القوائم المالية وإيضاحاتها ، وتم تحديد فترة الدراسة بخمس سنوات تبدأ من عام ٢٠١٣ / ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٦ / ٢٠١٧ كفترة مناسبة وممثلة لغيرها من وجهة نظر الباحث.

### خامساً : متغيرات الدراسة :

تنقسم المتغيرات في هذا البحث إلى نوعين هما :-

أ - المتغيرات التابعة وهي تتمثل في السياسات المحاسبية التي تستخدمها شركات العينة في قياس الأحداث المالية والتقارير عنها وهي عبارة عن أربع سياسات هي :

سياسة تسعير المواد المنصرفة من المخازن ويرمز لها بالرمز Y1.

سياسة تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية ويرمز لها بالرمز Y2 .

طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير ويرمز لها بالرمز Y3.

طرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول ويرمز لها بالرمز Y4.

أما الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة ويرمز لها بالرمز Y5.

وقام الباحث بإعداد كشوف تفرغية لحساب قيم المتغيرات التابعة وحيث تم تخصيص مقياس لكل سياسة بحسب تأثيرها على ربحية الشركة في السنة الحالية التي تتبعها حسب اختيار أو رد الشركة فأعطى الباحث القيمة (1) في حالة اتباع الشركة لسياسة محاسبية تؤدي إلى زيادة الربحية الحالية ، والقيمة (0) صفر في حالة اتباع الشركة لسياسة محاسبية متحفظة تؤدي إلى تقليل الربحية الحالية وذلك كما يلي:

دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

**Y1 طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن : القيمة (1) في حالة إتباع الشركة سياسة ( طريقة )** ما يرد أولاً صادر أولاً ، القيمة (0) صفر في حالة إتباع الشركة سياسة أخرى .

**Y2 طرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية :** القيمة (1) في حالة إتباع الشركة طريقة التكلفة ، والقيمة (0) صفر في حالة إتباع الشركة طريقة أخرى.

**Y3 طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير : القيمة (1) في حالة إتباع الشركة طريقة الرسملة لتكاليف** البحوث والتطوير ، والقيمة (0) صفر في حالة إتباع الشركة طريقة أخرى .

**Y4 طرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول : القيمة (1) في حالة إتباع الشركة اعتبارها** أرباحاً قابلة للتوزيع ، والقيمة (0) صفر في حالة اعتبارها ضمن حقوق الملكية .

**Y5 تعبر عن الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة : القيمة (1) في حالة إتباع الشركة** استراتيجية تعظيم الأرباح في الفترة الحالية ، والقيمة (0) صفر في حالة إتباع الشركة استراتيجية تخفيض الأرباح في الفترة الحالية .

وقد اعتبرت النقاط المخصصة لكل شركة في كل سياسة ( طريقة ) أو استراتيجية محاسبية هي قيمة المتغير التابع في نموذج التحليل التمييزي ، وفي مجال إجراء التقديرات المتعلقة بالمتغير التابع راعى الباحث ضرورة وجود قدر معقول من التباين بين السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة الشركات محل الدراسة من حيث أثرها على ربحية الشركة وذلك لضمان شروط النموذج المقترح وإمكان الاعتماد على النتائج التي يتم الحصول عليها من الدراسة بدرجة كبيرة من الثقة ، وللتعرف المبدي على هذا التباين تم إعداد الجدول رقم (٢) والذي يشمل توزيع شركات العينة النهائية ( الشركات التي ردت على الاستبيان ) بحسب تأثير السياسة المحاسبية المتبعة في الربحية الحالية .

**جدول رقم (٢) توزيع شركات العينة بحسب تأثير السياسة المحاسبية المتبعة في الربحية الحالية**

السياسة المحاسبية المتبعة أو الاستراتيجية المتبعة	التقدير (القيمة)	تسعير المواد المنصرفة		تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية		معالجة تكاليف البحوث والتطوير		معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول		الاستراتيجية المحاسبية المتبعة	
		عدد الشركات	نسبة	عدد الشركات	نسبة	عدد الشركات	نسبة	عدد الشركات	نسبة		
إتباع سياسية أو استراتيجية الربحية الحالية تؤدي إلى زيادة الربحية الحالية	١	١٧	%٤٧,٢	١٣	%٣٦,١	١٤	%٣٨,٩	١٠	%٢٧,٨	١٦	%٤٤,٤
إتباع سياسة أو استراتيجية تؤدي إلى تخفيض الربحية الحالية	٣	١٩	%٥٢,٨	٢٣	%٦٣,٩	٢٢	%٦١,١	٢٦	%٧٢,٢	٢٠	%٥٥,٦
إجمالي عدد الشركات		٣٦	%١٠٠	٣٦	%١٠٠	٣٦	%١٠٠	٣٦	%١٠٠	٣٦	%١٠٠

يتضح من تحليل بيانات الجدول رقم (٢) ما يلي :-

هناك قدر معقول من التباين بين شركات العينة في السياسات المحاسبية المستخدمة وكذا الاستراتيجية يُتيح استخدام نموذج التحليل التمييزي في تفسير دوافع الإدارة في تبني سياسات محاسبية وبالتالي استراتيجية محاسبية معينة ، ويتضح ذلك كالتالي :

**Y1 سياسة تسعير المواد المنصرفة من المخازن، وتنقسم شركات العينة النهائية إلى مجموعتين هما:**

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

المجموعة الأولى وعددها ١٧ شركة بنسبة ٤٧,٢ % ، والمجموعة الثانية عددها ١٩ شركة بنسبة ٥٢,٨ % من إجمالي عدد شركات العينة النهائية وهو ٣٦ شركة .

**Y2** سياسة تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية ، وتنقسم شركات العينة النهائية إلى مجموعتين هما :- المجموعة الأولى وعددها ١٣ شركة بنسبة ٣٦,١ % ، والمجموعة الثانية عددها ٢٣ شركة بنسبة ٦٣,٩ % ، وذلك من إجمالي عدد شركات العينة النهائية وهو ٣٦ شركة .

**Y3** سياسة معالجة تكاليف البحوث والتطوير، وتنقسم شركات العينة النهائية إلى مجموعتين هما : المجموعة الأولى وعددها ١٤ شركة بنسبة ٣٨,٩ % ، والمجموعة الثانية عددها ٢٢ شركة بنسبة ٦١,١ % ، من إجمالي عدد شركات العينة النهائية وهو ٣٦ شركة .

**Y4** سياسة معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول ، وتنقسم شركات العينة النهائية إلى مجموعتين هما : المجموعة الأولى وعددها ١٠ شركات بنسبة ٢٧,٨ % ، والمجموعة الثانية وعددها ٢٦ شركة بنسبة ٧٢,٢ % ، من إجمالي عدد شركات العينة النهائية وهو ٣٦ شركة .

**Y5** الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة، وتنقسم شركات العينة النهائية إلى مجموعتين هما: المجموعة الأولى وعددها ١٦ شركة بنسبة ٤٤,٤ % ، والمجموعة الثانية عددها ٢٠ شركة بنسبة ٥٥,٦ % ، من إجمالي عدد شركات العينة النهائية وهو ٣٦ شركة .

**ب - المتغيرات المستقلة :** وهي تلك العوامل التي تحدد وتفسر اختيار الشركات لسياسات محاسبية معينة دون غيرها في ظل المنهج الواقعي في التنظير المحاسبي-

قام الباحث بإعداد كشوف تفرغية لحساب قيم تلك المتغيرات المستقلة كما يلي :

**X1** حجم الشركة والذي يعبر عنه بمتوسط إجمالي الأصول ( توفيق، قادوس، ١٩٩١، ١٢٠، ) و(عطية، ٢٠٠٧، ١٨٥).

**X2** كثافة رأس المال

**X3** استقرار الدخل: تم حسابه من خلال اتجاه الربحية بالنسبة لكل شركة خلال فترة الدراسة. القيمة 3 إذا كان اتجاه الربحية تصاعدياً زيادة مستمرة في الأرباح أو نقص مستمر في الخسارة خلال فترة الدراسة .

والقيمة 2 إذا كان اتجاه الربحية ثابتاً خلال فترة الدراسة .

والقيمة 1 إذا كان اتجاه الربحية متذبذباً خلال فترة الدراسة .

والقيمة 0 صفر إذا كان اتجاه الربحية تناقصياً بمعنى زيادة مستمرة في الخسارة أو نقص مستمر في الأرباح .

**X4** نسبة المديونية

**X5** خطط مكافأة مجلس الإدارة: تم حساب هذا المتغير كما يلي :

القيمة 3 إذا كانت المكافأة لمجلس الإدارة نسبة من الأرباح .

القيمة 2 إذا كانت المكافأة لمجلس الإدارة نسبة من الأرباح ولكن بحد أقصى .

القيمة 1 إذا كانت المكافأة لمجلس الإدارة مبلغاً ثابتاً .

**X6** الإعفاء من الضرائب : ويعبر عنه كمتغير وهمي يأخذ :

القيمة 2 إذا كانت الشركة غير معفاة من الضرائب .

القيمة 1 إذا كانت الشركة معفاة من الضرائب ( أو غير خاضعة للضرائب ) .

**X7** العرف المحاسبي : تم حساب هذا المتغير باتباع الخطوات التالية :

- تم تفرغ كل اختيار على حدة لكل سياسة محاسبية لكل شركة .

- تم جمع التكرارات وتحديد السياسة الأكثر تطبيقاً بين شركات العينة النهائية وباعتبارها تمثل العرف المحاسبي .

- إذا اتبعت الشركة العرف أخذت 1 وإذا لم تتبعه أخذت 0 صفر ، ثم تم جمع اختيارات العرف ونسبتها إلى ١٠٠ % .

**X8** درجة التحفظ : تم حساب هذا المتغير بحيث إذا كانت الشركة تختار سياسة محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربحية أو أكثر تجمع وتنسب إلى ١٠٠ % .

**X9** رأي المراجع الخارجي ( مراقب الحسابات ) : تم حساب هذا المتغير على النحو التالي :

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

القيمة 2 إذا كان للمراجع الخارجي دور في اختيار السياسات المحاسبية .  
القيمة 1 إذا لم يكن للمراجع الخارجي دور في اختيار السياسات المحاسبية .  
يرى الباحث أن اختبار الشركة لسياسات محاسبية معينة يعد دالة للمتغيرات السابقة مع مراعاة أن هذه المتغيرات ما هي إلا أمثلة للأسباب التي قد تدفع شركات الأموال لاختيار سياسات محاسبية معينة دون الأخرى .

### سادساً : فروض الدراسة :

يمكن صياغة فروض البحث بحيث تعكس أثر العوامل التي تمثل المتغيرات المستقلة كما يلي :-

#### الفرض الرئيسي للبحث :

( تشكل العوامل الاقتصادية والبيئية دوراً مؤثراً في اختيار الاستراتيجية المحاسبية المطبقة في شركات الأموال المقيدة بهيئة الرقابة المالية في مصر )

يتم تقسيم الفرض الرئيسي إلى عدد من الفروض الفرعية هي :

#### ١- الفرض الفرعي الأول ( حجم الشركة ) :

[ كلما كبر حجم الشركة ( متوسط إجمالي الأصول ) كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية من شأنها تقليل أرباح الفترة الحالية ]

#### ٢- الفرض الفرعي الثاني ( كثافة رأس المال ) :

[ كلما زادت كثافة رأس المال في الشركة كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية من شأنها تقليل أرباح الفترة الحالية ]

#### ٣- الفرض الفرعي الثالث ( اتجاه الربحية ) :

[ كلما كان اتجاه الربحية تصاعدياً كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية ]

#### ٤- الفرض الفرعي الرابع ( نسبة المديونية ) :

[ كلما زادت نسبة المديونية بالشركة كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية من شأنها زيادة أرباح الفترة الحالية ]

#### ٥- الفرض الفرعي الخامس ( خطط مكافأة مجلس الإدارة ) :

[ كلما كانت هناك خطط لمكافأة الإدارة بالشركة ومرتبطة بالأرباح كلما زاد احتمال أن تختار الشركة سياسات محاسبية غير متحفظة والتي تؤدي إلى زيادة أرباح الفترة الحالية ]

#### ٦- الفرض الفرعي السادس ( موقف الشركة من الضرائب ) :

[ كلما كانت الشركة خاضعة للضرائب ( وغير معفاة ) كلما زاد احتمال أن تختار الشركة السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض أرباح الفترة الحالية ]

#### ٧- الفرض الفرعي السابع ( العرف المحاسبي ) :

[ تفضل إدارة شركات الأموال اختيار السياسات المحاسبية الأكثر تطبيقاً أو شيوعاً باعتبار أن شيوع تطبيق هذه السياسات في الممارسة المحاسبية يعد دليلاً على قبولها ]

#### ٨- الفرض الفرعي الثامن ( درجة التحفظ ) :

[ كلما زادت درجة التحفظ في الشركة كلما زاد احتمال أن تختار الإدارة السياسات المحاسبية المتحفظة والتي تؤدي إلى تخفيض أرباح الفترة الحالية ]

#### ٩- الفرض الفرعي التاسع ( رأي مراجع الحسابات ) :

[ تفضل إدارة شركات الأموال المصرية أخذ رأي مراجع الحسابات الخارجي في اختيار السياسات المحاسبية بما لديه من خبرة ودراية تمكنه من الاختيار المناسب ]

#### سابعاً : إدخال البيانات المجمعة إلى الحاسب الآلي :

بعد أن قام الباحث بمراجعة الكشوف التجميعية لبيانات شركات العينة من حيث المتغيرات المستقلة والتابعة تم تغذية الحاسب الآلي بالبيانات المحاسبية الخاصة بشركات العينة فأعطي المتغيرات التابعة القيمة 1 لكل شركة من شركات المجموعة الأولى والقيمة 0 صفر لكل شركة من شركات المجموعة الثانية .



**دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر**

باستخدام برنامج التحليلات الإحصائية لبحوث العلوم الاجتماعية SPSS وخاصة نموذج التحليل التمييزي وذلك بهدف (توفيق، ١٩٩٩، ١٠٩: ١١١) :

١- حساب المقاييس الإحصائية البسيطة ( الوصفية ) .  
٢- إيجاد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة لتفسير الدوافع لاختيار السياسات المحاسبية في شركات المساهمة المصرية باستخدام نموذج التحليل التمييزي والذي يأخذ الصيغة الرياضية التالية :  
$$Y_R = A + B_1 X_{1R} + B_2 X_{2R} + B_3 X_{3R} + B_4 X_{4R} + B_5 X_{5R} + B_6 X_{6R} + B_7 X_{7R} + B_8 X_{8R} + B_9 X_{9R}$$
  
حيث أن :

$Y_R$  متغير تابع يعبر عنه بالسياسة المحاسبية التي تتبعها الشركة ويأخذ قيم (1) أو (0) صفر بحسب السياسة المحاسبية أو الاستراتيجية المحاسبية المتبعة .

$A$  ثابت ويمثل قيمة  $y$  المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغيرات المستقلة مساوية للصفر .  
 $X_1$  ويعبر عن حجم الشركة ،  $X_2$  ويعبر عن كثافة الأصول ،  $X_3$  ويعبر عن اتجاه الربحية ،  $X_4$  ويعبر عن نسبة المديونية ،  $X_5$  ويعبر عن خطط مكافأة الإدارة ،  $X_6$  ويعبر عن الخضوع للضرائب ،  $X_7$  ويعبر عن العرف المحاسبي ،  $X_8$  ويعبر عن درجة التحفظ ،  $X_9$  ويعبر عن رأي المراجع الخارجي ،

$B_1$  إلى  $B_9$  معاملات دالة التمييز الخاصة بالمتغيرات المستقلة من  $X_1$  إلى  $X_9$  .  
 $R = 1, 2, 3, \dots, n$  حيث  $n$  تعبر عن عدد الشركات التي تبلغ ( ٣٦ ) شركة طبقاً للعينة النهائية. ولتقييم مدى كفاءة النموذج ككل ومعنويته يتم استخدام المعايير التالية :

- ١- قيمة الارتباط التوافقي **Canonical Correlation** .
- ٢- قيمة كاي **Chi - Square** .

**القسم السادس : اختبار الفروض وتحليل نتائج الدراسة والتوصيات**

**أولاً: الدراسة الميدانية واختبار الفروض**

يتبين من المقارنة بين نتائج الطرق المحاسبية محل الدراسة ، وبعد عرض نتائج الدراسة الميدانية واستخلاص أهم العوامل المؤثرة على اختيار الطرق والسياسات المحاسبية بشركات المساهمة المصرية ، سوف تتم المقارنة من حيث :

- معاملات دالة التمييز المرافقة للمتغيرات المستقلة .
- الارتباط التوافقي بين قيم التمييز (كمتغير تابع ) وبين المجموعات (كمتغير مستقل) .
- كاي  $\chi^2$  لاختبار المعنوية الاحصائية لدالة التمييز .
- القوة التمييزية الكلية لنموذج التحليل التمييزي .
- مستوى المعنوية .

وذلك في ظل كل طريقة من طريقتي التحليل وهما: طريقة الانتقاء، **Stepwise** طريقة الكل **Together** وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٣) ، الجدول رقم (٤) .

**جدول ( ٣ ) الاتجاه الفعلي والمتوقع في شركات المساهمة المصرية**

الاتجاه الفعلي في شركات المساهمة المصرية					الاتجاه المتوقع طبقاً للدراسة النظرية	المتغيرات المستقلة
طرق تسعير المواد المنصرفة من المخزن	طرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية	طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير	طرق معالجة ارباح بيع أو إعادة تقييم الاصول	الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة		
+	+	+	+	+	-	$X_1$ حجم الشركة
-	-	-	-	-	-	$X_2$ كثافة رأس المال
-	+	+	+	-	+	$X_3$ اتجاه الربحية
-	+	+	+	-	+	$X_4$ نسبة المديونية
+	+	+	-	+	+	$X_5$ مكافأة الادارة
+	+	+	+	+	-	$X_6$ الخضوع للضرائب

دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

الاتجاه الفعلي في شركات المساهمة المصرية					الاتجاه المتوقع طبقا للدراسة النظرية	المتغيرات المستقلة
الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة	طرق معالجة ارباح بيع أو إعادة تقييم الاصول	طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير	طرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية	طرق تسعير المواد المنصرفة من المخزن		
-	+	+	-	+	+	X7 العرف المحاسبي
+	+	+	-	-	-	X8 درجة التحفظ
-	+	-	-	-	-	X9 رأي مراجع الحسابات

جدول ( ٤ ) المتغيرات المستقلة وأهم المقاييس الاحصائية

الاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة		طرق معالجة ارباح بيع أو إعادة تقييم الاصول		طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير		طرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية		طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن		المتغيرات المستقلة وأهم المقاييس الاحصائية
طريقة together	طريقة stepwise	طريقة together	طريقة stepwise	طريقة together	طريقة stepwise	طريقة together	طريقة stepwise	طريقة together	طريقة stepwise	
٤,٥٨٦-	٤,١٢٥-	٧,٦٦-	٥,٤٣٦-	٥,٧٣٦-	٣,٨٤٨-	٢,٣١٦-	٣,٢٨٦-	٠,٨٨٧-	٠,٤٧٦-	ثابت العلاقة
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X1 حجم الشركة
٠,٧١٩	-	٠,٢٩٢	-	٠,٨٨١-	-	٠,١٨٤-	-	٠,٦٦٥-	-	X2 كثافة رأس المال
٠,٣٨١-	-	٠,٢٨٨	-	٠,٠٥١	-	٠,٤٠٦	-	٠,٠٩-	-	X3 اتجاه الربحية
٠,٠٩٢-	-	١,٩١٢	-	٠,٣٤٢	-	٣,٠٠٩	-	١,٠٥-	-	X4 نسبة المديونية
٠,٠١١	-	٠,١٢١-	-	٠,٨٩٣	-	٠,٥٨٢	-	٠,٣٥٩	-	X5 مكافأة الادارة
٠,٨٣٥	-	١,٨٦٩	١,٧٣٥	٠,١٧١	-	١,٦٨٦	-	٠,٥٢٤	-	X6 الخضوع للضرائب
٠,٩٤١-	-	٣,٧٦٣	٤,٣٤١	٣,٥٣٧	٣,١٧٣	٠,١٤٩-	-	١١,٠٢٨	٩,٢٢٤-	X7 العرف المحاسبي
٨,٠٣٤	٦,٦	١,١٦٦	-	٤,٦٩٢	٣,٤٠٧	٤,٧٢٢-	٥,٢٥٧	٩,٢٦٧-	٨,٧٥٥	X8 درجة التحفظ
٠,٨٣٧-	-	٠,٤٠٨	-	١,١١٨-	-	٠,٧٨٤-	-	٠,٠٩٧-	-	X9 رأي مراجع الحسابات
٠,٨٨٦	٠,٨٥٠	٠,٧٠٠	٠,٦٤٣	٠,٧٧٣	٠,٧٠٢	٠,٨٢٥	٠,٧٥٠	٠,٩٤٣	٠,٩٢٩	الارتباط التوافقي
٤٥,٣٩٨	٤٢,٩٤٥	١٩,٨٥٠	١٧,٥٧١	٢٦,٧٩٨	٢٢,٤٤١	٣٣,٦٨	٢٧,٦٩٧	٦٥,١٥٣	٦٥,٦٦٢	كاي ٢
%١٠٠	%١٠٠	%٨٦,١	%٧٧,٨	%٨٦,١	% ٨٠,٦	% ٩١,٧	%٨٦,١	% ١٠٠	%١٠٠	القوة التمييزية الكلية للنموذج
صفر%	صفر%	%١,٩	صفر%	% ٢	صفر%	صفر%	صفر%	صفر%	صفر%	مستوى المعنوية
%١٠٠	%١٠٠	%٩٨,١	%١٠٠	% ٩٨	% ١٠٠	% ١٠٠	% ١٠٠	% ١٠٠	% ١٠٠	مستوى الثقة

## دور منهج التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

يتبين من الجدولين السابقين وما قبلهما أن:-

- \* دالة التمييز الناتجة من السياسات المحاسبية محل الدراسة كانت جوهريه جدا ويتضح ذلك مما يلي:-  
بالنسبة لطرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن بلغ معامل الارتباط التوافقي ٩٢,٩% طبقا لطريقة **Stepwise** ، ٩٤,٣% طبقا لطريقة **Together** كما هو بالجدول رقم (٤) ، وكذا تأسيسا على إحصاء كاي ٢ الذي بلغ ٦٥,٦٦٢ في طريقة **Stepwise** و ٦٥,١٣٥ طبقا لطريقة **Together** عند مستوى معنوية صفر% في الطريقتين وبقوة تمييزية كلية للنموذج ١٠٠% في الطريقتين.
- بالنسبة لطرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية بلغ معامل الارتباط التوافقي ٧٥% طبقا لطريقة **Stepwise** و ٨٢,٥% طبقا لطريقة **Together** تأسيسا على إحصاء كاي ٢ الذي بلغ ٢٧,٦٩٧ في طريقة **Stepwise** و ٣٣,٦٨ في طريقة **Together** وبقوة تمييزية كلية للنموذج ٨٦,١% حسب طريقة **Stepwise** ، ٩١,٧% طبقا لطريقة **Together** .
- بالنسبة لطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير بلغ معامل الارتباط التوافقي ٧٠,٢% طبقا لطريقة **Stepwise** ، ٧٧,٣% طبقا لطريقة **Together** تأسيسا على إحصاء كاي ٢ الذي بلغ ٢٢,٤٤١ في طريقة **Stepwise** ، ٢٦,٧٩٨ طبقا لطريقة **Together** عند مستوى معنوية صفر % طبقا لطريقة **Stepwise** ، ٢% طبقا لطريقة **Together** عند مستوى ثقة ١٠٠% ، ٩٨% على الترتيب وبقوة تمييزية كلية للنموذج بنسبة ٨٠,٦% ، ٨٦,١% على التوالي .
- بالنسبة لطرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الاصول بلغ معامل الارتباط التوافقي ٦٤,٣% طبقا لطريقة **Stepwise** ، ٧٠% طبقا لطريقة **Together** تأسيسا على إحصاء كاي ٢ الذي بلغ ١٧,٥٧١ ، ١٩,٨٥ للطريقتين على التوالي عند مستوى معنوية صفر % للأولى ، ١,٩% للثانية وقوة تمييزية كلية للنموذج ٧٧,٨% للأولى ، ٨٦,١% للثانية .
- بالنسبة للاستراتيجية المحاسبية التي تتبعها الشركة بلغ معامل الارتباط التوافقي ٨٥% طبقا لطريقة **Stepwise** ، ٨٨,٦% طبقا لطريقة **Together** تأسيساً على إحصاء كاي ٢ الذي بلغ ٤٢,٩٤٥ للطريقة الاولى ، ٤٥,٣٩٨ للطريقة الثانية عند مستوى معنوية صفر % بدرجة ثقة ١٠٠% للطريقتين وبقوة تمييزية كلية للنموذج ١٠٠% للطريقتين .

## فيما يتعلق بمدى تحقق الفرض الرئيسي للبحث (تشكل العوامل الاقتصادية والبيئية دوراً مؤثراً في اختيار الاستراتيجية المحاسبية المطبقة في شركات الأموال المقيدة بهيئة الرقابة المالية في مصر) والفروض الفرعية يتضح الآتي :-

**الفرض الفرعي الاول : حجم الشركة :** وجد أن العلاقة بين هذا المتغير والسياسات المحاسبية محل الدراسة علاقة غير معنوية وهي عكس ما هو متوقع طبقا لتفسيرات المنهج الواقعي.

**الفرض الفرعي الثاني : كثافة رأس المال :** أثبتت الدراسة وجود علاقة طردية بين هذا المتغير وطرق التسعير للمواد المنصرفة من المخازن وطرق التقييم للاستثمارات في الاوراق المالية وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير وهي نفس العلاقة المتوقعة بينما وجد أن هذا المتغير له علاقة عكسية مع طرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الاصول والاستراتيجية المحاسبية عكس ما هو متوقع كما هو بالجدول (٣).

**الفرض الفرعي الثالث : اتجاه الربحية :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين هذا المتغير وكل من طرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير وطرق معالجة بيع أو إعادة تقييم الاصول وهي نفس العلاقة المتوقعة بينما وجد أن هذا المتغير له علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – مع طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن والاستراتيجية المحاسبية .

**الفرض الفرعي الرابع : نسبة المديونية :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية وهي نفس العلاقة المتوقعة بين هذا المتغير وكل من طرق تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير وطرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الاصول ، بينما وجد أن هذا المتغير له علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – مع طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن والاستراتيجية المحاسبية .

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

**الفرض الفرعي الخامس : خطط مكافأة مجلس الإدارة :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية ، وهي نفس العلاقة المتوقعة بين هذا المتغير وكل من طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن وطرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير والاستراتيجية المحاسبية ، بينما وجد أن هذا المتغير له علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – مع طرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول .

**الفرض الفرعي السادس : موقف الشركة من الضرائب :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – مع كافة المتغيرات .

**الفرض الفرعي السابع : العرف المحاسبي :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية ، وهي نفس العلاقة المتوقعة بين هذا المتغير وكل من طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير وطرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول ، بينما توجد علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – بين هذا المتغير وكل من طرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية والاستراتيجية المحاسبية .

**الفرض الفرعي الثامن : درجة التحفظ :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين هذا المتغير وكل من طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن وطرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بينما توجد علاقة عكسية بين هذا المتغير وكل من طرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير وطرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول والاستراتيجية المحاسبية.

**الفرض الفرعي التاسع : رأي مراجع الحسابات :** أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين هذا المتغير وكل من طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن وطرق تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية وطرق معالجة تكاليف البحوث والتطوير والاستراتيجية المحاسبية بينما توجد علاقة عكسية – عكس ما هو متوقع – بين كل من هذا المتغير وطرق معالجة أرباح بيع أو إعادة تقييم الأصول .

ومن ثم يمكن قبول الفرض الرئيسي للبحث (تشكل العوامل الاقتصادية والبيئية دوراً مؤثراً في اختيار الاستراتيجية المحاسبية المطبقة في شركات الأموال المقيدة بهيئة الرقابة المالية في مصر).

### **ثانياً : نتائج الدراسة:**

- استطاع الباحث من خلال تلك الدراسة أن يخرج بالنتائج التالية :-
- 1- هناك صعوبة في الحصول على البيانات والمعلومات فيما يتعلق بالشركات المسجلة في هيئة سوق المال وذلك بسبب عدم فهم أهمية المعلومات المحاسبية التي تفيد في مجال اتخاذ القرارات بالإضافة إلى أنها تعتبر مدخلات لبناء نماذج التنبؤ المختلفة وذلك على مستوى الافراد والشركات .
  - 2- أن هناك حاجة ملحة من خلال الدراسات الميدانية لبيان دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية وذلك لمساعدة الجهات المعنية ببناء معايير محاسبية تتلاءم مع التغيرات في الممارسات المحاسبية .
  - 3- إن المنهج الواقعي أفضل من المنهج العياري حيث أنه يساعد على تفسير التفاوت في الاختيار بين البدائل المحاسبية .
  - 4- إن الآثار الاقتصادية للبيانات والمعلومات في القوائم والتقارير المالية لها دور بارز في توجيه سلوك متخذي القرارات الاقتصادية سواء على مستوى المستثمر الفرد أو الشركات أو سوق رأس المال أو على المستوى القومي .
  - 5- إن المنهج الواقعي لم يتطرق إلى ما ينبغي أن تستخدمه الشركة من سياسات وبدائل محاسبية نظراً لتعدد تلك البدائل المحاسبية في مجال التطبيق المحاسبي .
  - 6- استنتج الباحث أن الجزء الأكبر من السياسات المحاسبية لا يتم الإفصاح عنها بالقدر المطلوب وذلك بالرغم من وجود بعض المعايير المحاسبية التي تتطلب ذلك .
- والخلاصة أنه تم قبول ستة فروض وتم رفض ثلاثة فروض وبالتالي يتم قبول الفرض الرئيسي للبحث بشكل عام .

**ثانياً : توصيات الدراسة :-**

**بناءً على النتائج السابقة فإن الباحث يقترح التوصيات التالية :**

- ١- ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية بإصدار القرارات اللازمة لتوسيع نطاق الإفصاح المحاسبي ، باعتبار أن التقارير والقوائم المالية ما هي إلا أدوات لدعم القرارات .
- ٢ - يجب تطوير دور هيئة الرقابة المالية وذلك لحماية مصالح المستثمر الفرد ، والشركات ، وخاصة ما حدث في الأونة الاخيرة من انخفاض حاد في اسعار الاسهم في البورصة المصرية ولذلك يوصي الباحث بالاسترشاد بالدور الذي تلعبه هيئات تداول الأوراق المالية في الدول المتقدمة والتي تهتم بمدى عدالة الإفصاح المحاسبي وحماية مصالح المستثمرين .
- ٣ - يوصي الباحث بأن تكون هناك آلية أكثر فعالية لتنفيذ المعايير المحاسبية في مصر والخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي وعلاقتها باختيار البدائل المحاسبية.
- ٤ - ضرورة توجيه البحوث المحاسبية نحو تطوير المنهج الواقعي في مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية بحيث يأخذ في الاعتبار الاختيار بين كافة البدائل في الواقع العملي.
- ٥ - يوصي الباحث بتفعيل مهارة الاتصال الفعال بكافة جوانبه لكافة أطراف المتعاملين في سوق الاوراق المالية لسهولة فهم الاثار الاقتصادية للمتغيرات المالية.
- ٦- ضرورة سن القوانين التي تحكم عملية المراجعة في كافة الوحدات المحاسبية بمصر باعتبارها الفحص الفني الانتقادي المحايد لكافة البيانات والمعلومات المحاسبية والتي تزيد ثقة المستثمر الفرد وكذلك الشركات.
- ٧- تحويل الاهتمام نحو العوامل البنئية لأنها أكثر تأثيراً في الاختيار بين البدائل المحاسبية ، وهذا ما أظهره النموذج المطبق في الدراسة الميدانية، ويوصى الباحث بتطبيقه لزيادة المقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية.

**المراجع :**

**أولاً :المراجع العربية**

١. أبو زر، عفاف إسحق، ٢٠٠٧، المحاسبة البيئية - الإطار الفكري ومقومات التطبيق، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والثلاثون، العدد الأول .
٢. أحمد، محمد حسين، ١٩٩٨، أثر السياسات المحاسبية البديلة على تقييم المنشأة بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني.
٣. الجوهري ،على محمد، ١٩٨٩، التغيرات المحاسبية، الدوافع والأسباب ، السمات ، استجابة السوق، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، الملحق الثاني، العدد الثاني، السنة التاسعة.
٤. الجوهري ،على محمد، ١٩٩١، نحو معايير دولية للمحاسبة، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، السنة الحادية عشرة، ملحق العدد الثاني.
٥. الحسين، مهدي مأمون، ٢٠١٣، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٦. الحناوي، رأفت حسين، ١٩٩٠، إصدار المعايير المحاسبية : دراسة مقارنة في المنهج والمتطلبات، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الثانية، العدد الثاني، يوليو .
٧. الحيايالي ، وليد ناجي ، ٢٠٠٤، : مشاكل محاسبية معاصرة، ط١، دار حامد، عمان، الأردن.
٨. الرمحي، نضال محمود، الذبية ، زياد عبد الحليم ، ٢٠١٤، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
٩. السيد ،صفا محمود ، ١٩٩٥، مشكلات منهجية البحث في مجال التنظير المحاسبي: دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي ،المجلد ٩، العدد ٢، ديسمبر.
١٠. الشاذلي ،تحسين بهجات ، ١٩٩١، دور المعلومات المحاسبية في تدعيم فاعلية سوق الأوراق المالية ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ،جامعة المنصورة ، المجلد الخامس عشر ،العدد الرابع .
١١. الشافعي ،عبد الحميد عبد الفتاح، ١٩٩١، نماذج القياس المحاسبي وترشيد البعد الاجتماعي لقرارات الأمن الصناعي في المشروعات التعدينية ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،كلية التجارة بينها ،جامعة الزقازيق ،السنة الحادية عشر ،العدد الثاني .

## دور منهجي التنظير العياري والواقعي في الاختيار بين البدائل المحاسبية بالتطبيق على شركات الأموال في مصر

١٢. الشيرازي، عباس مهدي، ١٩٩٠، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط ١.
١٣. العامري، سعود جايد، ٢٠١٠، المحاسبة الدولية، ط ١، دار المناهج، عمان، الأردن.
١٤. القاضي، محمد بهاء الدين، ٢٠٠٢، دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر.
١٥. القشي، ظاهر، ٢٠٠٧، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩ "في الشركات المساهمة الأردنية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة.
١٦. توفيق، محمد شريف، قادوس، حمدي محمود، ١٩٩١، دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٧٢، السنة الحادية والثلاثون، أكتوبر.
١٧. توفيق، محمد شريف، ١٩٩٩، التحليلات الإحصائية لبحوث العلوم الاجتماعية باستخدام برنامج " Spss " الناشر شركة الأستاذ للتصميمات الهندسية وخدمات الكمبيوتر، الزقازيق.
١٨. جريس، إبراهيم شكري، ١٩٩٥، المعايير المحاسبية الملائمة ودورها في تطوير البيئة المحاسبية المصرية لمقابلة متطلبات المتغيرات الاقتصادية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
١٩. جمعة، أحمد حلمي، ٢٠١٠، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، ط ١، دار الصفاء، عمان، الأردن.
٢٠. حسن، محمد حسين أحمد، ١٩٩٦، المدخل الواقعي في تفسير دوافع الإدارة نحو اختيار سياسة المحاسبة عن نفقات الصيانة التي تتبناها الشركات العاملة في نشاط البترول، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة العاشرة، العدد الثاني.
٢١. حسن، محمد حسين أحمد، المدخل الواقعي في تفسير دوافع الإدارة نحو اختيار سياسة المحاسبة عن نفقات الصيانة التي تتبناها الشركات العاملة في نشاط البترول.
٢٢. حمد، محمد نجيب ذكي، ١٩٩٥، تصميم إطار مقترح لنظام المعلومات المحاسبية لزيادة كفاءة وفاعلية صناديق الاستثمار بالتطبيق على صندوق استثمار البنك الأهلي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
٢٣. حمد الله، أحمد السيد، ١٩٩٥، أثر عقود الوكالة والتكاليف السياسية والوضع الضريبي للشركة على سياسة المحاسبة عن المخزون السلعي التي تتبناها الشركات المساهمة المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة التاسعة، العدد الأول.
٢٤. دردير، أمل صلاح، ١٩٩٧، التحليل المحاسبي لمحددات اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٥. دويدار، محمد لطفي عبد المنعم، ١٩٩٥، تطوير الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنشورة باستخدام مدخل التدفقات النقدية لتنشيط سوق الأوراق المالية في مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد التاسع عشر، العدد الثالث.
٢٦. زهران، علاء الدين محمود، ١٩٩٠، استخدام نظرية الوكالة في تحليل مشكلة الاختيار من بين الطرق والقواعد المحاسبية البديلة مع التطبيق على بعض المنشآت المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٧. صالح، رضا إبراهيم، ٢٠٠٣، المدخل الايجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية دراسة اختبارية على الشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الأول.
٢٨. طاحون، محمد عبد الحميد، ١٩٩٦، نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة المالية في الدول النامية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد العشرون، العدد الأول.
٢٩. عبدالكريم، عارف عبدالله، ١٩٩٧، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية في القرن الحادي والعشرين، مؤتمر الشرق الأوسط وشمال إفريقيا للاقتصاد والتجارة الدولية وأسواق رأس المال، القاهرة ٢-٤ أغسطس.
٣٠. عثمان، الأميرة إبراهيم، بدوي، محمد عباس، ٢٠١٢، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

