دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية –دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف–

أ. قسوم حنان جامعة سطيف 01

ملخص

تتناولت هذه المقالة موضوعا على درجة كبيرة من الأهمية يرتبط بالتعرف على مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2013، وخاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية (IAS/IFRS) والذي يهدف إلى تقديم قوائم مالية صادقة ذات جودة عالية وخالية من ممارسات إدارة الأرباح.

تشير النتائج المتوصل إليها إلى وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها، حيث تقوم هذه المؤسسات باستخدام مستحقاتها الاختيارية بشكل موجب خلال جميع فترات الدراسة بهدف تضخيم الربح المحاسبي. بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، المستحقات الاختيارية، النظام المحاسبي المالي، جودة المعلومة المحاسبية.

Abstract

This article highlights an important issue linked to the investigation on whether the Algerian enterprises are practicing earning management during the period, starting from 2011 to 2013. This period comes after the adoption of the financial and accounting system which is derived from the International Financial Reporting Standards. The aim from this convergence is mainly to provide high quality, transparent and useful accounting information.

The results suggest that there is a discrepancy, during conducting this study, in terms of practice earning management by enterprises under study. These enterprises used the optional dues intentionally in a positive manner during all periods of study in order to amplify the accounting profit.

Key Words: Earnings management, Discretionary accruals, financial accounting, The quality of accounting information

مقدمة

إن المعلومات المحاسبية لها دور هام في نجاح أو فشل المؤسسة ودرجة نموها وتطورها في المجال الذي تعمل فيه، وبالتالي فإنه بقدر ما تتوافر معلومات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب بقدر ما تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة، وكذلك تساعد المساهمين ومختلف المستخدمين الخارجيين الذين لا يملكون سلطة الحصول على المعلومات التي يحتاجونها مباشرة من إدارة المؤسسات.

يعتبر الربح المحاسبي مقياس ملخص لعمليات وأنشطة المؤسسة، وبناء على ذلك فالمعايير الدولية تسعى إلى تحسين نوعية معلومات القوائم المالية بحيث أنها تقيد بشكل كبير من قدرة المؤسسات على إساءة استعمال المرونة التي تسمح بها المبادئ والسياسات المحاسبية والثغرات المتاحة لإدارة الأرباح سلبا أو إيجابا لتغيير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بما يحقق أهدافها، ومن ثم زيادة جودة المعلومات المفصح عنها لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

بناء على ما سبق، قامت الجزائر باعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية (IAS/IFRS) في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها للتوجه نحو اقتصاد السوق، حيث تسعى الجزائر من خلال تبنيها لهذا النظام إلى تطوير السوق المالي وتدعيم كفاءته، وتقديم قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية من قبل المؤسسات الجزائرية خالية من ممارسات إدارة الأرباح وتساهم في تعزيز الثقة لدى المستثمرين المحليين والأجانب، وتلبي احتياجاتهم من المعلومات وترشد قراراتهم الاستثمارية والائتمانية.

أولا– إشكالية البحث

أصبحت القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موضع تساؤل حول مدى جودتها ومدى تلبيتها لاحتياجات مختلف أطراف المصلحة، لذلك اعتمد العديد من الباحثين على تحليل جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال تحليل جودة الأرباح؛ فالربح المحاسبي يعتبر من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي لها وذلك بهدف اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والائتمانية، فالعديد من المؤسسات تسعى للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية مما يؤثر على صافي ربح الفترة بما يحقق أهدافها وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المالية.

بناء على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

" ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحقيق جودة القوائم المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة؟"

لمعالجة الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

– كيف يتم قياس إدارة الأرباح في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل الدراسة؟

– هل هناك اختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة في إدارة أرباحها؟

– هل هناك اختلاف بين المؤسسات الرابحة والخاسرة في إدارة أرباحها؟

–ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات محل الدراسة ؟

ثانيا– فرضيات البحث

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على الأسئلة الفرعية، حددنا الفرضيات التالية:

– الفرضية الأولى: تمارس المؤسسات محل الدراسة إدارة الأرباح في قوائمها المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي؛

– الفرضية الثانية: هناك اختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية؛

– الفرضية الثالثة: هناك اختلاف بين المؤسسات الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية؛

– الفرضية الرابعة: يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية.

ثالثا– أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

– إبراز مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها عند إعداد القوائم المالية؛

– تعتبر هذه الدراسة مساهمة مثمرة في البيئة الجزائرية يمكن أن تفتح آفاق جديدة للبحث في المستقبل.

I . الإطار النظري للبحث

إن القوائم المالية يمكن أن تتأثر بالتقديرات الانتهازية التي تمارسها الإدارة كالخطأ في تقدير المستحقات، حيث إن اعتماد المعايير الدولية يحد من حرية التصرف الإداري فيما يتعلق بالبدائل

المحاسبية، ويقدم بدائل محاسبية أكثر تعبير عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة والأداء. لذلك سيتم التطرق إلى تعريف إدارة الأرباح، طرق قياسها وأهميته دراسة مدى ممارسة المؤسسات لإدارة أرباحها.

1. تعريف إدارة الأرباح

يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها: "اختيار المؤسسة لسياسات معينة بهدف تحقيق أهداف مسطرة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات وتعديل التقارير المالية سواء كانت لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير"[1]. وتعرف إدارة الأرباح كذلك على أنها:" أي سلوك تقوم به الإدارة يؤثر على الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدى في الواقع إلى الإضرار بالشركة على المدى الطويل"[2]. ومن جهة أخرى، يمكن تعريفها على أنها: " استخدام المديرين للحكم الشخصي عند إعداد التقارير المالية وفي هيكلة العمليات الخاصة بها، وذلك لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير"[3].

تجدر الإشارة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تكون متوقعة بشكل كبير في البيئات التي تحتوى معايير محاسبية مرنة وخاصة فيما يتعلق باختيار الطرق والسياسات المحاسبية، فالمرونة تؤدي إلى غموض في تطبيق المعايير المحاسبية الأمر الذي يسمح للإدارة بالتلاعب في رقم الربح المصرح به في القوائم المالية[4].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن إدارة الأرباح هي محاولة الإدارة التأثير على الأرباح المعلن عنها، وذلك باستخدام المرونة المتاحة لهم للاختيار بين أساليب محاسبية معينة لتضليل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية حول الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة وتحقيق أهداف محددة مسبقا كتخفيض العبء الضريبي، تحقيق استقرار سياسة توزيع الأرباح، تنمية وتقوية العلاقة بين الإدارة والعاملين.

2. طرق الكشف عن إدارة الأرباح

تناولت العديد من الدراسات نماذج قياس إدارة الأرباح من بينها دراسة Salma S. *Ibrahim* (2005) ودراسة Christian *leuz* & al (2003) حيث ركزوا على إدارة المستحقات الكلية* للتأثير على الدخل المعلن عنه في القوائم المالية، وقدموا عدة نماذج لتقدير المستحقات الاختيارية نذكر أهمها فيما يلي:

2.1. نموذج جونز (The jones Model, 1991):

يستخدم نموذج جونز الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية بفرض أن المستحقات غير اختيارية ثابتة من فترة إلى أخرى. وفي هذا النموذج يتم إدراج التغير في الإيرادات والآلات والمعدات والملكية الكلية للسيطرة على التغيرات في المستحقات غير الاختيارية الناتجة عن تغيير القرارات الاقتصادية؛ كما يتم تضمين إجمالي حقوق الملكية والمعدات لحساب جزء من إجمالي المستحقات المتعلقة بحساب الاستهلاك غير الاختياري، فالتغيرات في الإيرادات تستخدم للسيطرة على التغيرات في حسابات رأس المال العامل كالمخزون وحسابات القبض وحسابات الدفع[5]. وبصفة عامة يمكن القول أن نموذج جونز قام بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الاختيارية هما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة بفرض أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة.

2.2. نموذج جونز المعدل (The modified Jones Model, 1995)

ناقش " Dechow & al.," سنة 2005 ضعف نموذج جونز في قدرته للكشف على أثر التلاعبات على أساس المبيعات، ويرجع ذلك إلى أنه من المفترض أن التغيرات في المبيعات ينتج عنه مستحقات غير اختيارية[6]. ويفترض نموذج جونز المعدل أن جميع التغيرات في المبيعات الآجلة (الذمم المدينة) من المقرر أنها ناتجة عن إدارة الأرباح؛ ويستند هذا على أساس أنه من السهل إدارة الأرباح من خلال حرية التصرف في عائدات المبيعات الآجلة بدلا من ممارسة حرية التصرف في عائدات المبيعات النقدية[7].

2.3. نموذج " Kothari & al.," سنة 2005

يعتبر نموذج " Kothari & al.," أكثر دقة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح حسب آراء معظم الباحثين، وهو نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء ويشير هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد

على الأصول (ROA)، والذي يمكن أن يكون له تأثير على قياس المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة.

إضافة إلى النماذج السابقة التي تم التطرق إليها توجد نماذج أخرى مطورة كنموذج " Raman & Shahrur " سنة 2008 الذي أدخل متغير القيمة الدفترية والقيمة السوقية لقياس المستحقات الاختيارية، والنماذج التي ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات قصيرة الأجل ومستحقات طويلة الأجل، حيث تعتبر المستحقات طويلة الأجل أكثر عرضة لإدارة الأرباح مقارنة بالمستحقات قصيرة الأجل[8].

3. أهمية دراسة مدى قيام المؤسسات بإدارة أرباحها لتبيان أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير الدولية

قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إطارا متكاملا لجودة الأرباح، فالتوصية رقم (1) الصادرة في سنة 1978 حددت ضرورة توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات كهدف أساسي من أهداف المحاسبة المالية، وفي التوصية رقم (2) الصادرة عام 1980 تم تحديد خاصيتي الملاءمة والموثوقية كأحد الخصائص المهمة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ويمكن الاعتماد عليها للوصول إلى معلومات أكثر تمثيل تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة بشكل موضوعي غير متحيز لنتائج الأنشطة الاقتصادية[9].

بناء على ذلك، اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإزالة بعض المبادئ المحاسبية المسموح بها ووضع أسس قياس محاسبية تعكس على نحو فعال الوضع الاقتصادي وأداء المؤسسة، وبناء على هذا ومن الناحية النظرية فإن اعتماد المعايير الدولية (IAS/IFRS) يجب أن يقيد بشكل كبير من القدرة على ممارسة إدارة الأرباح ويزيد من جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها[10].

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، يعكس ملامح نظام الإبلاغ المالي الدولي بما في ذلك المعايير المحاسبية وتفسيراتها. حيث أن القوائم المالية يمكن أن تتأثر بالتقديرات الانتهازية التي يمارسها المدير كالخطأ في تقدير المستحقات. وافترض العديد من الباحثين أن تطبيق المعايير الدولية يحد من حرية تصرف الإدارة [11]. ومن جهة أخرى، بين *Barth Landsman &*

Lang, سنة 2008 أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يحد من حرية التصرف الإداري فيما يتعلق بالبدائل المحاسبية، ويقدم بدائل محاسبية أكثر تعبير عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة والأداء[12].

من جهة أخرى وبالنظر إلى أن المعايير الدولية (IAS/IFRS) تسعى إلى تحسين نوعية معلومات القوائم المالية للمؤسسات، فإنها ذات صلة بتحليل سلوك جودة الأرقام المحاسبية الناتجة عن اعتماد هذه المعايير الدولية، بمعنى أن القوائم المالية تساهم على نحو فعال في الحد من التباين في المعلومات وتوفر معلومات جيدة تعكس الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسات، وعليه، اعتمد العديد من الباحثين على تحليل جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحليل جودة الأرباح[13].

بالإضافة إلى ما سبق، فإن صرامة المعايير ودقتها من شأنها أن تمنع الإدارة من استغلال المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية والثغرات المتاحة لإدارة الأرباح[14]. كما نستنتج أن الأرباح المحاسبية المعلن عنها في القوائم المالية تعتبر من بين المعلومات المهمة بالنسبة للمتعاملين لاعتبارها مقياس ملخص لكافة عمليات المؤسسة.

II . الدراسة التطبيقية

من خلال الدراسة التطبيقية، سنحاول الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار مدى صدق وصحة الفرضيات التي تم طرحها، وفي الأخير سنحاول الخروج ببعض الاستنتاجات واقتراح مجموعة من التوصيات والمواضيع التي يمكن أن تكون منطلقا لدراسات مستقبلية.

1. عينة البحث

شملت عينة البحث 21 مؤسسة اقتصادية مساهمة بولاية سطيف (الملحق رقم 01)، تفصح على قوائمها المالية الخمسة، حيث تعتمد هذه الدراسة على المعلومات الواردة في القوائم المالية خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية 2013.

2. أساليب ومصادر جمع البيانات

تم جمع البيانات التي يحتاجها البحث بناء على قائمة الميزانية، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية للمؤسسات الاقتصادية المساهمة بولاية سطيف، و تم الحصول على المعلومات عن طريق الاتصال المباشر بالمؤسسات محل الدراسة.

3. استخدام نموذج "Kothari & al., " سنة 2005

تم استخدام نموذج "Kothari & al., "[15]، بهدف التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية المساهمة محل الدراسة لسياسة إدارة الأرباح، و ذلك للحكم على مدى سلامة وجودة المعلومات الواردة في قوائمها المالية.

يجدر التنبيه إلى أن البحث اعتمد على تطبيق نموذج "Kothari & al., " سنة 2005 لقياس إدارة الأرباح في المؤسسات محل الدراسة باعتباره أكثر دقة من النماذج المستخدمة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وذلك حسب آراء معظم الباحثين، و يتم ذلك وفق الخطوات التالية:

1.3. حساب المستحقات الكلية للمؤسسات محل الدراسة

تم حساب المستحقات الكلية بالاعتماد على منهج التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية:

$$TAC_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(1)$$

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛ NI_{it}: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛ CFO_{it}: التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ألملحق رقم (02) يوضح طريقة حساب المستحقات الكلية للمؤسسات محل الدراسة.

2.3– تقدير معالم النموذج

لتقدير المستحقات غير الاختيارية قمنا بتقدير معالم نموذج "Kothari & al., " من خلال معادلة انحدار لـ 21 مؤسسة اقتصادية مساهمة بولاية سطيف خلال كل سنة، وذلك فق المعادلة التالية:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}] + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + ROA_{i,t-1} + e_{i,t} \ldots\ldots(2)$$

حيث أن:

$TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛ **$A_{i,t-1}$:** إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1)؛ **$\Delta REV_{i,t}$:** التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) للفترة (t) و (t-1)؛ **$\Delta REC_{i,t}$:** التغير في رصيد العملاء للمؤسسة (i) للفترة (t) و (t-1)؛ **$PPE_{i,t}$:** إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛ **$ROA_{i,t-1}$:** معدل العائد على أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t–1)؛ $e_{i,t}$: الخطأ العشوائي؛ α_1، α_2، α_3، α_4 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة (i).

بناء على تطبيق المعادلة السابقة حصلنا على 21 معادلة انحدار لكل سنة من سنوات الدراسة الثلاث 2011، 2012 و2013 (كما يوضحه الملحق رقم03) وبعد معالجتها إحصائيا تم تقدير معاملات نموذج الانحدار α_1، α_2، α_3، α_4 لكل سنة من سنوات الدراسة، والتي يمكن التعبير عنها في الملاحق رقم (04)، (05)، (06).

3.3. حساب المستحقات غير الاختيارية

بعد تقدير معالم نموذج الانحدار α_1، α_2، α_3، α_4 لكل مؤسسة، قمنا بتقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية لكل مؤسسة محل الدراسة خلال سنوات الدراسة 2011، 2012، 2013، وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$NDAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}] + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + ROA_{i,t-1} \quad \ldots\ldots(3)$$

$NDAC_{i,t}$: قيمة المستحقات غير اختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

- الملحق رقم (07) يوضح المستحقات غير اختيارية للمؤسسات محل الدراسة خلال سنة 2011،2012 و2013.

4.3. حساب المستحقات الاختيارية

يمكن حساب المستحقات الاختيارية بطرح المستحقات الكلية من المستحقات غير الاختيارية، ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$DAC_{i,t} / A_{i,t-1} = TAC_{i,t} / A_{i,t-1} - NDAC_{i,t} / A_{i,t-1} \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(4)$$

$DAC_{i,t}$: قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

- الملحق رقم (07) يوضح المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2013.

بناء على ما سبق وبعد حساب المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2013، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات للمؤسسات محل الدارسة خلال السنوات الثلاثة ومتوسط هذه المستحقات، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن المؤسسة قد مارست إدارة الإرباح خلال تلك السنة وتعطي درجة (1) كمتغير وهمي، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة

أقل من متوسط المستحقات الاختيارية فإن المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح خلال تلك السنة وتعطى درجة (0) كمتغير وهمي؛ والملحق رقم (07) يبين النتائج المتحصل عليها.

4. تحليل نتائج المستحقات الاختيارية واختبار الفرضيات

سنحاول من خلال هذا العنصر التعرف على مدى ممارسة المؤسسات لإدارة أرباحها، واتجاه هذه الممارسة سواء في المؤسسات العامة أو الخاصة، الرابحة أو الخاسرة خلال فترة الدراسة.

1.4. تحليل المستحقات الاختيارية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح واختبار الفرضية الأولى

بعد جمع البيانات اللازمة وتبويبها تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد كذلك على برنامج EXEL لاستخراج النتائج. ويمكن تلخيص النتائج الخاصة بالمستحقات الاختيارية في الجدول التالي:

جدول رقم (01): الإحصاء الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة

	2011	2012	2013	قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة ككل
متوسط المستحقات الاختيارية	0.0019	- 0.0376	0.0387	0.001
الانحراف المعياري للمستحقات الاختيارية	0.1225	0.0700	0.1780	0.067
أقصي قيمة للمستحقات الاختيارية	0.20074	0.0868	0.2438	0.2438
أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	- 0.2059	- 0.1810	- 0.3972	- 0.3972

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (07)

نستخلص من الجدول أعلاه النتائج الآتية:

- ✓ متوسط المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة في سنة 2011 قدرت بـ 0.0019 بانحراف معياري قدره 0.1225، حيث بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية 0.20074 وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهرو كيميائية "EMPEC"، أما أدنى قيمة بلغت 0.2059 - وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة سيفيتال مقاولات "CEVITAL ENTREPRENEUR"؛
- ✓ في سنة 2012 بلغت المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة 0.0376 - بانحراف معياري قدره 0.0700، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية 0.0868 وهي تعبر

عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة ألسيب الجزائرية للاستثمار والبناء "ALCIB" أما أدنى قيمة لها فقد بلغت 0.1810 - وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة روايال "ROYAL"؛

- ✓ أما في سنة 2013 فقد قدرت المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة بـ 0.0387 بانحراف معياري قدره 0.1780، حيث بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية 0.2438 وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة سفيتال مقاولات " CEVITAL ENTREPRENEUR"، في حين بلغت أدنى قيمة لها 0.3972 - وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة صناعة المواد الغذائية ومشتقاتها الرياض سطيف "ERIAD ".

مما سبق، يتضح لنا أن المؤسسات محل الدراسة قامت بإدارة أرباحها وذلك باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب، حيث بلغت قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة على مدى ثلاث سنوات 0.001 بانحراف معياري قدره 0.067. في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة 0.2438 وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة سفيتال مقاولات "CEVITAL ENTREPRENEUR" خلال سنة 2013، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت 0.3972 – وتمثل المستحقات الاختيارية لمؤسسة صناعة المواد الغذائية ومشتقاتها الرياض سطيف "ERIAD " وذلك خلال سنة 2013.

يوضح لنا الجدول الموالي تكرارات ونسب ممارسة وعدم ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (02): التكرارات والنسب المؤوية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح

	السنة	التكرار	النسبة
المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح	**2011**	7	٪33.33
	2012	3	٪14.29
	2013	16	٪76.19
	2013+2012+2011	26	٪41.27
المؤسسات غير الممارسة لإدارة الأرباح	**2011**	14	٪66.67
	2012	18	٪85.71
	2013	5	٪23.31
	2013+2012+2011	37	٪58.73
المجموع (المؤسسات الممارسة+ المؤسسات غير ممارسة)	**2011**	21 =14+7	٪100=٪66.67+٪33.33
	2012	21 =18+3	٪100=٪85.71+٪14.29
	2013	21 =5+16	٪100 =٪23.31+٪76.19
	2013+2012+2011	63	٪100

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الملحق رقم (07)

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن هناك اختلاف في ممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح على مدى فترة الدراسة، حيث ظهر أقل تكرار للمؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح في سنة 2012 وذلك بنسبة 14.29٪، في حين بلغ أعلى تكرار للمؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح في سنة 2013 بنسبة 76.19٪. وعلى هذا الأساس فإن النتائج المتحصل عليها لا تعكس بدرجة كبيرة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من خلال الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها ، حيث أنه في سنة 2011 كانت نسبة إدارة المؤسسات لأرباحها 33.33٪ ثم انخفضت إلى 14.29٪ في سنة 2012، بينما في سنة 2013 كان من المتوقع أن تنخفض نسبة إدارة المؤسسات لأرباحها عن سنة 2011 و 2012 غير أنها ارتفعت بنسبة كبيرة وصلت إلى 76.19٪.

في ضوء دراستنا للنتائج الخاصة بالمستحقات الاختيارية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح، يتضح لنا أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بإدارة أرباحها في قوائمها المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي. وعليه بالنسبة **للفرضية الأولى والتي مفادها: "تقوم المؤسسات محل الدراسة بإدارة أرباحها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي" أنها محققة.**

بالإضافة إلى ما سبق، وبعد أن أظهرت الدراسات الوصفية وجود تكرار لممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، سيتم التأكد من معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار ذو الحدين (Binomial Test) للإجابة على الفرضية الصفرية والفرضية البديلة الخاصة بالفرضية الأولى كالتالي:

- الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات محل الدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة؛
- الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات محل الدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.

والجدول التالي يعرض لنا نتائج اختبار ذو الحدين (Binomial Test) خلال فترة الدراسة كالتالي:

جدول رقم (03): نتائج اختبار ذو الحدين لمدى معنوية ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح خلال فترة الدراسة

Test binomial

		Modalité	N	Proportion observée.	Test de proportion	Signification exacte (bilatérale)
VAR00001	Groupe 1	1.00	12	.57	.50	.664
	Groupe 2	.00	9	.43		
	Total		21	1.00		

مستوى المعنوية 5٪

Groupe1: المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح، Group2: المؤسسات غير الممارسة لإدارة الأرباح

المصدر: نتائج تحليل نظام SPSS

يحتوي جدول اختبار ذو الحدين على نتائج اختبار معنوية الممارسة، حيث نجد أن (sig.=0.664) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبناء على ذلك نرفض فرض البديل ونقبل فرض العدم الذي ينص على انه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات محل الدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة ".

2.4. تحليل المستحقات الاختيارية للمؤسسات العامة والخاصة واختبار الفرضية الثانية

الجدول التالي يبين لنا اتجاه استخدام المستحقات الاختيارية من خلال توضيح عدد المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها بشكل موجب والمؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها بشكل سالب على النحو التالي:

جدول رقم (04): المستحقات الاختيارية الموجبة والسالبة للمؤسسات العامة والخاصة خلال فترة الدراسة

	عدد المؤسسات العامة	عدد المؤسسات الخاصة	المجموع
استخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب	12	0	12
استخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب	3	6	9
المجموع	15	6	21

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (07)

بناء على نتائج الجدول السابق، يتضح أن 12 مؤسسة تستخدم مستحقاتها الاختيارية بشكل موجب خلال فترة الدراسة، بينما 9 مؤسسات تستخدم مستحقاتها الاختيارية بشكل سالب خلال فترة الدراسة. ويمكن تفسير هذه النتيجة بشكل أدق بالاعتماد على الجدول الموالي:

جدول رقم (05): الإحصاء الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات العامة والخاصة

	السنة	متوسط المستحقات الاختيارية	أقصي قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية
المؤسسات العامة (15 مؤسسة)	2011	0.0166	0.2007	- 0.1613
	2012	- 0.0245	0.0669	- 0.1103
	2013	0.0673	0.2325	- 0.3972
	2012،2011، 2013	0.0196	0.1058	- 0.1196
المؤسسات الخاصة (6 مؤسسات)	2011	- 0.0335	0.1600	- 0.2059
	2012	- 0.0703	0.0868	- 0.1810
	2013	- 0.0329	0.2438	- 0.2652
	2011، 2012، 2013	- 0.0456	- 0.0018	- 0.1519

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (07)

بناء على نتائج الجدول رقم (04) والجدول رقم (05)، يتضح أن المؤسسات الخاصة تميل إلى إدارة أرباحها بشكل سالب (متوسط المستحقات الاختيارية يقدر بـ 0.0456 - بهدف تخفيض الربح المفصح عنه؛ ويفسر ذلك في رغبة المؤسسات بتعويض التكاليف التي تحملتها نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي (تكاليف تكوين الإطارات، تكاليف الانتقال من PCN إلى SCF...)، رغبتها في تجنب الزيادات في أجور العمال وتخفيض نسبة الضريبة المستحقة. ففي حالة تحقيق المؤسسة لأرباح مرتفعة من شأنه أن يدفع السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وقواعد جديدة لاحتساب معدلات الضريبة، كما تتجه هذه المؤسسة نحو احتجاز جزء من الأرباح المحققة لتغطية الخسارة التي

يمكن أن تنتج في فترات لاحقة لتعكس صورة مستقرة لوضعيتها المالية، تخفض الإدارة الأرباح عن طريق تأجيل جزء منها للفترات المستقبلية لزيادة المكافآت مستقبلا وهذا في حالة ما إذا كانت الأرباح المحققة تفوق الحد الأقصى لسقف الحوافز، لأن أي زيادة في الأرباح الحالية لا يحقق زيادة في المكافآت. بالإضافة إلى ذلك، ترغب المؤسسات في تجنب التكاليف السياسية التي قد تتحملها وخاصة إذا كانت كبيرة الحجم فتتحمل زيادة في معدل الضريبة وتحمل بأعباء اجتماعية إضافية.

بينما معظم المؤسسات العامة محل الدراسة تميل إلى إدارة أرباحها بشكل موجب (متوسط المستحقات الاختيارية يقدر بـ 0.0196 بهدف تضخيم الربح المفصح عنه؛ ويرجع ذلك إلى رغبة المؤسسات في تحسين قيمة المؤشرات المالية الرئيسية للمؤسسة كمؤشر الربحية والسيولة (إظهار كفاءة المؤسسة)، وهذا لإقناع وإرضاء مؤسسات تسيير المساهمات في المؤسسات العامة بحسن التسيير وبالتالي عدم الاستغناء عن خدماتهم في المؤسسة واحتفاظهم بالمراكز الوظيفية، الرغبة في زيادة قيمة المكافآت والحوافز المالية، موافقة توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن تنبؤات الإدارة بالأرباح المتوقعة واكتساب السمعة المهنية الحسنة والمكانة المرموقة، بالإضافة إلى التوافق مع شروط عقود الدين وتحقيق الأمن الوظيفي.

وتأسيسا على ما تقدم، فالفرضية الثانية التي تنص على أنه **"هناك اختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية" محققة.**

3.4. تحليل المستحقات الاختيارية للمؤسسات الرابحة والخاسرة واختبار الفرضية الثالثة

الجدول التالي يبين لنا اتجاه استخدام المستحقات الاختيارية في المؤسسات الرابحة والخاسرة وذلك كما يلي:

جدول رقم (06): الإحصاء الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الرابحة والخاسرة

	السنة	عدد المؤسسات	متوسط المستحقات الاختيارية	أقصي قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية
المؤسسات الرابحة	2011	14	0.0247	0.2007	- 0.1919
	2012	16	- 0.0298	0.0868	- 0.1810
	2013	16	0.0132	0.2325	- 0.3972
	2013،2012،2011	-	0.0027	0.2325	- 0.3972
المؤسسات الخاسرة	2011	7	- 0.0306	0.1409	- 0.2059
	2012	5	- 0.0747	- 0.0181	- 0.1689
	2013	5	0.0832	0.2438	- 0.1404
	2013،2012،2011	-	-0.0074	0.2438	- 0.2059

المصدر: إعداد الطالبة

توضح نتائج الجدول أعلاه، أن عدد المؤسسات المحققة للأرباح بلغ 14 مؤسسة خلال سنة 2011، 16 مؤسسة خلال سنة 2012 و16 مؤسسة خلال سنة 2013 بمتوسط مستحقات اختيارية قدرت بـ 0.0247، 0.0298 - و0.0132 على التوالي خلال فترة الدراسة. بينما بلغ عدد المؤسسات الخاسرة بـ 7 مؤسسات خلال سنة 2011، 5 مؤسسات خلال سنة 2012 و5 مؤسسات خلال سنة 2013 بمتوسط مستحقات اختيارية قدرت بـ 0.0306 - ، 0.0747 - ، 0.0832 على التوالي.

كما تبين نتائج الجدول السابق، أن المؤسسات الرابحة تقوم بإدارة أرباحها بشكل موجب وذلك بهدف تضخيم الربح المعلن عنه، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية بـ 0.0027 . بينما تقوم المؤسسات الخاسرة بإدارة أرباحها بشكل سالب ، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية بـ 0.0074- خلال فترة الدراسة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2013.

وعليه فالفرضية الثالثة التي تنص على أنه **"هناك اختلاف بين المؤسسات الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية" محققة.**

4.4. اختبار الفرضية الرابعة

بناء على تحليل نتائج المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة على مدى ثلاث سنوات تبين أن المؤسسات تمارس إدارة أرباحها في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي سواء كانت

هذه المؤسسات عامة أم خاصة، رابحة أم خاسرة. **وعليه فالفرضية الرابعة التي تنص على أنه: " يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق جودة القوائم المالية " غير محققة.** حيث اعتمدنا في تحليل جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على تحليل جودة الأرباح؛ فالعديد من المؤسسات تسعى للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية مما يؤثر على صافي ربح الفترة بما يحقق أهدافها وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المالية.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذا البحث التعرف على ما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسة إدارة أرباح، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف. وتوصل البحث إلى النتائج التالية:

- ✓ تعد القوائم المالية من أهم المصادر التي يعتمد عليها مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوجيه مدخراتهم، لذا فنجاح هذه القرارات في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملاءمة المعلومات التي توفرها القوائم المالية؛ ومن جهة أخرى فإن تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية يتوقف على حجم الإفصاح ومدى توفير عرض عادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ مختلف القرارات؛
- ✓ تقوم المؤسسات محل الدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة؛
- ✓ وجود تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة إدارة الأرباح في سنة 2013 بنسبة قدرها 76.19٪، في حين تعتبر سنتي 2011 و2012 الأقل ممارسة بنسبة 33.33٪ و14.29٪ على التوالي؛
- ✓ تقوم المؤسسات محل الدراسة باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم الربح المحاسبي وزيادة الحوافز والمكافآت؛
- ✓ وجود اختلاف بين المؤسسات محل الدراسة العامة والخاصة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، إذ تقوم معظم المؤسسات العامة بإدارة أرباحها بشكل موجب، بينما المؤسسات الخاصة تميل إلى إدارة أرباحها بشكل سالب؛

- ✓ يوجد اختلاف بين المؤسسات الرابحة والخاسرة في ممارستها لإدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، حيث بينت النتائج قيام المؤسسات الرابحة بإدارة أرباحها بشكل موجب بينما تقوم المؤسسات الخاسرة بإدارة أرباحها بشكل سالب؛
- ✓ أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية في المؤسسات محل الدراسة لا تعكس بدرجة كبيرة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تعزيز جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسة إدارة الأرباح. ويمكن تفسير ذلك أن خلو القوائم المالية من إدارة الأرباح يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي لمدة طويلة نوعا ما، بالإضافة إلى ضرورة تحكم المهنيين المحاسبين في تطبيق النظام مع ضرورة مسايرة التعديلات والمعايير الصادرة كل سنة مع تفعيل دور المدقق الخارجي للتأكد من صدق بيانات القوائم المالية.

الهوامش والإحالات

[1]– جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد، "**أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية**"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد17، العدد الأول،2009، ص 283.

[2]- Kenneth A. Merchant & Joanne Rockness, **The ethics of managing earnings: An empirical investingation,** Journal of accounting and public policy,Volume 13, Issue1, Spring 1994 (79-94), P 79.

[3]- Sugata Roychowdhury , **Earnings management through real activities manipulation**, Journal of accounting and economics, 2006, P337. Available at ELSEVIER: www.elsevier.com/locate/jae

[4]-Keith Houghton & all, **Audit quality: Earnings managment in the context of the 1997 Asian Crisis,** Illinois international accounting summer conference, College of business ,Illinois, Germany, 2003, p 5.

* المستحقات الكلية= المستحقات غير اختيارية + المستحقات الاختيارية. حيث أن المستحقات غير اختيارية تمثل المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والمستحقات الاختيارية هي التي تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها والمرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية وهذا الجزء يعبر عن ممارسات إدارة الأرباح.

[5]- Erik Peek, **Detecting earnings managment : A critical assessment of the beneish model**, faculty of economics and business, Maastricht, Pays bas, 2007,Pp 16-17. Available on the website: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.41.5628&rep=rep1&type=pdf

[6] - K.V Peasnel & al , **Detecting earnings management using Gross- sectional abnormal accruals models**, Financial reporting and business communication

conference, Lancaster university, Angleterre, decembre 2009, p4. Available on the website:
http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.41.5628&rep=rep1&type=pdf

[7] Erik Peek, Op.Cit., p 17.

[8]- Catherine Whelan & Ray McNamara , **The Impact of Earnings Management on the Value-relevance of Financial Statement Information**, Working Paper,2004, Pp3-6. Available on the website: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=585704,(07/05/2015)

[9]- إبراهيم مبارك الرفاعي، **جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح –دراسة تطبيقية على البيئة السعودية–**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2010، ص 11.

[10] - Panagiotis E.DIMITROPOULOS and al, **The impact of IFRS on accounting quality : Evidence from Greece**, Working paper, 2013, P 109. Available at ELSEVIER, P.108.

[11]- Mary E.BARTH and al**, International accounting standards and accounting quality**, Journal of accounting research, USA, Vol 46. N° 3, 2008, P 476.

[12]- Panagiotis E.DIMITROPOULOS and al , Op.Cit., p109.

[13] - Edilson PAULO and al , **The impact of the adoption of international financial reporting standards on the quality of accounting information of the Brazilian and European public firms**, Working paper, P 2. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2270678

[14]– علام محمد موسى حمدان، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، غزة، فلسطين، المجلد العشرين، العدد الأول، 2012، ص 268.

[15] -Stefano Azali & al , **The value relevance of earning managment industries before and during the financial crisis**, European journal accounting: finance & business, ISSN 2324-102X, 2013, p16.