جامعة الجوف
Jouf University

8

التحفظ المحاسبي وأثره على جودة الأرباح بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات سوداتل

د. عبير عبدالله محمد قريب
أستاذ المحاسبة المساعد جامعة الجوف
كلية إدارة الأعمال

د. سلوى النور عبدالمحمود
أستاذ المحاسبة المساعد جامعة نيالا
كلية الاقتصاد والدراسات التجارية

د. عائشة موسى محمد يوسف
أستاذ المحاسبة المساعد جامعة نيالا
كلية الاقتصاد والدراسات التجارية

د. إبراهيم يعقوب إسماعيل
أستاذ المحاسبة المساعد جامعة الجوف
كلية العلوم والآداب بالقريات -جامعة نيالا

المستخلص

هدفت الدراسة إلى تعرف التحفظ المحاسبي وكيفية قياسه، ومن ثم معرفة أثره على جودة الأرباح بعد قياس جودتها، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع بيانات الدراسة وتحليل البيانات الأولية حيث طُبِّقَت الدراسة في مجموعة شركة سوداتل للاتصالات خلال الفترة من 2009م حتى 2017م، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها: لا تمارس مجموعة شركة سوداتل التحفظ المحاسبي خلال الفترة التي شملتها الدراسة، ولا تتميز الأرباح المحاسبية لمجموعة شركة سوداتل بالجودة حيث تتأرجح ما بين الارتفاع والانخفاض وأحيانًا تصل لمرحلة الخسارة، وخلصت الدراسة إلى توصيات منها: على مجموعة شركة سوداتل الاهتمام بالتحفظ المحاسبي عند إعداد قوائمها المالية وخاصة في ظل ظروف التضخم حتى لا تعترف بأرباح وهمية بتلك القوائم وتؤثر على جودة أرباحها المحاسبية في الأجلين القريب والبعيد.

الكلمات المفتاحية: التحفظ المحاسبي، التحفظ المشروط، التحفظ غير المشروط، جودة الأرباح، المستحقات.

Abstract

The study aimed to defined the accounting conservatism and how to measure it, And defined it's effect on profits quality. The study used the deductive and analytical descriptive method for data collection and primary data analysis. The study applied in Sudanese Telecommunications Company between 2009- 2017. The main results of the study that the Sudanese Telecommunications Company does not practices the accounting conservatism within the period the study covered, and the accounting profits for Sudanese Telecommunications Company doesn't quality where swing between over and low and sometimes arrived to loss level. The study recommended the Sudanese Telecommunications Company to use accounting conservatism when preparing the financial statements specially in the inflation period in order to not recognize unrealized profits in the statements and effect on it's quality of accounting profits in short and long terms.

Key Words: Accounting Conservatism, Conditional Accounting Conservatism, Unconditional Accounting Conservatism, Profits Quality, Accruals.

المحور الأول

مقدمة الدراسة

تمهيد:

أوجدت معايير المحاسبة بصورة عامة بدائل كثيرة لمعالجة العنصر الواحد عند إعداد القوائم المالية، ولكل بديل أثره على تلك القوائم، كما أن بدائل القياس قُسمت إلى قسمين، القسم الأول وهو بدائل القياس المتحفظة (المتشائمة) وهي التي يؤدي استخدامها إلى تخفيض الربح المحاسبي، أما القسم الثاني فيتمثل في البدائل غير المتحفظة (المتفائلة) وهي التي يؤدي استخدامها إلى زيادة الربح المحاسبي، كما أنها تؤدي إلى الاعتراف بأرباح وهمية تقلل من جودة الأرباح المحاسبية خاصة، وتشويه القوائم المالية عامة، ويعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن الأرباح السنوية هي الفقرة ذو الأهمية القصوى في القوائم المالية، بالرغم من اعتماد هم على الأرباح بغرض اتخاذ القرار إلا أنه ليست بالضرورة اتخاذ قرارات رشيدة؛ لأنَّ الاعتماد على الربح بحد ذاته يؤدي إلى إغفال المعلومات الأخرى ذات الأهمية بالقوائم المالية التي تتعلق بالتحفظ المحاسبي والمستحقات (استخدام أساس الاستحقاق) والتي تؤثر على اتخاذ القرار؛ لأن تحقيق الشركة لأرباح مرتفعة قد لا يعني تحقيق تدفقات نقدية مرتفعة، في حين عند ارتفاع صافي التدفقات النقدية للشركة خلال العام يعني ارتفاع جودة أرباحها، ولأهمية ذلك الأمر قام الباحثون بإجراء هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة:

ما زالت معايير المحاسبة تعطي إدارة الشركة الحرية في اختيار السياسات

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

المحاسبية، وعن طريق هذه الحرية يمكن للإدارة تحقيق أهدافها مما يلحق الضرر بالأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمنشأة؛ وللمحافظة على حقوق أصحاب المصالح خاصةً المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والدائنين؛ لذلك لابد من دراسة أثر التحفظ المحاسبي على جودة الأرباح، وبناءً على ذلك صِيغَت مشكلة الدراسة في السؤالين الآتيين: -

١. ما هو مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية المنشورة لشركة الاتصالات السودانية (سوداتل)؟
٢. هل هنالك علاقة ذات دلالة معنوية بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح المحاسبية؟

أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة في الآتي:

١. توفير معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم باعتبار أن الشركة التي تمتاز بجودة الأرباح تزيد من ثقة المستخدمين.
٢. توفير معلومات تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية بكافة فئاتهم عن مدى ممارسة الشركة السودانية للاتصالات لإدارة الأرباح.
٣. إظهار ما إذا كانت الأرباح التي حققتها الشركة السودانية للاتصالات تتصف بالجودة.
٤. حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية خاصة المستثمرين والمحللين الماليين لمثل هذه الدراسات والتي تساعدهم في التنبؤ بأرباح المنشأة ومستقبلها.

أهداف الدراسة:

تمثلت أهداف الدراسة في الآتي :

١. تعرف مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية المنشورة للشركة السودانية للاتصالات.

٢. تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح المحاسبية.

فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى: هناك تباين في مستوى التحفظ المحاسبي خلال فترة الدراسة بالتقارير المالية المنشورة للشركة السودانية للاتصالات (سوداتل).

الفرضية الثانية: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مستوى التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح المحاسبية.

منهج الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي ، حيث جُمِعت البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية والثانوية من المراجع والكتب والمجلات العلمية والمنشورات في الأنترنت وبيانات القوائم المالية للشركة السودانية للاتصالات (سوداتل).

حدود الدراسة:

تنقسم حدود الدراسة إلى قسمين :

القسم الأول : الحدود المكانية : الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل).

القسم الثاني : الحدود الزمانية : الفترة من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٧م

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

هيكل الدراسة:

دُرِس الموضوع من خلال أربعة محاور أساسية هي:

المحور الأول: مقدمة الدراسة.

المحور الثاني: الدراسات السابقة والفجوة البحثية

المحور الثالث: الإطار النظري للدراسة.

المحور الرابع: الدراسة التطبيقية.

المحور الثاني: الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

أولاً: الدراسات السابقة:

هنالك عدة دراسات تناولت متغيرات الدراسة يمكن عرضها على النحو الآتي:

دراسة، Abedini et. al, 2014

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح على أفعال المستثمرين في الشركات المدرجة في بورصة طهران، حُدِدت عينة الدراسة من (١٧٠) شركة خلال الفترة الممتدة من ٢٠٠٧ – ٢٠١١م، استخدمت الدراسة في قياس التحفظ المحاسبي نسبة المستحقات إلى قيمة الأسهم العادية ومن ثم ضربها في (-١)، واستخدم نموذج جونز لقياس جودة الأرباح، توصلت الدراسة إلى وجود آليات رقابية مثل التحفظ المحاسبي تؤدي إلى الحد من فرص المديرين ودوافعهم لاستخدام الاستحقاقات ويزيد من الفائدة لمقدمي رؤوس الأموال.

دراسة زلوم، ٢٠١٥م:

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج كمي لقياس استخدام المعلومات المحاسبية

المنشورة في القوائم المالية للتنبؤ باستمرارية الأرباح كأداة لجودتها، استخدمت الدراسة بيانات ٧٢ شركة منها (٢٣) شركة خدمية و(٤٩) شركة صناعية بعد تقسيم تلك الشركات إلى ثلاث مجموعات وفقًا لجودة أرباحها (مرتفعة، متوسطة، مشكوك فيها) وذلك باستخدام التحليل العنقودي، استُخدِمَ التحليل اللوجستي متعدد الاستجابات لتحديد الجودة الأكثر تمهيدًا لتحقيق أهداف الدراسة، توصلت الدراسة إلى بناء نموذج لقياس درجات الأرباح، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تتمتع بجودة أرباح معقولة، أوصت الدراسة بعدم الاعتماد على القوائم المالية المنشورة كأرقام مسلم بها لأغراض اتخاذ القرار وباعتبارها شركات مستقرة من حيث الأرباح؛ لأنَّ الاستقرار في الأرباح قد يكون ناتجًا عن التلاعب بالدخل تلبية لأهداف الإدارة بمستوياتها المختلفة.

دراسة شهيد وعبس، ٢٠١٧م:

هدفت الدراسة إلى قياس مستوى التحفظ المحاسبي للشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية ومدى جودة الأرباح فيها، ومن ثم اختبار تأثير التحفظ المحاسبي على جودة الأرباح، شملت عينة الدراسة ١١ شركة عن الفترة من ٢٠٠٩ حتى العام ٢٠١٣م؛ ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على قسمة القيمة الدفترية على القيمة السوقية لحقوق الملكية بغرض قياس التحفظ المحاسبي، ثم نموذج انحدار الأرباح الحالية على الأرباح السابقة لمعرفة مدى استمراريتها، ومن ثم استخدام أسلوب تحليل الانحدار. توصلت الدراسة إلى وجود اختلاف في نسب التحفظ المحاسبي بين الشركات والأعوام المختلفة لعينة الدراسة، أن أرباح الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية تتمتع

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

بجودة أرباح عالية المستوى في كل سنوات الدراسة ما عدا عامي ٢٠١٠م و٢٠١١م حيث كانت فيها الأرباح أقل قدرة على الاستمرار، وعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على جودة الأرباح، أوصت الدراسة بالعمل على زيادة وعي المعلومات المحاسبية حول جودة الأرباح المحاسبية.

دراسة نور والعواودة، ٢٠١٧م:

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى ممارسة الشركات الأردنية لإدارة الأرباح، ومعرفة مدى تأثير ممارسة إدارة الأرباح على جودة الأرباح المحاسبية المعلن عنها بالتقارير المالية، تكونت عينة الدراسة من ٢٠ شركة صناعية مدرجة بسوق عمان للأوراق المالية للفترة من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٥م، اختِيرت بطريقة العينة الطبقية العشوائية، توصلت الدراسة إلى وجود انخفاض في مستوى جودة الأرباح للشركات عينة الدراسة، ممارسة الشركات عينة الدراسة لإدارة الأرباح التي تستهدف تقليل الربح، ووجود أثر سالب ومهم إحصائيًّا لممارسة إدارة الأرباح على جودة الأرباح، بينما كان لنسب المديونية أثر موجب ذو أهمية إحصائية على جودة الأرباح، أوصت الدراسة بصياغة المبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية لمنع الشركات من التلاعب بالأرباح.

دراسة حمد والمومني، ٢٠١٨م:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التحفظ المحاسبي بنوعيه في إدارة هبوط التدفقات النقدية التشغيلية للشركات المدرجة بسوق عمان للأوراق المالية للفترة من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٤م؛ ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد عينة من ١٦٦ شركة، كما استخدمت الدراسة مقياس مركب من ثلاثة مقاييس للتحفظ المحاسبي

المشروط وهي المستحقات غير التشغيلية المتراكمة، نسبة التحفظ المحاسبي إلى الأخبار الجيدة، ونسبة إجمالي المستحقات والقيمة الدفترية إلى القيمة السوقية والالتواء، كما قِيسَت مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية، توصلت الدراسة إلى أن الشركات عينة الدراسة تمارس التحفظ المحاسبي بنوعيه المشروط وغير المشروط، كما أن القطاع المالي أكثر تحفظًا من قطاعي الخدمات والصناعة، ووجود أثر ذي دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي بنوعيه على مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في التقارير المالية للشركات المدرجة ببورصة عمان، أوصت الدراسة على حث الشركات التي تعاني من هبوط في تدفقاتها النقدية التشغيلية إلى ممارسة درجة مناسبة من التحفظ المحاسبي.

دراسة، Takuya et al, 2018 :

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين التحفظ المحاسبي وكفاءة عقود التعويضات التنفيذية القائمة على الأرباح في الشركات اليابانية، ودراسة تأثير جودة المعلومات المحاسبية على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وعقود التعويض القائمة على الأرباح، حيث رُكِّزَ على ممارسات تعويضات المديرين التنفيذيين اليابانيين لأنه من المرجح أن يكون التحفظ المحاسبي في الشركات اليابانية أكبر منها في الشركات الأمريكية بالنظر إلى هيمنة عقود التعويضات التنفيذية القائمة على الأرباح وضعف حوكمة الشركات لعقود التعويض في الشركات اليابانية، توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة إيجابية بين التحفظ المحاسبي ومعامل أرباح التعويض، وأن التحفظ المحاسبي أكبر في الشركات التي تستخدم المزيد من عقود التعويضات التنفيذية القائمة على الأرباح ولديها مشاكل أكثر خطورة بعد التسويات.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

دراسة، Isaboke and Chen, 2019 :

هدفت الدراسة إلى تقييم العلاقة بين قيمة ملائمة المعلومات المالية والتحفظ المحاسبي المشروط للشركات غير المالية المدرجة في الأسواق الصينية للأوراق المالية، استخدمت بيانات الفريق التي تتكون من ٢٨.٧٢٣ شركة سنويًّا، حدد الباحثون قيمة ملائمة المعلومات المالية قبل اعتماد المعايير الدولية وبعدها لإعداد التقارير المالية أثناء دمج العلاقة مع التحفظ المحاسبي المشروط، كذلك درس الباحثون العلاقة بين الشركات المملوكة وغير المملوكة للدولة، توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي بين التحفظ المحاسبي المشروط وقيمة ملائمة المعلومات المالية قبل اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وارتباط سلبي بين التحفظ المحاسبي المشروط وقيمة ملائمة المعلومات المالية بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وليس هنالك فرق فيما إذا كانت الشركة مملوكة أو غير مملوكة للدولة، وللتحفظ المحاسبي علاقة سلبية وغير ذات أهمية مع القيمة السوقية لكل من الشركات المملوكة للدولة وغير المملوكة للدولة خلال فترة ما قبل وبعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ثانيًا: الفجوة البحثية:

هنالك أوجه اتفاق واختلاف بين الدراسات السابقة التي تناولها الباحثون وهذه الدراسة، ويمكن استعراضها على النحو الآتي:

تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Abedini et. al, 2014، **شهيد وعبس، ٢٠١٧**)، في تناول نفس متغيرات الدراسة ولكن تختلف عنهما من حيث الأداة المستخدمة في الدراسة وبيئة الدراسة والنماذج

المستخدمة في الدراسة، بينما تختلف عن باقي الدراسات السابقة من حيث متغيرات الدراسة حيث نجد أن هذه الدراسات قد تناولت جزءًا منها المتغير المستقل للدراسة الحالية بينما تناول بعض هذه الدراسات المتغير التابع للدراسة دون المتغير المستقل، بالإضافة إلى المنهج المستخدم في الدراسة ومجتمع الدراسة وعينتها.

بناءً على ما سبق نجد أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في أنها تناولت أثر التحفظ المحاسبي علي جودة الأرباح المحاسبية في بيئة الأعمال السودانية قطاع الاتصال وهي بيئة ناشئة حديثًا والدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة قليلة نسبيًّا حسب علم الباحثين.

المحور الثالث
الإطار النظري للدراسة

يتناول الإطار النظري متغيرات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: التحفظ المحاسبي:

١ - تعريف التحفظ المحاسبي

يُعرف التحفظ المحاسبي بأنه ميل المحاسب لطلب أعلى درجة من اليقين للتحقق والاعتراف بالأنباء الجيدة باعتبارها مكاسب مقارنة بالاعتراف بالأنباء السيئة باعتبارها خسارة(Bauwhede, 2007, p34)، كما عرف بأنه اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية التي تخفض من قيمة صافي الربح بتأخير الاعتراف بالإيرادات وتعجيل الاعتراف بالمصروفات، وهو يؤدي دورًا رئيسًا في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية؛ وذلك لما يوفره من موثوقية

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

تزيد من جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة جودة الأرباح(زلوم، ٢٠١٥، ٦٢١).

٢ -أنواع التحفظ المحاسبي

ينقسم التحفظ إلى نوعين هما:

النوع الأول: التحفظ المشروط (اللاحق):

وهو يعتمد على وقوع أحداث معينة، ومشروط بإشارة العائد المستقبلي، ويرتبط بتعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر مع تأجيل الاعتراف بالإيرادات لحين تحققها (Beaver & Ryan, 2005, 10)، على سبيل المثال تدني قيمة الأصول الثابتة، وتقييم المخزون السلعي بالتكلفة أم السوق أيهما أقل (Ruche, 2015, 34).

النوع الثاني: التحفظ غير المشروط(السابق):

ويسمى المستقل لأنه لا يعتمد على وقوع الأحداث أو الأنباء، وينشأ بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الصارمة والمحددة مسبقًا للقياس، أي عند امتلاك الأصل تُحدد له سياسة محاسبية معينة تعكس انخفاض القيمة الدفترية لصافي الأصل مقارنةً مع قيمته السوقية خلال عمره الإنتاجي، وأمثلة على ذلك السياسات الخاصة بتوقيت الاعتراف بتكاليف الدعاية والإعلان، وتكاليف البحث والتطوير، واستخدام طرق الإهلاك المتسارع (Ruche, 2015, 34).

٣ -دوافع استخدام التحفظ المحاسبي:

هنالك دوافع عديدة تجعل إدارات الشركات تستخدم التحفظ المحاسبي وهي (شهيد وعبس، ٢٠١٧، ١٣٦):

أ - **التعاقد:** يُركَزُ على العقود الرسمية التي تنشأ مع الأطراف ذات العلاقة مع الشركة كعقود الدين، فتعدُّ شروط توزيعات الأرباح المنصوص عليها في عقود الدين دليلاً على التحفظ المحاسبي الذي يسعى إليه الدائنون للحد من الافراط في توزيعات الأرباح، وللمحافظة على الحد الأدنى لقيمة الأصول لحماية قروضهم.

ب - **التقاضي:** من الأسباب التي تجعل الإدارة تستخدم التحفظ المحاسبي هي السعي لتخفيض احتمال التعرض إلى التقاضي، فالمديرون يميلون للتحفظ في الإعلان عن الأرباح والقيم العالية للأصول لتجنب تعرضهم للتقاضي في حال المبالغة في تقديرهم.

ج - **العامل الضريبي:** في هذه الحالة تسعى الإدارة إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة من أجل تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وتجنب دفع ضرائب عن أرباح غير متحققة، ؛ لذا يكون التحفظ في الإعلان عن الأرباح والقيم العالية للأصول، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تأجيل الاعتراف بالإيرادات وتعجيل الاعتراف بالمصروفات.

د - **العامل التنظيمي:** إن الخسائر الناجمة عن المبالغة في الربح المحاسبي تتسبب بآثار سلبية على المجتمع، ونظرًا لكون واضعي المعايير يتحملون المسؤولية الناتجة عن تطبيق تلك المعايير، فقد وضع معظم واضعي المعايير معايير محاسبية متحفظة لتجنب الأضرار التي قد تلحق بسمعتهم، فالتحفظ المحاسبي يستخدم من قبل واضعي المعايير باعتبارهم وسيلة للحد من تعرض سمعتهم للضرر من خلال المبالغة في تقدير قيمة الشركة، أو الأرباح الناتجة عن تطبيق المعايير.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

٤ - أهمية التحفظ المحاسبي:

تتمثل أهمية التحفظ المحاسبي في الآتي(شهيد وعبس، ٢٠١٧، ١٣٧):

أ - تقدير المرونة في اختيار السياسات المحاسبية: فكلما زادت درجة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية ولد ذلك فرصة أكبر للإدارة للتلاعب بأرباحها، فالتحفظ المحاسبي يحد من هذه المرونة بما يحقق النفع لجميع الأطراف.

ب - تقييم جودة الإفصاح: إن جودة الإفصاح تعد نتيجة طبيعية نظرًا لتطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة، فهي تظهر السياسات المحاسبية الأساسية والافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.

ج - تحديد مواطن الخطر: إن التحفظ المحاسبي يساعد في تحديد ما إذا كانت هناك شكوك في جودة السياسات والتقديرات المحاسبية كملاحظة وجود زيادة في الأرباح غير المسوغة.

د - يحقق التحفظ المحاسبي منفعة للأطراف المتعاقدة: من إدارة ومساهمين ودائنين فهو يستخدم آلية لمقابلة عدم تماثل المعلومات، ويحقق درجة عالية من الشفافية في إعداد التقارير المالية.

هـ - يجنب الشركة تحمل التكاليف القضائية المحتملة: التي قد تنتج عن تقييم الأصول بأكبر من قيمتها.

٥ - مقاييس التحفظ المحاسبي:

هنالك عدد من المقاييس المستخدمة في قياس التحفظ المحاسبي منها (عوجة، ٢٠١٧، ٢٢٩-٢٣٠):

أ - **المدخل المستند للمستحقات:** تمثل المستحقات الفرق بين التدفقات النقدية التشغيلية وصافي الأرباح، إذ إن ظهور المستحقات بالقيمة السالبة عبر فترة زمنية معينة يشير إلى استمرارية التدفقات النقدية أكثر من الأرباح.

ب - **مؤشر التحفظ:** يهدف هذه المؤشر إلى قياس تأثير التحفظ المحاسبي على قائمة المركز المالي، وذلك بالنظر إلى نسبة الاحتياطيات الخفية إلى صافي الأصول التشغيلية، فإذا كانت تشكل زيادة الاحتياطيات الخفية نسبة أعلى من صافي الأصول التشغيلية فإن ذلك يشير إلى أن الشركة تستخدم سياسات محاسبية متحفظة عند الإعلان عن قيمة أصولها، وعليه فإن ارتفاع مؤشر التحفظ يعني زيادة درجة التحفظ.

ثانيا: جودة الأرباح:

١ - تعريف جودة الأرباح

بالرغم من انتشار مفهوم جودة الأرباح المحاسبية إلا أنه لا يوجد تعريف واحد متفق عليه، ولا توجد طريقة واحدة لقياسه، ومع ذلك فإن أي تعريف لجودة الأرباح يجب أن يُشتق من خصائص المعلومات المحاسبية المتمثلة في الملاءمة والتمثيل الصادق(أبوعلي وآخرون، ٢٠١١)، وقد وضح مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) جودة الأرباح المحاسبية التي تسهم في تحقيق الأهداف العامة للعرض المالي، وأهداف عرض الأرباح المحاسبية بشكل خاص في مدى تقديم معلومات تحقق الأهداف المشتركة لغالبية مستخدمي القوائم المالية وإفادتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (أبونصار وحميدان، ٢٠١٣، ٥)، وقد عرفت جودة الأرباح بأنها مدى استمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وقدرة

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

الأرباح الحالية على عكس الأداء الحالي والمستقبلي للشركة، وتمثل الاستمرارية مدى قدرة الشركة في المحافظة على أرباحها في المدى الطويل، أو قدرة الشركة في المحافظة على أرباحها في المدى الطويل، أو قدرة الأرباح الحالية في إعطاء مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية (عبيد وأكبر، ٢٠١٦، ٢٥٤).

٢ - أهمية جودة الأرباح المحاسبية:

تتميز الأرباح بأهمية كبيرة لأنها تستخدم باعتبارها أداة في تقييم أداء المنشأة من قبل عدد كبير من المستخدمين، وبما أن جودة الأرباح تعود إلى قدرة الأرباح المفصح عنها في التعبير عن الأرباح الحقيقية للشركة ومنفعتها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية فإنها تمثل جانبًا مهمًا في تقييم الوضع المالي للشركات، ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أنها موضوع ذو أهمية لأولئك الذين يستخدمون القوائم المالية وهم (حمدان والعقلة، ٢٠١٧، ٩٤):

أ - **الدائنون:** يرغبون في تعرف القوة المالية للوحدة الاقتصادية وسيولتها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها من خلال رقم الأرباح المعلن عنها، ويعتبرون السيولة العالية مهمة لاتخاذ قراراتهم في منح القروض والائتمان للوحدة الاقتصادية، ولكن الاعتماد على صافي الربح مع إخفاء بعض المبالغ منه يؤدي إلى ضعف القدرة الإيفائية للوحدة الاقتصادية ويضلل المقرضين.

ب - **المستثمرون الحاليون والمرتقبون:** يهتم هؤلاء بقدرة الوحدة على توزيع الأرباح واستمرارية هذه التوزيعات ومقدارها، كما أن قرار الاستثمار الإضافي يتخذ في ضوء تقييم الأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية، وبذلك

يستفيد حملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين من جودة الأرباح باعتبارها مؤشرًا جيدًا عن الأرباح المستقبلية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ج - **الجمهور:** إن قرارات الاستثمار المعتمدة على أرباح منخفضة الجودة تؤدي إلى توزيع غير صحيح للثروة، إذ إنها قد تقود إلى تحول الموارد الاقتصادية من مشاريع مربحة وقادرة على تنمية الموارد إلى مشاريع خاسرة وغير قادرة على الاحتفاظ بمواردها وتنميتها، وبالتالي لا تكون لديها أي إسهام في خدمة المجتمع.

د - **على المستوى القومي:** على هذا المستوى يكون التأثير أكبر ؛لأن الأرقام المضللة للدخل يعيق عملية النمو الاقتصادي، وتؤدي إلى سوء تخصيص الموارد ورأس المال.

٣ - العوامل المؤثرة على جودة الأرباح:

هنالك عدد من العوامل تؤثر في جودة الأرباح تتمثل في الآتي (عبيد وأكبر، ٢٠١٦، ٢٥٤):

أ - **جودة المعايير المحاسبية:** من شأنها أن تمنع الإدارة من ممارسة ادارة الأرباح.

ب - **اختلاف المعايير المحاسبية:** إن اختلاف المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية بين المعايير المحلية والدولية يؤدي إلى استغلال الفروقات بينها.

ج - **تركيبة حملة الأسهم:** تقل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي لديها نسبة أعلى من أعضاء مجلس الادارة المستقلين، حيث هنالك علاقة موجبة بين الأسهم المملوكة من أعضاء مجلس الإدارة وجودة الأرباح، وبين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح نسبة لتأثيرهم على قرارات الوحدة الاقتصادية.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

د - **سيطرة حملة الأسهم:** في بعض الدول ذات النظم الاشتراكية يكون سيطرة الدولة على نسبة كبيرة من أسهم الشركات وتنخفض نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف فإن جودة الأرباح تنخفض في مثل هذه الشركات.

هـ - **لجنة التدقيق:** إن الاهتمام المتزايد بلجان التدقيق في الفترة الاخيرة أدى إلى تحسين جودة الأرباح، وذلك عن طريق جودة لجنة التدقيق وتمتعها بالاستقلال والخبرة الذي يساهم في تحسين جودة الأرباح.

و - **الحوكمة:** إن مبادئ وأسس الحوكمة المؤسسية أسهمت في تحسين جودة الأرباح.

ز - **نظم الرقابة الداخلية:** لجودة نظم الرقابة الداخلية تؤدي دورًا فعالاً في تحسين جودة الأرباح.

٤ - **مقاييس جودة الأرباح:**

استخدمت دراسات عديدة سابقة عدة طرق لقياس جودة الأرباح، حيث يمكن التمييز بين نوعين من المقاييس هما:

١. مقياس استقرار الأرباح واستمرارها: يظهر هذا المقياس من خلال تعريف جودة الأرباح الذي يربط جودة الأرباح باستمرارها (نور والعواودة، ٢٠١٧، ١٦٨)، ومن النماذج المستخدمة في هذا المجال النموذج الذي يربط الأرباح السابقة بالأرباح الحالية، وذلك كالآتي:

$$E_t = a + BE_{t-1} + E_t.$$

حيث إن E_t هي الأرباح الحالية للشركة، وأن E_{t-1} هي الأرباح السابقة للشركة.

ومن خلال معادلة الانحدار السابقة فإن مستوى جودة الأرباح يتحدد بقيمة معامل B، فارتفاع هذا المعامل يدل على زيادة العلاقة بين الأرباح الحالية والأرباح السابقة وبالتالي زيادة جودة الأرباح.

أما دراسة Richard فقد قامت بتطوير نموذج أكثر تعقيدًا لقياس جودة الأرباح وهو يقوم بتقسيم الأرباح إلى مكوناتها الأساسية (التدفق النقدي والمستحقات) وفق النموذج الآتي(Richard son et al, 2005, 39):

$$TACC\triangle = WC\triangle + NCO + \triangle F_{IN.}$$

حيث إن $TACC\triangle$ هي القيمة المطلقة لإجمالي المستحقات، وأن $WC\triangle$ هي التغير في صافي رأس المال العامل، وNCO هي التغير في صافي الأصول التشغيلية، $\triangle F_{IN}$ هي التغير في الالتزامات على الشركة.

يشير هذا النموذج إلى ضرورة تساوي طرفي المعادلة، والتي تدل على ارتفاع جودة الأرباح، وفي حالة عدم تساوي طرفي المعادلة فإن هذا يدل على ممارسات لإدارة الأرباح التي تؤدي إلى تدني جودة الأرباح.

٢. مقياس عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح: ظهر هذا المقياس نتاجًا لتعريف جودة الأرباح التي تربطها بخلوها من ممارسات إدارة الأرباح، وأُستخدم هذا التعريف لتطوير مقاييس لجودة الأرباح من خلال الاعتماد على إجمالي المستحقات ونسبة المستحقات الاختيارية، ففي حالة وجود ممارسات لإدارة الأرباح بصورة قليلة تنخفض المستحقات التقديرية، والعكس (Jenkins et al, 2006).

٣. من المقاييس الأخرى لتحديد جودة الأرباح هو النموذج الذي قام بتطويره (Bellovary et al, 2005) والذي يعتمد على إعطاء درجات لعشرين

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

خاصية من خصائص الأرباح لتحديد مستوى جودة الأرباح.

٤. نسبة القيمة المطلقة للتغير في الدخل مقسومة على القيمة المطلقة للتغير في التدفقات النقدية (1/ΔCF).

٥. توقيت الاعتراف بالخسائر.

٦. المستحقات غير العادية.

٧. قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

٨. معامل استجابة الأرباح.

٩. قصور نظم الرقابة الداخلية وفق متطلبات قانون سيرتيس اولكي فقرة (302) على جودة الأرباح المقاسة باستخدام المستحقات الكلية غير المتوقعة.

ثالثًا: التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح:

تعتبر جودة الارباح من العوامل التي تتأثر بالتحفظ المحاسبي وقد عرف عدد من الباحثين جودة الأرباح من منظور التحفظ بمدى التحفظ في الأرباح المعلن عنها في قائمة الدخل، وقد أوضحت الفقرة رقم ٢٩ من معاير(IAS) رقم١٢ (يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الحالية أيهما أقل)، والمعاير ٣٦ (الاعتراف والقياس المحاسبي لخسائر انخفاض قيمة الأصول). ومعاير (IFRS) رقم ٥ (قياس الأصول التي تستوفي الشروط اللازمة لتبويبها كأصول متحفظ بها لغرض البيع على اساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصومًا منها تكاليف البيع أيهما أقل). (سلامة ٢٠١٢: ٥٥٨ -٥٥٧). فالتحفظ المحاسبي يقوم بدور مهم في اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية وتطبيقها لما يوفر من موثوقية في القوائم المالية، أو بما يعود إلى اعتقاد بأن ازدياد تطبيق التحفظ المحاسبي قد يؤدي

إلى زيادة جودة الأرباح، وأكدت الدراسات أن هنالك علاقة إيجابية بين التحفظ المحاسبي وتحسين جودة الارباح، مما يدل على أن الشركات الأكثر تطبيقًا للتحفظ المحاسبي تعد أقل ميولاً للتلاعب في الأرباح (حمدان، ٢٠١١). وتربط جودة الإفصاح بالتحفظ المحاسبي.

المحور الرابع
الدراسة التطبيقية

أولاً: إجراءات الدراسة التطبيقية:

١ -فترة الدراسة:

غطت الدراسة فترة سلسلة زمنية مقدارها تسع سنوات من العام ٢٠٠٩م حتى العام ٢٠١٧م والسبب في اختيار هذه الفترة هو حداثة القوائم المالية محل الدراسة حتى تمثل تلك الشركات بصورة أفضل، وتوفير المعلومات اللازمة للدراسة لهذه الفترة.

٢ - مجتمع الدراسة التطبيقية وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات قطاع الاتصالات العاملة بالسودان وعددها (٣) شركات، حيث اختِيرت الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) باعتبارها عينة للدراسة نسبة لمجموعة من العوامل منها:

١. تعتبر الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) من أقدم شركات قطاع الاتصالات في السودان.
٢. سهولة الحصول على التقارير المالية للشركة السودانية للاتصالات خلال فترة الدراسة.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

٣. عدم تمكن الباحثين من الحصول على التقارير المالية لشركات الاتصالات الأخرى.

اُختِيرت التقارير المالية لمجموعة شركة سوداتل للفترة من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٧م، والسبب في اختيار هذه الفترة هو تأرجح رقم الأرباح الصافية بالزيادة والنقصان بل الأرباح والخسائر من عام لآخر، وقد رأى الباحثون اختيارها للتحقق من صحة فرضياتهم.

٣ - متغيرات الدراسة:

تمثلت متغيرات الدراسة في الآتي:

أ. المتغير التابع: وهو جودة الأرباح المحاسبية وقِيْسَ بمقياس استقرار الأرباح واستمرارها الذي يظهر من خلال تعريف جودة الأرباح الذي يربط جودة الأرباح باستمرارها(نور والعواودة، ٢٠١٧، ١٦٨)، وذلك كالآتي:

$$E_t = a + BE_{t-1} + E_t.$$

حيث إن E_t هي الأرباح الحالية للشركة، وأن E_{t-1} هي الأرباح السابقة للشركة.

ومن خلال معادلة الانحدار السابقة فإن مستوى جودة الأرباح يتحدد بقيمة معامل B، فارتفاع هذا المعامل يدل على زيادة العلاقة بين الأرباح الحالية والأرباح السابقة وبالتالي زيادة جودة الأرباح.

ب. المتغير المستقل: وهو التحفظ المحاسبي مقاسًا باستخدام نموذج نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية الذي قدمته دراسة Beaver and Ryan عام ٢٠٠٠م، والذي يُستخدم بصورة أكثر في الدراسات المحاسبية لقياس التحفظ المحاسبي، بالإضافة إلى توافر المدخلات لتطبيق النموذج،

وتُقاس القيمة السوقية لحقوق الملكية للمنشأة بعدد الأسهم المتداولة مضروبًا في السعر السوقي للسهم، وهو سعر الإقفال في نهاية الفترة المحاسبية، ويتطلب ذلك النموذج معرفة الآتي(كساب، ٢٠١١، ٢٩٧-٣٠٠):

أ -في حالة وجود تحفظ محاسبي تكون نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية أكبر من الواحد الصحيح، ويرجع سبب ذلك إلى تقييم الأصول بأقل من قيمتها أو عدم الاعتراف ببعض عناصر الأصول نتيجةً لتطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة.

ب -في حالة عدم وجود تحفظ محاسبي تكون نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية مساوية للواحد الصحيح، ويرجع ذلك إلى أن أي تغيرات في القيمة السوقية لحقوق الملكية تتغير معها القيمة الدفترية لحقوق الملكية، وعند قياس درجة التحفظ المحاسبي لشركة سوداتل اتضح أنها لم تتحفظ عند إعداد قوائمها المالية للأعوام من ٢٠٠٩م حتى العام ٢٠١٧م؛ لأنه عند قسمة القيمة السوقية لحقوق الملكية (عدد الأسهم المتداولة × سعر إقفال السهم) لكل سنة على القيمة الدفترية لحقوق الملكية (رأس المال المدفوع + الأرباح المتبقية – أسهم الخزانة) لكل سنة.

توصلت النتائج إلى أن الناتج لكل السنوات يقل عن الواحد الصحيح مما يدل على عدم التحفظ المحاسبي.

ثانيًا: الأساليب الإحصائية المستخدمة، وتحليل نتائج الفرضية وإثباتها:

بعد إدخال البيانات الخاصة بجودة الأرباح وبيانات عدم التحفظ المحاسبي (لأن

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

النتائج توصلت لذلك) استخدم الباحثون الأساليب الإحصائية الآتية:

١. معامل ارتباط بيرسون:

وهو يستخدم لمعرفة نوع العلاقة ودرجتها بين متغيرين، وبناءً على وجود الارتباط بين المتغيرين أُجرِي تحليل الانحدار المتعدد لدراسة مدى تأثير تلك العلاقات من عدمه، والجدول رقم (١) أدناه يوضح نتائج معامل ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (١) نتائج معامل ارتباط بيرسون

البيان	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
التحفظ المحاسبي	-0.563	0.073

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة التطبيقية ٢٠١٩م

يتضح من الجدول رقم (١) أعلاه أن هنالك تأثيرًا عكسيًّا غير معنوي للمتغير المستقل عدم التحفظ المحاسبي على المتغير التابع جودة الأرباح المحاسبية، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون 0.563- عند مستوى معنوية 0.073 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وطالما أن الشركة لم تتحفظ عند إعداد قوائمها المالية، فإنه قد أُثبتت الفرضية القائلة هنالك تأثير للتحفظ المحاسبي على جودة الأرباح المحاسبية.

٢. تحليل الانحدار المتعدد:

استخدم الباحثون هذا المقياس لمعرفة اتجاه العلاقة ومدى التأثير بين جودة الأرباح المحاسبية باعتباره متغيرًا تابعًا، وعدم التحفظ المحاسبي باعتباره متغيرًا مستقلاً وذلك لمعرفة تأثير المتغير المستقل أو عدم تأثيره على المتغير التابع،

وكذلك معرفة حجم هذا التأثير، والجداول التالية توضح ذلك.

الجدول رقم (٢) معامل التحديد المصحح (R2)

	معامل الارتباط R	معامل التحديد R_2	معامل التحديد المصحح R_2
١	563	0.317	0.082

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة التطبيقية ٢٠١٩م

يتضح من الجدول رقم (٢) أعلاه أن معامل التحديد المصحح هو 0.08 وهو يمثل قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير الكلي وشرحه في قيم المتغير التابع جودة الأرباح المحاسبية، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج، ومن الجدير ذكره أن البيانات التي أُدخلت للمتغير المستقل هي بيانات عن عدم التحفظ المحاسبي.

٣. معامل تحليل التباين ANOVA:

الجدول رقم (٣) نتائج اختبار التباين ANOVA

	F	Sig
١	2.785	0.146

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة التطبيقية ٢٠١٩م

يتضح من الجدول رقم (٣) أعلاه أن قيمة F المحسوبة بلغت 2.785، وأن مستوى المعنوية sig بلغ 0.146 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل ذلك على عدم معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، ويؤكد على عدم تأثير المتغير

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

المستقل على المتغير التابع، بمعنى أن عدم التحفظ المحاسبي لا يؤثر جوهريًّا على جودة الأرباح المحاسبية.

الجدول رقم (٤) نتائج معاملات نموذج الانحدار

البيان	ثابت الانحدارB	القيمة المحسوبة t	مستوى المعنوية sig
ثابت الانحدار	0.133	3.127	0.020
عدم التحفظ المحاسبي	-0.474	-1.669	0.146

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة التطبيقية ٢٠١٩م

يتضح من الجدول رقم (٤) أعلاه عدم معنوية المتغير المستقل(التحفظ المحاسبي) وذلك باستخدام قيمة t بمستوى معنوية أكبر من 0.05.

النتائج والتوصيات

مناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة :

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية.

١. أظهرت نتائج تحليل معاملات نموذج الانحدار الجدول رقم (٤) عدم معنوية المتغير المستقل للتحفظ المحاسبي حيث بلغ مستوى المعنوية (0.146) وذلك باستخدام قيمة t، وهذه النتيجة تشير إلى أن الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) لا تمارس التحفظ المحاسبي خلال الفترة التي شملتها الدراسة،

كما لا تتفق هذه النتيجة مع دراسة (شهيد وعبس، ٢٠١٧) والتي أظهرت أن الشركات عينة الدراسة كانت تمارس التحفظ المحاسبي بنسب متفاوتة، ولا تتفق كذلك مع دراسة (حمد والمومني، ٢٠١٨) والتي توصلت إلى أن الشركات عينة الدراسة تمارس التحفظ المحاسبي بنوعيه المشروط وغير المشروط، كما أن القطاع المالي أكثر تحفظًا من قطاعي الخدمات والصناعة ويرى الباحثون أن هذا الاختلاف قد يرجع إلى اختلاف بيئة الدراسة وطبيعة نشاط الشركات مجتمع الدراسة.

٢. لا تتميز الأرباح المحاسبية للشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) بالجودة حيث تتأرجح ما بين الارتفاع والانخفاض وأحيانًا تصل لمرحلة الخسارة، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (نور والعواودة، ٢٠١٧) والتي أظهرت وجود انخفاض في مستوى جودة الأرباح للشركات عينة الدراسة.

٣. أظهرت نتائج اختبار التحديد المصحح (R^2) واختبار التباين (ANOVA) وجود تأثير عكسي غير معنوي **لعدم** التحفظ المحاسبي على جودة الأرباح المحاسبية للشركة السودانية للاتصالات (سوداتل)، مما يعني رفض فرض العدم وقبول وفرض البديل بوجود علاقة ذات دلالة معنوية بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح، وهذه النتيجة لا تتفق مع دراسة (شهيد وعبس، ٢٠١٧) والتي أظهرت عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على جودة الأرباح، ولكنها تتفق مع دراسة (نور والعواودة، ٢٠١٧) التي توصلت إلى وجود أثر سالب، ولكنه مهم إحصائيًّا لممارسة إدارة الأرباح على جودة الأرباح، والتحفظ صورة من صور إدارة الأرباح.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

٤. لم يتمكن الباحثون من تطبيق معادلة الانحدار الخاصة بجودة الأرباح لعدم تحفظ الشركة عينة الدراسة في جميع الفترات من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٧م، ووجود العلاقة العكسية غير المعنوية بين جودة الأرباح وعدم التحفظ المحاسبي.

ثانيا: التوصيات:

أوصت الدراسة بالآتي:

١. على مجموعة شركة سوداتل الاهتمام بتطبيق سياسات التحفظ المحاسبي عند إعداد قوائمها المالية وخاصة في ظل ظروف التضخم حتى لا تعترف بأرباح وهمية بتلك القوائم وتؤثر على جودة أرباحها المحاسبية في المدى القريب والبعيد.

٢. على مجموعة شركة سوداتل الإفادة من البحوث العلمية التي تناولت العوامل التي تؤثر في جودة الأرباح المحاسبية للإفادة منها في حل مشاكل عدم جودة الأرباح المحاسبية.

٣. أخذ جودة الأرباح المحاسبية في الاعتبار بوصفها أحد عناصر المنافسة من أجل المحافظة على المستثمرين الحاليين وجذب المستثمرين المرتقبين.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر العربية:

- حمد، آمنة خميس والمومني، محمد عبدالله. (٢٠١٨)، أثر التحفظ المحاسبي في إدارة مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان، عمان: ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد ١٤، العدد الأول، ٨١ – ١٠٧.
- حمدان، علام محمد. (٢٠١١)، أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية، عمان: ***مجلة دراسات العلوم الإدارية***، المجلد ٣٨، العدد الثاني.
- حمدان، مأمون والعقلة، وائل إبراهيم. (٢٠١٧)، تقييم مستوى جودة الأرباح المحاسبية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ***مجلة جامعة البعث***، المجلد ٣٩. العدد ٧٩.
- زلوم، نضال عمر. (٢٠١٥)، نموذج مقترح لقياس استخدام المعلومات المحاسبية للتنبؤ بإستمرارية الأرباح كأداة لجودتها، عمان: ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد ١١، العدد الثالث.
- شهيد، رزان وعبس، فاطمة محمد. (٢٠١٧)، قياس التحفظ المحاسبي وأثره على جودة الأرباح المحاسبية، القدس: ***مجلة جامعة القدس المفتوحة للدراسات والأبحاث***، المجلد ٢، العدد ٤٢، ١٣٣ – ١٤٢.
- عبيد، فداء عدنان وأكبر، يونس عباس. (٢٠١٦)، جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية، ***مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة***، العدد ٤٨.

مجلة جامعة الجوف للعلوم الإنسانية المجلد (٥) العدد (٨) ١٤٤١هـ/ ٢٠٢٠م، ص ص٣٦٩-٣٩٥

- أبو علي، سوزان والدبعي، مأمون وأبونصار، محمد، (٢٠١١)، أثر جودة الأرباح المحاسبية في تكلفة حقوق الملكية طبقًا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، عمان: ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد ٧، الحدد الأول.
- عوجة، حسنين كاظم. (٢٠١٧)، التحفظ المحاسبي وأثره في تقييم أداء المصارف العراقية الخاصة، ***مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية***، المجلد١٩، العدد ١.
- أبو نصار، محمد وحميدان، وجمعة، (٢٠١٣)، ***معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية***، عمان: دار وائل للنشر.
- نور، عبدالناصر إبراهيم والعواودة، حنان، (٢٠١٧)، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، عمان: ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد ١٣، العدد الثاني.

ثانيا: المصادر الإنجليزية:

- Abedini B, Ranjbar M, Mozaffari M,. (2014). Investigating effect of accounting conservatism and earning quality on reaction of investors to cash stock of companies accepted in tehran stock exchange, ***International Journal of Academic Research in Accounting***. Vol. 4 (1). 331- 339.
- Bauwhede, H. (2007). ***The Impact of Earnings Conservatism on the cost of debt***: Conditional Versus unconditional Conservatisme, Presented at the The 30th Annual Congress of the European Accounting Association, Chicago.
- Beaver, W, H. and Ryan, S. G, (2005), Unconditional and Conditional Conserpts and Modeling ***Review of Accounting studies***, 10.
- Beaver, W. and S. Ryan . (2000), Biases and lagsin book Value and Theire effects on the ability of the book to market ratto to

predicl bookreturn equity, ***Journal of Accounting Research***, 38. p 127.

- Cyrus Isaboke and Yan Chen.(2019).IFRS adoption, value relevance and conditional conservatism: evidence from China. ***International Journal of Accounting & Information Management.*** Vol. 27(4):529-546
- DemerJian, P. Lev, B. and Mcvay, (2012)**,** Quantifying Managerial Ability and Earning, A New Measure and Validity tests, ***Managerial Science*****,** VOL 57, No 7, 1229 - 1249.
- Jenkins, U, Kane, G. and Velour, U. (2006) Earnings Quality Decline and Effect of Industry Specialist Auditors: and Analysis of The lat 1990s, ***Journal of Accounting and Public Policy*****,** VOL 25(1).
- Richard son, S, Sloan, R, Soliman, M, and Tuna, (2005), Prices**,** ***Journal of Accounting and Economics***, 39.
- Ruche, G, W, G, Taylor, 2015, Accounting Conservatism: ***Are view of The Literature Journal of Accounting Literature***, 34.
- Takuya Iwasaki, Shoto Atomaza, Atshosi Shiiba, Akinobu Shuto.,(2018).The role of Accounting conservatism in executive compensation contracts. ***Journal of Business Finance and Accounting*** .vol.45, no.(9.10):1139-1163.