



دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح

"دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا"

محمد مفتاح الطرلي*

ميلاد رجب اشميلة**

مفتاح عبد العاطي أبوشعالة***

المستخلص:

الهدف: هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، وإلى توضيح مدى وجود تباين معنوي بين تطبيق المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لهذه الإجراءات.

المنهجية: اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفرضيات المتعلقة بتحقيق هدف الدراسة. واستخدمت أساليب إحصائية مناسبة تمثلت في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t للعينتين المستقلتين عند مستوى معنوية (0.05) واختبار بيرسون للارتباط في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استمارة الاستبيان، واستخلاص النتائج.

النتائج: أظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يُطبقون الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية. كما بينت النتائج إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح. وأظهرت النتائج أيضاً، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد والتجارة - الجامعة الأسمرية الإسلامية malturli@asmarty.edu.ly

** أستاذ مشارك بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد والتجارة - الجامعة الأسمرية الإسلامية miladd_74@asmarty.edu.ly

*** باحث

أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

المساهمة: قدمت هذه الدراسة دليلا على مستوى تطبيق المراجع الخارجي في ليبيا للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، وبينت مدى وجود علاقة بين مستوى تطبيق المراجعين لهذه الإجراءات ومستوى إدراكهم لتلك الأساليب.

حدود الدراسة: اقتصرت الدراسة الحالية على بيان مدى تطبيق المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، وعلى توضيح مدى وجود تباين معنوي بين تطبيقهم لهذه الإجراءات ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح.

كلمات مفتاحية: إدارة الأرباح، المحاسبة الإبداعية.

1. مقدمة ومشكلة الدراسة

استشرى الفساد المالي في المؤسسات العامة والخاصة، حتى أصبح ظاهرة عالمية تعاني منها الدول الصغيرة والكبيرة على حد سواء، وأصبح الفساد عائقاً من العوائق الرئيسة في بناء الدول وتطورها، فالفساد عكس الإصلاح وخلافه، وهو "إساءة استخدام الأموال العامة و/أو السلطة لتحقيق مكاسب خاصة أو سياسية" (الأنتوساي، 2017). وتتعدد أسباب الفساد المالي والإداري، فمنها ما هو مرتبط بالبيئة القانونية والتشريعية، ومنها ما هو مرتبط بالبيئة السياسية، وأخرى متعلقة بشخصية القائمين به (الشويرف وحيدر، 2013). كما تختلف أشكال الفساد ومظاهره، فمن بينها الإسراف ونهب المال العام، ومخالفة القواعد والتشريعات المالية والقانونية، وغسيل أو تبييض الأموال، وإدارة الأرباح (الكروي، 2015). وفي ليبيا تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة بقائمتي الدخل والمركز المالي (اشميلة وآخرون، 2018)، حيث تسعى إدارة كثير من المنشآت إلى تحميل الدخل أو البيانات المالية لتحسين المركز المالي، ولتحقيق أهداف مالية، من خلال ممارسة أساليب إدارة الأرباح (Earnings Management) أو المحاسبة الإبداعية كما يطلق عليها البعض، وتلجأ إدارات المنشآت إلى استخدام تلك الأساليب مستغلة التنوع في البدائل المحاسبية، التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية المنشورة، مما يؤثر سلباً على فائدة تلك البيانات ويؤزل استخدامها (اشميلة وآخرون، 2018، اقنير والمحبوب، 2016، ناصف وإسماعيل، 2013).

وتعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من تحريف وتلاعب من أهم القضايا التي تواجه المراجعين الخارجيين، بل يمكن اعتبارها أحد أسباب حدوث فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من عموم المراجعين، وما يقوم به المراجعون فعلاً طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (فارس، 2016)، وقد زاد الاهتمام بمسؤولية المراجع في حالات اكتشاف الغش والتحريف، نظراً لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها، والانهيارات غير المتوقعة للعديد من الشركات (أنظر، 2014 Mageed)، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام لدى مستخدمي القوائم المالية بحجم التلاعب، والغش، والتحريف في بيانات الكثير من المنشآت، ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين، والإدارة التنفيذية (أبو تمام، 2013)، وبناءً عليه، كان لزاماً على المراجعين الخارجيين أن يدركوا جيداً تلك الأساليب التي يمكن أن تستخدمها إدارات المؤسسات للتأثير على بيانات القوائم المالية بما يحقق أهدافاً خاصة، ويضلل مستخدمي تلك القوائم؛ لئلا يتمكنوا من القيام بدورهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، كظاهرة من مظاهر الفساد المالي، وقد أفرد الباحثون دراسة سبقت هذه الدراسة بيّنت مستوى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة، ومكاتب المراجعة

في ليبيا لأساليب إدارة الأرباح، وتأتي هذه الدراسة لبيان الدور الذي يقوم به مراجعو ديوان المحاسبة، والمراجعون في مكاتب المراجعة الخارجية للحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح من خلال الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

هل يطبق مراجعو ديوان المحاسبة الليبي والمراجعون في مكاتب المراجعة الخارجية الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح؟ وهل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيقهم لهذه الإجراءات ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح؟

2. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، وإلى توضيح مدى وجود تباين معنوي بين تطبيق المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لهذه الإجراءات.

3. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوعها كأحد الموضوعات التي لاقى اهتمام كثير من الباحثين في الفترة الأخيرة، وخاصة بعد حدوث الأزمات المالية في عدد من دول العالم، حيث هدفت الإدارة إلى إظهار القوائم المالية على غير حقيقتها، وبشكل يؤدي إلى تضليل مستخدميها، من خلال استخدام أساليب إدارة الأرباح، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة والمراجعة المالية كأحد أدوات الحوكمة. من هنا ظهرت أهمية عدد من الموضوعات على رأسها إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية). وتطبيق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة إدارة الأرباح من الأهمية بمكان فتم تخصيص هذا البحث لدراسته.

4. فرضيات الدراسة:

للإجابة على السؤال الرئيس للدراسة وتحقيقاً لأهدافها، تم صياغة الفرضيتين الرئيسيتين التاليتين:

الفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

الفرضية الرئيسة الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

5. منهجية الدراسة:

استناداً إلى أهداف الدراسة اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على السؤال الرئيس للدراسة، واختبار فرضياتها المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا، حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح. وكذلك فرضيتها التي تدرس مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى إدراك المراجعين لأساليب إدارة الأرباح وتطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة هذه الأساليب.

هذا وقد تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية، ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي، حيث تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة عشوائية طبقية بلغ عددها 150 مشاركاً، تم استرجاع 89 استمارة صالحة للتحليل، أي بنسبة 59.33%.

6. حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة الحالية على بيان مدى تطبيق المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، وعلى توضيح مدى وجود تباين معنوي بين تطبيقهم لهذه الإجراءات ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح.

7. الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات العربية والأجنبية حسب علم الباحثين والمتعلقة بموضوع إدارة الأرباح أو المحاسبة الإبداعية كونها من المواضيع الحديثة والتي سنورد تفاصيلها حسب ترتيبها الزمني.

-دراسة (اشميلة والطرلي، 2020): هدفت إلى بيان مستوى إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، وهل يوجد تباين معنوي بين إدراك كل منهما، واعتمد الباحثون فيها على المنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضياتها. كما تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t للعينتين المستقلتين عند مستوى معنوية (0.05) في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استمارة الاستبيان، وأظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يدركون إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية). كما بينت النتائج إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في المعلومات في القوائم المالية.

-دراسة (أبو شعالة، 2020): هدفت إلى التعرف على مدى إدراك المراجع الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى تطبيق المراجع الخارجي في ليبيا للإجراءات التي تحد منها، واستخدم في دراسته المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة التي شملت عينة من عددٍ من مكاتب المراجعة الخارجية وعددٍ من مراجعي ديوان المحاسبة. وأظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك من قبل المراجع الخارجي لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والتدفقات النقدية بدرجة متوسطة، أما بخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي فأشارت النتائج إلى عدم إدراك المراجع الخارجي لتلك الأساليب، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين يطبقون الإجراءات اللازمة للحد من المحاسبة الإبداعية أثناء القيام بعملية المراجعة.

-دراسة (اشميلة وآخرون، 2018): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح أم لا، حيث أجريت هذه الدراسة على مكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا، واتبع الباحثون المنهج الوصفي لتحليل البيانات المتحصل عليها من خلال استمارات الاستبيان الموزعة على المراجعين الخارجيين، وتوصلت إلى أن المراجعين الخارجيين يعتقدون أن إدارة الشركات تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قوائم الدخل والمركز المالي، وتمارس الأساليب المؤثرة في بنود قوائم التدفقات النقدية بدرجة منخفضة.

-دراسة (اقبير والمحبوب، 2016): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية ومدى تطبيقه للإجراءات اللازمة التي تحد من آثارها، حيث أجريت هذه الدراسة على مكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا وكانت منهجية البحث المتبعة، المنهج التحليلي الوصفي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن المراجع الخارجي يلتزم ويطبق الإجراءات اللازمة للحد والكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية، وأن درجة الالتزام كانت قوية جداً، حيث إن ممارسة المراجع الخارجي لعمله وفقاً للمعايير الدولية وقواعد وسلوك المهنة يساعده إلى حد ما على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها، وأن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة ولكنها ممكنة، حيث إن للمراجع الخارجي دوراً محورياً في التحقق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-دراسة (فارس، 2016): هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الدراسة الميدانية لتقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء مسؤوليته المهنية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك عوامل مرتبطة بالمراجع



الخارجي والتي منها الكفاءة المهنية والخبرة تؤثر على أدائه في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وأنه يواجه معوقات ومشاكل عدم تنظيم مهنة المراجعة بشكل سليم، كذلك عدم تطوير أداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية في مجال المعايير الدولية تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية المراجعة؛ ويجب عليه التقيد بإجراء الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-دراسة (ريحانة، 2015): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على القوائم المالية، وإلى بيان دور المراجع الخارجي في زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية بما يخدم أطراف المصلحة، حيث أجريت هذه الدراسة في (الجزائر)، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن دوافع المحاسبة الإبداعية دافعان أولهما: انتهازي، والآخر: حول كفاءة المنشأة، وبالتالي يقظة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبذلك فإن مهمة المراجع الخارجي ليست سهلة وخاصة في ظل كبر حجم الشركات، وتنوع أساليب الإنتاج والتسويق؛ لذا يجب على مكاتب المراجعة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعة حساباتها من بيانات ومعلومات منعا من أي تلاعب أو تحريف أو غش.

-دراسة (همام، 2015): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها ذات أهمية نسبية ومخاطر أكبر على دلالة القوائم المالية إضافة إلى التعريف بمسؤولية المراجع الخارجي عن الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أجريت الدراسة على بنك الشمال الإسلامي "السودان" واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي لتحديد محاور المشكلة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل دراسة الحالة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية يساعد في التحقق من أن بنود القوائم المالية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن التخصص الكافي في قطاع معين والتأهيل الكافي واتباع أسلوب المراجعة التحليلية يساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويحد من تلاعب الإدارة بالقوائم المالية.

-دراسة (جريرة وآخرون، 2015): هدفت إلى بيان أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الأردنية، حيث استخدم الباحثون المنهج الوصفي في الجانب النظري والإحصائي التحليلي في الدراسة الميدانية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية معقدة وصعبة، وأن قيام المراجع الخارجي بوضع خطة وبرامج واضحة والاستفادة من التقارير السابقة والملاحظات الواردة فيها ومتابعة أداء الشركة بشكل مستمر؛ يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-دراسة (ناصر وإسماعيل، 2013): هدفت الدراسة إلى استعراض أهم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف إلى الانحياز إلى فئة معينة، إضافة إلى التعريف بدور المراجع الخارجي في الحد من تلك الممارسات المحاسبية؛ وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وأن المسؤولية تقع على عاتق المراجع الخارجي حيث إن عليه التحقق من عدالة القوائم المالية، ولا تقف مسؤولية المراجع الخارجي عند الحكم على عدالة القوائم المالية فقط، وإنما اكتشاف الغش والأخطاء والتنبؤ بالأداء المالي.

-دراسة (غلوب، 2013): هدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية تقرير المراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، إضافة إلى التعرف على قدرة وإدراك المراجع الخارجي بأهم المسؤوليات التي تواجهه عند القيام بعملية المراجعة. واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، وشملت دراسته دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولايي ورقلة وغرداية، في الجزائر، وتوصل إلى عدة نتائج أهمها: أن المراجع الخارجي لا يعتمد كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية؛ لأن قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم هذه الأنظمة لا يمنع من وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية؛ وإنما يقلل من حدوثها، وأن قيام المراجع بمهامه المتعلقة باكتشاف الأخطاء يعتمد على استخدام أسلوب العينات الإحصائية؛ و يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر ملاءمة في الحد من هذه الممارسات، وبالتالي فإن إدارة الشركة هي التي تتحمل المسؤولية عن وجود أخطاء؛ بحكم أنه من مهام الإدارة القيام بإنشاء إجراءات رقابية محاسبية وإدارية لحماية أصول الشركة من العبث.

-دراسة (بله، 2012): هدفت الدراسة إلى التعريف بدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأجريت الدراسة الميدانية على الشركات المساهمة العامة في سوق الخرطوم للأوراق المالية حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف دراسته، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة، وأن مراعاة آداب وسلوك المهنة من شأنه الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

-دراسة (الحلي، 2009): هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية في الشركات الأردنية، إضافة إلى التعريف بدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصل إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من البدائل المتاحة بما يخدم مصالح الفئة ذات العلاقة، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية لها شكلان، أولهما قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي وينتج عنه الاستفادة من الثغرات والقوانين المتاحة في المعايير المحاسبية، وثانيها غير قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي ينتج عنه

التلاعب في الأرقام المحاسبية، لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه، وأنّ اكتشاف الأخطاء والتلاعب يقع على مسؤولية المراجع الخارجي إذا لم يقم بمهمته بالشكل المطلوب.

-دراسة (الخشاوي والدوسري، 2008): هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على التوجيهات والوسائل الأساسية لكشف ممارساتها المحاسبة الإبداعية و التعريف بدور المراجع الخارجي في التحقق منها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح، وتحميل صورة الدخل، وأن هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة وأنّ التزام المراجع الخارجي بأخلاق وسلوك المهنة له دور مهم في التحقق وكشف ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، والارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة.

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن أغلب الدراسات السابقة أُجريت في بيئة تختلف عن البيئة المحليّة للدراسة الحاليّة، وإن هذه الدراسة التي بين أيدينا هي واحدة من عدة دراسات قام بها الباحثون لتغطية موضوع المحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح كما يفضل الباحثون أن يطلقوا عليه، وتأتي هذه الدراسة لاستكمال ما سبقها من دراسات وهي: (اشميلة وآخرون، 2018؛ أبو شعالة، 2020؛ اشميلة والطرلي، 2020)؛ فقد اعتمدت دراسة (اشميلة وآخرون، 2018)، على فرضية مفادها مدى ممارسة إدارة الشركات اللبّية لأساليب المحاسبة الإبداعية من عدمها، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين في مكاتب المراجعة فقط، وتناولت دراسة أبوشعالة، (2020)، دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة في ليبيا لبيان مدى إدراكهم لأساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الدور الذي يقومون به للحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، دون بيان ما إذا كانت هناك اختلافات معنوية بين الفئتين. وركزت دراسة (اشميلة والطرلي، 2020) على إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح؛ حيث كانت الفرضية الرئيسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في المعلومات في القوائم المالية.

وتأتي هذه الدراسة لتركز على دور كلٍ من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، ولمعرفة ما إذا كانت هناك اختلافات معنوية بين الفئتين، وكذلك لبيان العلاقة بين تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراك المراجعين لهذه الأساليب.

8. مفهوم إدارة الأرباح:

يرى التميمي والساعدي (2015، ص: 17) "أن إدارة الأرباح بجميع أشكالها هي طمس للحقيقة وتضليل لمستخدمي القوائم المالية، وبذلك فهي ممارسة غير جيدة." كما تؤكد حمادة، (2010، ص: 95) بأن إدارة الأرباح ما هي إلا "ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".

وتشير الحلبي (2009)، إلى أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة من خلال ممارسات تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي تعتبر هذه الممارسات قانونية وإن ممارسي المحاسبة الإبداعية يمتلكون قدرات مهنية تمكنهم من التلاعب بالقيم، وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبون به.

أما أبو شعالة (2020)، فيعرف المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والممارسات التي يستخدمها محاسبون لديهم خبرة كافية بالقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية، من أجل تغيير حقيقة المعلومات المحاسبية خدمة لفئة معينة داخل الوحدة الاقتصادية، من خلال الاستخدام القانوني للمرونة الموجودة في المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.

تشير المفاهيم السابقة إلى وجود دوافع مختلفة لممارسة أساليب إدارة الأرباح من بينها أن تضارب المصالح بين الفئات المختلفة جعل الإدارة تلجأ إلى أساليب إدارة الأرباح للتأثير على محتوى القوائم المالية لما له من أثر إيجابي على سمعة الشركة وإظهار مركزها المالي بشكل أفضل بهدف الحصول على التمويل اللازم، بالإضافة إلى تحسين صورة الإدارة أمام مجلس الإدارة للمحافظة على المركز الوظيفي للإدارة، وقد تلجأ الإدارة إلى ممارسة أساليب إدارة الأرباح بدافع تخفيض قيمة الدخل لتخفيض قيمة الوعاء الضريبي الذي يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمته، أو بدافع المحافظة على رأس المال، حيث تقوم الشركة بتحسين شكل القوائم المالية لتجنب هبوط أسعار الأسهم، بالإضافة لتقليل حدة التقلبات في الدخل عن طريق استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بشكل قانوني، وقد تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح عبر الاحتيال والغش والتلاعب بهدف التهرب من الضريبة وإنكارها بشكل غير قانوني (أبو شعالة 2020).

9. دور المراجع الخارجي في مواجهة أساليب إدارة الأرباح والحد من آثارها على القوائم المالية:

إن إجراءات جمع وتصنيف وتسجيل المعلومات المالية لغرض إعداد البيانات المحاسبية تمهيدا لاتخاذ القرارات عملاً يقوم به محاسبو الشركة، أما مهنة المراجعة فتتعلق بالإجراءات المختلفة للمراجع الخارجي المستقل، للوصول إلى الرأي الحيادي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس بعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت

خلال الفترة المالية أم لا (ناصر وإسماعيل، 2013). فعلى الرغم من اهتمام المراجع الخارجي باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية؛ وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش على عاتق المراجع الخارجي، فإن الأخطاء والغش في تزايد مستمر لعدة أسباب منها كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، وكذلك الاختلاف في تحديد المسؤوليات لكشف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية هل هو مسؤولية الإدارة أم المراجع الخارجي، باستثناء المعايير والتشريعات المهنية التي اختصرت تحديد المسؤولية في المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به إذا بذل العناية المهنية اللازمة .

فمن خلال أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل، تسعى الإدارة إلى تحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية؛ وذلك بتضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل في أرقام المبيعات، وتكلفتها، وصافي الدخل في احتساب نسب الربحية وكفاءة النشاط.

وفيما يلي بعض الإجراءات المعتادة التي يجب على المراجع الخارجي القيام بها للحد من ممارسات إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل: (مطر والحلي، 2009):

أ- المبيعات: تسعى الإدارة لتحقيق رقم المبيعات وذلك بزيادة مبيعات وهمية صورية ومن مؤشرات ذلك: الزيادة بشكل ملحوظ في حجم المبيعات في السنوات السابقة؛ وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من فواتير البيع وخصوصاً الصفقات المنعقدة مع أطراف ذوو علاقة بالشركة مثل الشركات التابعة والزميلة.

ب- تكلفة المبيعات: تلجأ الإدارة إلى أسلوب تخفيض تكاليف البضاعة المباعة بزيادة الأرباح، وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من أن الصفقات قد تمت فعلاً وليست صورية.

ج- مصروفات التشغيل: تسعى الإدارة إلى تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية؛ وذلك لزيادة صافي الأرباح، ويقوم المراجع الخارجي بالتحقق من شروط الرسملة في تلك المصروفات.

د- نتيجة أعمال المشروع للأنشطة غير المستمرة: لزيادة رقم صافي الربح قد تقوم الإدارة بإغلاق خط إنتاجي لزيادة الأرباح أو للمحافظة عليها؛ فيقوم المراجع الخارجي بتقدير أثر إغلاق خط الإنتاج على نتيجة أعمال المشروع.

هـ - البنود الاستثنائية وغير العادية: تسعى الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية عن طريق أنشطة غير تشغيلية؛ وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي باستبعاد تلك البنود من الربح التشغيلي.

و- تقييم المخزون: قد تقوم الإدارة بزيادة المخزون السلعي لتخفيض قيمة البضاعة المباعة؛ وذلك لزيادة رقم

صافي الدخل، وفي المقابل يقوم المراجع بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون.

أما فيما يتعلق بقائمة المركز المالي فتسعى الإدارة إلى تغيير حقيقة المركز المالي للشركة عن طريق الاستفادة من وجود بدائل محاسبية لتحقيق أهداف تخدم أصحاب المصالح المختلفة؛ وذلك بتضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً؛ من أجل تحسين عرض النسب المالية المشتقة مثل نسب السيولة والربحية (ناصر وإسماعيل، 2013).

وفيما يلي الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي مقابل ما تقوم به الإدارة من ممارسات إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة المركز المالي (مطر والحلي، 2009):

أ- النقدية: تسعى الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة عن طريق عنصر النقدية؛ ويقوم المراجع باستبعاد النقدية عند احتساب نسبة السيولة السريعة.

ب- الاستثمارات المتداولة: تطمح الإدارة إلى الحفاظ على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع بالتحقق من صحة أسعار التقييم.

ج- الذمم المدينة: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيم المدينين أو زيادتها؛ لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع بطلب كشف للذمم المدينة والتحقق من نسبة الديون المشكوك فيها إلى إجمالي قيمة المدينين.

د- المخزون السلعي: تسعى الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة للتأثير على نتائج نسبة السيولة، ويقوم المراجع بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخازن.

هـ - الأصول طويلة الأجل: من خلال إعادة تقييم الأصول أو تخفيض قيمة مصروف الاستهلاك تهدف الإدارة إلى زيادة أرباح الشركة، ويقوم المراجع في المقابل بإجراءات التحقق من نسبة الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك وفق النسب الصحيحة.

و. الأصول غير الملموسة: قد تقوم إدارة الشركة بتخفيض مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة لزيادة قيمة الأصول لتحسين نسبة الملاءمة المالية، إضافة إلى تحسين رقم الربح، ويقوم المراجع مقابل ذلك بالتحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

ز- الالتزامات المتداولة: تسعى الإدارة إلى تخفيض قيمة الخصوم المتداولة لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسبة السيولة.

ح- الالتزامات طويلة الأجل: تهدف الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة والأرباح؛ وذلك بتضمين الأرباح مكاسب السندات قبل استحقاقها، وفي المقابل يقوم المراجع بالتحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل، وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

ط - حقوق المساهمين: تهدف الإدارة إلى تحسين أعمال الشركة وذلك بتضمينها بشكل خاطئ أرباحاً محققة في سنوات سابقة، واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية، وفي المقابل يقوم المراجع بتعديل الربح للعام الحالي والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.

أما بشأن الحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية فيقوم المراجع بالآتي (أبو تمام، 2013):

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
 - التحقق من تغيير طريقة احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة.
 - التحقق من تغيير طريقة احتساب قسط الإطفاء للأصول الغير ملموسة.
 - استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
 - التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.
 - التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم للأسعار.
- ومن أساليب التحليل لقائمة التدفقات النقدية يتم مقارنتها معلومتيا مع قائمة الدخل والمركز المالي للخروج بدلائل واضحة ومنها ما يلي:

- 1- مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- 2- مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات مع النقدية من الأنشطة التشغيلية كما تظهر في قائمة التدفقات النقدية.
- 3- مقارنة حسابات المدينين مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لتحليل الحسابات المدينة؛ إذ أنه من الممكن أن يكون جزءا كبيرا من الحسابات غير قابل للتحويل؛ مع مقارنتها مع الزيادة في الإيرادات.
- 4- مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين، وفي حالة وجود فارق يدل ذلك على وجود تعثر مالي للمنشأة.

- 5- مقارنة المدفوعات للموردين والعاملين مع التدفقات من الأنشطة التشغيلية مع النفقات الجارية؛ كما تظهر في قائمة الدخل، وفي حالة وجود فروق كبيرة يدل على أنه تم رسملة جزء من النفقات الجارية.
- 6- مقارنة الاستثمارات والإضافات للأصول الثابتة والنفقات المرسملة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل.
- 7- مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عند ظهور رقم المخزون بشكل كبير ومرتفع والتدفقات النقدية التشغيلية سالبة، وأن المخزون لم يتم تقييمه وفق المعايير المحاسبية المتبعة.
- 8- وجود صافي ربح مرتفع وتدفق نقدي منخفض يدل على استخدام طرق محاسبية مشكوكا فيها؛ لإظهار ربح وهمي، وبالتالي توزيع أرباح غير حقيقية (أبو تمام، 2013).

10. الدراسة الميدانية:

1.11 منهج الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، واستخدموا مصدرين أساسيين للبيانات أولهما: المصادر الثانوية، وتمثلت في الكتب والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة. وثانيهما: المصادر

الأولية، حيث استخدم الباحثون الجزء الأخير من استمارة الاستبيان التي استخدمها أبوشعالة (2020) في دراسته، فهي تقيس مدى تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح من قبل المراجعين الخارجيين.

2.11 مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية ومراجعي ديوان المحاسبة الليبي، فتم توزيع استمارات الاستبيان على عينة عشوائية طبقية بلغ عددها 150 مشاركاً، تم استرجاع 89 استمارة صالحة للتحليل، أي بنسبة 59.33%. والجدول (1) يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة.

جدول (1)

الاستثمارات الموزعة والمستلمة

الوظيفة		نسبة الاستثمارات المتحصل عليها إلى الموزعة	الاستثمارات المتحصل عليها	عدد الاستثمارات الموزعة
مراجع خارجي	مراجع بالديوان			
33	56	%59.33	89	150

3.11 أداة جمع البيانات: تضمنت استمارة الاستبيان المستخدمة كأداة لجمع البيانات الأولية، مقياس ليكرت الخماسي بحيث كانت درجات القياس كما في الجدول (2) التالي:

جدول (2)

درجات القياس ودلالاتها

5	4	3	2	1	درجات القياس
موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	الإجابات

4.11 تحليل البيانات واختبار الفرضيات

لتحليل البيانات المتحصل عليها واختبار فرضيات الدراسة استخدمت أساليب إحصائية مناسبة مثل: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار (t) للعينتين المستقلتين، ومستوى معنوية (0.05).

وفيما يلي بيان لنتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

ثبات الاستبيان: يمكن التحقق من ثبات الاستبانة بإجراء إحدى الطريقتين (التجزئة النصفية أو معامل كرونباخ ألفا). وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا مقبولة إذا كانت 60% فما فوق (Sekaran, 2006, p311)، بينما تتراوح القيمة الأفضل للاختبار ما بين (0.7- 0.8) وكلما زادت القيمة عن 0.8 زادت

درجة الثبات للاستبانة (Bryman and Bell, 2007).

وفي هذه الدراسة تحقق الباحثون من ثبات الاستبانة من خلال طريقة معامل كرونباخ ألفا، حيث يتضح من النتائج الموضحة في الجدول (3) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت أكبر من 0.6 لمحور الدراسة، حيث بلغت 0.922 وهذا يؤكد صدق وثبات الاستبانة، وصلاحيتها للتحليل، والإجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات الموضوعية.

جدول (3) نتائج اختبار الثبات باستخدام مقياس كرونباخ ألفا

المحور	عدد العبارات	قيمة اختبار كرونباخ ألفا	معامل الصدق
تطبيق المراجعين الخارجيين للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.	20	0.922	0.960

- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

جدول (4)

المتوسط والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة (مراجع بالديوان - ومراجع خارجي) حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح

الانحراف المعياري	المتوسط	حجم العينة	الوظيفة	الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.	ت
0.897	3.821	56	مراجع بالديوان	يتم التحقق من فواتير البيع خصوصا الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة	.1
0.893	3.879	33	مراجع خارجي		
0.749	3.804	56	مراجع بالديوان	يتم التحقق من رسملة المصاريف الإيرادية بمدى توفر شروط الرسملة فيها	.2
0.765	3.909	33	مراجع خارجي		
0.865	3.375	56	مراجع بالديوان	في حالة إغلاق خط إنتاجي يتم تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة أعمال المشروع	.3
0.770	3.697	33	مراجع خارجي		
0.909	3.714	56	مراجع بالديوان	عند تقييم المخزون وفي حالة وجود المخزون عند طرف ثالث يتم إرسال مصادقات للتأكد من كمية المخزون الفعلية	.4
0.902	3.758	33	مراجع خارجي		
0.749	3.804	56	مراجع بالديوان	عند فحص رصيد المدينين يتم طلب كشف رصيد المدينون والتحقق من ملاءمة نسبة المخصص إلى إجمالي الدين	.5
0.927	3.879	33	مراجع خارجي		
0.917	3.321	56	مراجع بالديوان	عند إغلاق خط إنتاجي يتم استبعاد أرباح البنود غير العادية من الربح التشغيلي	.6
0.795	3.485	33	مراجع خارجي		

0.914	3.036	56	مراجع بالديوان	يتم استبعاد بند النقدية عند احتساب نسبة السيولة ومعرفة أسباب تضخم رصيد النقدية عند مقارنته بفترة مالية سابقة	.7
1.080	3.333	33	مراجع خارجي		
0.883	3.643	56	مراجع بالديوان	يتم التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك	.8
0.834	3.848	33	مراجع خارجي		
0.867	3.607	56	مراجع بالديوان	عند تقييم الأصول غير الملموسة يتم التحقق من صحة أساس التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة	.9
0.857	3.788	33	مراجع خارجي		
0.831	3.232	56	مراجع بالديوان	يتم التأكد من حصول الشركة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل قبل انتهاء السنة المالية وتعديل نسبة الرفع المالي	.10
0.833	3.545	33	مراجع خارجي		
0.802	3.393	56	مراجع بالديوان	يتم التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد وكفاءة م.د.م فيها وتعديل نسبة الرفع المالي في حالة وجود تغيير في المضمون	.11
0.770	3.697	33	مراجع خارجي		
0.894	3.482	56	مراجع بالديوان	يتم التحقق من أنه لم يتم إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	.12
0.911	3.727	33	مراجع خارجي		
0.876	3.321	56	مراجع بالديوان	يتم دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.	.13
0.742	3.636	33	مراجع خارجي		

0.926	3.625	56	مراجع بالديوان	.14 يتم التحقق من صحة أسعار الصرف للحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
0.870	3.848	33	مراجع خارجي	
0.731	3.714	56	مراجع بالديوان	.15 يتم التحقق من الوجود الفعلي للمخزون مع التدفقات النقدية والتسعير والصرف للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.
0.791	4.000	33	مراجع خارجي	
0.924	3.732	56	مراجع بالديوان	.16 التأكد من تفعيل مبدأ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.
0.977	3.727	33	مراجع خارجي	
0.851	3.554	56	مراجع بالديوان	.17 يتم مقارنة الاستثمارات والمقارنات والإضافات للأصول الثابتة والنفقات المرسمة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.
0.830	3.576	33	مراجع خارجي	
0.834	3.321	56	مراجع بالديوان	.18 استخدام الطريقة المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.
0.566	3.848	33	مراجع خارجي	
0.679	3.607	56	مراجع بالديوان	.19 يتم التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية للحد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية.
0.893	3.788	33	مراجع خارجي	
0.776	3.625	56	مراجع بالديوان	.20 يتم التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي، للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.
0.723	3.909	33	مراجع خارجي	
0.516	3.537	56	بالديوان	المتوسط الحسابي العام
0.561	3.744	33	الخارجي	

يلاحظ من الجدول (4) السابق أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.036) و (3.821) بالنسبة لمراجعي الديوان، وتراوحت ما بين (3.333) و (4.000) بالنسبة للمراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية، وهذا يدل على موافقة بنسب مقبولة على العبارات التي تقيس مدى تطبيق المراجعين الخارجيين للإجراءات اللازمة للحد من ممارسة إدارة الأرباح. وهذا يتفق مع دراسة فارس 2016 في الجزائر، ودراسة قتيير والمحجوب 2016 في ليبيا، ودراسة الحلبي 2009.

كما يلاحظ من الجدول (4) السابق أن متوسطات درجة تطبيق هذه الإجراءات من قبل المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة كانت أعلى بقليل من متوسطات درجة تطبيقها من قبل المراجعين بديوان المحاسبة الليبي. وهذا يتضح أيضا من المتوسط العام لكل من الفئتين، لكن لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في هذا الشأن، يلاحظ من الجدول (5) حيث نتيجة عبارات المحور مجمعة أن قيمة المستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.080)، وهي أكبر من 0.05 وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.

جدول (5)

المتوسط والانحراف المعياري لجميع العبارات وقيمة t ومستوى المعنوية حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح

البيان	النوع	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية المشاهدة
المراجع	بالديوان	56	3.537	0.516	1.773	0.080
	الخارجي	33	3.744	0.561		

-اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية حول وجود علاقة بين تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراك المراجعين لهذه الأساليب. في مقدمة هذه الدراسة صيغت الفرضية الرئيسية الثانية على النحو التالي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

وزيادة في التحليل صيغت ثلاث فرضيات فرعية منبثقة منها على النحو التالي:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل.

2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة المركز المالي.

3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية.

هذا وقد استخدم اختبار بيرسون للارتباط للوصول إلى قرار بشأن رفض أو قبول فرضيات العدم. كما استخدم الباحثون متوسط إجابات مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين في مكاتب المراجعة حول مستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح، استناداً على بيانات دراستهم السابقة (دراسة اشميلة والطرلي 2020) الموضحة في الجدول (6) ومتوسط إجابات مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين في مكاتب المراجعة حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة إدارة الأرباح، حيث تم جمع بيانات الدراستين في نفس الوقت، ومن ذات المشاركين في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

الجدول (6)

المتوسط العام والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح في القوائم المالية

مستوى المعنوية	t	الانحراف المعياري	المتوسط	حجم العينة	الوظيفة	البيان
0.540	0.615	0.823	3.203	56	مراجعي الديوان	المتوسط العام والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح في قائمة الدخل.
		0.767	3.311	33	مراجعي مكاتب المراجعة	
0.300	1.044	0.739	3.079	56	مراجعي الديوان	المتوسط العام والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في بيانات قائمة المركز المالي.
		0.931	3.266	33	مراجعي مكاتب المراجعة	
0.420	0.810	0.672	3.214	56	مراجعي الديوان	المتوسط العام والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية.
		0.709	3.336	33	مراجعي مكاتب المراجعة	

المصدر: اشميلة والطرلي (2020)

- اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسة الثانية
- الفرضية الفرعية الأولى:

H_0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل.

H_1 الفرضية البديلة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل.

كانت نتائج اختبار الفرضية كما هو مبين في الجدول رقم (7):

جدول (7)

قيمة الارتباط	مستوي المعنوية المشاهدة
0.447	0.000

من نتائج الجدول السابق يتبين قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.000) وهي أصغر من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة الدخل.

- الفرضية الفرعية الثانية

H_0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة المركز المالي.

H_1 الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في

مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة المركز المالي. كانت نتائج اختبار الفرضية كما هو مبين في الجدول رقم (8):

جدول (8)

قيمة الارتباط	مستوي المعنوية المشاهدة p value
0.498	0.000

من نتائج الجدول السابق يتبين قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.000) وهي أصغر من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة المركز المالي.

- الفرضية الفرعية الثالثة

H_0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية.

H_1 الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية.

كانت نتائج اختبار الفرضية كما هو مبين في الجدول رقم (9):

جدول (9)

قيمة الارتباط	مستوي المعنوية المشاهدة p value
0.432	0.000

من نتائج الجدول (9) السابق يتبين قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.000) وهي أصغر من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح ومستوى إدراكهم لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية.

- اختبار الفرضية الرئيسة الثانية

H_0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

H_1 الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

كانت نتائج اختبار الفرضية كما هو مبين في الجدول رقم (10):

جدول (10)

قيمة الارتباط	مستوى المعنوية المشاهدة
0.507	0.000

من نتائج الجدول السابق يتبين قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.000) وهي أصغر من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج من خلال التحليل السابق للبيانات المتحصل عليها يستنتج ما يلي:

- 1- إن مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية يقومون بتطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح في الشركات الليبية حيث بلغ المتوسط العام لدرجة الموافقة (3.5) من قبل مراجعي الديوان، وبلغ المتوسط العام لدرجة موافقة المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية (3.7) .
- 2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوى إدراكهم لهذه الأساليب.

ثانياً: التوصيات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها صيغت التوصيات التالية:

- زيادة الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح في برامج التعليم المحاسبي.
- توعية المراجعين بالإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح وأهمية تطبيقها.
- إجراء مزيد من الدراسات تركز على أثر مستوى إدراك المراجعين الخارجيين على الحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح بالشركات الليبية.



المراجع:

- أبو تمام، ميساء محمد سعد (2013)، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- أبو شعالة، مفتاح عبد العاطي (2020)، مدى إدراك المراجع الخارجي للمحاسبة الإبداعية ودوره في الحد منها في الشركات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة. بالأكاديمية الليبية. فرع مصراتة.
- اشميلة، ميلاد رجب والطربي، محمد مفتاح، (2020)، إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية، مجلة آفاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، المجلد 6 العدد 12، 84 – 102.
- اشميلة، ميلاد رجب، لريش، منصور محمد، الفاخري، جمعة محمد (2018)، مدى ممارسة الإدارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات الخارجيين، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 11.
- اقتير، الصديق سالم، المحجوب، محمود جمعة (2016)، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية، مجلة آفاق الاقتصادية، العدد 4.
- بله، سيد عبد الرحمن (2013)، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- التميمي، عباس حميد؛ الساعدي، حكيم حمود (2015)، إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، المنهل للنشر.
- جريرة، طلال سليمان؛ البشتاوي، سليمان حسين؛ الحياصات، حمدان محمد (2015)، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2.
- الحلبي، ليندا حسن نمر (2009)، دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة.
- حمادة، رشا (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة ميدانية، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26. العدد 4.

- الخشاوي، علي محمود؛ الدوسري، محسن ناصر (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، السعودية.
- ريجانة، خلايفة، (2015) دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، جامعة الشهيد حمه لخضر، رسالة ماجستير غير.
- الشويرف، عادل احمد وحيدر، عادل رمضان، (2013) أسباب الفساد المالي والإداري من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 2.
- غلوس، سميحة (2013)، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، دراسة ميدانية لعينة مراجعي الحسابات لولايي ورقلة وغرداية، جامعة قاصدي مرياح، ولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- الكروي، أسعد جاسم (2015)، دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 11.
- مطر محمد، الحلبي، ليندا حسن نمر (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط، ورقة بحثية من رسالة ماجستير غير منشورة.
- ناصف، علي عبد السلام، إسماعيل، شيرين سعيد، (2013)، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة الاقتصاد والتجارة جامعة الزيتونة، العدد، 3، مقالة علمية.
- نور، عبد الناصر إبراهيم؛ والعوادة، حنان، (2017)، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13 العدد الثاني.
- همام، عبد العظيم همام (2015)، دور المراجعة في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية على بنك الشمال الإسلامي الخرطوم، السودان، رسالة ماجستير.



- Sekaran, Uma, "Research Methods for business: Askill-Building Approach", August 2006, p 3.
- Bryman, A. and BELL, E (2007) "Business Research Methods ", Second Edition, Oxford: Oxford University Press.

The Role of The External Auditor in Mitigating Earning Management Practices: A Field Study on Auditors in the Audit Bureau and External Audit Offices in Libya

Mohammed Miftah Alturli*

Milad Rajab Ishmela**

Muftah Abdulati Abu Shalah***

Objective: The study seeks to demonstrate the extent to which the external auditors in Libya apply the procedures that help in mitigating earning management practices, and consequently ascertain whether there is any discrepancy in terms of applying such procedures between auditors affiliated to the Libyan Audit Bureau and those working in the external audit offices.

Methodology: authors have used various descriptive statistical approaches to analyse research hypotheses. These statistical methods include using the mean and standard deviation values, t-test for the two independent samples (at a significant level of 0.05), as well as the Pearson correlation test.

Results: The results reveal that auditors of the Libyan Audit Bureau, and those affiliated with external audit offices apply appropriate procedures that mitigate earning management practices, which can improve the integrity of the financial statements. The obtained findings also suggest that there are no statistically significant differences between the opinions of the auditors of the Audit Bureau and the those of external audit offices regarding the application of procedures that mitigate earning management practices. Finally, our results indicate that there is a statistically positive and significant relationship between

* Assistant Professor, of Accounting Department, Faculty of Economics and commerce, Al-Asmarya Islamic University.

** Associate Professor, of Accounting Department, Faculty of Economics and commerce, Al-Asmarya Islamic University.

*** Economist



the application of auditors to procedures that mitigate earning management practices and the level of their awareness of these practices.

Contribution: This study provides new evidence on the levels of applying procedures that mitigate earning management practices by the Libyan external auditors. Further, our study provide early evidence which indicate that the level of applying such procedures that mitigate earning management practices is significantly influenced by the level of awareness of external auditors of the earning management practices.

Study Limits: The current study is limited to demonstrating the extent to which the external auditors of the Libyan Audit Bureau and the auditors in the external audit offices apply the procedures that mitigate the earning management practices, and to clarify the relationship between the application of the auditors in the Libyan Audit Bureau and the auditors in the external audit offices of the procedures that mitigate the earning management practices.

Key words: Earnings management and creative accounting.