



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>

دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات ادارة الارباح في القوائم المالية للمصارف

"دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية"

مختار ادريس ابوبكر دم⁽¹⁾ و هلال يوسف صالح⁽²⁾

جامعة بحري - كلية العلوم الادارية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

المستخلص :

هدفت الدراسة الي معرفة ما إذا كانت معايير التقارير الدولية بمفاهيمها و أدواتها قادرة على الحد من ممارسات ادارة الارباح ، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم دقة و صحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي، توصلت الدراسة الي نتائج منها ، غياب معايير التقارير المالية الدولية يؤدي الي اختلاف الاسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية للمنشآت، توفر معايير التقارير المالية معلومات محاسبية ذات جودة وقابلة للمقارنة ، اوصت الدراسة بضرورة التحول الي معايير التقارير المالية لانتاج معلومات مالية ذات جودة ، توحيد اسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول.

ABSTRACT:

The study aimed to explore whether the international reporting standards and its concepts and tools were able to curb earnings management practices. The study problem stemmed from the lack of accurate and corrected accounting interpretations extracted from traditional accounting standards. The study used the descriptive approach. The study most important findings indicated that the absence of international financial reporting standards leads to different basis in dealing with the operations and financial facilities events for the firms; also, the availability of financial reporting standards provides quality and comparable financial information. The study recommended the shift to the international financial reporting standards to produce high quality financial information; besides the unification of the basis and disclosure of measurement of accounting terminologies between countries.

الكلمات المفتاحية: التقارير المالية ، التوافق المحاسبي ، التحول المحاسبي ، القيمة السوقية للأسهم.

المقدمة :

شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة علي المستوي العالمي، شملت مختلف جوانب المحاسبة و احدثت تغيرات جذرية سواء من ناحية اطارها الفكري او اسلوب ممارسة العمل المحاسبي و كذلك كيفية الاستفادة من المعلومات المحاسبية و استخدامها في اتخاذ القرارات المالية و الادارية ، يعتبر عام 2011 م نقطة تحول في تبني و تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لان مايشهده العالم من تحرير اقتصاديات السوق و مايتبعها من تغيرات في الاسواق المالية ادي الي زيادة حدة المنافسة بين المنظمات نتيجة لجوء هذه المنظمات الي اجراء الممارسات الادارية و المالية الخاطئة و التي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الاخلاقية من جانب الادارة و القائمين على الوحدات المحاسبية من إداريين و ماليين و محاسبين

يسعون إلى اختيار افضل البدائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة المحاسبية ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في الآتي:

1. عدم دقة وصحة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية.
2. عدم تحديد الآليات اللازمة للحد من ممارسات ادارة الارباح.
3. عدم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لزيادة جودة المعلومات المحاسبية.
4. لم تتعرض المعايير المحاسبية التقليدية لممارسات ادارة الارباح في الشركات المساهمة.

اهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة بالآتي :

1. التعرف علي المشاكل التي تعترض ادارة الارباح في مؤسسات عينة الدراسة .
2. تصحيح الممارسة العملية لإعداد التقارير المالية وجعلها منطقية لتفسير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
3. بيان السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير المالية بهدف الحد من التلاعب في ادارة الارباح .

اهداف الدراسة

تحقق الدراسة الاهداف التالية:

1. معرفة ما إذا كانت معايير اعداد التقارير الدولية بمفاهيمها و أدواتها قادرة على الحد من ممارسات ادارة الارباح.
2. اختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في اختيار السياسات المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الارباح .
3. اختبار اثر تطبيق معايير اعداد التقارير المالية الدولية في انتاج معلومات ذات كفاءة عالية .

فرضيات الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الاولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وممارسات ادارة الارباح.

الفرضية الثانية: معايير المحاسبة الدولية تؤثر في تحديد الاختلافات الجوهرية بين البلدان المختلفة مما يجعلها قابلة للتطبيق عالمياً.

الفرضية الثالثة: معايير التقارير المالية الدولية تؤثر في تحديد الآليات اللازمة في ممارسة ادارة الارباح.

منهجية الدراسة :

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لاختبار وتوضيح اثر تطبيق جودة المعلومات المحاسبية والمنهج العلمي لملاحظة واختبار التطبيق العملي والاساس الذي يتبع في اختيار مجموعة الممارسات و القواعد الحاكمة لإدارة الارباح.

مصادر جمع البيانات:

المصادر الثانوية : الكتب والمقالات والنشرات الدورية والرسائل الجامعية .

المصادر الاولية : الاستبانة التي تم توزيعها للمبحوثين .

الدراسات السابقة:

دراسة: Flora, (1998) :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود أدلة كافية لممارسات إدارة الأرباح بغرض تعظيم منافع الشركة . اهتمت الدراسة بالتحقيق في ممارسات إدارة الأرباح والتعبير عنها في القوائم المالية. هدفت الدراسة إلى تحليل إدارة الأرباح في الشركات المساهمة ، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تمارس الشركات الأمريكية إدارة الأرباح أكثر من الدول الأخرى وذلك بغرض تعظيم الأرباح ، وجود تأثير ايجابي بين عقد المراجع الخارجي والإبلاغ عن الممارسات الانتهازية من قبل الادارة لإدارة الأرباح . أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريب المراجعين لمنع الممارسات الانتهازية من قبل الادارة.

يتضح للباحثان بأن هذه الدراسة وفرت معلومات هامة حول الاطار النظري للأرباح ووضحت طبيعة العلاقة بين سلوك الادارة وادارة الأرباح ، ولم تتطرق الي اسس ومعايير واضحة للكشف عن ممارسات ادارة الأرباح.

دراسة : وليد بن فهد (2010م) : تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : ما هي الاساليب التي تستخدمها الادارة في الشركات المساهمة السعودية لتحقيق اهدافها من إدارة الأرباح ؟، ما مدى تأثير إدارة الأرباح على القيم السوقية للأسهم المتداولة في سوق الاسهم السعودية ؟ . اهتمت الدراسة بمساعدة المراجعين والمحللين الماليين على تقدير الاهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة في الأرباح وتعديل الأرباح الفعلية وتوقع الأرباح المستقبلية . هدفت الدراسة إلى التعرف على الدوافع وراء أسباب ممارسة ادارة الأرباح في الشركات . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، والمنهج الاستقرائي والاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد شركات مساهمة مسجلة بسوق الاسهم السعودية تمارس إدارة الأرباح. اوصت الدراسة بإسناد مسئولية اكتشاف ومنع ممارسات ادارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية إلى لجان المراجعة وإدارات المراجعة الداخلية بتلك الشركات للحد من هذه الممارسات.

يتضح للباحثان بأن هذه الدراسة اهتمت بدراسة مدى استجابة سوق الاسهم في المملكة العربية السعودية للأرقام المحاسبية المعلنة ضمن التقارير المالية وخصوصاً رقم صافي الربح للتأثير على القيمة السوقية للأسهم باستخدام إدارة الأرباح.

دراسة : شاهر فلاح (2012م) : هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وتحسين بيئة قياس القيمة العادلة،. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل توجد فروق معنوية بين اراء مديري البنوك التجارية حول مخاطر قياس القيمة العادلة والمستوي الوظيفي في ظل تطبيق معايير التقارير المالية ؟ ، هل توجد علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وبين مستوى قياس القيمة العادلة بالمصارف التجارية الاردنية ؟ . اهتمت الدراسة بإظهار اهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاردن ومدى ملاءمتها للبيئة المحاسبية الاردنية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وقياس القيمة العادلة. اوصت الدراسة بالعمل على زيادة الوعي لمعدي التقارير المالية في البنوك التجارية الاردنية فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية .

يرى الباحثان أن هذه الدراسة تضمنت ملاءمة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في البيئة الاردنية ، وقياس القيمة العادلة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

دراسة : علي عبدالله (2012م) : هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التغيرات في معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالقياس المحاسبي على جودة خصائص المعلومات المالية الأساسية . اهتمت الدراسة بتشجيع توفير البيانات المالية

المناسبة التي تمكن متخذي القرارات من بناء نماذج مناسبة لخدمة قراراتهم المختلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات منها ، هل يوجد تأثير لتغيرات القياس المحاسبي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية؟، هل يوجد تأثير لتغيرات الإفصاح المالي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية؟ . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، ان تغيرات القياس المحاسبي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية. اوصت الدراسة بضرورة تتبع متخذي القرارات وعموم المستثمرين لتغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

يتضح للباحثان بان هذه الدراسة تناولت تأثير القياس والإفصاح في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على قيمة المعلومات المحاسبية ، وتطوير واختيار اداة قياس شاملة لتقييم وتفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية .

دراسة : معتز عبد الحميد (2013م) : هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ممارسة الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح. اهتمت الدراسة بالتعرف على دوافع تبني ادارة الشركات لممارسات ادارة الأرباح . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود بعض المعوقات التنظيمية التي قد تمنع إدارة الشركات من تبني ممارسات إدارة الأرباح مما ينعكس على عائد السهم. اوصت الدراسة بالعمل علي نشر الوعي العلمي والفكري لدى الافراد واصحاب الشركات المسجلة بالسوق.

يتضح للباحثان بان هذه الدراسة ركزت على تحليل الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي ومدى تبنيها لممارسات ادارة الأرباح بينما دراسة الباحثان ركزت على تحليل تطبيق معايير التقارير المالية ومدى الاستفادة منها في الحد من الممارسات الخاطئة لإدارة الأرباح.

دراسة : منى ابو المعاطي (2013م) : تكمن اهمية الدراسة في تلبية احتياجات المستثمرين حول الاطمئنان على مدى كفاءة مراقبي الحسابات والمعايير الدولية في توفير المناخ الافضل لاستثماراتهم. هدفت الدراسة إلى تحليل التحفظ المحاسبي في ظل ممارسات المحاسبة الابداعية. تمثلت مشكلة الدراسة في العقبات التي تواجه تطبيق معايير التقارير المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي واسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، اعتاد المحاسبون الاوائل على اطلاق مصطلح الحيطة والحذر للتعبير عن التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية. اوصت الدراسة بالاهتمام بتطبيق الآليات التي تساعد على زيادة الاخذ بسياسات التحفظ المحاسبي وخاصة في ظل الممارسات السيئة لبعض الشركات والتي تؤثر على أسواق الأوراق المالية.

يرى الباحثان أن الدراسة تناولت المفاهيم المختلفة للتحفظ المحاسبي وتطرقت إلى دور معايير التقارير المالية في تدعيم مستوى القوائم المالية .

دراسة :محمد الطيب ، (2013م) : تكمن اهمية الدراسة في بيان مدى ممارسة الشركات المساهمة الليبية لظاهرة ادارة الأرباح في سوق ليبيا للأوراق المالية. هدفت الدراسة إلى عرض طبيعة ومفهوم واساليب ادارة الأرباح ، التعرف على تأثير ربحية الشركة. تمثلت مشكلة الدراسة في المشكلات والعقبات التي تواجه سوق الأوراق المالية الليبية عند ممارستها لإدارة الأرباح. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري والمنهج التطبيقي لتغطية الجانب العلمي في خلال الدراسة التحليلية وذلك باستخدام البرامج الاحصائية . توصلت الدراسة الي نتائج منها ، توجد علاقة خطية ذات دلالة

احصائية بين ربحية الشركة المساهمة ومستوى ممارسة تلك الشركة لإدارة الأرباح. أوصت الدراسة برفع مستوى جودة التقارير المالية للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية بليبيا والتأكد من أن القوائم المالية خالية من ممارسات إدارة الأرباح في أي بند من البنود.

يتضح للباحثان بان هذه الدراسة اهتمت بدراسة تحليلية لطبيعة ممارسات إدارة الأرباح لاختبار تأثير بعض الاجراءات المحاسبية على اداء الشركات الليبية.

دراسة : Johan, (2013): تمثلت مشكلة الدراسة في تفويض موثوقية البيانات المالية في الأسواق المالية ومما تسفر عن ارتفاع المخاطر. اهتمت الدراسة بتحسين قدرة مراجعي الحسابات الخارجيين والجهات التنظيمية على كشف الاحتيال. هدفت الدراسة إلى تحديد التدابير المستخدمة في الكشف عن ممارسات ادارة الأرباح . استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توجد علاقة ايجابية بين هامش الربح الاجمالي والاحتيال. أوصت الدراسة بتحديد العلاقات التي تنطوي على العائدات غير العادية .

يرى الباحثان أن هذه الدراسة تناولت طرق تقويم القوائم المالية للكشف عن الممارسات الابداعية لإدارة الأرباح و ركزت على سلوك الادارة والجهات التنظيمية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

معايير التقارير المالية الدولية:

المعلومات المحاسبية التي يوفرها المحاسبين لتقديمها إلى المستخدمين ، تختلف باختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية ، واحتياجات هؤلاء المستخدمين ، وإن عرض المعلومات المحاسبية يتم من خلال تقارير دورية تسمى التقارير المالية، لتطبيق معايير إعداد التقارير المالية تأثير على دور وأداء الشركات بشكل عام ، وخاصةً فيما يتعلق بالأطراف التي ترتبط مع هذه الشركات من أصحاب رؤوس الأموال ، تعتبر معايير إعداد التقارير المالية ترقياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض ، كذلك تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير المعايير ، والتي عرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة تفسير معايير إعداد التقارير المالية (مصطفى حميدان ، 2010م ، ص 15).

يتضح للباحثان أن معايير إعداد التقارير المالية تسعى الي تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية التقارير المالية ، حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية للمنشأة.

مفاهيم معايير التقارير المالية الدولية:

عرفت معايير التقارير المالية ، بأنها معايير محاسبية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي ذات جودة عالية وقابلة للفهم عرفت بأنها قواعد عامة من نتاج لجنة معينة متخصصة تحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والاحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم بالموضوعية . عرفت بأنها مجموعة من القواعد والأسس التي يتوجب على المنشآت اتباعها في القياس والمحاسبة والافصاح لعناصر القوائم المالية ، عرفت بانها مقاييس يتم بموجبها معرفة مدى صحة البيانات المالية. (خالد سعد، 2010م، ص 20) .

يستنتج الباحثان من تعاريف معايير اعداد التقارير المالية الدولية الاتي:

- تختلف المعايير عن الاجراءات فالمعايير لها صفة الارشاد العام او التوجيه بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية
- تهدف المعايير الى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم.

يستطيع الباحثان تعريف معايير اعداد التقارير المالية بأنها القواعد التي يجب تبنيها عند إعداد القوائم المالية الدورية ، حتى لا يكون هناك تبايناً في نتائج العمليات والمعلومات التي تقدمها التقارير المالية.

أهداف معايير التقارير المالية الدولية:

تسعى معايير اعداد التقارير المالية الدولية الي تحقيق الأهداف التالية :

- شرح تفصيلي لمعايير اعداد التقارير المالية الدولية المقرر تطبيقها.
- تقديم العديد من المزايا والمنافع للمنشآت ولمستخدمي القوائم المالية.

أهمية معايير التقارير المالية الدولية : توفر معايير اعداد التقارير المالية الدولية مجالاً لغوياً مشتركاً للمحاسبة تعالج كل العمليات وتحسن من جودة المعلومات وتسمح بإجراء المقارنات ، علاوة على انها تزيد من خطة المتعاملين في الأسواق المالية ، كذلك تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد ممكن من خلال ما تحتويه القوائم المالية من معلومات ملائمة تخلو من التحريف وتمثل الوضع المالي للشركة. (ماجد ماهر فهيم سابا ، 2008م ، ص 15).

خصائص معايير التقارير المالية الدولية: تتمثل خصائص معايير إعداد التقارير المالية الدولية في الاتي:

-ملائمة المعايير: نظراً لكون عملية تحديد وقياس المعلومات المالية وايقالها إلى المستخدمين قد تتخذ صوراً مختلفة ، لذلك يجب تحديد عملية القياس التي تلائم كل دولة قبل اصدار المعايير.

-توحيد المصطلحات المحاسبية: تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة .

يري الباحثانان معايير إعداد التقارير المالية الدولية تتيح الشفافية لتحديد اقتصاديات العمليات التي تحدث في الشركة ، وتمكن المستثمرون من تقرير المخاطر والمزايا التي تتضمنها استثماراتهم.

مزايا معايير التقارير المالية الدولية : تتمثل مزايا معايير اعداد التقارير المالية الدولية في الاتي:

- جلب مستثمرين أجنب: من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية ، من حيث الاجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: تسعي العديد من الشركات إلى طلب تمويل من مؤسسات وجهات معينة ، ذلك لأن المؤسسات التمويلية لا يمكن لها أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة واقعية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل. (Archanapatroa , 2013 , p55).

المقومات الرئيسية الواجب توافرها في معايير إعداد التقارير المالية الدولية: تتوفر في معايير إعداد التقارير المالية الدولية مجموعة من المقومات منها:

- الملائمة : تلائم المعايير المحاسبية مع الأهداف المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها، بحيث يجب أن تصاغ هذه المعايير في ضوء أهداف المحاسبة.

- القبول : تكون معايير إعداد التقارير المالية مقبولة من المستخدمين لها والمستفيدين منها. (ندى قسم السيد ، 2010م، ص 58).

شروط التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية :

تتمثل شروط التحول الي معايير إعداد التقارير المالية الدولية بالاتي:

1. التحول الاختياري : يعطي الفرصة للشركات لتقرير الوقت والوضع المناسب للتحول ، فالإدارة سوف تتخذ القرار بالتحول تخفيضاً لتكلفة رأس المال ناشئ عن زيادة مستويات الإفصاح ، انخفاض عدم تماثل المعلومات ، ومن ثم ينتج عن ذلك ارتفاع القيم السوقية للأسهم.

2. التحول الإلزامي المرن : يعطي للشركات بعض الحرية في التصرف والتهيئة خلال فترة التحول. يستنتج للباحثان بأن شروط التحول إلى معايير إعداد التقارير المالية تكتنفها بعض الصعوبات المتعلقة بالاختلافات الفنية وتكلفة التحول، عدم كفاية المعرفة والخبرات اللازمة للتحول، الأمر الذي يؤدي إلى تأثير سلوك الإدارة ويدفعها إلى اتخاذ قرارات للتخفيف من الآثار العكسية لتطبيق معايير إعداد التقارير المالية.

المحور الثاني : مفاهيم ودوافع ، وأنواع ممارسات إدارة الأرباح:

تعريف ممارسات إدارة الأرباح:

عرفت ممارسات إدارة الأرباح بأنها تصرفات الإدارة التي تؤثر في الدخل المبلغ عنه ، بحيث لا تعبر عن ميزة اقتصادية حقيقية للشركة بل قد يكون ضاراً على المدى الطويل وعرفت بأنها قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية ، دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (Shah Atul K, , 1998) يستنتج الباحثان من تعاريف ممارسات إدارة الأرباح بأنها:

1. تستخدم ممارسات إدارة الأرباح لتعديل نتيجة نشاط قائمة الدخل بالشكل الذي يؤثر على مستخدمي القوائم المالية.
2. ممارسات ضارة بأطراف المنشأة الداخلية والخارجية.

يستطيع الباحثان تعريف ممارسات إدارة الأرباح بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش ، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة .

دوافع إدارة الأرباح :

تتمثل دوافع إدارة الأرباح في الآتي:

- 1- دوافع تعاقدية: تعتبر الدوافع التعاقدية محفز لإدارة الأرباح عندما تستخدم البيانات المحاسبية كأساس للاعتماد عليها في
- 2- تنظيم بعض العلاقات التعاقدية مع الغير التي تترك أثراً على توزيع الموارد لمقابلة التكاليف المترتبة عليها ، لتحقيق مزايا

3- تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايا إضافية عند التفاوض مع النقابات (علي عبد الله شاهين، 2011م، ص 11).

4- دوافع المنشأة في السوق المالي: المعلومات المحاسبية تعتبر مصدراً للاعتماد عليها من قبل المستثمرين والمحليلين في اتخاذ قراراتهم ، تلاعب المديرين بأسعار الاسهم بما يتوافق مع توقعات المحللين ، يظهر عند قيام المنشأة بإصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها ، كما تقوم بعض المنشآت بتحميل نفس السنة مصروفات غير عادية بهدف تحقيق أرباح في السنوات القادمة . (علي يوسف، 2012م، ص 15) .

أنواع إدارة الأرباح:

تتمثل إدارة الأرباح في الآتي:

1. إدارة الأرباح المحاسبية: تتم من خلال الاختيارات والتقديرات المسموح بها من بين الطرق المحاسبية ، تقوم الشركة باستعارة الأرباح من الفترات المستقبلية من خلال تسريع الإيرادات أو تأجيل بعض المصروفات من أجل تحسين الأرباح

الحالية أو العكس ، تقوم الشركة بنقل الأرباح إلى الفترات المستقبلية والاعتراف بالمصروفات والخسائر المرتبطة بإعادة هيكلة الشركة أو الاستغناء عن بعض قطاعاتها وتحميلها على السنة المالية للتخلص منها إدارة الأرباح الحقيقية. يتضح للباحثان بأن إدارة الأرباح المحاسبية والحقيقية تؤدي إلى التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة ، وتؤثر على تدفقاتها النقدية لأن التلاعب في الأرباح من خلال المستحقات المحاسبية محدودة ، وان الإدارة تلجأ إلى التلاعب في الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية. (Ewert.Wagenthofer , 2005, p90.)

سليبيات إدارة الأرباح:

تتمثل سليبيات إدارة الأرباح في الآتي:

1- إدارة الأرباح وجودة الأرباح: نظراً لارتباط جودة الأرباح بقدرتها على تحسين التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، لأن التغييرات المتعمدة من قبل الإدارة بهدف تغيير الأداء الحقيقي للشركة للوصول لرقم الربح المرغوب فيه ، يترك تأثيراً سلبياً على جودة الأرباح ، لان الربح المقرر عنه إما متعيز لأعلى أو لأسفل ليعبر عن الأداء الحقيقي للشركة. (منشرطه أبو الخير، 1997م، ص50) .

2- إدارة الأرباح وأداء الأسهم: تتعرض بعض الشركات لانخفاض أسعار أسهمها في حالة تعرضها للانتقادات من قبل الصحافة المالية لتوفيرها تقارير غير حقيقية نتيجة ممارسات إدارة الأرباح. (Gumy Lin ، 2006م ، ص50).

الدراسة الميدانية:

أداة الدراسة: أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحثان في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثان على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة.

ثبات وصدق أداة الدراسة: يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها ثابته تماماً، كما عرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، ولحساب صدق وثبات الاستبانة قام الباحثان بأخذ عينة استطلاعية بحجم (5) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية ، ويوضح الجدول رقم (1) الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على الاستبانة.

الجدول (1) : الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على الاستبانة

| الفرضيات | معامل الثبات | معامل الصدق الذاتي |
|------------------|--------------|--------------------|
| الأولى | 0.67 | 0.81 |
| الثانية | 0.56 | 0.75 |
| الثالثة | 0.78 | 0.88 |
| الاستبيان كاملاً | 0.87 | 0.94 |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من نتائج الجدول (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث، وعلى الاستبانة كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة إلى (100%) مما يدل على أن الاستبانة تتصف بالثبات والصدق بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية.
 - 2- التوزيع التكراري للإجابات.
 - 3- النسب المئوية.
 - 4- معامل ارتباط بيرسون.
 - 5- معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات.
 - 6- الوسيط.
 - 7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.
- للحصول على النتائج تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS و يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences.

تطبيق أداة الدراسة: تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (25) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثان لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية. للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبانة والتي تبين آراء عينة الدراسة حول معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات ادارة الارباح في القوائم المالية للمصارف السودانية ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على الآتي: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وممارسات ادارة الارباح.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً ويوضح الجدول رقم (2) الوسيط لإجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الاولى.

جدول (2) : الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

| العبارات | الوسيط | التفسير |
|--|--------|------------|
| تلجا الإدارة لتغيير مدلولات الأرباح بهدف التأثير علي مدلولات الأرقام المحاسبية | 4 | أوافق |
| توفر معايير اعداد التقارير المالية الدولية مجالاً لغويا مشتركا للمحاسبة تعالج كل العمليات وتحسن من جودة المعلومات | 4 | أوافق بشدة |
| الاغفال والتحرير في المعلومات المحاسبية يؤدي الي تغيير حكم الفرد الذي يعتمد علي المعلومات المحاسبية | 5 | أوافق بشدة |
| توفر معايير اعداد التقارير المالية الدولية مجالاً لغويا مشتركا للمحاسبة لتعالج كل العمليات الاقتصادية | 4 | أوافق |
| اظهار التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة لاستمرار المنشأة في سوق التنافس | 4 | أوافق |
| تعتبر معايير اعداد التقارير المالية تقيما جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض | 4 | أوافق |
| تساعد معايير اعداد التقارير المالية الدولية الجهات المسؤولة في اعداد معايير وطنية تتلاءم مع العادات والتقاليد لكل دولة | 4 | أوافق |
| مقابلة توقعات المحللين الماليين بالوفاء بشروط مفروضة من الجهات المنظمة لتداول الأوراق المالية | 4 | محايد |
| هيكلية المعاملات لإظهار نتائج محاسبية بطريقة منسقة وحيادية | 4 | أوافق |
| استخدام بنود خارج الميزانية لتمويل الأصول الثابتة بدلا من شرائها | 3 | محايد |
| جميع العبارات | 4 | أوافق |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (2) ان قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى ، النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الأولى، ويوضح الجدول رقم (3) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي عبارات الفرضية الأولى.

جدول رقم (3): نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

| العبارات | درجة الحرية | قيمة مربع كاي |
|---|-------------|---------------|
| تلجا الإدارة لتغيير مدلولات الأرباح بهدف التأثير علي مدلولات الأرقام المحاسبية | 4 | 4 |
| توفر معايير اعداد التقارير المالية الدولية مجالاً لغويا مشتركا للمحاسبة تعالج كل العمليات وتحسن من جودة المعلومات | 2 | 15.7 |
| الاغفال والتحرير في المعلومات المحاسبية يؤدي الي تغيير حكم الفرد الذي يعتمد علي المعلومات المحاسبية | 2 | 7.8 |
| توفر معايير اعداد التقارير المالية الدولية مجالاً لغويا مشتركا للمحاسبة لتعالج كل العمليات الاقتصادية | 3 | 14.5 |

| | | |
|------|---|--|
| 14.8 | 3 | اظهار التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة لاستمرار المنشأة في سوق التنافس |
| 15.8 | 3 | تعتبر معايير اعداد التقارير المالية ترقيا جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض |
| 1.6 | 4 | تساعد معايير اعداد التقارير المالية الدولية الجهات المسؤولة في اعداد معايير وطنية تتلاءم مع العادات والتقاليد لكل دولة |
| 8.1 | 3 | مقابلة توقعات المحليين الماليين بالوفاء بشروط مفروضة من الجهات المنظمة لتداول الاوراق المالية |
| 4.3 | 3 | هيكلية المعاملات لاطهار نتائج محاسبية بطريقة منسقة وحيادية |
| 8.8 | 3 | استخدام بنود خارج الميزانية لتمويل الاصول الثابتة بدلا من شرائها |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (3) تحقق فرضية الدراسة الأولى لغالبية العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، أن عبارات الفرضية الأولى عددها (10) عبارات وعلى كل منها هناك (25) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (250) إجابةً ونجد أن عينة الدراسة تضمنت على (64) إجابة وبنسبة (27%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(115) إجابة وبنسبة (48%) موافقة، و(41) إجابة وبنسبة (17%) محايدة، و(17) إجابة وبنسبة (7%) غير موافقة و(3) إجابة وبنسبة (2%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (162.08) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.28) عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) واعتماداً على ذلك فإنه يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير اعداد التقارير المالية الدولية وممارسات ادارة الارباح". قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على "أتمعايير اعداد التقارير الدولية تؤثر في تحديد الاختلافات الجوهرية بين البلدان المختلفة تجعلها قابلة للتطبيق عالمياً" ويوضح الجدول رقم (4) الوسيط لإجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية.

جدول (4) : الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

| العبارات | الوسيط | التفسير |
|--|--------|-----------|
| تطورت معايير اعداد التقارير المالية ونشأت لتلبية حاجات دول معينة | 4 | أوافق |
| تقليل الاختلافات في النتائج بما يتلائم مع معايير اعداد التقارير المالية الدولية | 4 | أوافق |
| توحيد اسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة | 4 | أوافق |
| التقارب الدولي في مختلف المستويات دفع العديد من الدول الي الرغبة في الاستفادة من معايير اعداد التقارير المالية | 4 | أوافق |
| معايير اعداد التقارير المالية تسعى الي تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية التقارير المالية | 4 | أوافق |
| تهدف معايير اعداد التقارير الي رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم | 5 | وافق بشدة |
| معايير اعداد التقارير المالية اكثر قبولاً من معايير المحاسبة الدولية لدى جميع | 4 | وافق |

| البيانات | الدرجة | القيمة | البيانات |
|--|--------|--------|----------|
| مستخدمي التقارير المالية | | | |
| صممت لتدعيم القابلية للمقارنة وزيادة جودة التقارير المالية من اجل زيادة المنافع للمستثمرين | 4 | اوافق | |
| انتهجت العديد من الدول خطوات الاعتماد علي معايير اعداد التقارير المالية | 4 | اوافق | |
| توفر اعداد التقارير المالية معلومات مالية ذات جودة وقابلة للمقارنة مع المنشآت الاخرى في دول اخرى | 4 | اوافق | |
| جميع العبارات | 4 | أوافق | |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (4) ان قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية. والنتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، ويوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية.

جدول (5) : نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

| البيانات | درجة الحرية | قيمة مربع كاي |
|--|-------------|---------------|
| تطورت معايير اعداد التقارير المالية ونشأت لتلبية حاجات دول معينة | 3 | 1 |
| تقليل الاختلافات في النتائج بما يتلائم مع معايير اعداد التقارير المالية الدولية | 3 | 18 |
| توحيد اسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة | 3 | 6.4 |
| التقارب الدولي في مختلف المستويات دفع العديد من الدول الي الرغبة في الاستفادة من معايير اعداد التقارير المالية | 3 | 8.1 |
| معايير اعداد التقارير المالية تسعى الي تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية التقارير المالية | 2 | 4.7 |
| تهدف معايير اعداد التقارير الي رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم | 3 | 11.3 |
| معايير اعداد التقارير المالية اكثر قبولا من معايير المحاسبة الدولية لدى جميع مستخدمي التقارير المالية | 3 | 6.3 |
| صممت لتدعيم القابلية للمقارنة وزيادة جودة التقارير المالية من اجل زيادة المنافع للمستثمرين | 3 | 15.7 |
| انتهجت العديد من الدول خطوات الاعتماد علي معايير اعداد التقارير المالية | 3 | 8.3 |
| توفر اعداد التقارير المالية معلومات مالية ذات جودة وقابلة للمقارنة مع المنشآت الاخرى في دول اخرى | 2 | 6.3 |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (5) تحقق فرضية الدراسة الثانية لأغلب العبارات المتعلقة بها، وتم تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية أن عينة الدراسة تضمنت على (88) إجابة وبنسبة (37%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (92) إجابة وبنسبة (39%) موافقة، و (39) إجابة وبنسبة (16%) محايدة، و (13)

إجابة وبنسبة (6%) غير موافقة، و(5) إجابة وبنسبة (2%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (86) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (11.35) عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: معايير اعداد التقارير الدولية تؤثر في تحديد الاختلافات الجوهرية بين البلدان المختلفة قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على "أن معايير التقارير المالية الدولية تؤثر في تحديد الاليات اللازمة في ممارسة ادارة الارباح". ويوضح الجدول رقم (6) الوسيط لإجابات افراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة.

جدول (6) : الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

| التفسير | الوسيط | العبارات |
|---------|--------|---|
| أوافق | 4 | تمثل ادارة الارباح ممارسة مشكوك فيها من الناحية الاخلاقية |
| أوافق | 4 | هناك ارتباط بين المعلومات المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية |
| أوافق | 4 | غياب معايير اعداد التقارير المالية الدولية يؤدي الي اختلاف الاسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية للمنشآت |
| أوافق | 4 | رغم الربح المقرر عنه يفقد الي خاصية العرض العادل ولا يعكس الاداء الحقيقي للشركة |
| أوافق | 4 | الاطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة لا يمكنهم ملاحظة ما تفعله الادارة من ممارسات ادارة الارباح |
| وافق | 4 | الشركات التي لديها اسلوب شرح واضح وسياسة ايضاح مفهومة تكون اقل احتملا للقيام بإدارة الارباح |
| محايد | 3 | التعديل في ارقام الربح يؤدي الي تصنيف المنشأة بانها تمارس ادارة الارباح |
| وافق | 4 | تقوم بعض المنشآت بإدراج الإيرادات او المصروفات الوهمية بغرض تضخيم الارباح او لتقليل الخسائر |
| وافق | 4 | استغلال المرونة في بعض السياسات المحاسبية لإحداث تحريفات متعمدة من قيم الارباح |
| وافق | 4 | استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والاحداث يؤثر علي المنشأة وايصال نتائجها الي المستفيدين |
| أوافق | 4 | جميع العبارات |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (6) ان قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة. إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق

للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة.

جدول (7) : نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

| العبارات | درجة الحرية | قيمة مربع كاي |
|---|-------------|---------------|
| تمثل ادارة الارباح ممارسة مشكوك فيها من الناحية الاخلاقية | 3 | 0.3 |
| هناك ارتباط بين المعلومات المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية | 2 | 18 |
| غياب معايير اعداد التقارير المالية الدولية يؤدي الي اختلاف الاسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية للمنشآت | 3 | 4.8 |
| رغم الربح المقرر عنه يفقد الي خاصية العرض العادل ولا يعكس الاداء الحقيقي للشركة | 3 | 5.3 |
| الاطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة لا يمكنهم ملاحظة ما تفعله الادارة من ممارسات ادارة الارباح | 3 | 9.5 |
| الشركات التي لديها اسلوب شرح واضح وسياسة ايضاح مفهومة تكون اقل احتمالا للقيام بإدارة الارباح | 3 | 8.3 |
| التعديل في ارقام الربح يؤدي الي تصنيف المنشأة بانها تمارس ادارة الارباح | 3 | 2.2 |
| تقوم بعض المنشآت بإدراج الإيرادات او المصروفات الوهمية بغرض تضخيم الارباح او لتقليل الخسائر | 3 | 9.6 |
| استغلال المرونة في بعض السياسات المحاسبية لإحداث تحريفات متعمدة من قيم الارباح | 2 | 2.7 |
| استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والاحداث يؤثر علي المنشأة واإصال نتائجها الي المستفيدين | 3 | 13 |

المصدر : اعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (7) تحقق فرضية الدراسة الثالثة لأغلب العبارات المتعلقة بها، وتم تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية أن عينة الدراسة تضمنت على (81) إجابة وبنسبة (35%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (94) إجابة وبنسبة (40%) موافقة، و (41) إجابة وبنسبة (17%) محايدة، و (18) إجابة وبنسبة (7%) غير موافقة، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (63.47) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (11.35) عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) ، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات لصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: معايير التقارير المالية الدولية تؤثر في تحديد الآليات اللازمة في ممارسة ادارة الارباح" قد تحققت.

النتائج :

توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

1. غياب معايير التقارير المالية الدولية يؤدي الي اختلاف الاسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية للمنشآت.
2. توفر معايير التقارير المالية معلومات مالية ذات جودة وقابلة للمقارنة .

3. اظهر التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة لاستمرار المنشأة في سوق التنافس
التوصيات :

اوصت الدراسة بالاتي:

1. ضرورة التحول الي معايير التقارير المالية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة.
2. توحيد اسس القياس والافصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول.
3. تقليل الاختلافات في النتائج بما يتلائم مع معايير اعداد التقارير المالية الدولية

المراجع:

1. وليد بن فهد بن عبد العزيز ،(2010م)، أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للاسهم بسوق الاسهم السعودية ، مصر : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني.
2. شاهر فلاح العرود ، (2012م) ، منفعة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين بيئة قياس القيمة العادلة في المصارف التجارية الاردنية ، القصيم : جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والادارة ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية ، التحديات والفرص 1- 2 مايو ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 2 ، المجلد 5 .
3. علي عبد الله الزعبي ، حسن محمود الشنطاوي ، (2012م) ، تأثير تغيرات معايير اعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية، القصيم : جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية ، التحديات والفرص ، الفترة من 1 - 2 مايو .
4. معتز عبد الحميد علي ، (2013م) ، قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار اسهم الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية الليبي، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني.
5. منى حسن أبو المعاطي ، (2013م) ، إطار مقترح لتفعيل دور مراقبي الحسابات في مجال التخطيط المحاسبي في ضوء معايير التقارير الدولية، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، المجلد الثالث.
6. محمد الطيب محمد الشريف ، (2013م) ، ادارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية ، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة منشورة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني.
7. مصطفى حميدان حسن حميدان ، (2010م) ، مدى التزام مؤسسة المدى الصناعية الإدارية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ، عمان: جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
8. معتز أمين السعيد ، محمد سليم العيسى ، (2009م) ، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق عمان المالي، عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الأعمال ، المؤتمر الثاني ، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة ، 14- 15 أبريل.
9. طيبي عبد اللطيف ، طلبه عاد ، (2010م) ، إشكاليات تحديث النظام المحاسبي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية ، الجزائر: دار الأرقم للنشر والتوزيع.
10. أبو الفتوح فضالة ، (1996م) ، المحاسبة الدولية ، القاهرة: دار الكتب للنشر والتوزيع.
11. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ، (2000م) ، مقارنة معايير المحاسبة الدولية ، القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية.
12. حسين القاضي ، مأمون توفيق حمدان ،(2001م) ، نظرية المحاسبة ، عمان: الدار العلمية الدولية.

13. محمد المبروك أبو زيد ، (2005م)، المحاسبة الدولية ، القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع.
14. لطفي صالح أحمد ، (2011م)، معايير اعداد التقارير المالية ، الجزائر مكتبة المدائن للنشر والتوزيع.
15. نوري فاضل بلعوم ، (2013م) ، ابعاد تطبيق معايير اعداد التقارير المالية ، القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة .
16. خالد سعد الورق، (2010م) ، أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي للشركات وعلاقتها بتوليد مالية عالية الجودة ، الجزائر: معهد العلوم الاقتصادية ، المتلقي الدولي الأول.
17. علي عبد الله الزغبي ، حسن محمود الشنطاوي ، (2012م) ، تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ، القصيم: جامعة القصيم ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية " التحديات والفرص " ، 1- 2 مايو.
18. مسعود دواسي ، ضيف الله محمد الهادي ، (2010م)، مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعايير اعداد التقارير المالية ، الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني.
19. مني حسن أبو المعاطي ، (2013م)، آليات تطوير أداء المؤسسات المالية الإسلامية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية ، القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع.
20. منصور الزين ، (2011م) ، أهمية اتحاد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية ، (الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبة المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، 14 ديسمبر .
21. حسياني عبد الحميد ، (2010م)، أهمية الانتقال لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات ، الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
22. محمد عبد الشكور أحمد شحاتة ، (2013م)، اطار محاسبي مقترح لتقييم إدراك الإدارة المصرفية لمتطلبات معايير إعداد التقارير الدولية بهدف تعزيز الإفصاح والشفافية ، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الرابع.
23. محمد أبو نصار ، (2013م)، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي بين النظرية والتطبيق ، عمان: الجامعة الأردنية ، كلية الإدارة ، مجلة المحاسبة والادارة ، العدد الرابع.
24. السعدني مصطفى حسن بسيوني ، (2007م) ، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، دبي: جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة ، المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، في الفترة من 4- 5 ديسمبر .
25. بدر سعد المطري ، (2011م)، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي ، عمان: جامعة الشرق الأوسط ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
26. ماجد ماهر فهيم سايا ، (2008م) ، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين ، غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة.
27. جودي محمد رمزي، (2012م)، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى ، الجزائر: جامعة بسكرة ، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية ، العدد الثاني عشر ، ديسمبر.

28. عفاف إسحق أبو ذر ، (2013م)، المعايير المحاسبية الدولية والتكامل الاقتصادي ، عمان: جامعة عمان العربية ، الملتقى السابع لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 6-7 مارس.
29. ندى قسم السيد حاج أحمد ، (2010م)، معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان ، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
30. حنان حسن أحمد ، (2013م)، أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضا العملاء في البنوك التجارية ، عمان: جامعة عمان العربية ، كلية الاعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
31. اسماعيل خليل اسماعيل ، ريان نعم ، (2012م)، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق ، بغداد : جامعة الاسراء ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد الثلاثون.
32. رشا حماد ، (2010م) ، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية ، دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الأول.
33. محمود سمير الصبان ، اسماعيل ابراهيم جمعه ، (1995م) الاسس العامة في القياس و الافصاح المحاسبي النظرية و التطبيق ، الإسكندرية : الدار الجامعية.
34. منذر يحيى الدابه(2009م)، اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة ، غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة.
35. عباس مهدي الشيرازي ، (1990م) ، نظرية المحاسبة ، عمان: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
36. بدر الدين فاروق أحمد سالم ، نصر الدين حامد أحمد ، (2013م)، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات ، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الأول.
37. Flora Guifry,(1998) Earnings Based Bonus Plans and Earnings Management by Business Unit Managers, (Washington: University of Colorado, Journal of Accounting and Economic 26, p92.
38. Joels. Demskia ,(2006) Quantum Information and Accounting Information , United States , University of Florida, Fisher School of Accounting .
39. Elaine G. Mauldin and Others ,(1999) Towards a Meta-Theory of Accounting Information System , USA, University of Missouri-Columbia.
40. Paul K. Chancy and Marafaccio,(2011) The Quality of Accounting Information in Politically Connecting and Economics , (USA, Journal of Accounting and Finance, Issues 4 , p123.)
41. Labroids G,(2011) International Financial Reporting Standards and the Quality of Financial Statement Information, London: International Review of Financial Analysis, p22.
42. Ms. ArchanaPatroa, (2013) Dr. V. K. Gupta, Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Accounting Curriculum in India, Indian Institute of Management Indore, India , Issued 32, p55.
43. EmaMasca ,(2006) Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs ,Romania, Financial Accounting periodic Issued 4 , TirguMures,p21.
44. Masako Saito,(2012) Accounting Education for Implementation of IFRS in Indonesia, (Jakarta: International Review of Business12)

45.CangnurKartmz, IFRS Implementation and Studies in Turkey, (Angra: DokuzEylul University,p44.