



آفاق اأقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyya

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح
(دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية)

د. ميلاد رجب اشميلة

miladd_74@asmary.edu.ly

كلية الاقتصاد والتجارة – الجامعة الأسمرية الإسلامية

د. محمد مفتاح الطرلي

malturli@asmary.edu.ly

كلية الاقتصاد والتجارة – الجامعة الأسمرية الإسلامية

المؤلفون Authors

Cite This Article:

اقتبس هذه المقالة (APA):

اشميلة، ميلاد رجب واطرلي، محمد مفتاح. (2020). إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية. مجلة آفاق اقتصادية. 6 [12] 84-102.

إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح

(دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية)

المستخلص

الهدف : هدفت الدراسة إلى بيان مستوى إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية، وهل يوجد تباين معنوي بين إدراك كل منهما.

المنهجية : اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفرضيات، المتعلقة بتحقيق هدف الدراسة. كما تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تمثلت في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t للعينتين المستقلتين عند مستوى معنوية (0.05) في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استمارة الاستبيان، واستخلاص النتائج.

النتائج: أظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعين مكاتب المراجعة الخارجية يدركون إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية). كما بينت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في القوائم المالية.

الإسهام: تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي تناولت أحد المواضيع الحديثة والمهمة في وقتنا الحاضر، وهو موضوع إدارة الأرباح وقدمت دليلاً على مستوى إدراك المراجع الخارجي لأساليب إدارة الأرباح التي يمكن أن تؤثر سلباً على بيانات القوائم المالية.

حدود الدراسة : اقتصرت الدراسة على بيان مستوى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات المنشورة في القوائم المالية الرئيسية الثلاث (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية).

الكلمات الدالة: إدارة الأرباح، المحاسبة الإبداعية، ديوان المحاسبة الليبي، المراجع الخارجي، مكاتب المراجعة الخارجية.

External auditors' awareness of earning management methods:

A field study on the auditors of Libyan Audit Bureau and external auditing offices.

Abstract

Objective: The study seeks to determine the level of awareness among auditors of Libyan Audit Bureau and the auditors in the external auditing offices of earning management methods that affect corporate financial statements, and consequently ascertain whether there is any significant differences regarding their awareness .

Methodology: The researchers relied on the descriptive analytical method to test research hypotheses. Appropriate statistical methods were used in analysing research data and extracting the results, including the mean, standard deviation and t-test for the two independent samples at a significant level.(0.05)

Results: The empirical results of the study show that the auditors of Libyan Audit Bureau and of the external audit offices are generally somewhat aware of the methods of earnings management affecting corporate financial statements (i.e., income statement, statement of financial position and statement of cash flows). In addition, this study finds that there are no significant differences between respondents' perceptions regarding the awareness of methods of earnings management affecting information in the financial statements.

Contribution: This study is considered one of the studies that dealt with one of the important and recent topics in our time, which is earnings management. This study has highlighted the external auditor's awareness of the methods of profit management that can negatively affect information presented in corporate financial statements.

Study limits: The study was limited to the awareness of auditors of the Audit Bureau and audit offices in Libya of earnings management methods that affecting the information published in the three main financial statements (income statement, statement of financial position, and statement of cash flows).

Key Words: Earnings management, creative accounting, Libyan Audit Bureau, External auditor, external auditing offices.

1. مقدمة ومشكلة الدراسة:

تسعى إدارة كثير من المنشآت إلى تجميل 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 مستغلةً التّ نوع في البدائل المحاسبية، التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية المنشورة، مما يؤثر سلباً على فائدة تلك البيانات ويضلل (اشميلة وآخرون، 2018، اقدبير والمحجوب، 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، Mageed 2014)، 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)، وبناء 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؛ ليتمكنوا من القيام بدورهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وتأتي هذه الدراسة لبيان مستوى إدراك المراجع الخارجي لأساليب إدارة الأرباح من خلال الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

ما مستوى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات المنشورة بالقوائم المالية؟

أما موضوع دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح فقد أفرد الباحثون له دراسة مستقلة تأتي في وقت قريب إن شاء الله تعالى.

2. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مستوى إدراك المراجعين في ليبيا لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على البيانات المنشورة في القوائم المالية، وإلى توضيح مدى وجود تباين معنوي بين إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية.

3. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوعها كأحد الموضوعات التي لاقت اهتماماً كبيراً 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. ومن هنا ظهرت أهمية عدد من الموضوعات على رأسها إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية). وإدراك المراجعين لأساليب إدارة الأرباح هو الخطوة الأولى على طريق الحد من ممارسة هذه الأساليب في المنشآت العامة والخاصة، وهو موضوع هذه الدراسة.

4. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على السؤال الرئيس للدراسة وتحققاً لأهدافها، تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية.

5. منهجية الدراسة:

استناداً إلى أهداف الدراسة اعتمد الباحثون 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 إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات المنشورة في القوائم المالية. هذا وقد تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية، ومراجع 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 على إدراك مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات المنشورة في القوائم المالية الرئيسية الثلاث (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية). كما اقتصرت الدراسة على الإدارة العامة لديوان المحاسبة، وكذلك مكاتب المراجعة الخارجية بطرابلس.

7. الدراسات السابقة

.. 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 عدد من مكاتب المراجعة الخارجية وعدد 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 إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الديدبية 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 على بنود قوائم التدفقات النقدية بدرجة منخفضة.

.. دراسة (خلايفة، 2015): هدفت 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، أجريت هذه الدراسة في (الجزائر)، وتم فيها اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن دوافع المحاسبة الإبداعية اثنان أولهما: انتهازي، والآخر: حول كفاءة المنشأة، وخلصت إلى أن يقظة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

.. دراسة (جبار، 2015): هدفت إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت هذه الدراسة الميدانية على عينة من الشركات العاملة في العراق، وتوصلت إلى أن هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الأساليب، اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم أهداف القائمين على الشركة، وأصحابها، واستغلال الثغرات القانونية. وأن للمحاسبة الإبداعية مدخلين: أولهما قانوني ينتج عنه الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه المراجع تواطؤاً، وينتج عنه التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه، وليس ما هي عليه فعلاً، وأن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله، ووجود أخلاقيات للمهنة سيقود للرقى بمهنة المحاسبة على الرغم من أن مكافحة الممارسات الإبداعية من الأمور المعقدة والصعبة.

.. دراسة (Mageed، 2014) هدفت إلى إظهار أهم الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ودور المراجع الخارجي في معرفة نتائجها وأنشطتها، وهي دراسة ميدانية على عينة من الشركات العراقية، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها: أن الشركات العراقية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في حين أن تأثير هذه الطرق ضعيف على مصداقية القوائم المالية؛ وتنحصر هذه الأساليب والممارسات في السياسات المحاسبية، والثغرات القانونية فقط.

.. دراسة (غلوس، 2013): هدفت إلى التعرف 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، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها: أن المراجع الخارجي لا يعتمد كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية.

.. دراسة (الكندي، 2012): هدفت إلى معرفة درجة ممارسة الإدارة في الشركات العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح على ربحية تلك الشركات، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي لجمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركات مارست أساليب إدارة الأرباح؛ وأن التأثير على ربحية الشركات كان مرتفعاً حسب وجهة نظر عينة الدراسة؛ وأن أكثر الأساليب استخداماً هي الاعتراف بالإيراد والتقديرات المحاسبية، وسوء استخدام الأهمية النسبية.

.. دراسة (المقري، 2010): هدفت إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر كل من الأكاديميين، والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي، واستخدمت استمارة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة، وتوصلت إلى أن أهم دوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر الأكاديميين هو التهرب الضريبي، تلبية الرغبة في التأثير على القرارات الاستثمارية، في حين أن تحقيق أهداف الربحية تأتي في المرتبة الثالثة. أما من وجهة نظر المهنيين فكانت النتائج في المرتبة الأولى تحسين المركز المالي للحصول على التمويل اللازم، والرغبة في الحصول على تعويضات إدارية، في حين اتفقت وجهة نظر الأكاديميين مع المهنيين من حيث تحقيق أهداف محددة للربح.

يلاحظ من العرض السابق للدراسات السابقة أنها لم تتناول موضوع الإدراك لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي، باستثناء دراسة (أبو شعالة 2020) التي تناولت موضوع إدراك المراجعين الخارجيين لأساليب المحاسبة الإبداعية بشكل عام، أي دونما بيان لوجهة نظر فئتي (مراجعي ديوان المحاسبة، والمراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخارجية) كل على حده، ودونما توضيح لما إذا كان هناك اختلاف معنوي بين آراء هاتين الفئتين حول إدراكهم لأساليب المحاسبة الإبداعية. بينما ركزت هذه الدراسة على مدى إدراك المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة والمراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخارجية، لأساليب إدارة الأرباح، وبيان ما إذا كان مستوى إدراكهم يتفق أو يختلف حول ذلك، وهو ما يعتبر تمييزاً لها عن الدراسات السابقة.

8. مفهوم إدارة الأرباح:

إدارة الأرباح مصطلح يعبر عن ممارسات الإدارة في مجال التدخل في القياس والإفصاح المحاسبي وفق ما تسمح به المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، بحيث تؤدي إلى زيادة الدخل أو تخفيضه وبما لا يتعارض مع التشريعات والأعراف المحاسبية. (اشميلة وآخرون، 2018، ص، 197)، كما عرفها (Bhundia, 2012) بأنها "اتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المرغوبة".

كما اعتبرت حمادة، (2010، ص: 95) إدارة الأرباح بأنها "ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".

ورغم أن أغلب التعريفات الواردة في الدراسات السابقة تصف إدارة الأرباح بأنها إجراءات غير سليمة فإن بعض المتخصصين لهم وجهة نظر مختلفة، حيث يصف (Mckee, 2005) إدارة الأرباح بأنها إجراءات معقولة

ومقبولة من الناحية القانونية، يقصد بها إذا مورست ضمن أسلوب تمهيد الدخل مثلا، تحقيق الدثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ. (نقلا عن نور والعاودة، 2017، ص: 165)

ويشير (Ronen and Yaari 2008) إلى أن الأثر الذي ينشأ عن إدارة الأرباح قد يكون مفيدا إذا ما نظر إليها باعتبارها توفر للملاك وغيرهم من أصحاب المصالح مؤشرا عن أداء الشركة في الأجل الطويل، حتى لو أخفت عنهم أداءها الحقيقي في الأجل القصير.

ويرى التميمي والساعدي (2015، ص: 17) "أن إدارة الأرباح بجميع أشكالها هي طمس للحقيقة وتضليل لمستخدمي القوائم المالية، وبذلك فهي ممارسة غير جيدة."

9. العوامل التي ساعدت على ظهور إدارة الأرباح:

إن ظهور إدارة الأرباح يرجع إلى عدة عوامل منها:

.. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: إن المرونة الموجودة في القواعد والسياسات المحاسبية تتيح للشركات حرية الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية، مما يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تناسب مع أهدافها ورغباتها التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة (الأغا، 2011).

.. حرية التقديرات المحاسبية: يتطلب إجراء بعض العمليات المحاسبية وجود درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي؛ وهو ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات لتحقيق أهداف معينة.

.. القيود المحاسبية المزيفة: تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية، ونقل الأرباح بين فترات محاسبية، ويتم ذلك من خلال إجراء قيود محاسبية مثل بيع أصل وإعادة استئجاره، ولتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية تشجع الهيئات الدولية على استخدام نماذج خاصة بالقيود يتم إثباتها مع تفاصيلها (طالب، 2013).

.. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: التحكم في توقيت حدوث العمليات الحقيقية يمكن أن يحقق الانطباع المرغوب فيه عن القوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد توجّل تنفيذها، أو تعجل بها بهدف تحقيق مكاسب معينة، فمثلا: لو أن شركة لديها استثمار بقيمة مليون دولار وهو يمثل القيمة التاريخية، ويمكن بيعه الآن بقيمة ثلاثة ملايين دولار، وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يمكن أن تختار السنة المناسبة لإتمام عملية البيع لهذا الاستثمار، مما ينعكس إيجاباً على الدخل (طالب، 2013).

مما سبق يمكن القول إن العوامل التي ساعدت على ظهور إدارة الأرباح، هي وجود مرونة في القواعد والمبادئ المحاسبية عند تطبيق السياسات المحاسبية، حيث توفر بعض المعايير المحاسبية المرونة الكافية لاختيار البديل المناسب، بالإضافة إلى أن إجراء بعض العمليات المحاسبية يتطلب وجود درجة كبيرة من التقدير الشخصي وينبغي هنا أن لا يتم استخدام التقدير للتأثير على بيانات القوائم المالية بالشكل الذي يتفق مع أهداف إدارة الشركة لتحقيق أفضل أداء مالي ممكن، ويضلل مستخدمي تلك القوائم.

10. الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح

يمكن تقسيم أساليب إدارة الأرباح إلى عدة أشكال منها (اشميلة وآخرون 2018؛ طالب، 2013؛ علي و جلابة 2017؛ القطيش والصوفي 2011) :

1.10 من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تنقسم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع معايير المحاسبة والمراجعة؛ حيث إن إدارة الاستحقاق هي "استخدام معالجات محاسبية مسموح بها وفقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف عدم ظهور الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة"؛ وفي الغالب يتم تطبيق تلك المبادئ والمعايير المحاسبية من حيث الشكل فقط دون الجوهر؛ وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو سوء فهم المعايير، أما القسم الآخر فهو احتواء إدارة الأرباح على أساليب ليس لها علاقة بالمبادئ والمعايير المحاسبية؛ مثل الوحدات الاقتصادية أو مؤسسات ذات غرض خاص، أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية التابعة والأطراف ذوي العلاقة.

2.10 من حيث التأثير على القوائم المالية:

تقسم أساليب إدارة الأرباح من حيث تأثيرها على القوائم المالية إلى قسمين: أولهما، من حيث التأثير على المضمون؛ ويتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية؛ والتي تعبر عن ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل وخارج المشروع؛ ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها؛ فتقوم إدارة الشركة بالاختيار من بين القواعد المحاسبية ما يؤدي إلى تعظيم الأرباح، أو تخفيضها وفقاً لسياستها دون النظر إلى البديل الأفضل من تلك القواعد، أما النوع الثاني: من أساليب إدارة الأرباح فيتعلق بالشكل الذي يكمل المضمون، ولتحقيق مضمون القوائم المالية لا بد أن يتم عرض عناصر القوائم المالية بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها (طالب، 2013، ص 28)، فمن خلال إعادة التدوير الوارد في القوائم المالية يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية؛ لكنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة، كما يمكن استخدام بنود خارج الميزانية كإيجار تمويلي للأصول الثابتة، والذي يمثل تمويلاً خفياً.

3.10 من حيث طبيعة الأساليب:

قد تستخدم إدارة الأرباح في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية وقد تستخدم أساليب وهمية، فيمكن للإدارة التلاعب في رقم الأرباح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار، مثل التشغيل، والمبيعات، والإعلان، والمصاريف البيعية، والمصاريف الإدارية، والعمومية، ويعتبر الوقت هو العامل الأساسي لتنفيذ هذه القرارات لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فمثلاً؛ تقوم الإدارة ببيع استثماراتها المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها لتعويض النقص في الأرباح التشغيلية، كذلك بإمكان الإدارة تأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة، للتأثير على حجم التدفقات النقدية. (علي و جلابة 2017).

ويتوفر عنصران مهمان في الأساليب الحقيقية لإدارة الأرباح، فالعنصر الأول للتأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقص، أما العنصر الثاني: هو التعمد، حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف معينة، إضافة إلى ذلك قد تستخدم إدارة الأرباح أساليب صورية أو وهمية، حيث تترجم هذه الأساليب في معالجات وتسويات محاسبية تنعكس على مكونات ما هو مسجل بالدفاتر، حيث يعاد

تبويبها؛ وتتمثل هذه الأساليب الوهمية بمجموعة من الوسائل أهمها: التقديرات المحاسبية، وإدارة الإفصاح والتغيرات المحاسبية الاختيارية المستخدمة في القوائم المالية.

مما سبق يمكن القول أن إدارة الشركات تحت ظروف تشغيلية معينة، تلجأ إلى الاختيار من بين القواعد المحاسبية للوصول إلى أرقام تناسب الربح والخسارة وتتفق هذه القواعد مع المبادئ المحاسبية من حيث تأثيرها على مضمون وشكل القوائم المالية، وعلى العكس تماماً قد يتم استخدام أساليب ليس لها علاقة بالمبادئ والمعايير المحاسبية، ويعتبر هذا احتيالياً.

وتركز هذه الدراسة في جانبها الميداني على تحليل أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية الثلاثة (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية)، التي تناولتها عدة دراسات سابقة منها (أبو شعالة 2020؛ اشميلة وآخرون 2018؛ عادل 2015؛ أبو تمام 2013؛ طالب 2013؛ القطيش والصوفي 2011).

11. الدراسة الميدانية:

1.11 منهج الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، حيث يعتمد هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع من خلال جمع البيانات المتعلقة بها، لاستنشاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، والتعبير عنها تعبيراً وصفيًا وكميًا، وكذلك يعتمد على التحليل والربط والتفسير؛ للوصول إلى استنتاجات يزيدها رصد الموضوع (الدرويش، وآخرون 2005: ص 74). وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للبيانات هما:

- المصادر الثانوية: تمثلت في الكتب والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.
- المصادر الأولية: استخدم الباحثون جزءاً من استمارة الاستبيان التي استخدمها أبوشعالة (2020) في دراسته، حيث أنها تغطي البيانات اللازمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها، ويعد الاستبيان أداة مستخدمة في العديد من الدراسات التي تعرضت لهذا الموضوع مثل: (فارس 2016؛ خلايفة 2015؛ اقدوير والمحبوب، 2016).

2.11 مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل 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%. والجدول (1) يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة.

جدول (1)

الاستمارات الموزعة والمستلمة

الوظيفة		نسبة الاستمارات المتصل عليها إلى الموزعة	الاستمارات المتصل عليها	عدد الاستمارات الموزعة
مراجع خارجي	مراجع بالديوان			
33	56	59.33%	89	150

3.11 أداة جمع البيانات: تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية، استخدم فيها 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

كما تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور، كل محور يخدم فرضية من فرضيات الدراسة كالتالي:
المحور الأول: إدراك المراجعين الخارجيين لأساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بيانات قائمة الدخل.
المحور الثاني: إدراك المراجعين الخارجيين لأساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بيانات قائمة المركز المالي.
المحور الأول: إدراك المراجعين الخارجيين لأساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بيانات قائمة التدفقات النقدية.

4.11 تحليل البيانات واختبار الفرضيات

من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها واختبار الفرضيات واستخلاص النتائج تم استخدام أساليب إحصائية مناسبة مثل: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار (t) للعينتين المستقلتين، ومستوى معنوية (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة 95 %.

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 لجميع محاور الدراسة، وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية حيث بلغت 0.961 وهذا يؤكد صدق وثبات الاستبانة، وصلاديتها للتحليل، والإجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات الموضوعة.

جدول (3) نتائج اختبار الثبات باستخدام مقياس كرونباخ ألفا

قيمة اختبار كرونباخ ألفا	عدد العبارات	المحاور
0.926	11	المحور الأول أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل
0.925	9	المحور الثاني أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي
0.900	11	المحور الثالث أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية
0.961	31	إجمالي فقرات المقياس

وللإجابة على فرضيات الدراسة استخدم الباحثون متوسط الإجابات الخاصة بكل محور من محاور استمارة الاستبيان المتعلقة بأساليب إدارة الأرباح، وذلك للوصول إلى قرار بشأن رفض أو قبول فرضية العدم باستخدام اختبار t للعينتين المستقلتين حيث كانت صياغة الفرضية الإحصائية كالآتي:

- الفرضية الأولى حول إدراك المراجعين لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي:

- الفرضية الصفريّة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل.

- الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل.

يبين الجدول (4) المتوسط، والانحراف المعياري، وقيمة t ومستوى المعنوية لكل عبارة من عبارات الاستبيان، المتعلقة بإدراك مراجعي الديوان ومكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل.

الجدول (4)

المتوسط والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة (مراجعين بالديوان .. مراجعين بمكاتب خارجية) وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح في قائمة الدخل

أساليب إدارة الأرباح في قائمة الدخل	الوظيفة	حجم العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	t	مستوى المعنوية
رسمة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسمة	مراجع بالديوان	56	3.411	0.848	0.655	0.514
	مراجع خارجي	33	3.273	1.126		
تأجيل إثبات المبيعات نهاية الفترة المالية للحصول على زيادة في مبيعات السنة القادمة	مراجع بالديوان	56	3.036	1.095	-1.199	0.234
	مراجع خارجي	33	3.333	1.190		
إدراج أرباح البنود غير العادية ضمن الربح التشغيلي.	مراجع بالديوان	56	3.179	1.081	-0.403	0.688
	مراجع خارجي	33	3.273	1.039		
تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل.	مراجع بالديوان	56	3.321	1.011	0.366	0.715
	مراجع خارجي	33	3.242	0.936		
إجراء تغيير غير مبرر على الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية والتي منها تقييم المخزون والإطفاء والتقاعد	مراجع بالديوان	56	3.357	1.086	-1.087	0.280
	مراجع خارجي	33	3.606	0.966		
تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات.	مراجع بالديوان	56	3.161	1.075	-0.609	0.544
	مراجع خارجي	33	3.303	1.045		
إثبات أصل محتمل كإيراد محتمل من	مراجع	56	3.143	1.034	-0.444	0.658

					بالديوان	رفع دعوى قضائية قبل الحكم فيها
		1.001	3.242	33	مراجع خارجي	
0.126	-1.543	1.021	3.107	56	مراجع بالديوان	تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها لزيادة أرباح الفترة المالية الحالية.
		1.034	3.455	33	مراجع خارجي	
0.389	-0.866	1.003	3.107	56	مراجع بالديوان	المغلاة في تقييم المخزون آخرة المدّة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة لزيادة الأرباح.
		1.075	3.303	33	مراجع خارجي	
0.806	0.246	1.091	3.214	56	مراجع بالديوان	الاعتراف بإيراد عملية البيع المبكر أو تسجيل إيرادات وهمية ونقل الإيرادات الحالية لفترة لاحقة لزيادة الربح التشغيلي.
		1.278	3.152	33	مراجع خارجي	
0.853	-0.186	1.151	3.196	56	مراجع بالديوان	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات للسنة المالية المقبلة.
		1.091	3.242	33	مراجع خارجي	
0.540	0.615	0.823	3.203	56	مراجعي الديوان	إجمالي المحور
		0.767	3.311	33	مراجعي مكاتب المراجعة	

يلاحظ من الجدول (4) أن المتوسط الحسابي لإجمالي المحور للفتتين كان أكبر من 3 وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة من مراجعي الديوان، ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يدركون أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة الدخل. وقد بلغ متوسط درجة الموافقة لكل من الفتتين 3.203 و 3.311 على التوالي، وهي تعبر عن مستوى متوسط من الإدراك لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة الدخل. كما يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات كان أكبر من 3 وأن مستوى المعنوية المشاهدة كان أكبر من 0.05 وهذا يعني أنه لا توجد اختلافات معنوية بين آراء مراجعي الديوان ومكاتب المراجعة الخارجية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل وهذا ما تؤكد نتيجة عبارات المحور مجتمعة حيث كانت قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.540) 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 ليديا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل.

- الفرضية الثانية حول إدراك المراجعين لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي:

تم صياغة الفرضية الثانية على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليديا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي.

الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليديا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي.

الجدول (5)

المتوسط والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة (مراجعين بالديوان .. مراجعين بمكاتب خارجية) وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على بيانات قائمة المركز المالي

مستوى المعنوية	t	الانحراف المعياري	المتوسط	حجم العينة	الوظيفة	أساليب إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي
0.365	-0.911	0.951	3.071	56	مراجع بالديوان	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
		1.098	3.273	33	مراجع خارجي	
0.770	0.293	1.041	3.161	56	مراجع بالديوان	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد تكلفة الأصول
		1.156	3.091	33	مراجع خارجي	
0.792	0.264	1.156	3.161	56	مراجع بالديوان	التلاعب في نسب الاستهلاك المتعارف عليها.
		1.284	3.091	33	مراجع خارجي	
0.052	-1.971	0.873	492.9	56	مراجع بالديوان	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال الفترة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة لتحسين نسبة السيولة.
		1.171	3.394	33	مراجع خارجي	
0.157	-1.428	0.806	2.929	56	مراجع بالديوان	الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة وإجراء تغيير غير مبرر في طرق إطفاء هذا النوع من الأصول.
		1.053	3.212	33	مراجع خارجي	
0.147	-1.464	0.996	3.089	56	مراجع بالديوان	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.
		1.119	3.424	33	مراجع خارجي	
0.112	-1.606	0.920	3.089	56	مراجع بالديوان	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية لسداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.
		1.001	3.424	33	مراجع خارجي	
0.349	-0.941	0.888	3.107	56	مراجع بالديوان	إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات المتداولة ولتظهر نسبة التداول بأكثر من قيمتها، وإظهار نسبة الرافعة المالية بأقل من قيمتها
		1.045	3.303	33	مراجع خارجي	
0.871	-0.163	1.119	3.143	56	مراجع بالديوان	القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الأصول طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.
		1.044	3.182	33	مراجع خارجي	
0.300	1.044	0.739	3.079	56	مراجعي الديوان	إجمالي المحور
		0.931	3.266	33	مراجعي مكاتب المراجعة	

يلاحظ من الجدول (5) أن المتوسط الحسابي لإجمالي المحور للفئتين كان أكبر من 3 وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة من مراجعي الديوان، ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يدركون أساليب إدارة

الأرباح المؤثرة على قائمة المركز المالي. وقد بلغ متوسط درجة الموافقة لكل من الفئتين 3.079 و 3.266 على التوالي، وهي تعبر عن مستوى متوسط من الإدراك لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة المركز المالي.

كما يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور كان أكبر من 3 وأن مستوى المعنوية المشاهدة كان أكبر من 0.05 وهذا يعني أنه لا توجد اختلافات معنوية بين آراء مراجعي الديوان ومكاتب المراجعة الخارجية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي، وهذا ما تؤكدته نتيجة عبارات المحور مجتمعة، حيث كانت قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.300) 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 إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي.

- الفرضية الثالثة حول إدراك المراجعين لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية:

تم صياغة الفرضية الثالثة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية.
الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية.

الجدول (6)

المتوسط والانحراف المعياري لآراء المشاركين في الدراسة (مراجعين بالديوان .. مراجعين بمكاتب خارجية) وقيمة t ومستوى المعنوية حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في قائمة التدفقات النقدية

مستوى المعنوية	t	الانحراف المعياري	المتوسط	حجم العينة	الوظيفة	أساليب إدارة الأرباح في قائمة التدفقات النقدية
0.721	-0.358	1.037	3.375	56	مراجع بالديوان	تصنيف إيراد بيع محفظة الاستثمار تدفقاً نقدياً تشغيلياً.
		0.971	3.455	33	مراجع خارجي	
0.011	-2.587	0.914	3.036	56	مراجع بالديوان	تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية على أنها تدفق استثماري.
		0.869	3.545	33	مراجع خارجي	
0.532	-0.627	0.876	3.179	56	مراجع بالديوان	تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنها تدفق نقدي تشغيلي.
		0.951	3.303	33	مراجع خارجي	
0.572	-0.567	1.029	3.179	56	مراجع بالديوان	التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.
		0.951	3.303	33	مراجع خارجي	
0.207	-1.270	0.939	3.250	56	مراجع بالديوان	تصنيف التدفقات النقدية من دعاوى القضائية على أنها تدفق نقدي تشغيلي.

		0.972	3.515	33	مراجع خارجي	
0.942	0.074	0.966	3.107	56	مراجع بالديوان	تصنيف الدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.
		1.071	3.091	33	مراجع خارجي	
0.631	-0.483	0.834	3.179	56	مراجع بالديوان	تأخير كتابة صكوك الموردين.
		0.977	3.273	33	مراجع خارجي	
0.820	-0.228	0.948	3.286	56	مراجع بالديوان	التشدد في سياسات التحصيل والإيحاء بوجود مركز مالي قوي ومعدل انتمان متوازن.
		0.957	3.333	33	مراجع خارجي	
0.253	-1.150	0.923	3.196	56	مراجع بالديوان	إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف دون التأثير على الائتمان لزيادة الجذب المالي
		0.867	3.424	33	مراجع خارجي	
0.970	0.038	1.125	3.161	56	مراجع بالديوان	زيادة رصيد المدينين زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفق النقدي التشغيلي
		1.093	3.152	33	مراجع خارجي	
0.620	0.498	0.890	3.411	56	مراجع بالديوان	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدخل مما يؤثر على ضرائب الدخل المستقطعة والتي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.
		1.132	3.303	33	مراجع خارجي	
0.420	0.810	0.672	3.214	56	مراجعي الديوان	إجمالي المحور
		0.709	3.336	33	مراجعي مكاتب المراجعة	

يلاحظ من الجدول (6) أن المتوسط الحسابي لإجمالي المحور للفتتين كان أكبر من 3 وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة من مراجعي الديوان، ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يدركون أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية. وقد بلغ متوسط درجة الموافقة لكل من الفئتين 3.214 و 3.336 على التوالي، وهي تعبر عن مستوى متوسط من الإدراك لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.

كما يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية للعبارة الثانية التي تنص على (تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية على أنها تدفق استثماري) كان 3.036 لمراجعي الديوان و 3.545 للمراجعيين بمكاتب المراجعة الخارجية، وبمستوى معنوية 0.011 وهو أصغر من 0.05 وهذا يعني وجود اختلافات معنوية بين آراء المشاركين من مراجعي الديوان ومكاتب المراجعة الخارجية حول هذه العبارة فقط. ويلاحظ أيضاً من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لمعظم عبارات المحور كان أكبر من 3 وأن مستوى المعنوية المشاهدة كان أكبر من 0.05، وهذا يعني أنه لا توجد اختلافات معنوية بين آراء مراجعي الديوان ومكاتب المراجعة الخارجية، حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية، وبالنظر إلى نتيجة عبارات المحور مجتمعة نجد أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة تساوي (0.420) 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 إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية.

12. النتائج والتوصيات:

1.12 النتائج: من خلال تحليل البيانات تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يدرك مراجعو ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعو مكاتب المراجعة الخارجية إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة الدخل.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة الدخل.
3. يدرك مراجعو ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعو مكاتب المراجعة الخارجية إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة المركز المالي.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة المركز المالي.
5. يدرك مراجعو ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعو مكاتب المراجعة الخارجية إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.
6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية.

2.12 التوصيات:

استناداً إلى النتائج السابقة تم صياغة التوصيات التالية:

1. العمل على زيادة وعي وإدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية بأساليب إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية).
2. تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في التعريف بأساليب إدارة الأرباح وأهميتها من خلال إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية.
3. العمل على تفعيل دور الجامعات في الإلمام بموضوع إدارة الأرباح لخريجي أقسام المحاسبة بكليات الاقتصاد من خلال تضمينه بمناهج التعليم المحاسبي.
4. التوعية بأهمية موضوع إدارة الأرباح والحد من ممارستها في المؤسسات العامة والخاصة من خلال إقامة ورش العمل، والندوات والمؤتمرات العلمية.

المراجع:

أبو شعالة، مفتاح عبد العاطي (2020)، مدى إدراك المراجع الخارجي للمحاسبة الإبداعية ودوره في الحد منها في الشركات اللدبية، رسالة ماجستير غير منشورة. بالأكاديمية اللدبية . فرع مصراتة.

أبو تمام، ميساء محمد سعد (2013)، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.

اشميلة، ميلاد رجب، لربش، منصور محمد، الفاخري، جمعة محمد (2018)، مدى ممارسة الإدارة في الشركات الابدائية 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.

الآغا، عماد سليم (2011)، أثر حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، جامعة الأزهر، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة.

اقديبر، الصديق سالم، المحجوب، محمود جمعة (2016)، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الابدائية، مجلة آفاق الاقتصادية، العدد 4.

التميمي، عباس حميد؛ الساعدي، حكيم حمود (2015)، إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، المنهل للنشر.

جبار، ناظم شعلان (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، دراسة ميدانية على عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 32.

حمادة، رشا (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة ميدانية، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 . العدد 4.

خليفة، ریحانة (2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، جامعة الشهيد حمه لخضر، رسالة ماجستير غير منشورة.

الدرويش، بشير محمد عاشور؛ غنية، المهدي الطاهر؛ شلابي، البهلول عمر (2005)، البحث العلمي في العلوم الإدارية والمالية، الأسس والمفاهيم والمناهج، الطبعة الأولى، (طرابلس: المكتب الوطني للبحث والتطوير).

طالب، باخجة عبد الله (2013)، تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية، دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في محافظة السليمانية، كوردستان العراق، رسالة ماجستير.

عادل، عيلوش (2015) دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، دراسة عينة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة، رسالة ماجستير.

علي، عيسى عمر أحمد؛ جلابة، هابيل عمر الدرديري (2017) أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، العدد الرابع، مارس 2017.

غلوس، سميحة (2013)، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، دراسة

ميدانية لعينة مراجعي الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية، جامعة قاصدي مرباح، ولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة.

فارس، شتحونة محمد (2016)، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة مراجعي الحسابات لولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة.

القطيش، حسن فليح ؛ الصوفي، فارس جميل (2011) أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 27.

الدكندي، طلال حسن محمد (2012)، درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

المقري، ميسون بنت محمد بن علي (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة.

ناصر، 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؛ والعواودة، حنان، (2017)، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13 العدد الثاني.

Bhundia, A., (2012). A comparative study between free cash flows and earnings management. *Business Intelligence Journal*, 5(1): 124.

Bryman, A. and BELL, E (2007) "Business Research Methods ", Second Edition, Oxford: Oxford University Press.

Mageed, M. AbdZaid Hamad. The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies. College of Economic and Administration Department of Accounting. 2014. No16.

Mckee, T., (2005). *Earnings Management, an Excutive Perspective*. Mason, O .H, Thomson.

Ronen, J., and yaari, V., (2008). *Earnings management: emerging insights in theory, practice, and research*, New Yourk , N.Y, Springer.

Sekaran, Uma, "Research Methods for busness: Askill-Building Approach", August 2006, p 3.