مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN: 2352- 9822 / E-ISSN: 2588-1574
المجلد: 10 العدد: 01 / جوان-2023
ص 252 - 277
OEB Univ. Publish. Co.

تأثير العامل الشرطي عدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة

"دراسة تجريبيّة على قطاع المصارف في سوق دمشق للأوراق الماليّة"

The Impact of Environmental Uncertainty on the Quality of the Financial Accounting Information Systems' Outputs "An Empirical Study on the Banking Sector in the Damascus Securities Exchange"

د. ساميا أحمد داود [1] [*]

[1] جامعة طرطوس، (الجمهوريّة العربيّة السّوريّة)، *Samiadwd2019@gmail.com*

تاريخ الاستلام: 2022/09/17 تاريخ قبول النشر: 2023/01/13 تاريخ النشر: 2023/06/30

الملخص: يهدف هذا البحث إلى توسيع المنظور الشّرطي ليشمل نظام معلومات المحاسبة الماليّة فضلاً عن نظام معلومات المحاسبة الإداريّة، وذلك من خلال دراسة تأثير العامل الشّرطي عدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة. تمّ جمع البيانات من التّقارير الماليّة السّنوية المنشورة لـ 11 مصرفاً مدرجاً في سوق دمشق للأوراق الماليّة للفترة الممتدّة من عام 2011 ولغاية عام 2020 (99 مشاهدة)، حيث تمَّ قياس عدم التّأكّد البيئيّ باستخدام معامل التّباين للإيرادات، وقياس جودة مخرجات النّظام من خلال استخدام مدخل المستحقّات التّقديريّة (نموذج مخصّص خسائر القروض LLP). كما تمّ تحليل البيانات باستخدام برنامج EViews 12. وأظهرت النّتائج وجودَ تأثيرٍ سلبيٍّ لعدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة. وتمّت مناقشة هذه النّتائج وتقديم التّوصيات بناءً عليها.

الكلمات المفتاحية: النّظريّة الشّرطيّة، عدم التّأكّد البيئيّ، نظم معلومات المحاسبة الماليّة، جودة التّقارير الماليّة، إدارة الأرباح، مخصّص خسائر القروض (LLP).

تصنيف JEL : Q56, M41.

Abstract: This paper aims to expand the contingency perspective to include the financial accounting information system rather than the management accounting information system by studying the impact of the contingency factor "environmental uncertainty" on the quality of the financial accounting information system outputs. The study used data (annual financial reports) from 11 banks listed on the Damascus Stock Exchange from 2011 to 2020 (99 observations). The data was analyzed using EViews 12 program. This paper documents that environmental uncertainty effect negatively on financial accounting information system outputs. Some recommendations are provided based on these results.

Keywords: contingency theory, environmental uncertainty, financial accounting information systems, quality of financial reports, earning management, loan loss provision (LLP).
Jel Classification Codes: M41, Q56.

[*] **المؤلف المرسل:** ساميا أحمد داود

1. مقدّمة:

تعدُّ المنظّمات بشكل عام من النّظم المفتوحة لكونها تؤثّر وتتأثّر بالبيئة المحيطة الّتي تعمل فيها، وعليه لا يمكن عزل المنظّمة كنظام مفتوح عن البيئة الّتي تعمل فيها، حيث تؤثّر التغيّرات في الظّروف البيئيّة المحيطة بالنّظام على مدخلات وتشغيل ومخرجات هذا النّظام. وبحسب نظرية المنظّمة تعدّ البيئة الخارجيّة عاملاً رئيسياً في بناء المنظّمة وفي عملياتها الدّاخليّة. وكما تتغيّر وتتطوّر البيئة المحيطة بالمنظّمة كذلك تتغيّر وتتطوّر المنظّمات مع مرور الزّمن (Anthony & Dearden, 1976)، وقد يكون التغيّر في البيئة سبباً ضرورياً للتّغيّر في المنظّمة إذا أرادت المنظّمة الحفاظ على بقائها، حيث أفاد الباحث(1972) Aldrich أنّ البيئة اللّامتغيّرة غير ملائمة لتطوّر المنظّمة. لذلك لابدّ أن تتّصف المنظّمة بالمرونة الكافية كي تتمكّن من المحافظة على استمرارها في الوجود، كما يجب عليها امتلاك الآلية الّتي تمكّنها من إدراك وتفسير الأحداث الخارجيّة. وعليه لابدّ للمنظّمة كي تتمكّن من التّفاعل مع بيئتها من ارتكازها على مدخل منظّم في جمع واستخدام وتوصيل المعلومات عن هذه البيئة، وهذا ما يقوم به نظام المعلومات المحاسبيّ.

يعدّ نظام المعلومات المحاسبيّ Accounting Information System (AIS) أحد الرّكائز الأساسيّة للبنية التّحتيّة للمنظّمة، وهو يتكوّن من ثلاثة نظم فرعية رئيسية: نظام معالجة المعاملات transaction processing system (TPS)، ونظام معلومات المحاسبة الماليّة/نظام التّقارير الماليّة financial accounting information system (FAIS)، ونظام معلومات المحاسبة الإداريّة/نظام التّقارير الإداريّة management accounting information system (MAIS). وعلى الرّغم من استقلال كلّ نظام فرعيّ بمهمّة تختلف عن النّظام الآخر، إلّا أنّ جميع هذه النّظم تخدم هدفاً مشتركاً واحداً وهو تزويد الأفراد والمجموعات داخل وخارج الشّركة بالمعلومات الّتي لا بدّ أن تكون نافعة وملائمة لاتّخاذ القرار (Hall, 2011)، بمعنى يجب أن تقلّل هذه المعلومات من درجة عدم التّأكّد لدى متّخذ القرار، وتزيد من ثقته في سلامة قراره. وبتعبير أكثر دقة، يجب أن تتّصف مخرجات هذا النّظام بالجودة.

وفي الجمهوريّة العربيّة السّوريّة أظهرت العديد من الدّراسات منها دراسة شهيد والعيسى (2018) أنّ هناك تبايناً في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة في المصارف

المدرجة في بورصة دمشق رغم استناد هذه النّظم إلى المعايير الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة IFRS، والّتي يُنظر لها على أنّها أكثر صرامة وتفصيلاً من معايير المحاسبة المحلّيّة الّتي تحلّ محلّها (Cormier *et al*., 2015).

ولذلك فإنّ هدف هذا البحث هو زيادة المعرفة حول تأثير السّياق التّنظيميّ في جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة، وذلك من خلال استخدام مدخل الاستحقاقات التّقديريّة لقياس جودة مخرجات FAIS، أيّ بمعنى توسيع المنظور الشّرطيّ ليشمل نظام معلومات المحاسبة الماليّة فضلاً عن نظام معلومات المحاسبة الإداريّة، في بيئة تختلف في جميع جوانبها عن البيئة الغربيّة، وعلى وجه الخصوص في بلد عربي نامٍ وهو الجمهوريّة العربيّة السّوريّة.

2. مشكلة البحث:

توصّلت النّظريّة الشّرطيّة في نظريّة المنظّمة إلى نتيجة مفادها: إنّ فعّاليّة المنظّمة في التّعامل مع متطلّبات بيئتها يتوقّف على عناصر أنظمتها الفرعيّة المختلفة الّتي تمّ تصميمها وفقاً لمتطلّبات البيئة الّتي يتفاعلون معها (Burrell and Morgan, 1979). كما أثبتت النّتائج التّجريبيّة للنّظريّة الشّرطيّة في المحاسبة الإداريّة أنّ للتوافق بين نظم المحاسبة الإداريّة والسّياق أثراً إيجابياً في الأداء الإداريّ (Chenhall, 2003). ولكن لم تمتدّ جذور النّظريّة الشّرطيّة لتأخذ في حسبانها نظام معلومات المحاسبة الماليّة للمنظّمة، على اعتبار أنّ هذا النّظام مطلوب بموجب القانون، فالمعايير المحاسبيّة هي الّتي تهتمّ بتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم الماليّة وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز الماليّ للمنشأة ونتائج أعمالها. ومع ذلك منحت المعايير المحاسبيّة، بما فيها المعايير الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة IFRS، المديرين درجة من المرونة وحريّة التّصرف للاستجابة لبيئة المنظّمة من خلال استخدام تقديرهم للمستحقّات المختلفة. وعليه يمكن القول إنّ خيارات الإدارة في ممارسات إعداد التّقارير الماليّة للشّركات يتوقّف على القيود المختلفة المفروضة على المنظّمة، هذا من جهة.

أمّا من الجهة الأخرى، فمن المعروف أنّ المعارف المحاسبيّة عامة وواسعة وغير محدودة سواء في الزّمان أو المكان، بينما النّظام المحاسبيّ الّذي يولّد هذه المعلومات المحاسبيّة هو نظام خاصّ بمنشأة محدّدة، وهو محدود بحدود المكان والزّمان يتبدّل طبقاً لرغبات وقرارات الإدارة وظروف المنشأة المحيطة بها (المصري ويوسف، 2012). وهذا ما أيّده

الباحث Dechow (2010) بقوله: إنّ نظام معلومات المحاسبة الماليّة مرتبط ببيئة الشّركة، حيث تؤثّر البيئة الخارجيّة للشّركة في الطّرق المحاسبيّة الّتي تختارها الإدارة. وعليه فإنّ نظام معلومات المحاسبة الماليّة سوف يتأثّر بطريقة تكيّف الشّركة مع البيئة المحيطة بها ويختلف باختلافها، وهذا هو جوهر النّظريّة الشّرطيّة القائمة على مفهوم المواءمة بين العوامل الشّرطيّة المختلفة بغرض تحقيق أهداف المنظّمة. وبالتّالي يمكن القول إنّ جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة قد يتوقّف على كيفيّة استجابة الإدارة لحالة عدم التّأكّد المحيطة بالشّركة. ممّا يعني إمكانيّة توسيع المنظور الشّرطيّ ليشمل نظام معلومات المحاسبة الماليّة للمنظّمة CFAIS فضلاً عن نظام معلومات المحاسبة الإداريّة. وعليه يطرح هذا البحث التّساؤل الرّئيس الآتي:

ما هو تأثير العامل الشّرطيّ عدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة للمنظّمة؟

3. هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توسيع المنظور الشّرطيّ ليشمل نظام معلومات المحاسبة الماليّة، والّذي قد يقدّم تفسيرات أكثر موضوعيّة فيما يتعلّق بجودة مخرجات هذا النظام والّتي قد لا تقدّمها المعايير المحاسبيّة IFRS. وبعبارة أخرى، يهدف إلى معرفة كيفيّة تأثير السّياق التنظيميّ المتمثّل بالمتغيّر عدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة، وذلك من خلال استخدام مدخل المستحقّات التّقديريّة لقياس جودة مخرجات FAIS.

4. أهمّيّة البحث:

ركّزت معظم الدّراسات الّتي تناولت النّظريّة الشّرطيّة على أهميّة دراسة السّياق التنظيميّ عند تصميم نظام معلومات المحاسبة الإداريّة بغرض مساعدة المدراء في جميع المستويات الإداريّة في تنفيذ المهام الموكلة إليهم، إلّا أنّها لم تتوسّع لتأخذ النّظام الفرعيّ الحيويّ نظام معلومات المحاسبة الماليّة في الحسبان، وخصوصاً تأثير البيئة الخارجية المتمثّلة بعدم التّأكّد البيئيّ على مخرجات هذا النّظام، لذلك يقدّم هذا البحث مساهمة علميّة تعدّ من المساهمات الأولى في هذا المجال. مازالت قضية جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة في حاجة إلى مزيد من الدّراسات حول مختلف جوانبها، حيث أشارت دراسة (ريشو، 2013) الّتي قدّمت تحليلاً واسعاً لجودة التّقارير الماليّة إلى وجود مساحة

كبيرة من الاختلاف أحياناً، ومن الاتّفاق أحياناً أخرى حول بعض القضايا الفرعيّة المرتبطة بها، ولعلّ أهمّ ما يؤكّد ذلك أنّ الدّراسات السّابقة لم تتّفق حتّى الآن على مفهوم محدّد لجودة التّقارير الماليّة، أو المقياس الأفضل لقياسها، وبالتّالي يستجيب هذا البحث للمجتمع الأكاديميّ من خلال تناوله لموضوع جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة. كما ركّزت أغلب الدّراسات وخصوصاً دراسات المحاسبة الدّوليّة الّتي تناولت موضوع جودة مخرجات FAIS على أثر تبنّي المعايير الدّوليّة في هذه الجودة، إلا أنّ نتائج هذه الدّراسات أظهرت تبايناً وعدم اتساق في هذا الموضوع، وبالتّالي فإنّ مفهوم جودة مخرجات FAIS المستندة إلى المعايير الدّوليّة يحتاج إلى مزيد من البحث والاستكشاف، وهذا ما سيقوم به هذا البحث. أشارت بعض الدّراسات السّابقة (Cormier *et al.*, 2015) إلى وجود عوامل أخرى تؤثّر على عملية تطبيق المعايير الدّوليّة IFRS، وعلى جودة التّقارير الماليّة المستندة إليها، وبناءً عليها فإنّ هذا البحث يقدّم مساهمة علميّة في هذا المجال حيث يشير إلى عوامل يجب أخذها في الاعتبار عند تطبيق المعايير الدّوليّة IFRS، وذلك من خلال دراسة تأثير السّياق التّنظيميّ المتمثّل بالبيئة الخارجية في جودة التّقارير المعدّة وفقاً للمعايير الدّوليّة. وبما أنّ الغاية الأساسيّة من تشكيل لجنة المعايير المحاسبيّة الدّوليّة IASC ومجلس المعايير المحاسبيّة الدّوليّة IASB هي تنسيق الممارسات المحاسبيّة على الصّعيد الدّوليّ، فإنّ هذا البحث سوف يسلّط الضوء على بعض العوامل الّتي يجب أخذها في الاعتبار عند تطبيق المعايير الدّوليّة IFRS في البيئة السّوريّة الّتي تختلف عن بيئة البلدان المتقدّمة من الناحية الاجتماعيّة والاقتصاديّة والتّنظيميّة، وذلك بغرض تقليص الفروق في الممارسات المحاسبيّة بين البلدان المتقدّمة والبلدان النّامية.

6. فروض البحث:

حدّد Gordon & Miller (1976) ثلاث خصائص بيئية رئيسة يمكن أن تؤثّر على تصميم نظام المعلومات المحاسبيّ وهي: الدّيناميكية وعدم التجانس البيئيّ والعدائية. حيث يتطلّب المستوى العالي من الدّيناميكية أو معدّل التغيّر تقارير رقابية متكرّرة تجمع معلومات ماليّة وغير ماليّة وتؤكّد على التنبؤ بدلاً من النتائج الفعليّة التاريخيّة. كما تقود البيئة غير المتجانسة أو عدد أسواق المنتج المختلفة إلى نظام رقابيّ لامركزيّ يترافق مع مراكز مسؤوليّة شبه مستقلّة. ولمواجهة الأسواق العدائيّة لابدّ من توافر نظم معلومات محاسبة أكثر تقدّماً قادرة على جمع معلومات ماليّة وغير ماليّة حول التّهديدات الخطرة.

وهناك أدلّة قويّة مستندة إلى النّظريّة الشّرطيّة حول تأثير عدم التّأكّد البيئيّ المدرك في تصميم نظم معلومات المحاسبة الإداريّة: فكلّما زادت حالة عدم التّأكّد البيئيّ المدرك، زادت حاجة صانع القرار لجمع معلومات بغرض إدارة حالة عدم التّأكّد هذه (Chenhall & Morris, 1986). ففي حالة عدم التّأكّد العالية، قد تساعد المعلومات المتقدّمة في تخفيض حالة عدم التّأكّد، وبالتّالي تحسين جودة القرار لأنّها تزوّد المدراء بمجموعة واسعة من الحلول (Gul & Chia, 1994). وبشكل أكثر تحديداً، وجدت الدّراسات سابقة الذّكر أنّه في حالة عدم التّأكّد العالية، يأخذ المديرون المعلومات الخارجية وغير الماليّة والمستقبليّة في الحسبان، بالإضافة إلى المعلومات الدّاخليّة والماليّة والتّاريخيّة.

يعدّ نظام المعلومات المحاسبيّ بأنظمته الفرعيّة الثّلاثة أحد الرّكائز الأساسيّة للبنية التّحتيّة للمنظّمة، وهو يركّز على تحديد وقياس وإيصال المعلومات للمستخدمين الدّاخليين والخارجيين الّتي لا بدّ أن تكون نافعة وملائمة (جودة المعلومات) لاتّخاذ القرار. ولقد جادل الباحث Thomas (1986) إلى أنّ الامتداد المنطقي للتطوّر الحاصل في نظرية المنظّمة والنّظريّة الشّرطيّة للمحاسبة الإداريّة الناجم عن التغيّرات في سياق المنظّمة وتحديداً عدم التّأكّد البيئيّ سيؤدّي إلى اختلافات في أنظمة المحاسبة الماليّة للشّركات. كما منحت المعايير المحاسبيّة المديرين درجة من المرونة وحرّية التصرّف للاستجابة لبيئة المنظّمة من خلال استخدام تقديرهم للمستحقّات المحاسبيّة. ومن هنا يتّضح أنّ خيارات الإدارة في ممارسات إعداد التّقارير الماليّة للشّركات قد يتوقّف على القيود المختلفة المفروضة على المنظّمة.

تشير الأبحاث (Ghosh and Olsen, 2009) إلى أنّ المديرين يتمتعون بالمرونة والسّلطة التّقديريّة للاستجابة لبيئة منظّماتهم، فإنّهم سيستخدمون استراتيجيات مختلفة لمواجهة عدم التّأكّد البيئيّ. ولقد اختلف الباحثون في أثر المرونة الممنوحة للإدارة على جودة مخرجات CFAIS، حيث أشارت الدّراسات المؤيّدة إلى أنّ تمتّع المدراء بقدر أكبر من الحرّية سوف يعكس الوضع الاقتصادي للشركة وأداءها الراهن بشكل أفضل، مما يؤدّي إلى زيادة جودة مخرجات CFAIS (Barth *et al*., 2008; Yurisandi & Puspitasari,2015; Peña & Franco, 2017; Pelucio -Grecco *et al*., 2014; Key & Kim, 2020). وفي المقابل يرى معارضو هذا الرّأي أنّ الاعتماد على الحكم المهني سوف يزيد من انتهازية الإدارة، وذلك باختيارها للبديل المحاسبيّ الّذي يُعظّم من منفعتها "إدارة الأرباح"، مما يؤدّي بالنتيجة إلى انخفاض جودة مخرجات CFAIS

Ewert & Wagenhofer, 2005; Callao & Jarne, 2010; Cang *et al.*, 2014). وبالتّالي أضحى مفهوم "إدارة الأرباح" في معظم الدّراسات المحاسبيّة المقياس المعتمد للحكم على مستوى جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة (Barth *et al*., 2008; Pelucio-Grecco et al., 2014; Key & Kim, 2020; Callao & Jarne,2010; Cang et al., 2014; Mongrut & Winkelried, 2019). وعلى هذا فإنّ فرض البحث يقضي بالآتي:

الفرض الرئيس: يؤثّر العامل الشّرطيّ عدم التّأكّد البيئيّ بشكل سلبيّ في جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة.

ويتفرّع عنه الفرض الآتي:

H_1: يؤثّر عدم التّأكّد البيئيّ تأثيراً إيجابيّاً في القيمة المطلقة للمستحقّات التّقديريّة.

7. منهجيّة البحث:

منهج البحث تجريبيّ يستند إلى المدخلين الاستنباطيّ والاستقرائيّ إذْ إنّه يعتمد على استراتيجيّة النّظريّة – قبل – البحث، حيث تمَّ الاستناد إلى النّظريّة الشّرطيّة لاشتقاق فروض البحث منها. ولقد تمّ جمع البيانات من التّقارير الماليّة المنشورة للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة والبالغ عددها 11 مصرفاً، للفترة الممتدّة من عام 2012 وحتّى 2020 (حيث تمّ استبعاد المصارف الإسلامية والبالغ عددها 3 مصارف). ولقد تمّ قياس عدم التّأكّد البيئيّ باستخدام معامل التباين CV للإيرادات والّذي يقيس معدّل التغاير أو التباين في البيئة الخارجية للمنظّمة، بدلاً من استجابة الإدارة لهذه البيئة، ولقد تمّ استخدامه في معظم الدّراسات السّابقة مثل (Habib *et al*., 2011; Garkaz & Mayvan, 2014; Ghosh and Olsen, 2009; Huang et al., 2017). كما أشارت الدّراسات السّابقة القديمة في المحاسبة والإدارة (Kren, 1992; Milliken, 1987) بأنّ تباين الإيرادات (النشاط الأساسي للمنظّمة) هو ممثّل ملائم لبيئة الشّركة. ويتمّ احتساب معامل التباين بالمعادلة الآتية:

$$CV(\mathrm{Z}i) = \frac{\sqrt{\sum_{K=1}^{5} \frac{(Zi - \bar{z})^2}{5}}}{\bar{Z}}$$

$CV(Zi)$ هو معامل التباين للإيرادات. حيث أنّ Zi: إيرادات المصرف i في العام K (مقسومة على إجمالي الأصول)؛ و$\bar{z}$ هو المتوسّط الحسابي للإيرادات خلال 5 سنوات سابقة.

ولقياس جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة في المصارف تمّ اتباع مدخل المستحقّات المحدّدة، بدلاً من مدخل المستحقّات الإجمالية الّتي اعتمدتها الدّراسات السّابقة عند قياس جودة التّقارير الماليّة (شهيد والعيسى، 2018) و(Peña & Franco, 2017; Baig & Khan, 2016; Mongrut & Winkelried, 2019; Junior *et al.*, 2018) وذلك لأنّ مخصّص خسائر القروض يمثّل استحقاقاً كبيراً نسبياً في المصارف، وبالتّالي فإنّ له تأثيراً عالياً في أرباح المصرف (Kanagaretnam *et al.*, 2004; vanOosterbosch, 2010). ولقد تمّ تحليل البيانات (99 مشاهدة منظّمة وفق بيانات بانل Panel Data) باستخدام البرنامج الإحصائي Eviews 12، كما تمّ استخدام تقنيات الإحصاء الوصفي والاقتصاد القياسي لقياس العلاقات واختبار فروض البحث.

8. الدّراسات السّابقة:

1.8 دراسة (Ghosh and Olsen, 2009):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين استخدام المدراء للمستحقّات التّقديريّة وعدم التّأكّد البيئيّ. ولقد افترضت أنّ هناك ارتباطاً إيجابياً بين القيمة المطلقة للمستحقّات الاختيارية وعدم التّأكّد البيئيّ، وأنّ التباين بين الأرباح غير المُدارة ناقص تباين الأرباح المُبلغ عنها يكون أعلى بالنسبة للشركات الّتي تعمل في ظلّ عدم تأكد بيئيّ عالٍ. ولقد شملت عيّنة الدراسة 36,543 مشاهدة من الشّركات الصّناعيّة خلال الفترة الممتدّة من عام 1986 حتّى عام 2000. ولقد أظهرت النتائج وجود ارتباط موجب بين عدم التّأكّد البيئيّ والقيمة المطلقة للمستحقّات التّقديريّة، وأنّ حجم المستحقّات الاختيارية يكون أكبر عندما يكون عدم التّأكّد البيئيّ مرتفعاً. وأنّ الفرق بين تباين الأرباح غير المُدارة والأرباح المُدارة هو أكبر بشكل ملحوظ بالنسبة للشّركات العاملة في ظلّ عدم تأكد بيئيّ عالٍ.

2.8 دراسة (Habib et al., 2011):

بحثت هذه الدراسة في استجابة سوق الأوراق الماليّة للأرباح الممهّدة من قبل الشّركات العاملة في بيئة تتّسم بدرجة عالية من عدم التّأكّد. وافترضت بأنّ الارتباط الإيجابي بين عوائد الأسهم والأرباح الممهّدة سيكون أعلى في البيئات غير المؤكّدة. ولقد تمّت الدراسة من خلال جمع 84,825 مشاهدة للشّركات الصّناعيّة في أستراليا، للفترة

الممتدّة من عام 1993 إلى 2006. وباستخدام معامل الاستجابة للأرباح المستقبلية future earnings response coefficient (FERC) لقياس المطّلعين على الأرباح الممهّدة، ومقياسين لقياس عدم التّأكّد البيئيّ وهما معامل تباين المبيعات، وتشتّت توقّعات المحلّلين. ولقد أثبتت الدّراسة الفرض السّابق الذكر، ووثّقت أنّ سعر السهم الحالي يتضمّن معلومات حول الأرباح المستقبلية للشّركات العاملة في بيئة عدم تأكّد عالية.

3.8 دراسة (Ghani et al., 2017):

تبحث هذه الدّراسة في العوامل المؤثّرة في ممارسة الشّركات لإدارة الأرباح. على وجه التحديد، تأثير كلّ من عدم تماثل المعلومات وعدم التّأكّد البيئيّ في ممارسات إدارة الأرباح بين الشّركات القائمة على التكنولوجيا المدرجة في بورصة ماليزيا. وباستخدام التّقارير السنوية لـ 83 شركة على مدى عامين من 2011 إلى 2012، وجدت هذه الدراسة عدم وجود علاقة مهمّة بين عدم تماثل المعلومات وعدم التّأكّد البيئيّ بشأن حدوث إدارة الأرباح بين الشّركات. تشير هذه النتائج إلى أنّ هذين العاملين ليسا عاملين مهمّين لاتخاذ القرار. ولكن تجدر الإشارة إلى قصر الفترة الزمنية الّتي تمّت فيها هذه الدراسة والّتي قد يكون لها بالغ الأثر في نتائج تحديد محدّدات ممارسات إدارة الأرباح بين الشّركات وخصوصاً بتحديد أثر عدم التّأكّد البيئيّ إذْ يتطلّب المقياس احتساب المتوسّط عن خمس سنوات سابقة.

4.8 دراسة (Surbakti & Sudaryati, 2021):

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير عدم التّأكّد البيئيّ في إدارة الأرباح على عيّنة من الشّركات الصّناعيّة البالغ عددها 455 شركة مدرجة في البورصة الإندونيسية (IDX) من الفترة 2013–2018. وجدت الدراسة أنّ هناك علاقة إيجابية بين عدم التّأكّد البيئيّ والضائقة الماليّة. حيث أشارت إلى تأثير عدم التّأكّد البيئيّ في أداء الشّركة، خاصّة الأداء المالي، الّذي يؤدّي إلى الضّائقة الماليّة. وأنّ الشّركات الّتي تعاني من ضائقة مالية عالية تدير أرباحها ولقد تمّ استخدام مقياس جونز المعدّل لقياس المستحقّات الاختيارية. وأشارت الدّراسة إلى أنّه يجب على المستثمرين أخذ بيئة الشّركة غير المؤكدة في الحسبان قبل اتخاذ أيّ قرار مالي.

9. الإطار النّظري وتعريف متغيّرات البحث:

1.9 جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة:

رغم تعدّد الدّراسات البحثية الّتي تناولت قضية جودة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الماليّة واتساع نطاقها الجغرافي حيث شملت هذه الدّراسات العديد من دول العالم، إلّا أنّ مفهوم جودة هذه المخرجات المتمثلة بالتّقارير الماليّة مازال مفهوماً غامضاً Vague (Penman & Zhang, 2002). ولكن يمكن القول إنّ هناك أربعة اتجاهات تتعلّق بموضوع جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة (ريشو، 2013):

يركّز الاتجاه الأول اهتمامه على ما تقدّمه تلك التّقارير للأطراف المستفيدة من خدمات، حيث يرتبط مفهوم جودة التّقارير الماليّة بقدرتها على مساعدة الأطراف المستفيدة على التنبؤ بالتدفّقات النقدية المتوقّعة للشّركة. بينما يركّز الاتجاه الثاني على ضرورة توافر مجموعة من الخصائص مثل: القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، الوقتية، أمانة العرض. ويركّز الاتجاه الثالث على مدى التزام الشّركات بكلٍّ من المعايير المحاسبيّة والتشريعات القانونية الّتي يجب أن تحكم الممارسة، حيث تمّ اختبار تأثير الالتزام بالمعايير الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبيّة. ويربط الاتجاه الرابع جودة التّقارير الماليّة بانخفاض مستوى إدارة الأرباح بها، حيث تمَّ توصيف التّقارير الماليّة العالية الجودة بأنّها التّقارير الّتي تنطوي على عمليات أقلّ لتمهيد الدخل أو إدارة الأرباح أو انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادي.

وعليه يمكن القول إنّ جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة، يماثل تعريف جودة أيّ منتجات (مخرجات) تعتبر بمثابة مقياس للتميّز أو الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الالتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقّق لإنجاز تجانس وتماثل في المخرجات ترضي متطلبات محدّدة للمستخدمين المختلفين.

2.9 عدم التّأكّد البيئيّ:

عرّف Miller (1993) عدم التّأكّد البيئيّ Environmental Uncertainty بأنّه: عدم القدرة على التنبؤ بالمتغيّرات البيئيّة الّتي تؤثّر على أداء الشّركة، وأنّ مصدر عدم التّأكّد هو البيئة الخارجية. كما عرّف Tymon et al. (1998) عدم التّأكّد البيئيّ بأنّه: عدم قدرة الإدارة العليا على التنبؤ بالبيئة الخارجية بدقّة. ووصف البيئات غير

المؤكّدة بأنّها على مستوى عالٍ من التغيّر، وعدم القدرة على التنبؤ في تفضيلات العملاء، وسلوك المنافسين، وتكنولوجيا التشغيل المسيطرة.

يدرك المديرون الاستباقيون حقيقة أنّه على الرّغم من تقييدهم بالبيئة الخارجية، يمكنهم ابتكار طرق للاستجابة بشكل استراتيجيّ لمعالجة عدم التّأكّد البيئيّ، حيث توفّر أدبيات المحاسبة الإداريّة أدلّة وافرة لدعم هذه الحقيقة. على سبيل المثال، وجد Govindarajan (1984) دليلاً بأنّ مديري الأقسام الّذين يعملون في بيئات عالية (منخفضة) من عدم التّأكّد يستخدمون أسلوب تقييم أداء أكثر مرونة بغرض تعظيم الأداء التشغيلي. وجد Gul and Chia (1994) أنّ اللامركزية وخصائص معلومات نظام المحاسبة الإداريّة ذات النطاق الواسع broad scope والتجميع aggregation تؤدّي إلى أداء إداريّ مرتفع عندما يتم توسيط عدم التّأكّد البيئيّ المدرك. ووجدت دراسات أخرى تبحث في الارتباط بين عدم التّأكّد البيئيّ المرتفع وتصميم نظام الرقابة الإداريّة: (1) اعتماداً أقلّ على الأجور القائمة على الحوافز والأنماط غير المحاسبيّة لتقييم الأداء (Bloom, 1998)، و (2) زيادة الاعتماد على أسلوب الموازنة المقيّدة أو الموجّهة نحو الربح (Ross, 1995) للإدارة وإعداد الموازنة التشاركية (Govindarajan, 1984). وبالتّالي، يمكن ربط عدم التّأكّد البيئيّ باعتبارات الإدارة في أداء المهام التشغيلية الخاصّة بهم.

وفي سياق التّقارير الماليّة (مخرجات FAIS)، تعدّ دراسة Ghosh and (Olsen, 2009) من الدّراسات الأولى الّتي أشارت إلى أنّ عدم التّأكّد البيئيّ يحفّز المديرين على تمهيد الدخل. كما أنّ هناك أدلة تشير إلى أنّ عدم التّأكّد البيئيّ يزيد من عدم تماثل المعلومات (Ghani et al., 2017). وبسبب التأثير المشترك لعدم التّأكّد البيئيّ وعدم تماثل المعلومات، تصبح مهمّة التنبؤ بالأرباح المستقبلية ممارسة صعبة لأصحاب المصلحة. لذلك، هناك احتمال لوجود فجوة ناجمة عن عدم التّأكّد البيئيّ يمكن أن تؤثّر على ممارسات الشّركات لإدارة الأرباح. أيّ بمعنى التّلاعب بنظام معلومات المحاسبة الماليّة من خلال التلاعب إمّا بقياس المعاملات الماليّة، أو التلاعب بتقدير المخصّصات (مرحلة المعالجة) الّذي سينعكس بالضرورة على جودة مخرجات هذا النّظام.

10. النّتائج والمناقشة:

1.10. نماذج البحث:

لقياس جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة سيتمّ الاعتماد على نموذج مخصّص خسائر القروض (LLP) حيث يتمّ بداية تقدير نموذج الانحدار OLS regression models في المعادلة رقم (1) بغرض فصل المستحقّات إلى مستحقّات غير اختياريّة (الّتي لا تملك الإدارة سلطة تقديرية بشأنها) وهي تعكس مخاطر الائتمان لمحفظة المصرف، ومستحقّات اختيارية (والّتي يمكن للإدارة تقديرها)، أيّ بواقي النموذج في المعادلة رقم (1) هي عبارة عن DLLA المستحقّات التّقديريّة غير الطبيعية (الاختيارية)، وبالتّالي تعدّ القيمة المطلقة للبواقي هي المؤشّر على جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة للمصرف. فكلّما ارتفعت القيمة المطلقة لـ DLLA، زادت إدارة الأرباح، وبالتّالي انخفضت جودة مخرجات FAIS للمصرف. يمكن تمثيل النموذج في المرحلة الأولى وفق الآتي:

$$LLP_{it} = a0 + a1\ LCO_{it} + a2\ CHNPL_{it} + a3\ NPL_{t_1} + a4\ CHLOANi_t + e_{it} \quad (1)$$

حيث يمثّل LLAit : إجمالي مخصّص خسائر القروض في نهاية الفترة t للشركة i مقسوماً على إجمالي القروض في بداية الفترة. ويمثل LCOit: صافي القروض المعدومة (المشطوبة) خلال الفترة t مقسوماً على إجمالي القروض في بداية الفترة. بينما يمثّل CHNPLit: التغيّر في حسابات القروض غير العاملة بين الفترة t والفترة t-1 مقسوماً على إجمالي القروض في بداية الفترة. ويمثل NPLt_1: القروض المتعثّرة في بداية الفترة مقسوماً على إجمالي القروض في بداية الفترة. أمّا CHLOANit: التغيّر في قيمة القروض الفترة t والفترة t-1 مقسوماً على إجمالي القروض في بداية الفترة. وأخيراً يمثّل $e$it: بواقي النموذج الّتي تعكس المستحقّات الاختيارية.

يتضمن هذا النموذج لمخصّصات خسائر القروض متغيّرات تمثّل توقعات إدارة البنوك لخسائر القروض. تستند هذه التوقعات إلى معلومات حول صافي القروض المعدومة (LCOit) للفترة الحالية (وهي خسائر محقّقة على القروض)، وكذلك التغيّر في القروض غير العاملة في الفترة السّابقة والفترة الحالية (CHNPLit) والقروض غير العاملة في بداية الفترة. لذلك من المتوقّع أن تكون المعاملات الخاصة بهذه المتغيّرات

($a1$, $a2$, $a3$) ذات إشارة إيجابية، فحسب دراسة كلّ من (Kanagaretnam et al., 2005; Ryan, 2007) كلّما زادت القروض غير العاملة في بداية الفترة، والتغيّر في القروض العاملة خلال الفترة والقروض المعدومة من المتوقّع أن يزيد مخصّص خسائر القروض. كما أنّه من المتوقع أن تكون إشارة معامل التغيّر في إجمالي القروض ($a4$) إيجابية لأنّه، مع افتراض ثبات باقي المتغيّرات، من المرجح أن تؤدّي الزيادة في القروض إلى زيادة مخصّص خسارة القرض بسبب القروض المشكوك في تحصيلها (Kanagaretnam et al., 2005; Ryan, 2007).

ولاختبار فرض البحث يتمّ أخذ البواقي من النّموذج السّابق، الّتي تعكس المستحقّات الاختيارية (إدارة الأرباح)، ثمّ يتمّ أخذ القيمة المطلقة للبواقي (DLLP)، فكلّما زادت القيمة المطلقة لـ DLLP، زادت ممارسة إدارة الأرباح بشكل أعلى. وبالتّالي يمكن تمثيل نموذج الانحدار في النموذج رقم (2) على النحو الآتي:

$$DLLP_{it} = a0 + a1\ EBTP_{it} + a2\ EU_{it} + a3\ GR_{it} + e_{it}\ (2)$$

حيث يمثّل $DLLP_{it}$ القيمة المطلقة للمستحقّات الاختيارية. $EBTP_{it}$: الربح قبل اقتطاع المخصّصات والضرائب مقسومة على إجمالي الأصول أول الفترة. EU_{it}: عدم التّأكّد البيئيّ (مقاساً بمعامل التباين). GR_{it}: تقلّب الإيرادات ((إيرادات السنة الحالية – إيرادات السنة السّابقة)/ إيرادات السنة السّابقة). et: بواقي النموذج.

يلتقط المتغيّر $EBTP$ حوافز تمهيد الدخل المتعلّقة بالأداء المُدار مسبقاً، فمن المتوقّع أن تكون إشارة EBTP موجبة، لأنّ مديري البنوك سيزيدون من DLLP عندما يكون EBTP مرتفعاً، ويقلّلون من DLLP عندما يكون EBTP منخفضاً. كما أنّه من المتوقع أن يرتبط DLLP بشكل إيجابيّ مع عدم التّأكّد البيئيّ، فكلّما زاد عدم التّأكّد البيئيّ (زاد مستوى تشتّت الإيرادات، زادت ممارسة إدارة الأرباح وانخفضت بالتّالي جودة مخرجات FAIS الماليّة، وبالتّالي من المتوقّع أن تكون إشارة المعامل ($a2$) موجبة. يمثّل المتغيّر GR متغيّراً ضابطاً في النموذج.

2.10. الإحصاءات الوصفيّة:

يعرض الجدول رقم (1) الإحصاءات الوصفيّة لمتغيّرات الدراسة على النحو الآتي:

الجدول رقم (1): الإحصاءات الوصفيّة لمتغيّرات البحث

متغيّرات النموذج الأول.

المتغيّرات	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std. Dev.
LLP	0.039613	0.028965	0.230189	-0.171368	0.075675
LCO	0.289752	0.278352	0.928991	0.000000	0.258798
CHNPL	0.098777	0.057273	1.263503	-0.184847	0.187819
LASTLLA	0.238900	0.234654	0.512885	0.011482	0.142592
LASTNPL	0.343741	0.318925	0.868186	0.004466	0.208582

متغيّرات النموذج الثاني.

المتغيّرات	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std. Dev.
DLLP	0.044018	0.035784	0.158474	0.001355	0.033898
EU	0.459042	0.188993	13.942760	-6.782661	1.725367
EBTP	0.108892	0.047114	1.247084	-0.107713	0.194983
GR	0.343055	0.188562	8.244925	-2.353700	1.366887

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

يظهر الجدول رقم (1) أن متوسط مصروف مخصص خسائر القروض بلغ تقريباً 0.04 من إجمالي القروض في بداية السنة، بينما بلغ متوسط الديون المعدومة حوالي 0.29، ومتوسط التغير في القروض المتعثرة بلغ تقريباً 0.09، ومتوسط المخصص في بداية السنة بلغ 0.23، ومتوسط القروض المتعثرة في بداية السنة الذي بلغ 0.34، كما يمكن ملاحظة أن الانحراف المعياري للمصروف كبير بالمقارنة مع المتوسط. وتجدر الإشارة إلى أن هناك فترات لم يتمّ فيها الحجز فقط وإنّما تمّ فيها استرداد لهذا المصروف.

3.10: اختبارات تحديد النّموذج الملائم للمعادلة رقم (1).

يعرض الجدول رقم (2) نتائج اختبارات تحديد النموذج الملائم، والّتي تظهر أنّ النموذج التجميعيّ هو النموذج الأفضل لتفسير النتائج، مع العلم أنّ الخطوة الأولى كانت كافية لتحديد النموذج المناسب.

الجدول رقم (2): اختبارات تحديد النموذج الملائم

فروض الاختبار	قاعدة القرار	نتائج الاختبار	القرار
الخطوة1: H_0: النموذج التجميعي pooled أفضل. H_1: نموذج الآثار الفردية الثابتة أفضل.	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا كان P غير دال إحصائياً.	P=0.0547	النموذج التجميعي أفضل.
الخطوة2: (اختبار هوسمان Hausman):	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا	P=0.0012	نموذج الآثار الثابتة أفضل.

H_0: نموذج الآثار العشوائية أفضل. H_1: نموذج الآثار الفردية الثابتة أفضل.	كان P غير دال إحصائياً.		
الخطوة3: H_0: النموذج التجميعي pooled أفضل. H_1: نموذج الآثار العشوائية أفضل.	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا كان P غير دال إحصائياً.	P=0.2476	النموذج التجميعي أفضل.
المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.			

4.10: نتائج انحدار النموذج الأول.

يظهر الجدول رقم (3) أثر المكوّنات الإجبارية (غير الاختيارية) في تشكيل مصروف خسائر القروض LLP. يُلاحظ أنّ قيمة معامل التحديد0.45، ومعامل التحديد المعدل 0.43، أيّ إنّ 43% من التغيّرات الحاصلة في مصروف LLP يمكن تفسيرها من خلال متغيّرات النموذج، كما يظهر أنّ متغيّر الديون المعدومة والتغيّر في القروض المتعثّرة (غير المنتجة) يؤثران بشكل إيجابي في تشكّل مصروف LLP، كما أظهر المتغيّر رصيد المخصّص في بداية السنة (LASTLLA) تأثيراً سلبياً ومعنوياً كما هو متوقع. ولكن متغيّر القروض المتعثّرة في بداية السنة لم يظهر أيّ تأثيرٍ في تشكيل مخصّص خسائر القروض. وأخيراً أظهر احتمال F-statistic أنّ النموذج ككلّ مناسب ودالّ إحصائياً.

الجدول رقم (3): نتائج انحدار النموذج الأول.

Dependent Variable: LLP
Method: Panel Least Squares
Date: 09/12/22 Time: 14:53
Sample: 2012 2020
Periods included: 9
Cross-sections included: 11
Total panel (balanced) observations: 99

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.096766	0.012107	7.992531	0.0000
LCO	0.092442	0.031276	2.955647	0.0039
CHNPL	0.116518	0.034543	3.373091	0.0011
LASTLLA	-0.355493	0.069743	-5.097216	0.0000
LASTNPL	-0.030605	0.053558	-0.571441	0.5691

Root MSE	0.055453	R-squared	0.457549
Mean dependent var	0.039613	Adjusted R-squared	0.434466
S.D. dependent var	0.075675	S.E. of regression	0.056909
Akaike info criterion	-2.845543	Sum squared resid	0.304431
Schwarz criterion	-2.714476	Log likelihood	145.8544
Hannan-Quinn criter.	-2.792513	F-statistic	19.82191
Durbin-Watson stat	1.539175	Prob(F-statistic)	0.000000

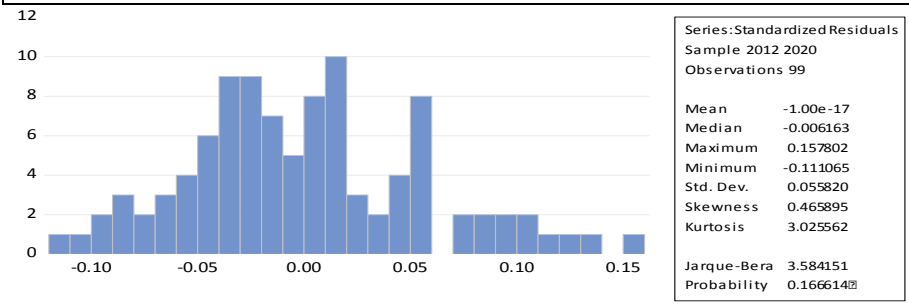
المصدر: مخرجات برنامج Eviews 12.

5.10: نتائج اختبارات جودة بواقي النموذج الأول

1.5.10: اختبار التوزيع الطبيعي Normality test: يُعدّ خضوع سلسلة البواقي للتوزيع الطبيعي من خصائص النموذج الجيّد. تنصّ فرضية العدم لهذا الاختبار على أنّ البواقي تتوزّع توزيعاً طبيعياً، بينما تنصّ الفرضية البديلة على أنّ سلسلة البواقي لا تتّبع التوزيع الطبيعي. يعرض الشكل رقم (1) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج.

نلاحظ أنّ القيمة الاحتمالية لـ Jarque-Bera أكبر من 0.05، وهذا يعني أنّ بواقي النموذج تتّبع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (1): اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي



المصدر: نتائج مخرجات EVIEWS. 12.

2.5.10: اختبار استقرار سلسلة البواقي

يعرض الجدول رقم (4) نتائج اختبار استقرار سلسلة البواقي عن طريق اختبار جذر الوحدة. نلاحظ أنّ السّلسلة مستقرّة لأنّ قيمة الاحتمال لمعظم أنواع الاختبار (مع القاطع – مع القاطع والميل – دون القاطع والميل) أصغر من 0.05، وبالتّالي نرفض فرض العدم القائل بأنّ للسّلسلة جذر وحدة (غير مستقرة)، ونقبل الفرض البديل بأنّ السّلسلة مستقرّة.

الجدول رقم (4): نتائج اختبار استقرار سلسلة البواقي

مع القاطع

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-5.13032	0.0000	11	83
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-2.60023	0.0047	11	83
ADF - Fisher Chi-square	45.7231	0.0021	11	83
PP - Fisher Chi-square	52.9782	0.0002	11	88

مع القاطع والميل

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-5.14976	0.0000	11	83
Breitung t-stat	1.02200	0.8466	11	72
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-0.32573	0.3723	11	83
ADF - Fisher Chi-square	32.0544	0.0765	11	83
PP - Fisher Chi-square	73.4799	0.0000	11	88

دون القاطع والميل

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-7.25246	0.0000	11	84
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
ADF - Fisher Chi-square	84.1492	0.0000	11	84
PP - Fisher Chi-square	83.3712	0.0000	11	88

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

3.5.10: اختبار التجانس في سلسلة البواقي: يعرض الجدول رقم (5) نتائج اختبار التجانس في سلسلة البواقي. نلاحظ أنّ السّلسلة متجانسة لأنّ قيمة الاحتمال أكبر من 0.5، وبالتّالي نقبل فرض العدم القائل بأنّ السّلسلة متجانسة، ونرفض الفرض البديل.

الجدول رقم (5): نتائج اختبار التجانس في سلسلة البواقي

Null hypothesis: Residuals are homoskedastic

	Value	df	Probability
Likelihood ratio	12.75287	11	0.3098

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

6.10: اختبارات تحديد النموذج الملائم للمعادلة رقم (2).

يعرض الجدول رقم (6) نتائج اختبارات تحديد النموذج الملائم، والّتي تظهر أنّ النموذج التجميعي هو النموذج الأفضل لتفسير النتائج.

الجدول رقم (6): اختبارات تحديد النموذج الملائم للمعادلة رقم 2

فروض الاختبار	قاعدة القرار	نتائج الاختبار	القرار
الخطوة1: H_0: النموذج التجميعي pooled أفضل. H_1: نموذج الآثار الفردية الثابتة أفضل.	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا كان P غير دال إحصائياً.	P=0.9564	النموذج التجميعي أفضل.
الخطوة2: (اختبار هوسمان Hausman): H_0: نموذج الآثار العشوائية أفضل. H_1: نموذج الآثار الفردية الثابتة أفضل.	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا كان P غير دال إحصائياً.	P=0.6038	نموذج الآثار العشوائية أفضل.
الخطوة3: H_0: النموذج التجميعي pooled أفضل. H_1: نموذج الآثار العشوائية أفضل.	رفض H_0 إذا كان P دال إحصائياً، وقبول H_0 إذا كان P غير دال إحصائياً.	P=0.9552	النموذج التجميعي أفضل.

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

7.10: نتائج انحدار النموذج الثاني.

بعد أخذ القيمة المطلقة للبواقي يظهر الجدول رقم (7) نتائج انحدار النموذج الثاني.

يظهر الجدول رقم (7) أنَّ إشارة معامل إدارة الأرباح (EBTP) موجبة، مما يدلّ على ممارسة الشّركات على مستوى القطاع لإدارة الأرباح وهي دالّة إحصائياً. كما تظهر إشارة معامل عدم التّأكّد البيئيّ (EU) موجبة ودالّة معنوياً، أيّ كلّما زاد عدم التّأكّد البيئيّ زاد استخدام المدراء للمستحقّات التّقديريّة (سواء زيادة الأرباح أو تخفضها)، بمعنى زادت ممارسة المدراء لإدارة الأرباح وبالتّالي انخفضت جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة. كما أظهرت النتائج أنّ نمو حجم الإيرادات (RG) يخفض من استخدام المدراء للمستحقّات التّقديريّة (الإشارة سالبة ودالّة معنوياً)، يُلاحظ أنّ قيمة معامل التحديد 0.14، ومعامل التحديد المعدّل 0.11، أي إنّ 11% من التغيّرات الحاصلة في مصروف DLLP يمكن تفسيرها من خلال متغيّرات النموذج، وأخيراً أظهر احتمال F-statistic أنّ النموذج ككلّ مناسب ودالّ إحصائياً.

الجدول رقم (7): نتائج انحدار النموذج الثاني.

Dependent Variable: DLLP
Method: Panel Least Squares
Date: 09/12/22 Time: 23:25
Sample: 2012 2020
Periods included: 9
Cross-sections included: 10
Total panel (balanced) observations: 99

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.031937	0.004799	6.654218	0.0000
EBTP	0.060987	0.019016	3.207075	0.0019
EU	0.055615	0.024981	2.226292	0.0286
RG	-0.011327	0.004701	-2.409241	0.0181

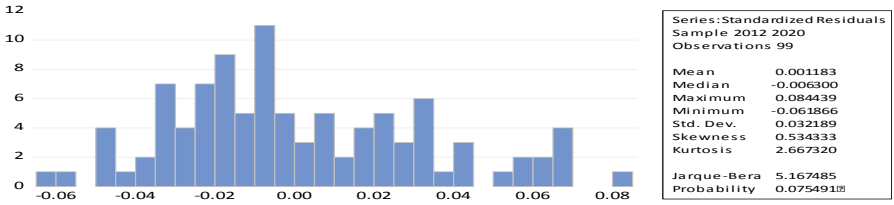
Root MSE	0.032763	R-squared	0.145006
Mean dependent var	0.041695	Adjusted R-squared	0.115181
S.D. dependent var	0.035631	S.E. of regression	0.033516
Akaike info criterion	-3.910155	Sum squared resid	0.096606
Schwarz criterion	-3.799052	Log likelihood	179.9570
Hannan-Quinn criter.	-3.865351	F-statistic	4.861835
Durbin-Watson stat	1.973633	Prob(F-statistic)	0.003587

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات EViews 12.

8.10: نتائج اختبارات جودة بواقي النموذج الثاني.

1.8.10: اختبار التوزيع الطبيعي Normality test: يعرض الشكل رقم (2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج. نلاحظ أنّ القيمة الاحتمالية لـ Jarque-Bera أكبر من 0.5، وهذا يعني أنّ بواقي النموذج تتّبع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (2): اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي



المصدر: نتائج مخرجات EVIEWS. 12.

2.8.10: اختبار استقرار سلسلة البواقي

يعرض الجدول رقم (8) نتائج اختبار استقرار سلسلة البواقي عن طريق اختبار جذر الوحدة. نلاحظ أنّ السّلسلة مستقرّة لأنّ قيمة الاحتمال لمعظم أنواع الاختبار (مع القاطع – مع القاطع والميل – دون القاطع والميل) أصغر من 0.05، وبالتّالي نرفض فرض العدم القائل بأنّ للسّلسلة جذر وحدة (غير مستقرّة)، ونقبل الفرض البديل بأنّ السّلسلة مستقرّة.

الجدول رقم (8): نتائج اختبار استقرار سلسلة البواقي

مع القاطع

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-7.97121	0.0000	11	84
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-2.96381	0.0015	11	84
ADF - Fisher Chi-square	47.8470	0.0011	11	84
PP - Fisher Chi-square	48.9390	0.0008	11	88

مع القاطع والميل

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-11.2810	0.0000	11	80
Breitung t-stat	-3.06994	0.0011	11	69
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
Im, Pesaran and Shin W-stat	-1.39181	0.0820	11	80
ADF - Fisher Chi-square	45.6769	0.0022	11	80
PP - Fisher Chi-square	51.2508	0.0004	11	88

دون القاطع والميل

Method	Statistic	Prob.**	Cross-sections	Obs
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
Levin, Lin & Chu t*	-9.50167	0.0000	11	86
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
ADF - Fisher Chi-square	95.5829	0.0000	11	86
PP - Fisher Chi-square	92.3325	0.0000	11	88

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

3.8.10: اختبار التجانس في سلسلة البواقي: يعرض الجدول رقم (9) نتائج اختبار التجانس في سلسلة البواقي. نلاحظ أنّ السّلسلة متجانسة لأنّ قيمة الاحتمال أكبر من 0.5، وبالتّالي نقبل فرض العدم القائل بأنّ السّلسلة متجانسة، ونرفض الفرض البديل.

الجدول رقم (9): نتائج اختبار التجانس في سلسلة البواقي

Null hypothesis: Residuals are homoskedastic

	Value	df	Probability
Likelihood ratio	10.33930	11	0.5001

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

4.8.10: نتائج الارتباط بين المتغيّرات.

يعرض الجدول رقم (10) نتائج الارتباط بين المتغيّرات.

الجدول رقم (10): نتائج الارتباط بين المتغيّرات

Correlation t-Statistic Probability	DLLP	EU	EBTP	RG
DLLP	1.000000 ----- -----			
EU	0.284986 2.789060 0.0065	1.000000 ----- -----		
EBTP	0.210764 2.022576 0.0462	0.090341 0.850958 0.3971	1.000000 ----- -----	
RG	-0.005939 -0.055718 0.9557	0.117546 1.110378 0.2699	0.193772 1.852864 0.0673	1.000000 ----- -----

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات Eviews 12.

النتيجة: جميع متغيّرات النموذج الثاني معنوية عند مستوى 0.05%، وأنّ تأثير عدم التّأكّد البيئيّ إيجابي في ممارسة إدارة الأرباح وسلبي مع جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة، كما أنّ تأثير الأرباح قبل اقتطاع المخصّص والضريبة إيجابي أيضاً، بينما كان تأثير نمو حجم الإيرادات سلبياً.

11. الاستنتاجات والتوصيات:

قدّمت النتائج دليلاً تجريبياً على أنّ لعدم التّأكّد البيئيّ تأثيراً سلبياً في جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة (إيجابي مع ممارسة إدارة الأرباح)، بمعنى أنّه كلّما زاد عدم التّأكّد البيئيّ، زاد استخدام المدراء للمرونة الممنوحة لهم للمحاسبة على أساس الاستحقاق بغرض تمهيد الدخل، وبالتّالي انخفاض جودة مخرجات هذا النّظام. تتّفق هذه النتيجة مع النتائج التجريبية للدّراسات السّابقة المحدودة في هذا المجال (Ghosh and

(Olsen, 2009; Habib et al., 2011; Surbakti & Sudaryati, 2021)، وتختلف مع نتائج دراسة (Ghani et al., 2017) الّتي أظهرت عدم وجود تأثير لعدم التّأكّد البيئيّ في ممارسة الشّركات لإدارة الأرباح. ولهذه النتائج مضامين عديدة:

- أنّ هناك تأثيراً للعامل الشّرطي عدم التّأكّد البيئيّ في جودة مخرجات نظام معلومات المحاسبة الماليّة، ممّا يعني أنّ ممارسات الإدارة لإعداد التّقارير الماليّة يتوقّف على الظروف والقيود المحيطة بالمنظّمة أكثر من الاعتماد على المعايير المحاسبيّة المطلوبة بموجب القانون.
- تقدّم النتائج دليلاً على أنّه لا يوجد نظام معلومات محاسبة ماليّة مثاليّ يصلح لكلّ زمان ومكان، وأنّ لسياق المنظّمة تأثيراً هاماً في هذا النّظام، وأنّ معايير المحاسبة الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة غير كافية لتحقيق جودة مخرجات هذا النّظام.
- هناك اعتراف ضمنيّ من قبل واضعي المعايير الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة IFAIS أنّ لبيئة المنظّمة تأثيراً في خيارات المديرين عند منحهم حرّيّة التقدير، الأمر الّذي يدعم النّظريّة الشّرطيّة لنظام معلومات المحاسبة الماليّة. إذْ قد تقدّم النّظريّة الشّرطيّة تفسيراً أكثر موضوعيّة للاختلافات في الأساليب المحاسبيّة عند إعداد التّقارير الماليّة.

لذلك يوصي هذا البحث بالآتي:

- من الضروريّ دراسة البيئة المحيطة بالمنظّمة وقياس درجة عدم التّأكّد البيئيّ ومدى تأثيرها على جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبيّ عند تنفيذ عملية مراجعة الحسابات.
- من الضروريّ التعامل مع نظام معلومات المحاسبة الماليّة للمنظّمة كنظام فرعيّ حيويّ ضمن النّظام المحاسبيّ الأساسيّ، إذ إنّ فشل النّظام الفرعي Subsystem في تحقيق هدفه المحدّد يؤدّي إلى فشل النّظام الأساسي أيضاً في تحقيق هدفه. وبالتّالي يحتاج مصممو النّظام إلى دراسة مخاطر الفشل، ودراسة جميع العوامل (داخلية أو خارجية) المؤثّرة عليه.
- قدّم البحث دليلاً على أنّ مراجعة الحسابات من قبل مدقّق خارجيٍّ غير كافية للحكم على أنّ التّقارير الماليّة تتّصف بالجودة ولذلك يتطلّب الأمر تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتشمل الحكم على نظام المعلومات المحاسبيّ الأساسيّ (بفروعه الثلاثة) وليس نظام معلومات المحاسبة الماليّة فقط.

- تشير النتائج ضمناً على استخدام المدراء لنظام معلومات المحاسبة الماليّة كوسيلة حيويّة لتخفيض مستوى القيود والتهديدات بالبيئة. وهذا يشير إلى دور الإدارة الاستراتيجية في جودة نظام معلومات المحاسبة الماليّة. وعليه من الضروري إجراء دراسات حول كيفيّة استخدام المدراء لنظام معلومات المحاسبة الماليّة لتوصيل إدراكهم عن البيئة الّتي يعملون فيها.
- من الضروريّ دراسة نظام معلومات المحاسبة الماليّة من قبل المجتمع الأكاديمي من وجهة نظر النّظريّة الشّرطيّة (النّظريّة الشّرطيّة لنظام المعلومات المحاسبة الماليّة) أيّ دراسة العلاقة بين العوامل الشّرطيّة المختلفة ونظام معلومات المحاسبة الماليّة.
- قدّم البحث دليلاً للهيئات المنظّمة للمعايير المحاسبيّة حول دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، مما يتوجّب على المنظّمين أن يأخذوا عدم التّأكّد البيئيّ في الحسبان كأساسٍ منطقيّ سياقيّ للأرباح الممهّدة، قبل اتخاذ الإجراءات التّنظيميّة ضد تمهيد الأرباح، أيّ يتطلّب منها العمل على إعادة النّظر في الثّغرات من أجل إنفاذ المعايير.
- ضرورة إجراء دراسات تتناول العلاقة بين العوامل الشرطية مثل عدم التأكد البيئي ونظام معلومات المحاسبة الماليّة في قطاعات مختلفة كالقطاع الصناعي.

12. قائمة المراجع

المصري تيسير و يوسف علي. (2012). نظم المعلومات المحاسبية. مركز التعليم المفتوح – منشورات جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.

شهيد، رزان و العيسى، ضحى محمد. (2018). أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية). مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، 2(44).

ريشو، بديع الدين. (2013). جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس): دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. *المجلة العملية التجارة والتمويل*, *33*(1)، 149–196.

Aldrich, H. E. (1972). Technology and organizational structure: A reexamination of the findings of the Aston group. Administrative science quarterly, 26-43.

Anthony, R. & Dearden, J. (1976). Management Control Systems: Text and Cases. Irwin.

Baig, M., & Khan, S. A. (2016). Impact of IFRS on earnings management: Comparison of pre-post IFRS era in Pakistan. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 230, 343-350.

Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. Journal of accounting research, 46(3), 467-498.

Bloom, M., & Milkovich, G. T. (1998). Relationships among risk, incentive pay, and organizational performance. Academy of Management journal, 41(3), 283-297.

Burrell, G., & Morgan, G. (1979). Sociological paradigms and organisational. Analysis. London: Heinemann.

Callao, S., & Jarne, J. I. (2010). Have IFRS affected earnings management in the European Union?. Accounting in Europe, 7(2), 159-189.

Cang, Y., Chu, Y., & Lin, T. W. (2014). An exploratory study of earnings management detectability, analyst coverage and the impact of IFRS adoption: Evidence from China. Journal of Accounting and Public Policy, 33(4), 356-371.

Chenhall, R. (2003), "Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp.127-168.

Chenhall, Robert H. & Morris, D. (1986). 'The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. The accounting review. Vol. LXI, No.1.

Cormier, D., Ledoux, M. J., & Villeneuve, G. (2015). Value relevance of discretionary accruals under environmental uncertainty: the incidence of IFRS and the country's legal regime. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 11(2), 161-187.

Dechow, P., & Schrand, C. (2004). Earnings quality. CFA Digest, 34(4), 82–85.

Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. Journal of accounting and economics, 50(2-3), 344-401.

Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. The Accounting Review, 80(4), 1101-1124.

Garkaz, M., & Mayvan, M. F. (2014). Investigation of the Effect of Uncertainty environment on the relationship Accrual Quality and information asymmetry. Applied Mathematics in Engineering, Management and Technology, 2(3), 225–230.

Ghani, E. K., Azemi, N., & Puspitasari, E. (2017). The Effect of Information Asymmetry and Environmental Uncertainty on Earnings Management Practices among Malaysian Technology-Based Firms. International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences, 6(1), 178-194.

Ghosh, D., & Olsen, L. (2009). Environmental uncertainty and managers' use of discretionary accruals. Accounting, Organizations and Society, 34(2), 188-205.

Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. In Readings in accounting for management control (pp. 569-585). Springer, Boston, MA.

Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. Accounting, organizations and society, 9(2), 125-135.

Gul, Ferdinand, A. & Chia, Y. M. (1994) The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction. Accounting, Organizations and Society. Vol. 19(4\5), pp. 413-426.

Habib, A., Hossain, M., & Jiang, H. (2011). Environmental Uncertainty and The Market Pricing of Earnings Smoothness. Advances in Accounting, 27(2), 256–265.

Hall, James A. (2011). Accounting Information System.7th Edition: South-Western Publishing Co.

Huang, H., Sun, L., & Zhang, J. (2017). Environmental uncertainty and tax avoidance. In Advances in taxation. Emerald Publishing Limited.

Junior, D. B. C. V., Ohlson, M. P., Lourenco, I. M. E. C., & De Lima, G. A. S. F. (2018). Mandatory adoption of IFRS and earnings management in emerging countries: the role of national culture.

Mandatory adoption of IFRS and earnings management in emerging countries.

Kanagaretnam, K., Lobo, G. J., & Mathieu, R. (2004). Earnings management to reduce earnings variability: evidence from bank loan loss provisions. Review of Accounting and Finance.

Kanagaretnam, K., Lobo, G. J., & Yang, D. H. (2005). Determinants of signaling by banks through loan loss provisions. Journal of Business Research, 58(3), 312-320.

Key, K. G., & Kim, J. Y. (2020). IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 39, 100306.

Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. Accounting Review, 511-526.

Miller, K. D. (1993). Industry and country effects on managers' perceptions of environmental uncertainties. Journal of International Business Studies, 24(4), 693-714.

Milliken, F. J. (1987). Three types of perceived uncertainty about the environment: State, effect, and response uncertainty. Academy of Management review, 12(1), 133-143.

Mongrut, S., & Winkelried, D. (2019). Unintended effects of IFRS adoption on earnings management: The case of Latin America. Emerging Markets Review, 38, 377-388.

Pelucio-Grecco, M. C., Geron, C. M. S., Grecco, G. B., & Lima, J. P. C. (2014). The effect of IFRS on earnings management in Brazilian non-financial public companies. Emerging Markets Review, 21, 42-66.

Peña, H. F. P., & Franco, J. B. (2017). Impact of IFRS on the quality of financial information in the United Kingdom and France: Evidence from a new perspective. Intangible Capital, 13(4), 850-878.

Penman, S. H., & Zhang, X. J. (2002). Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns. The accounting review, 77(2), 237-264.

Ross, A. (1995). Job related tension, budget emphasis and uncertainty: a research note. Management Accounting Research, 6(1), 1-11.

Ryan, S., (2007), Financial instruments & institutions - accounting and disclosure rules (2nd edition), Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

Surbakti, G. P. N., & Sudaryati, E. (2021). Does Environment Uncertainty Affect Earnings Management?. Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan, 11(2).

Thomas, A. P. (1991). Towards a contingency theory of corporate financial reporting systems. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 4(4), 0-0.

Tymon, Jr., Stout, D. E., & Shaw, K. (1998) Critical Analysis and Recommendations Regarding The Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research. Behavioral Research In Accounting, Vol 10, PP. 23-46.

vanOosterbosch, R. J. (2010). Earnings Management in the Banking Industry: The consequences of IFRS implementation on discretionary use of loan loss provisions.

Yurisandi, T., & Puspitasari, E. (2015). Financial reporting quality-before and after IFRS adoption using NiCE qualitative characteristics measurement. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 211, 644-652.