



آفاق اقتصادية

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

أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
(دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي)

محمد الأمين أبو ظهير

Mohammed.abodher@gmail.com

طالب ماجستير

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

د. نجيب سالم بيوض

n.bayoud@uot.edu.ly

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

المؤلفون Authors

Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

أبو ظهير، محمد الأمين وبيوض، نجيب سالم. (2020). أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي. مجلة آفاق اقتصادية. [12]6 215-177.

أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

(دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي)

المستخلص

هذه الدراسة هدفت الي تحديد أثر جودة المراجعة والمتمثلة في حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي . و قد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استمارة استبيان لتجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات جودة المراجعة المستخدمة وممارسات إدارة الأرباح ومن ثم توزيعه علي المراجعين الخارجيين للمصارف التجارية الليبية المدرجة في سوق المال الليبي بمدينة طرابلس من خلال الزيارات الميدانية للجهات المسؤولة، بحيث تمثلت عينة الدراسة في ثلاث فئات بعدد (150) فرداً، وقد تم توزيع عدد (146) استبيان ، والحصول على عدد (130) استمارة استبيان صالحة لاستخدام في التحليل الاحصائي من إجمالي المراجعين المدرجين في سجل مصرف ليبيا المركزي. وتحليل اجابات الاستبيان توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة والمتمثلة في حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي ، و على الرغم من اختلاف الفئات العمرية واختلاف جهات العمل للمراجعين الخارجيين المشاركين في الدراسة إلا أنهم يتفقون في آرائهم حول عدم وجود فروقات جوهرية حول تأثير حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأظهرت وجود اختلافات جوهرية حول مدة خدمة المراجع الخارجي.

الكلمات الدالة: جودة المراجعة ، حجم مكتب المراجعة ، مدة خدمة المراجع الخارجي ، ممارسات إدارة الأرباح ، المصارف التجارية المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي.

The effect of auditing quality in decreasing earning management practices

Abstract

This study aimed to identify and determine the impact of the audit quality in terms of the size of the auditing office and the length of the external auditor service in reducing profit management practices in the commercial banks listed on the Libyan stock market. The descriptive analytical approach was used by designing a questionnaire to collect data and the information related to the independence of the external auditor and profit management practices and then distributed the questionnaires to the external auditors of the Libyan commercial banks listed in the Libyan Capital Market in Tripoli through field visits to the responsible authorities. Three categories with (150) individuals, (146) questionnaires were distributed and (130) questionnaires were valid for the use in the statistical analysis from the total of the auditors listed in the Central Bank of Libya register. In analyzing the data of the questionnaire, the study reached a number of results, the most important of which are: There is a statistically significant impact on the quality of the auditing, in terms of the size of the auditing office and the length of the external auditor service in reducing profit management practices by the banks' departments listed in the Libyan capital market, despite of the different age groups. The work of the external auditors involved in the study differed, but they agreed that there were no material differences on the impact of the size of the auditing office on the reduction of profit management practices, and it showed significant differences in the length of the external auditor service.

Key Words: auditing quality, the size of the auditing office, the length of the external auditor service, profit management practices, commercial banks listed on the Libyan stock market.

1. المقدمة

شهد العالم في فترات سابقة وحاضرة عدد غير مسبوق من الفضائح المالية التي أدت إلى انهيار عدة شركات وبنوك عالمية وظهور أزمة مالية أثرت على معظم اقتصاد دول العالم، وقد كانت أسباب تلك الفضائح والانهيارات تعزى الى الفساد المالي والإداري من قبل إدارات الشركات نتيجة اتباعها العديد من الاساليب ومنها استغلالها للمرونة التي تتسم بها المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها لإعداد قوائم مالية حسب رغبات تلك الادارات وبما يخدم اهدافها، ويقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية او المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم وهو ما يطلق عليه مصطلح ممارسات إدارة الأرباح، وينتج عن هذه الممارسات قوائم مالية غير ممثلة لواقع المركز المالي لتلك الشركات الأمر الذي ينعكس سلباً على امكانية استمرارية هذه الشركات وتؤدي الى انهيارها، الجالودي (2015).

تعتبر القوائم المالية أداة هامة للاتصال المالي ومصدراً للمعلومات التي يعتمد عليها اصحاب المصلحة المتمثلين في الملاك أو المساهمين، والمستثمرين الحاليين والمحتملين في المؤسسة لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، ومع تطور تلك الممارسات أدرك أصحاب المصلحة بأن المراجعة الخارجية هي الوسيلة القادرة على إضفاء الثقة والمصادقية والحكم على مدى تعبير المعلومات المدرجة بقوائمها المالية للواقع الفعلي للمؤسسة، ما دفع الباحثين والجهات التشريعية إلى البحث عن توفير آليات تضمن جودة المراجعة الخارجية والتي من ضمنها حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي من أجل الحد من الممارسات الخاطئة للإدارة على القوائم المالية والمساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين اصحاب المصلحة، وقد قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية هي: الإطار العام للدراسة ، الجانب النظري للدراسة، والجانب العملي للدراسة ، والنتائج والتوصيات المتعلقة بالدراسة.

2. مشكلة الدراسة

مع تعرض مهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة إلى العديد من الانتقادات المتعلقة بضعف دور المراجع الخارجي في المنع أو التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة، مما أدى إلى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية كنتيجة لسوء إدارة الأرباح، وما يستتبعها من انخفاض جودة المعلومات المحاسبية (حنفي، 2010، ص42)، واستناداً على نتائج بعض الدراسات ومنها دراسة الشريف (2013) التي أثبتت أن الشركات المساهمة الليبية في قطاع المصارف تمارس ظاهرة إدارة الأرباح بنسبة مرتفعة، ونظراً لخطورة هذه الظاهرة لتأثيرها السلبي على الاقتصاد الوطني للدولة الليبية وخاصة في قطاع المصارف، وبناء على تصنيف ليبيا ضمن الدول العشر الأكثر فساداً في العالم ، وما يتبع الانخفاض في جودة المعلومة وبالتالي انخفاض في جودة عملية المراجعة الخارجية والمتمثلة في حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي المقدمة لتلك القوائم للحكم على مصداقيتها، لفت انتباه الباحثان نحو التعرف على تأثير جودة المراجعة الخارجية (حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي) على ممارسات إدارة الأرباح والحد منها وذلك في بيئة العمل الليبية، وذلك بالإجابة على السؤال الرئيسي التالي: هل يوجد تأثير لجودة عملية المراجعة الخارجية في ليبيا على ممارسات إدارة الأرباح والحد منها بالمصارف التجارية المدرجة بسوق المال الليبي؟

3. فرضيات الدراسة

من خلال ما ورد وبالإطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة والمفاهيم النظرية يمكن صياغة الفرضيات لهذه الدراسة على النحو التالي: -

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

الفرضية الرئيسية الثانية: وجود فروق جوهرية في تأثير جودة عملية المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي وفقاً لاختلاف جهة العمل.

الفرضية الفرعية الأولى: وجود فروق جوهرية في تأثير حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي وفقاً لاختلاف جهة العمل.

الفرضية الفرعية الثانية: وجود فروق جوهرية في تأثير مدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي وفقاً لاختلاف جهة العمل.

4. أهداف الدراسة:

ستعتمد الدراسة على هدف أساسي يتمثل في التعرف على أثر جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي وأثرها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية قيد الدراسة، وذلك من خلال تحليل العلاقة بين محددات جودة عملية المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف تم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على أثر جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية المدرجة بسوق المال الليبي.

2- التعرف على مدى وجود فروق جوهرية في آراء عينة الدراسة وفقاً لاختلاف جهة العمل حول تأثير متغيرات جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

5. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الأهمية التي تحظى بها مهنة المراجعة الخارجية كونها أحد الأسس التي ترتكز عليها المنظمات المهنية ومستخدمي المعلومات المالية في ظل ظروف تكثرت فيها التساؤلات حول مدى مصداقية القوائم المالية بعد ما ثبت أن ممارسات إدارة الأرباح كانت سبباً رئيسياً لانتهيار عدد من الشركات العملاقة، لذلك تأتي أهمية الدراسة لكل من الأطراف التالية:

الجهات المنظمة للمهنة: قامت الدراسة بتوضيح أهمية إدراك المراجع الخارجي في ليبيا لمخاطر ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي وسبل الحد منها، مما سيساعد الجهات المنظمة للمهنة في ليبيا في إرساء قواعد التطبيق الصحيح والعمل على إصدار التشريعات الملائمة لظروف المهنة.

المراجع الخارجي: حيث تناولت الدراسة أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على رأي المراجع الخارجي وتوضيح محددات جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي وأساليب

الممارسات المختلفة لإدارة الأرباح والتي إذا ما تم إدراكها من قبل المراجع يستطيع بموجبها أن يضع الآليات الملائمة لتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية.

المستثمرون الحاليون والمرقبون والمقرضون: تساعد هذه الدراسة المستثمرين والمساهمين في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والإقراض، وذلك بتوفيرها معلومات عن مؤشرات ودوافع ممارسات إدارة الأرباح بما يضمن شفافية ما يتم التقرير عنه ضمن بنود القوائم المالية.

القطاع المصرفي: ترجع أهمية الدراسة الى امكانية تطبيقها في بيئة المصارف التجارية العاملة في ليبيا، والتي تعتبر من اهم القطاعات الاقتصادية وما يترتب عليها من فائدة للإدارة المصرفية وانعكاسها الإيجابي على أداء المصارف وتعزيز قدرتها التنافسية والاستمرارية.

أصحاب الاختصاص من الباحثين والدارسين: حيث سعت هذه الدراسة إلى العمل على توفير معلومات حول أهمية جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي التي تمكن من أداء عمل المراجع الخارجي علي أكمل وجه، وأساليب ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يساعد في إرساء أرضية سليمة لتطوير آليات مستقبلية تهدف إلى الحد من تلك الممارسات.

6. منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة سيعتمد الباحثان خلال دراسته المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

وسيتيم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات: -

1.6 المصادر الثانوية: حيث تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

2.6 المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة ستجمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، ومن ثم يستخدم الباحثان خصيصاً لهذا الغرض برنامج الإحصائي SPSS لغرض تحليل البيانات.

7. متغيرات الدراسة ونموذجها:

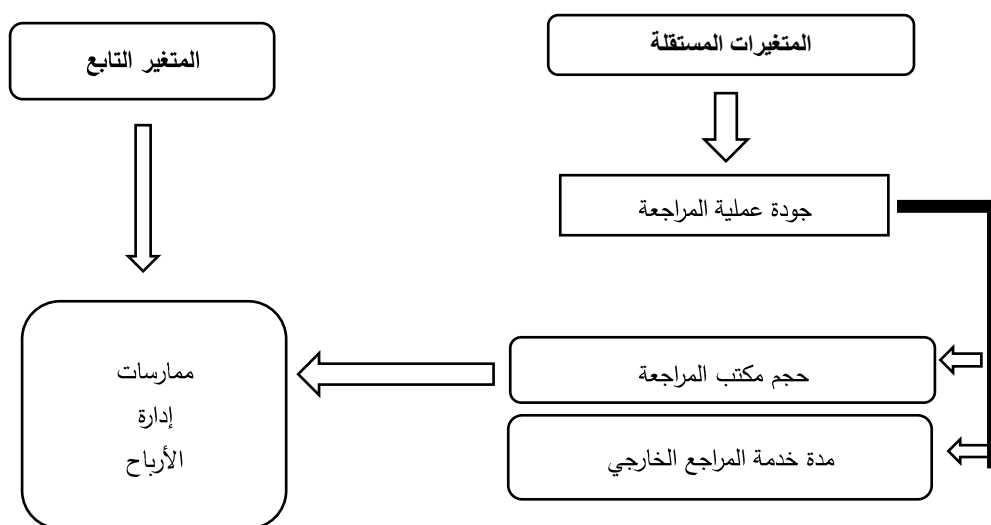
1.7 متغيرات الدراسة

استناداً إلى طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها تتمثل متغيرات الدراسة في:

1- المتغيرات المستقلة: جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي.

2- المتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي. حيث هل يؤثر: جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

2.7 نموذج الدراسة



الشكل (1): نموذج الدراسة

8. الدراسات السابقة :

في هذا الجانب يعرض الباحثان الدراسات التي لها علاقة بموضوع متغيرات جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح.

1.8 دراسة معروف (2011)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر جودة المراجعة وآليات الحوكمة من حيث مفهومها وخصائصها ومسؤولياتها على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المحللين الماليين ومكاتب المراجعة والشركات المساهمة في بيئة الأعمال السورية، وقد تم إجراء دراسة ميدانية لتحديد أثر آليات الحوكمة المطبقة (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، البيئة القانونية والتشريعية) على ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الخارجية مع ممارسات إدارة الأرباح؛ وأنه لا يوجد تأثير جوهري للبيئة القانونية والتشريعية على ممارسات إدارة الأرباح. ويتفق الباحثان مع تأكيد هذه الدراسة على أن جودة المراجعة الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وهذا الدور يتأثر بشكل أساسي بالخصائص التي يتمتع بها المراجع الخارجي التي تتمثل في: الكفاءة العلمية والخبرة المهنية، وتمتعه بالاستقلالية والموضوعية وبذل العناية أقتناء أداء مهامه، وأيضاً بمسؤولية المراجع الخارجي بإبداء رأي فني ومحايد عند قيامه بمراجعة القوائم والتقارير المالية للشركات.

2.8 دراسة الشريف (2013)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية من خلال تطبيق مؤشر إيكال، كما يهدف إلى اختبار تأثير بعض العوامل على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح وذلك بتجميع البيانات اللازمة من قائمتي الدخل والميزانية في الشركات الليبية لسلسلة زمنية قدرها أربعة سنوات (2008-2011)، وقد

تمت الدراسة على عينة مكونة من إحدى عشر (11) شركة تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية الليبي، وتمثل قطاع المصارف، التأمين، الخدمات والاستثمار. وحسب نتائج الدراسة أن الشركات المساهمة الليبية في سوق ليبيا للأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح على مستوى جميع القطاعات، حيث كان نصيب قطاع المصارف من تلك الممارسة 67 %، ويرى الباحث بأنها نسبة عالية وجب العمل على دراستها والكشف عن دوافع واسباب هذه الممارسات وسبل الحد منها. وقد أوصت الدراسة بوجود تبني هيئة سوق المال الليبي عقد الندوات والدورات لتعريف المستثمرين وحملة الأسهم وغيرهم بتأثيرات ممارسات إدارة الأرباح، وأيضاً ضرورة إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي تحد من ممارسات الشركات المساهمة الليبية لظاهرة إدارة الأرباح. ويرى الباحثان أهمية هذه الدراسة لما تناولته من قياس مؤشر مهم وهو نسبة ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الليبية وأيضاً توصية الباحث في اعداد دراسات بنوع تأثير جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3.8 دراسة الحاج (2013)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي خلال فترة 2007-2010م، واختبار مدى تأثير بعض العوامل المتمثلة في تأثير الاختلاف في كل من حجم تلك الشركات وربحياتها على قيام تلك الشركات بممارستها لإدارة الأرباح، وقد أجريت الدراسة على عشرة شركات والتي تمثل قطاعات المصارف والتأمين والشركات الصناعية، ولقياس إدارة الأرباح اعتمدت الدراسة على احتساب قيمة المستحقات الاختيارية الممثلة لإدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز المعدل، ومن أهم ما توصلت إليه نتائج الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الليبية المدرجة في سوق المالية الليبي تقوم بممارسة إدارة الأرباح بنسبة 95%، وقد اوصى الباحث بضرورة دراسة وفهم أساليب ودوافع إدارة الأرباح بأشكالها المختلفة وأيضاً إجراء الدراسات في ذات الشأن. ويرى الباحثان أهمية ما توصل إليه الحاج (2013) في دراسته حيث أوضح مدى وجود ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية المدرجة في سوق المال الليبي وأيضاً توافق نتائج دراسته مع نتائج دراسة الشريف (2013) بوجود ممارسات إدارة أرباح بنسبة كبيرة في عينة الدراسة.

4.8 دراسة براءة (2013)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر جودة المراجعة الخارجية على إدارة الأرباح للشركات غير المالية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للفترة (2011-2009)، ولقد تضمنت عينة الدراسة جميع الشركات غير المالية، وتم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار متغير الدراسة المستقل وهو حجم مكتب المراجعة الخارجي ممثلاً لجودة المراجعة بالإضافة إلى المتغيرات الأخرى كحجم الشركة وتدفقاتها النقدية وأثرهم على المتغير التابع وهو إدارة الأرباح. أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الشركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح وأنه لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسة إدارة الأرباح في تلك الشركات، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين التي تخص المراجعين الخارجيين والعمل على تطويرها. يرى الباحثان بأن من بين نتائج الدراسة هو عدم تأثير حجم مكتب المراجعة على إدارة الأرباح ويأتي ذلك نتيجة لتأثير اختلاف البيئة التشريعية والاقتصادية والمهنية في هذا الجانب.

5.8 دراسة الفداوي (2015)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر جودة عملية المراجعة على عمليات الإدارة الحقيقية للأرباح، وتم الاعتماد على

المنهج الاستقرائي والاستنباطي كمنهج للدراسة، ولغرض التوصل إلى النتائج المتوخاة من الدراسة قامت الباحثة بتصميم نموذجاً كمياً لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال (حجم مكتب المراجعة، وخبرة المراجعة، وأتباع الخدمات الاستشارية، وفترة المراجع، ومقايضة المراجع وإنتاج، وإدارة المصروفات التقديرية)، وتم قياس الإدارة الحقيقية للأرباح من خلال (إدارة المبيعات، وإدارة الإنتاج، وإدارة المصروفات التقديرية)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن المراجع الخارجي لا يستطيع اكتشاف ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح مهما كانت جودة عملية المراجعة المقدمة منه، ويرى الباحثان تميز هذه الدراسة بما تناولته من حداثة مفاهيم جودة عملية المراجعة وايضاً الفصل بين انواع ادارة الارباح وبيان اساليبها.

6.8 دراسة اشميلة وآخرون (2018)

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين، واستخدم الباحثون المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها بواسطة استبيان وزع على عينة بلغت 50 مراجع خارجي بمدن طرابلس والخمس وزليتين ومصراتة. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن المراجعين الخارجيين يعتقدون أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قوائم الدخل والمركز المالي. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج المحاسبية بحيث تشمل موضوع إدارة الأرباح بجوانبه المختلفة وكذلك تفعيل دور الأجهزة الرقابية للحد من تلك الممارسات في الشركات الليبية. التعقيب على الدراسات السابقة:

بعد استعراض أهم الدراسات التي قامت بالتركيز على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من عدة جوانب وباختلاف القطاعات، فمنها تناول دور آليات حوكمة الشركات في الحد من تلك الممارسات والبعض الآخر تناول دور العوامل على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح والحد منها، ومنها من اكتفى بدراسة تأثير عامل واحد من عوامل جودة المراجعة الخارجية.

وهناك دراسات تشابهت مع الدراسة الحالية مثل دراسة براءة (2013)، ودراسة الفداوي (2015)، في أن هذه الدراسات تناولت جوانب من جودة المراجعة الخارجية في بيئات مختلفة، ومن خلال مراجعة أهم ما ورد بالفكر المحاسبي في مجال جودة المراجعة وإدارة الأرباح وكيفية الحد من أساليبها، يستنتج الباحثان ما يلي:

1- اتفقت الدراسات السابقة على أهمية الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتأثيرها على القرارات المالية، كما كشفت بعضها عن الأزمات والانهيئات المالية التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية بسبب تلك الممارسات، وركزت أغلب الدراسات على تأثير إدارة الأرباح على القوائم المالية وإيجاد علاقة بينها وبين جودة عملية المراجعة الخارجية؛ كما أن هناك تبايناً واضحاً بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة، حيث تناولت كل واحدة منها جانباً أو أكثر من جوانب الدراسة الحالية، وهناك تناقض بين الباحثين في عدد وأنواع المؤشرات المعبرة عن جودة المراجعة، وفي اتجاه العلاقة بينها وبين إدارة الأرباح من (إيجابية-سلبية-عدم وجود علاقة).

2- لوحظ أن هناك دراسات تناولت تأثير عامل واحد فقط على جودة عملية المراجعة، وهنا يمكن القول إنها ركزت على تحديد العلاقة بين عامل واحد من العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة أو بفريق المراجعة وأتضح أنه لا يمكن التعبير عن جودة المراجعة من خلال عامل واحد فقط، لأنها نظرت لجودة المراجعة من منظور ضيق مع إهمال بقية العوامل الأخرى المؤثرة على جودة المراجعة بالرغم من أن تلك العوامل تشكل مع بعضها إطاراً متكاملًا لجودة عملية المراجعة.

3- يرى الباحثان أن معظم الدراسات التي تناولت العلاقة بين بعض من محددات جودة المراجعة الخارجية وإدارة الأرباح قد اختلفت في إثبات قدرة المراجع في التحكم لممارسات إدارة الأرباح باختلاف الدول، فهناك دول ترى إيجابية تأثير جودة المراجعة على إدارة الأرباح وأخرى ترى عدم وجود علاقة بينهما، وذلك نظراً لاختلاف بيئة القوانين والتشريعات والمعايير بين الدول حسب وجهة نظر الباحث، وأنها تمت في بيئات تمتلك معايير مهنية مثل أمريكا ومصر والأردن والسعودية بينما ركزت هذه الدراسة على الدولة الليبية، والتي تتميز بغياب حداثة المعايير المهنية الوطنية التي تنظم المهنة.

4- كل الدراسات التي تناولت اختبار مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الليبية كدراسة الشريف (2013)، الحاج (2013)، اشميلة وآخرون (2018) اثبتت نتائجها بوجود ممارسات إدارة أرباح في الشركات الليبية عينة تلك الدراسات، وهذا مؤشر خطير ينبغي الوقوف على تقدير هذه المؤشرات واكتشاف سبل الحد منها.

5- قد استفاد الباحثان من الدراسات السابقة في صياغة أسئلة وفروض الدراسة وكذلك الاستفادة من أهم النتائج والتوصيات التي انتهت إليها تلك الدراسات.

7.8 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها ستملاً فجوة بحثية تركتها الدراسات السابقة في البيئة الليبية وهو تحديد أثر جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي وأثرها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية قيد الدراسة، وسيتم اختيار المراجعين الخارجيين الذين تنطبق عليهم شروط الدراسة والمختصين بمراجعة المصارف المدرجة في سوق المال الليبي، وذلك للوقوف على إدراك الإدارة المصرفية لخطورة هذه الظاهرة والمشكلات الناجمة عنها وتقديم التوصيات اللازمة لتفاديها نظراً لما توصلت إليه دراسة الشريف (2013) بوجود ممارسات لإدارة الأرباح بنسبة كبيرة في قطاع المصارف الليبية، بالإضافة إلى دراسة اشميلة وآخرون (2018) باعتقاد المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بأن الشركات الليبية توجد بها تلك الممارسات.

معظم الدراسات السابقة اعتمدت في إجراء الدراسة التطبيقية على تحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة للوصول إلى مؤشرات إدارة الأرباح وربطها بموقف المراجع، بينما الدراسة الحالية تعتمد في جانبها التطبيقي على استقصاء ودراسة آراء المراجعين الخارجيين المكلفين بمراجعة القطاع المصرفي في ليبيا على اعتبار أنهم الفئة المعنية والأكثر دراية بما يمكن أن يؤثر على موقفهم المهني.

بالتالي تعتبر هذه الدراسة إضافة وإسهاماً علمياً يضاف للدراسات الميدانية العربية ونذرتها من حيث تطبيقها في البيئة المحلية، الأمر الذي حفز الباحثان للسعي بتوفير فرصة لتقديم مزيد من الإيضاحات، ويوفر فرصة مثالية لاختبار الرأي القائل بأن متغيرات جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث حجم مكتب المراجعة من شأنها أن تؤثر في الحد من أساليب ممارسات إدارة الأرباح.

9. الجانب النظري:

1.9 جودة المراجعة الخارجية: يعتبر مفهوم جودة المراجعة حتى الآن من المفاهيم التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب ومن أهمها الأهمية النسبية للجودة، حيث أن جودة المراجعة الخارجية هي خدمة لا يستفيد منها طرف واحد بل هي خدمة تعتمد على العديد من الأطراف، الأمر الذي قد يسبب مجالاً لتعارض مصالح هذه الأطراف، وبالتالي فإن رغبات طرف أو أكثر من هذه الأطراف لا تتوافق مع رغبات الطرف

الأخر أو الأطراف أخرى، ولذلك تتعدد المشكلة الخاصة بتحديد الأهمية النسبية لمستوى جودة خدمة المراجعة، مما يؤثر على عدم سهولة رقابتها، (حامد، 2018). وقد بين حسن (1998) إلى أن مصطلح جودة المراجعة يشير إلى خصائص الرأي الفني للمراجع التي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية في حدود المعايير المهنية للمراجعة بالإضافة على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. "ويعتبر DeAngelo من الأوائل الذين ربطوا جودة المراجعة بمبدأ اكتشاف الأخطاء في الكشوفات المالية حيث عرف جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف تجاوز في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا التجاوز، ووفقاً لتعريف DeAngelo فإن جودة المراجعة الخارجية تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله"، (برير 2013، ص4). وأشار حسنين وقطب (2003، ص359) إلى أن جودة المراجعة الخارجية هي "ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة) الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة". أما موسى (2011، ص35) قد عرف جودة عملية المراجعة بأنها "قيام مكتب المراجعة بجميع مراحل عملية المراجعة، من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والتقرير عنها بكفاءة وفعالية، وذلك في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها والقواعد الأخلاقية لسلوك المهنة، بما يخدم أهداف ومتطلبات الأطراف المستفيدة من نتائج عملية المراجعة". وقد عرفت الفداوي (2015، ص9) جودة المراجعة الخارجية بأنها "اتسام عملية المراجعة بمجموعة من الخصائص الفنية النوعية عند إصدار المراجع تقريراً يعبر عن مدى صدق القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، محققاً رضا مستخدمي تلك القوائم، معتمداً في ذلك على تحقيق عنصرَي الكفاءة والفاعلية في كل مراحل عملية المراجعة، من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وما تتضمنه من قواعد أخلاقية لسلوك المهنة".

وانسجاماً مع ما سبق من تعريفات فإن الباحثان يرى أن مفهوم جودة المراجعة الخارجية هو مفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد جهات نظر الفئات التي تهتم بالجودة، وتحقق الجودة بدايةً بتحديد احتياجات اصحاب المصالح المهتمين بنتائج القوائم المالية، وقيام المنظمات المهنية بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ويأتي دور المراجع الخارجي في ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة وذلك من خلال التخطيط الجيد والالتزام بقواعد وآداب سلوك المهنة الأمر الذي ينتج عنه توفير أعلى مستوى ضمان للتقرير عن المخالفات والتجاوزات في حال اكتشافها بالقوائم بما يؤدي إلى زيادة جودة ودقة المعلومات التي يوفرها المراجع في تقارير المراجعة النهائية، بما يلبي حقوق اصحاب المصالح من اهداف عملية المراجعة.

2.9 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة وضع مفهوم دقيق لها، وقياسها كما هو في حالة المنتجات الصناعية، عليه لا بد من توضيح تلك العوامل التي تخص هذه الدراسة وتحديد درجة أثرها على جودة المراجعة حيث ينتقل ذلك الأثر على التقارير والقوائم المالية ومستوى جودتها (بيانيوني، 2015). وتناولت كثير من الدراسات الرائدة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، حيث تعرض لها فريق من الباحثين باعتبارها تمثل (خصائص جودة المراجعة) وفريق آخر اعتبرها تمثل (عوامل جودة المراجعة) ثم فريق ثالث اكتفى بمجرد إجراء الدراسات الميدانية على شريحة من الشرائح المستفيدة من عملية المراجعة دون الباقي، وذلك لتبيان الأثر على جودة المراجعة أو الترتيب التنازلي

لأهمية هذه العوامل، والبعض الآخر اعتبر أن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة يمكن استخدامها نفسها كمقياس أو محددات للجودة"، (الأزرق والبهلول، 2014، ص38).

وفي ضوء التحليل الاستقرائي للدراسات السابقة وتحديد العوامل التي تؤثر في جودة عملية المراجعة، تعين على الباحثان اختيار مجموعة من العناصر التي أجمعت العديد من الدراسات السابقة على أهمية وجود تأثير لها على جودة المراجعة الخارجية، ومن هذا المنطلق تم اختيار (حجم مكتب المراجعة الخارجي، مدة خدمة المراجع الخارجي) وذلك من أجل الاسترشاد بها كمحددات لجودة المراجعة الخارجية في هذه الدراسة وسيتم بيانها بالتفصيل كالتالي:

1.2.9 حجم مكتب المراجعة الخارجي

من خلال استقراء الباحثان تبين أن حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسعة مكتب المراجعة (أحمد، 2005). "وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها" (بيانيوني، 2015، ص95).

الفداوي (2015، ص40) أشار إلى أن "ويعتبر DeAngelo من أوائل من كتب عن حجم مكتب المراجعة وعلاقته بجودة عملية المراجعة، حيث أثبت خلال دراسته العلاقة الإيجابية بين جودة عملية المراجعة وحجم مكتب المراجعة، وقد أكدت العديد من الدراسات تلك العلاقة الإيجابية، مستحدثةً عناصر أخرى تؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية نتيجة ارتباطها بحجم مكتب المراجعة". وتوصلت دراسة إبراهيم (2000) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب المراجعة المصرية ممثلة بعدد المراجعين العاملين بالمكتب وجودة المراجعة، وبين أن ذلك يرجع لتطبيق تلك المكاتب لمعايير الرقابة على جودة المراجعة بشكل كامل. وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد كدراسة Tate (2002) حيث افترض أن مكاتب المراجعة الكبيرة ربما لا تتوفر بها الجودة العالية في كل الأحوال، مقارنة بمكاتب المراجعة الصغرى، وقد توصل لصحة ما افترضه نتيجة ما وجدته في تقرير مكاتب المراجعة الكبيرة من عدم التزام بالتشريعات المهنية، بالإضافة إلى اكتشافه أن مراجعي تلك المكاتب أقل احتمالاً لاكتشاف أوجه قصور نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات محل المراجعة.

بالرغم من تعدد واختلاف نتائج الدراسات، إلا أن الباحثان يتفقان مع الدراسات التي أثبتت طردية العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث يزداد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بالمراجعة مقارنة بمكاتب المراجعة الأقل حجماً، حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب المراجعة الأقل حجماً، وتكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العملاء من مكاتب المراجعة الصغيرة، مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة الخارجية، وبالتالي يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد المؤشرات المهمة للدلالة على جودة عملية المراجعة و في هذه الدراسة سيتم قياس نوع التأثير لهذا المتغير في بيئة العمل الليبية.

2.2.9 مدة خدمة المراجع الخارجي

وفقاً لهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) security exchange commission يعرف التدوير بأنه "تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة" (Daughery, etal 2010). وتوضيحاً لذلك عرف قانون Sarbanes Oxley دوران المراجع الخارجي بأنه الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها المراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة لدى العميل قبل تركه لمدة معينة - فترة تهدئة - ومن ثم رجوع المراجع لأداء عملية المراجعة لدى نفس العميل (Harris & Whisenant, 2012). وقد عرفت أبورياش (2013، ص51) معدل الدوران الإلزامي للمراجع "أن تقوم المؤسسات والشركات بتغيير مراجعها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها، وتختلف تلك المدة الزمنية من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد". بالإضافة إلى أن "طول مدة عمل المراجع مع عميله يزيد من الألفة بينهما وتولد الضغوطات من العميل على المراجع الميل إلى التواطؤ معه، وتجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها إدارة العميل ومع القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير، مما يؤدي إلى جودة أرباح ضعيفة" (Myers & Omar, 2003, p779-799). كما يتفق المطارنة (2006) مع سابقه بأن الفترة الزمنية المستغرقة في عملية المراجعة من العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع حيث يرى أن طول فترة المراجعة تؤثر على استقلالية المراجع، وذلك كون المراجع يمكث لفترة طويلة في مؤسسة العميل مما يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بينه وبين إدارة المؤسسة مما ينتج عنه احتمالية تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، و تغاضي المراجع عن بعض الأمور غير السليمة بهدف إرضاء العميل والحفاظ عليه لتحقيق مكتسباته الشخصية، مما يؤدي إلى التأثير على جودة المراجعة واستقلالية المراجع، (المطارنة، 2006).

ويشير الباحثان إلى أن موضوع تحديد مدة عمل المراجع الخارجي لدى نفس المؤسسة يثير الكثير من الجدل ما بين مؤيد ومعارض لهذه القاعدة، فالمؤيدون يرون أنها ذات أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة وذلك باعتبار طول فترة العلاقة بين المراجع وإدارة المؤسسة محل المراجعة تهدد استقلاله، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض في جودة أداء عملية المراجعة مع مرور الوقت، لأن طول الفترة الزمنية بين المراجع والعميل يمكن أن يخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي قد تؤثر على رأي المراجع الخارجي (جربوع، 2000). أما المعارضون فيجدون أن الاستمرار طويل الاجل في مراجعة عميل معين يعود بإيجابيات مثل تقليل التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله؛ حيث أن المراجع البديل لا تتوفر لديه المعلومات التي تكونت لدى المراجع السابق نتيجة طول مدة تعاقد مع نفس المؤسسة، فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل داخل المؤسسة تشكل أمراً حاسماً لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي قد تحويها القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله (جربوع، 2000). كما أوصى مكتب المحاسبة العام GAO في دراسة له صدرت مؤخراً في عام 2003 م بعدم تغيير المراجع إجبارياً، حيث أن ذلك ليس الطريق الكفؤ لتدعيم استقلال المراجع (Carcello, 1992). وتوصل Carcello (1992) إلى أن إعداد القوائم المالية المضللة تكون مع مدة خدمة للمراجع تتراوح من ثلاثة سنوات أو أقل، أما سالم (1994) أكد على أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وطول الفترة الزمنية لارتباط المراجع مع نفس العميل. وذكر (Arel 2005) أن طول فترة المراجع تؤدي إلى تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة، مدعماً برأيه بمدى طول العلاقة التي امتدت بين شركتي انرون وأندرسن وما تسببته من فضائح وانهيارات، كما يعتبر (George 2004) بوجود تأثير إيجابي لطول فترة المراجع على جودة عملية المراجعة، مدعماً برأيهم بأن طول فترة العلاقة تكسب المراجع خبرة؛ كما أشار

الباحث. وقد لخص (2012) Ewelt-Knauer, et al., مزايا وفوائد وضع مدة محددة لفترة ارتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة، حيث اتفقت العديد من الدراسات على ذات النقاط في الأمور التالية:

1- زيادة استقلالية المراجع، حيث إن قصر فترة التعاقد تحد من خطر تنامي علاقة الارتباط بين العميل والمراجع، لأن طول الفترة التعاقدية مع المراجع ينتج عنها تشابه وتقارب في المصالح بينهم بما يؤثر سلباً على جودة وإجراءات عملية المراجعة.

2- زيادة الاستقلال الظاهري، لأن تحديد مدة خدمة المراجع سيكون طابعاً لديه بأن علاقته مع العميل ستنتهي حتماً بعد فترة معينة وسيكون أكثر حرصاً على استقلاله مما ينعكس إيجابياً على ثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة عملية المراجعة ودرجة اعتمادهم على تقارير المراجع ونتائجه.

3- تحسين قدرة وجودة شركات المراجعة في تقديم خدماتها في بيئة مراجعة تتميز بالمنافسة الكاملة، مما يعطي لشركات المراجعة الصغيرة الفرصة في تحسين أدائها للمنافسة.

ووفقاً لدراسة Gallagher and Richason (2012) تتمثل سلبيات عدم تحديد مدة معينة لفترة ارتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة فيما يلي:

1- إمكانية إصدار تقارير مضللة: حيث إن فقدان المؤسسة لمراجع قد تراكمت عليه المعرفة الواسعة حول عمليات المؤسسة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها وذلك ما يطلق عليه مصطلح التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، فإن استبداله بمراجع جديد قد ينتج عنه إصدار تقارير مضللة نظراً لعدم توافر ذات المعرفة والخبرة التي بالمراجع السابق.

2- انخفاض فعالية لجنة المراجعة: حيث أن تعيين واختيار المراجع الخارجي من أهم صلاحيات ومسؤوليات لجنة المراجعة، إلا أن الزامية التغيير لشركات المراجعة يجبر لجنة المراجعة على اختيار مراجع لديه الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تمارس فيها المؤسسة أعمالها.

3- زيادة التكاليف: إن تغيير المراجع الخارجي ينطوي عليه تكاليف إضافية كبيرة، سواء للعميل أو المراجع، فعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، حيث يكرس قدر كبير من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المراجع الجديد في التعرف على نظم وإجراءات المنظمة خصوصاً إن كانت ذات طبيعة مالية معقدة، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى ويأخذ من المراجع فترة طويلة لاكتساب الخبرة ذات الجودة العالية.

مما سبق يتفق الباحثان مع الدراسات التي أثبتت سلبية العلاقة بين المراجع وجودة عملية المراجعة في حالة طول فترة تعاقد المراجع مع نفس المؤسسة محل المراجعة، حيث أن العلاقات الشخصية سوف تدخل بين المراجع والعميل والتي من شأنها أن تؤثر على وظيفة المراجع الخارجي بالتدخل في اختصاصاته وتؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة الخارجية المقدمة منه، وسيتم تناول هذا العامل واختباره في بيئة العمل الليبية نظراً لما يمثله من أهمية كبيرة.

3.9 مفهوم إدارة الأرباح وأساليبها

وفقاً لخبرة المحللين الماليين، فإن النمو الظاهري للأرباح في ثمانينيات القرن الماضي كان نتيجة لبراعة المحاسبين

وليس نتيجة للنمو الحقيقي، وقد تم البدء في الكشف عن الأساليب الداخلة في ذلك، وتقديم أمثلة عن الشركات التي تستخدمها (بالرقي، 2012، ص23)، حيث تعتبر إدارة الأرباح أحد الاتجاهات الحديثة التي حظيت باهتمام الباحثين وفي ضوء عدم وجود تعريف محدد لإدارة الأرباح وتعدد التعاريف المقدمة لها سيتناول الباحث أهم التعاريف التي قدمتها الأبحاث المحاسبية حول هذا المفهوم مما يساعد على وصف إدارة الأرباح من جميع الجوانب. فقد أشار كيموش (2014) إلى أن إدارة الأرباح من الممارسات التي تقوم بها إدارة الشركة بهدف التأثير على مستوى النتائج المحاسبية بالاعتماد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية عند وجود عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، أو بالاعتماد على الهوامش المتاحة لإصدار الأحكام والتقديرية عند تطبيق بعض السياسات المحاسبية، أو عند اتخاذ قرارات تتعلق بنشاط الشركة. وبينها ممدوح (2010، ص8) بأنها سلوك قد تمارسه إدارة الشركة، من خلال اتباع أساليب مختلفة للتأثير على الأرباح الحالية، للوصول إلى رقم ربح ترغب الإدارة في الإفصاح عنه، الأمر الذي يؤدي إلى التقرير عن أرباح لا تعكس بالضرورة الوضع الحقيقي للشركة.

وعرفها محمود (2010، ص24) بأنها تأثير متعمد من قبل الإدارة على الأرباح المحاسبية، بهدف تحقيق منفعة ذاتية للإدارة في المقام الأول. تتمثل في الحصول على المكافآت والحوافز، كما يرى أن الأهداف الأخرى لإدارة الأرباح - إن وجدت - تندرج أيضا تحت مصلحة الإدارة. كما يرى كابلان (2014، ص33) بأنها محاولة الإدارة التلاعب في نتائج الأرباح أو الدخل عموماً بصورة متعمدة ومتحايلة، لتحقيق أفكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة مثل توقعات المحللين الماليين، أو التقديرات المستقبلية للإدارة عن الأرباح، أو استمرار تحقيق بعض اتجاهات الربح. ومن جانب آخر عرف السيد (2004، ص53) إدارة الأرباح خلال دراسته بأنها التلاعب في رقم الربح من أجل الوصول للرقم المرغوب فيه أو المستهدف، الذي يحقق مصالحها الذاتية من جهة ويحقق تنبؤات وتوقعات المحللين والمتعاملين من جهة أخرى. واستكمالاً لوصف ممارسات إدارة الأرباح بالتلاعب فقد عرفها الجبار ونور (2014، ص138) بأنها طريقة من طرق التلاعب في الحسابات المتبعة من قبل إدارة الشركات هدفها تجميل الواقع المالي وإظهارها بغير الواقع الصحيح لها لتضليل كل من المستثمر الحالي أو المتوقع في المستقبل. وأخيراً فقد لخص زين الدين (2012، ص2) تعريف إدارة الأرباح في مجموعة نقاط متوصلاً من خلالها إلى تعريفها بأنها: مجموعة الأنشطة والأحكام التي تقوم بها الإدارة، سواء من خلال التسويات المحاسبية أو التغييرات الاقتصادية للتدخل المقصود في عملية التقرير المالي، بهدف التقرير عن رقم للأرباح المحاسبية يتسق مع رقم محدد أو مستهدف.

مما سبق، يرى الباحثان أن مفهوم إدارة الأرباح هو تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية لإخفاء معلومات أو تعديلها للتأثير على رقم الربح المفصح عنه بهدف تحقيق مصالح شخصية للإدارة، وتتم إدارة الأرباح أما من خلال الاستفادة من المرونة التي تتيحها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (إدارة الاستحقاقات) أو من خلال إجراءات تؤثر على الأنشطة التشغيلية الحقيقية للشركة (الإدارة الحقيقية للأرباح) وهذه أكثر صعوبة في الكشف عنها، كما يرى الباحث أن إدارة الأرباح تعتمد على المبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي للإدارة والذي يسمح لها بممارسة إدارة الأرباح من عدمه.

3.9 أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

1.3.9 أثر حجم مكتب المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

يُميز البعض بين مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ومكاتب المراجعة الصغيرة عن طريق معيار الملكية، فمكاتب المراجعة الكبيرة عادة تعود ملكيتها لمجموعة مراجعين شركاء بينما مكاتب المراجعة الصغيرة تعود ملكيتها إلى مراجع واحد (جربوع ، 2004)، بينما يشير آخرون إلى أن حجم مكتب المراجعة يقاس بحجم نشاطه وعدد عملائه، (الوقاد ، 2010).

وقد تناولت بعض الدراسات مدى تأثير حجم مكاتب المراجعة على اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية وأثبتت كثير منها وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة والحد من استخدام الإدارة لممارسات إدارة الأرباح. فعلى سبيل المثال وجدت دراسة Tendeloo (2005) والتي أجريت على مجموعة من المؤسسات التي تنتمي لعدة قطاعات في ست دول أوروبية أن ممارسات إدارة الأرباح تتخفف في المؤسسات التي تراجع حساباتها مكاتب مراجعة كبرى مقارنة بالمؤسسات التي تراجع حساباتها مكاتب مراجعة صغيرة الحجم. كما وجدت دراسة Bauwhede (2003) أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تقيد ممارسات الإدارة في استخدام البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح مقارنة بالمكاتب الصغيرة، كما دعم هذا التوجه بعض الدراسات التي أجريت في المملكة المتحدة وأيدت مدى قدرة مكاتب المراجعة الكبيرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية حيث وجدت أن آراء الاستمرارية وتوقعات الإفلاس التي تصدرها المكاتب كبيرة الحجم أكثر دقة مقارنة بآراء الاستمرارية وتوقعات الإفلاس التي تصدرها مكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

كما تناول آخرون دراسة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة واحتمالات استخدام الاستحقاق الاختياري لزيادة رقم الأرباح التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية، ومنها دراسة Francis (1999) توصلت إلى أن شركات المراجعة الصغيرة تسمح لعملائها باستخدام الاستحقاق الاختياري لزيادة أرباحها بصورة أكبر مقارنة بشركات المراجعة كبيرة الحجم. ووجد Kim (2003) في دراسته أن فعالية المراجعة تؤدي إلى وجود صراع بين مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة، حيث أن توفر الحافز لدى إدارة المؤسسة محل المراجعة للتلاعب بالأرباح باستخدام السياسات المحاسبية يتعارض مع رغبة المراجع في إظهار قوائم مالية حقيقية مما يؤدي إلى نشوب صراع بين الإدارة والمراجع، وهنا توصلت الدراسة إلى أن منشآت المراجعة كبيرة الحجم كانت أكثر فعالية في منع إدارة المؤسسة من التلاعب في رقم الأرباح مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم في حالة وجود صراع بين الإدارة والمراجع، بينما وجدت عكس ذلك في حالة عدم وجود هذا الصراع. ويشير Marshall (2006) إلى أن أحد الأسباب الرئيسية التي تجعل مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحد من قدرة الإدارة من استخدام البدائل المحاسبية في التأثير على رقم الأرباح هو أنها لا تعتمد على زبون معين في إيراداتها بمعنى أن مبلغ الأتعاب الذي تحصل عليه هذه المنشآت الكبيرة من إجمالي الأتعاب التي تتقاضاها مقابل خدمات المراجعة تشكل نسبة ضئيلة، بالتالي يفسر الباحث بأن مكاتب المراجعة الكبيرة أقل عرضة لفقد الاستقلالية مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة.

ويرى الباحثان بأن كفاءة كل مكاتب المراجعة تعتمد بشكل مباشر على حجم استثمارها في مجال تكنولوجيا المعلومات والسعي إلى توفير البرامج التدريبية لموظفيها فيما يتعلق بأساليب المراجعة الخارجية الحديثة للوصول إلى مراجعة ذات جودة عالية التي من شأنها أن توفر لها فرصة أكبر في كشف الممارسات الخاطئة للإدارة والتي تهدف إلى تحقيق منافع ذاتية لها على حساب مستخدمي التقارير المالية.

2.3.9 أثر مدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

يقصد بمدة خدمة المراجع الخارجي أي فترة ارتباط المراجع الخارجي بعميل المراجعة وهي الفترة الزمنية التي يقوم خلالها المراجع بتأدية مهام المراجعة للعميل والتي تقاس بعدد السنوات وتختلف المدة الزمنية من بلد لآخر حسب

سياسة التغيير وفقاً للتشريعات، وقد حظي هذا العامل باهتمام عدد من الباحثين من خلال دراسة تأثيره على موقف المراجع الخارجي تجاه ممارسات إدارة الأرباح، وقد أظهرت تلك الدراسات وجهتي نظر مختلفة من حيث النتائج التي توصلت إليها.

وقد أثارت وجهة النظر هذه كثير من التساؤلات من قبل المنظمات المهنية والمؤسسات التشريعية في كثير من دول العالم ودارت نقاشات حول ضرورة تبني فكرة تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي لدى نفس العميل بشكل دوري لتعزيز استقلالية المراجع، حيث وجدت اختلافات ملحوظة في الرأي وتفاوت كبير في الأحكام القانونية لمختلف البلدان، حيث أُلزم سوق الأوراق المالية في إيطاليا ضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي للشركات المدرجة بها كل تسع سنوات وكذلك الحال في إسبانيا، بينما وجد التغيير الإلزامي للمراجع طريقه في المقترحات الأولية لبعض دول الاتحاد الأوروبي، ففي ألمانيا وضعت مقترحات تشريعية بهذا الخصوص نتيجة للفضائح التي شهدتها مكاتب المراجعة العالمية، بينما سمحت معظم النظم القانونية في الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا بحرية اختيار مراجع الحسابات بالرغم من تعالي أصوات المنظمات المهنية في تلك الدول بتحديد فترة ارتباط المراجع الخارجي بعميل المراجعة بفترة لا تزيد عن خمس سنوات وفي اندونيسيا في العام 2008 اصدر مرسوماً بموجبه أصبح الحد الأقصى لتقديم خدمات شركة المراجعة ستة سنوات مالية متتالية (جربوع وشاهين ، 2011).

وقد أوضحت أبورياش (2013) بأن الصين في نهاية عام 2003 قررت في لجنة تنظيم الأوراق المالية ووزارة المالية حظرت على شركات المراجعة للشركات المدرجة في البورصة القيام بمراجعة حسابات نفس العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات متتالية.

كان لفكرة التمسك بمراجع الحسابات الخارجي وعدم تغييره الكثير من المؤيدين ممن يرون أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يؤدي إلى فاعلية جودة عملية المراجعة، حيث يشير راضي (1998، ص266) إلى أنه "إذا لم يكن هناك علاقة طردية بين طول مدة الارتباط وجودة المراجعة فإنه ليس من المنطقي أن توجد علاقة عكسية بينهما"، مؤكداً على أهمية وجود معايير مهنية ملزمة للمراجع ومشيراً إلى أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة تولد لديه خبرة بالمؤسسة محل المراجعة الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على موقف المراجع الخارجي ومن ثم على كفاءة وجودة عملية المراجعة.

وذكر أمين (2009، ص280) أن "هناك العديد من الدراسات الأكاديمية التي قامت بفحص أثر طول فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة ووجدت أن طول فترة الارتباط تؤدي إلى تحسين جودة التقرير المالي". ويشير باسردة (2017) إلى أن الاستمرار طويل الأجل في مراجعة حسابات عميل معين يؤدي إلى معرفة عميقة ودقيقة بنشاط عميل المراجعة نتيجة تكرار أداء هذا العمل ومن الطبيعي أن يؤدي ذلك إلى الإلمام بأسرار هذا العمل والتفنن في مراجعته، كما قد يترتب على ذلك تأثير إيجابي فيما يتعلق باستقلال المراجع نظراً لقلّة اعتماده على التقديرات المحاسبية للعميل وبالتالي زيادة اعتماد العميل على المراجع نتيجة خبرته في نفس التخصص وبالتالي قدرته على المساعدة في إيجاد حلول مناسبة لبعض مشاكل عميل المراجعة.

ويرى كثير من الباحثين Harris (2012) و منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (2004) ممن تبينوا هذا الرأي أن تغيير المراجع الخارجي بشكل دوري يحتوي على عدد من المساوئ تتمثل في:

1- أن عملية تغيير المراجع الخارجي سيؤدي إلى زيادة التكاليف سوى للمراجع أو لعميل المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير، حيث أثبتت التجارب زيادة تكاليف المراجعة للسنوات الأولى لأي عملية مراجعة نتيجة لحاجة المراجع لبذل جهد ووقت أكبر للتعرف على أنشطة وعمليات المؤسسة محل المراجعة مقارنة

بالسنوات الأخيرة، كما أن عميل المراجعة سيتحمل تكاليف بسبب هذا التغيير نتيجة عملية البحث والاختيار لمراجع خارجي مناسب وما تتطلبه تلك العملية من بذل الجهد اللازم من قبل الموظفين المعنيين في تعريف المراجع الجديد بنظم وإجراءات المنظمة محل المراجعة، وعلى ذلك فإن هذه التكاليف سوف تتكرر مع كل عملية تغيير الأمر الذي من شأنه يؤدي إلى أعباء إضافية.

2- أن تغيير المراجع الخارجي كل فترة دورية يؤدي إلى احتمال فشل عملية المراجعة بسبب أن ارتباطات المراجعة قصيرة الأجل تكون غير كافية لاكتساب المراجع المعرفة والخبرة الشاملة بأنشطة العميل وعملياته وأنظمتها المحاسبية وإجراءاته الرقابية، حيث تمثل تلك المعرفة متطلبات أساسية لضمان جودة عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، كما أن هناك دلائل تشير إلى أن أكثر حالات الفشل في عمليات المراجعة تحدث خلال السنتين الأولى والثانية من بدء ارتباط المراجع بالعميل.

3- ضعف اهتمام المراجع بالعميل وامتناعه عن تسخير موارد إضافية للقيام بعملية المراجعة بالشكل المطلوب مع اقتراب موعد انتهاء فترة الارتباط الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة، ويأتي ذلك بسبب شعور فريق المراجعة بعدم وجود الدافع لديهم للقيام بعمليات مراجعة ذات جودة عالية نتيجة لهذا التغيير المرتقب.

وبالمقابل كان هناك فريق آخر يرى وجهة نظر مختلفة، حيث يؤكد هذا الفريق على أن طول فترة ارتباط المراجع مع عميله يزيد من الألفة بينهما وتولد ضغوطات من العميل على المراجع الميل إلى التواطؤ معه، وتجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها إدارة العميل وأن يغض الطرف عن بعض الإجراءات المحاسبية الخاطئة للإدارة عند إعداد وعرض معلومات التقارير المالية، مما ينعكس سلباً على استقلالية المراجع (أبورياش، 2013).

كما أوصت (IFRS) International Financial Reporting Standards بتغيير شركة المراجعة دورياً كل خمس سنوات في المنظمات غير الربحية كممارسة جيدة للحوكمة بها، مبررة ذلك بأن تحديد مدة تغيير المراجع الخارجي من شأنه التغلب على مشكلتين من الممكن حدوثهما في حال قيام المؤسسة بتعيين شركة المراجعة نفسها من عام لآخر، أولهما: أن تعاقدات المنظمة الغير ربحية مع شركة المراجعة يخلق بينهما علاقات شخصية من شأنها تهديد استقلالية المراجع والرضوخ لمطالب تلك المنظمات؛ ثانيهما: تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي لشركة المراجعة (كل خمس سنوات) يتيح الفرصة للمؤسسة بأن يتم فحص نظام الرقابة الداخلية لديها من قبل أكثر من مراجع، وبالتالي احتمالية اكتشاف أخطاء قد أغفلها مراجع سابق مما يمكن من تقييم حقيقي للمؤسسة وتحسين أدائها، (Elmalehm, 2010).

ويؤكد لطفي (2009) إلى أن الفريق الذي تبنى هذا الرأي اعتمد على عدد من الاستنتاجات تتمثل في:

1- انخفاض جودة عمل المراجعين بمرور الزمن خلال فترة الارتباط بسبب تآلف المراجعين مع عملائهم والعمل على تبرير ذلك بافتراضات غير واقعية، كأن يقوم المراجع مثلاً بافتراض فعالية ضوابط نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على نتائج عمليات المراجعة السابقة بدلاً من أن يقوم باختبار هذه الضوابط والتأكد من كفاءتها مما يزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة وفقدان الموضوعية والشك المهني.

2- كلما زادت فترة ارتباط المراجع الخارجي بمنشأة المراجعة كلما زاد اعتماد العميل على المراجع في الحصول على الخدمات الاستشارية والإدارية الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على الزمن اللازم لأداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن قيام المراجع بتقديم هذه الخدمات يزيد من اعتماده على العميل اقتصادياً خصوصاً إذا كانت الاتعاب التي يحصل عليها المراجع من هذا العميل كبيرة وتشكل نسبة إيرادات عالية للمراجع مما يجعله حريصاً

على ارضاء العميل للاحتفاظ به بما يؤدي إلى اضعاف استقلاليته في المظهر - على أقل تقدير - إن لم يكن في الجوهر.

3- طول المدة حسب لطفي (2009) من الممكن ان يتسبب في عدم الاهتمام في التفاصيل من قبل المراجع الخارجي ويكتفون بما يعلمونه مسبقاً عن صناعة العميل ولا يقومون ببذل جهد اضافي للاطلاع على مستجدات عمله وبالتالي تكون حدود في ضوء معلوماته السابقة عن طبيعة عمل نفس العميل.

10. الجانب العملي :

1.10 مجتمع وعينة الدراسة

فقد لجأ الباحثان إلى حصر مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين للمصارف التجارية الليبية المدرجة في سوق المال الليبي بمدينة طرابلس من خلال الزيارات الميدانية للجهات المسؤولة، بحيث تمثلت عينة الدراسة في ثلاث فئات بعدد (150) فرداً، وهم:

أ. المراجعين الخارجيين العاملين بالإدارة العامة لفحص حسابات المصارف والشركات بديوان المحاسبة الليبي باعتبارهم ممثلين للأطراف التي تصدق على التقارير المالية وبصفة خاصة في القطاع المصرفي وبلغ عددهم (70).

ب. المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدون بسجل مصرف ليبيا المركزي، باعتبار هذه المكاتب هي المنوط بها الحكم على مصداقية ومراجعة القوائم المالية للمصارف التجارية عينة الدراسة وعددهم (134) مراجعاً، وقد اقتصرت الدراسة على مراجعي مدينة طرابلس العاملين الفعليين وقد تم الحصول على عناوين عدد (56) مراجعاً والتي تمثل ما نسبته (41 %) من إجمالي المراجعين المدرجين في سجل مصرف ليبيا المركزي.

ج. المراجعين العاملين بإدارة الرقابة على المصارف والنقد بمصرف ليبيا المركزي وبلغ عددهم (20).

والجدول رقم (1) يبين نتائج توزيع استبيانات الدراسة على مجتمع الدراسة:

جدول رقم (1) : توزيع الاستبيانات على الجهات عينة الدراسة

الاستبيانات الخاضعة للتحليل الإحصائي	الاستبيانات المستبعدة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات الموزعة	الفئة
63	7	63	70	المراجعين بالإدارة العامة لفحص حسابات المصارف والشركات بديوان المحاسبة الليبي
50	6	50	56	مكاتب المراجعة المقيدة بسجل مصرف ليبيا المركزي
17	3	17	20	المراجعين العاملين بإدارة الرقابة على المصارف والنقد بمصرف ليبيا المركزي
130	16	130	146	الإجمالي

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنه تم توزيع عدد (146) استبيان، وقد تم استلام عدد (130) استبيان خضعت للتقييم

الذي نتج عنه استبعاد عدد (16) استبيان لأسباب مختلفة، وبذلك أصبحت عينة الدراسة النهائية عدد (130) فرداً وهو ما نسبته (89%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة.

2.10 الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

أ. النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية، يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف مجتمع الدراسة.

ب. الانحراف المعياري لقياس وبيان درجة تشتت قيم اجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.

ج. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) وطريقة التجزئة النصفية لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

د. معامل ارتباط سيرمان براون (Spearman Brown Coefficient) لقياس درجة الارتباط بين المتغيرات.

هـ. اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test) وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبيان، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة.

و. تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) بمستوى معنوية 0.05.

وقد كانت الإجابات على حسب مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول رقم (2):

جدول رقم (2): مقياس الإجابات

الدرجة	5	4	3	2	1
درجة الموافقة	مواف تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

3.10 صدق و ثبات أداة الدراسة:

1.3.10 صدق الاستبيان:

من أجل التحقق من صدق الاستبيان تم استخدام معامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول (3) :

جدول رقم (3) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات حجم مكتب المراجعة

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	كبر حجم نشاط مكتب المراجعة يساعد على اكتساب الشهرة الحسنة لمكتب المراجعة مما يزيد من إمكانية اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها.	130	0.660	* 0.000
2	كبر حجم مكتب المراجعة له دور في توفير الثقة في عمل المراجع ودعم الاعتماد على المعلومات الواردة بتقريره ما يزيد من فرص الحد من ممارسات ادارة الارياح.	130	0.738	* 0.000
3	كبر حجم مكتب المراجعة من خلال تعدد فروعها يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية، مما	130	0.632	* 0.000

			يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.
4	0.715	130	لحجم مكتب المراجعة دور في صعوبة التأثير على تقرير المراجع بشكل أو بآخر مما يزيد من جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.
5	0.691	130	لكبر حجم مكتب المراجعة دور في توفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين به بحضور المؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة التي من شأنها تضمن زيادة جودة الخدمة المقدمة وتعزيز امكانيات اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.
6	0.697	130	مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون في وضع يمكنها من التفاوض بشكل أفضل مع العملاء لتعديل حساباتهم مما يحد من ممارسات ادارة الارباح.
7	0.660	130	مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد وتقنيات أفضل من غيرها للكشف عن ممارسات ادارة الارباح والحد منها.
8	0.716	130	كبر حجم مكتب المراجعة يساعد في تحسين جودة المراجعة مما يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05			

يوضح الجدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات حجم مكتب المراجعة والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك تعتبر فقرات الفرضية الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4) : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مدة خدمة المراجع والدرجة الكلية له

ت	الفرقة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدالة الإحصائية P-Value
1	طول مدة خدمة المراجع الخارجي مع نفس العميل تؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يؤثر على جودة أداء عملية المراجع الخارجي وفرص اكتشاف ممارسات ادارة الارباح.	130	0.585	* 0.000
2	وجود تشريعات تلزم المصارف بتحديد مدة خدمة المراجع الخارجي تساهم في المحافظة على استقلاليتها مما ينعكس على جودة أدائه وامكانية اكتشافه لممارسات ادارة الارباح والحد منها.	130	0.691	* 0.000
3	تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة العادلة للقوائم المالية لعدم وجود	130	0.771	* 0.000

			مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	
* 0.000	0.757	130	تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ما ينتج عنه زيادة في جودة الخدمة المقدمة ويساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	4
* 0.000	0.752	130	تخفيض عدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات نفس العميل يزيد من قدرته في اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح.	5
* 0.000	0.708	130	بقاء المراجع الخارجي مدة محددة من جهة خارجية لمراجعة حسابات نفس العميل يساهم في ارتفاع جودة الخدمة المقدمة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	6
* 0.000	0.713	130	التغيير الدوري للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته من شأنه العمل على تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	7
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

يوضح الجدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مدة وخدمة المراجع الخارجي والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك تعتبر فقرات الفرضية الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

2.4.10 ثبات الاستبيان :

أما فيما يتعلق بثبات أداة هذه الدراسة (الاستبيان)، فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة والبالغ عددها 15 فقرات، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ للفرضية الأولى في الدراسة.

جدول (5): قيم معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات %
2	حجم مكتب المراجعة	X1	8	83.9
3	مدة خدمة المراجع	X2	7	83.0
	اجمالي الفقرات		15	83.5

واضح من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لفرضية الدراسة الأولى. وهي قيم ثبات عالية جداً ومقبولة في العرف الإحصائي.

3.10 اختبار الفرضيات

1.3.10 اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

لدراسة تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، قام الباحثان بصياغة الفرضية الرئيسية الأولى التالية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة الخارجية و الحد من ممارسات ادارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

قام الباحثان بدراسة الفقرات الأولى (حجم مكتب المراجعة و مدة خدمة المراجع الخارجي) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول (6 ، 9) التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول حجم مكتب المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي ، وكذلك الجدول (7 ، 10) تبين التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول نفس المحاور .

أولاً : اختبار الفرضية الفرعية الأولى : حجم مكتب المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف المدرجة في سوق المال الليبي :

ومن خلال الجدولين يتضح الآتي:

جدول رقم (6) يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الفرعية الأولى (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة والحد من ممارسات ادارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (6) : التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات حجم مكتب المراجعة

X01		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الاجمالي
1	العدد	1	21	25	66	17	130
	النسبة %	0.8	16.2	19.2	50.8	13.1	100.0
2	العدد	1	15	35	61	18	130
	النسبة %	0.8	11.5	26.9	46.9	13.8	100.0
3	العدد	0	3	29	79	19	130
	النسبة %	0.0	2.3	22.3	60.8	14.6	100.0

							ذوي كفاءة عالية، مما يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها.	
130	13	50	50	17	0	العدد	لحجم مكتب المراجعة دور في صعوبة التأثير على تقرير المراجع بشكل أو بآخر مما يزيد من جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارياح.	4
100.0	10.0	38.5	38.5	13.1	0.0	النسبة %		
130	21	76	30	3	0	العدد	لكبر حجم مكتب المراجعة دور في توفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين به بحضور المؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة التي من شأنها تضمن زيادة جودة الخدمة المقدمة وتعزيز امكانيات اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها.	5
100.0	16.2	58.5	23.1	2.3	0.0	النسبة %		
130	15	55	45	13	2	العدد	مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون في وضع يمكنها من التفاوض بشكل أفضل مع العملاء لتعديل حساباتهم مما يحد من ممارسات ادارة الارياح.	6
100.0	11.5	42.3	34.6	10.0	1.5	النسبة %		
130	28	60	34	8	0	العدد	مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد وتقنيات أفضل من غيرها للكشف عن ممارسات ادارة الارياح والحد منها.	7
100.0	21.5	46.2	26.2	6.2	0.0	النسبة %		
130	20	71	28	10	1	العدد	كبر حجم مكتب المراجعة يساعد في تحسين جودة المراجعة مما يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارياح.	8
100.0	15.4	54.6	21.5	7.7	0.8	النسبة %		

جدول رقم (7) يوضح المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الفرعية الأولى (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارياح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (7): المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات حجم مكتب المراجعة

الاتجاه السائد	الدلالة الإحصائية	إحصاءة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X01
موافق	* 0.000	7.203	0.938	3.59	كبر حجم نشاط مكتب المراجعة يساعد على اكتساب الشهرة الحسنة لمكتب المراجعة مما يزيد من إمكانية اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	1
موافق	* 0.000	7.861	0.893	3.62	كبر حجم مكتب المراجعة له دور في توفير الثقة في عمل المراجع ودعم الاعتماد على المعلومات الواردة بتقريره ما يزيد من فرص الحد من ممارسات ادارة الارباح.	2
موافق	* 0.000	14.907	0.671	3.88	كبر حجم مكتب المراجعة من خلال تعدد فروعها يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية، مما يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	3
موافق	* 0.000	6.120	0.846	3.45	لحجم مكتب المراجعة دور في صعوبة التأثير على تقرير المراجع بشكل أو بآخر مما يزيد من جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	4
موافق	* 0.000	14.635	0.689	3.88	لكبر حجم مكتب المراجعة دور في توفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين به بحضور المؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة التي من شأنها تضمن زيادة جودة الخدمة المقدمة وتعزيز امكانيات اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	5
موافق	* 0.000	6.759	0.882	3.52	مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون في وضع يمكنها من التفاوض بشكل أفضل مع العملاء لتعديل حساباتهم مما يحد من ممارسات ادارة الارباح.	6
موافق	* 0.000	11.323	0.837	3.83	مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد وتقنيات أفضل من غيرها للكشف عن ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	7
موافق	* 0.000	10.418	0.833	3.76	كبر حجم مكتب المراجعة يساعد في	8

					تحسين جودة المراجعة مما يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارياح.
					* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

من الجدولين أعلاه يتضح الآتي:

1. كبر حجم نشاط مكتب المراجعة يساعد على اكتساب الشهرة الحسنة لمكتب المراجعة مما يزيد من إمكانية اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 50.8 %، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 19.2 %، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.59 بانحراف معياري 0.938، فيما كانت إحصاءة الاختبار 7.203 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "كبر حجم نشاط مكتب المراجعة يساعد على اكتساب الشهرة الحسنة لمكتب المراجعة مما يزيد من إمكانية اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها".
2. كبر حجم مكتب المراجعة له دور في توفير الثقة في عمل المراجع ودعم الاعتماد على المعلومات الواردة بتقريره ما يزيد من فرص الحد من ممارسات ادارة الارياح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 46.9 %، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 26.9 %، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.62 بانحراف معياري 0.893، فيما كانت إحصاءة الاختبار 7.861 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "كبر حجم مكتب المراجعة له دور في توفير الثقة في عمل المراجع ودعم الاعتماد على المعلومات الواردة بتقريره ما يزيد من فرص الحد من ممارسات ادارة الارياح".
3. كبر حجم مكتب المراجعة من خلال تعدد فروعه يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية، مما يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 60.8 %، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 22.3 %، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.88 بانحراف معياري 0.671، فيما كانت إحصاءة الاختبار 14.907 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "كبر حجم مكتب المراجعة من خلال تعدد فروعه يجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية، مما يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها".
4. لحجم مكتب المراجعة دور في صعوبة التأثير على تقرير المراجع بشكل أو بآخر مما يزيد من جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارياح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 38.5 %، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 38.5 %، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.45 بانحراف معياري 0.846، فيما كانت إحصاءة الاختبار 6.120 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين

على ان "لحجم مكتب المراجعة دور في صعوبة التأثير على تقرير المراجع بشكل أو بآخر مما يزيد من جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارياح".

5. لكبر حجم مكتب المراجعة دور في توفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين به بحضور المؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة التي من شأنها تضمن زيادة جودة الخدمة المقدمة وتعزيز امكانيات اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 58.5%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 23.1%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.88 بانحراف معياري 0.689، فيما كانت إحصاءة الاختبار 14.635 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "كبر حجم مكتب المراجعة دور في توفير كافة الإمكانيات للمراجعين العاملين به بحضور المؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة التي من شأنها تضمن زيادة جودة الخدمة المقدمة وتعزيز امكانيات اكتشاف ممارسات ادارة الارياح والحد منها".
6. مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون في وضع يمكنها من التفاوض بشكل أفضل مع العملاء لتعديل حساباتهم مما يحد من ممارسات ادارة الارياح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 42.3%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 34.6%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.52 بانحراف معياري 0.882، فيما كانت إحصاءة الاختبار 6.759 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون في وضع يمكنها من التفاوض بشكل أفضل مع العملاء لتعديل حساباتهم مما يحد من ممارسات ادارة الارياح".
7. مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد وتقنيات أفضل من غيرها للكشف عن ممارسات ادارة الارياح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 46.2%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 26.2%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.83 بانحراف معياري 0.837، فيما كانت إحصاءة الاختبار 11.323 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "مكاتب المراجعة الكبيرة يكون لديها موارد وتقنيات أفضل من غيرها للكشف عن ممارسات ادارة الارياح والحد منها".
8. كبر حجم مكتب المراجعة يساعد في تحسين جودة المراجعة مما يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارياح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (6)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 54.6%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 21.5%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (7)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.76 بانحراف معياري 0.833، فيما كانت إحصاءة الاختبار 10.418 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "كبر حجم مكتب المراجعة يساعد في تحسين جودة المراجعة مما يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارياح".

مما سبق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على العبارات بالجدول حيث نجد اجاباتهم نحو هذه العبارات

تسير في الاتجاه الايجابي مما يعني موافقتهم على أن "حجم مكتب المراجعة يساعد في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح".

ولاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينه الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (8) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الفرعية الأولى

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح
رفض الفرضية	* 0.000	13.895	0.568	3.69
* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

نلاحظ من خلال بيانات الجدول (9) أن المتوسط الحسابي المرجح 3.69 بانحراف معياري مناظر له 0.568 وان قيمة إحصاءة الاختبار 13.895 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3، مما يدل على رفض الفرضية الأولى وقبول الفرض القائل ب: وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ل حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً : اختبار الفرضية الفرعية الثانية : مدة خدمة المراجع الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

قام الباحثان بدراسة فقرات محور (مدة خدمة المراجع) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (9) التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول مدة خدمة المراجع، وكذلك الجدول رقم (10) يبين التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول نفس المحور، ومن خلال الجدولين يتضح الآتي:

جدول رقم (9) يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الفرعية الثانية (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدة خدمة المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (9) : التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات مدة خدمة المراجع الخارجي

X03	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الاجمالي
1	3	18	29	57	23	130
	2.3	13.8	22.3	43.8	17.7	100.0
2	1	7	13	75	34	130

الاجمالي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً			X03
100.0	26.2	57.7	10.0	5.4	0.8	النسبة %	بتحديد مدة خدمة المراجع الخارجي تساهم في المحافظة على استقلاليته مما ينعكس على جودة أدائه وامكانية اكتشافه لممارسات ادارة الارباح والحد منها.	
130	28	55	35	10	2	العدد	تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة العادلة للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	3
100.0	21.5	42.3	26.9	7.7	1.5	النسبة %	تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ما ينتج عنه زيادة في جودة الخدمة المقدمة ويساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	4
130	36	76	12	4	2	العدد	تخفيض عدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات نفس العميل يزيد من قدرته في اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح.	5
100.0	14.6	49.2	23.8	9.2	3.1	النسبة %	بقاء المراجع الخارجي مدة محددة من جهة خارجية لمراجعة حسابات نفس العميل يساهم في ارتفاع جودة الخدمة المقدمة	6
130	16	78	29	7	0	العدد		
100.0	12.3	60.0	22.3	5.4	0.0	النسبة %		

الاجمالي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً		X03
							والحد من ممارسات ادارة الارباح.
130	28	77	23	1	1	العدد	7
100.0	21.5	59.2	17.7	0.8	0.8	النسبة %	

جدول رقم (10) يوضح المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدة خدمة المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (10) : المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات مدة خدمة المراجع الخارجي

الاتجاه الساند	الدلالة الإحصائية	إحصاءة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة	X03
موافق	* 0.000	6.876	1.008	3.61	طول مدة خدمة المراجع الخارجي مع نفس العميل تؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يؤثر على جودة أداء عملية المراجع الخارجي وفرص اكتشاف ممارسات ادارة الارباح.	1
موافق	* 0.000	14.575	0.806	4.03	وجود تشريعات تلزم المصارف بتحديد مدة خدمة المراجع الخارجي تساهم في المحافظة على استقلاليته مما ينعكس على جودة أدائه وامكانية اكتشافه لممارسات ادارة الارباح والحد منها.	2
موافق	* 0.000	9.105	0.934	3.75	تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة العادلة للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح.	3
موافق	* 0.000	15.474	0.794	4.08	تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية	4

X03	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
	المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ما ينتج عنه زيادة في جودة الخدمة المقدمة ويساهم في الحد من ممارسات ادارة الارياح.					
5	تخفيض عدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات نفس العميل يزيد من قدرته في اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارياح.	3.63	0.949	7.575	* 0.000	موافق
6	بقاء المراجع الخارجي مدة محددة من جهة خارجية لمراجعة حسابات نفس العميل يساهم في ارتفاع جودة الخدمة المقدمة والحد من ممارسات ادارة الارياح.	3.79	0.723	12.498	* 0.000	موافق
7	التغيير الدوري للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته من شأنه العمل على تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارياح.	4.00	0.704	16.187	* 0.000	موافق
	* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05					

ومن خلال الجدولين اعلاه، يتضح الآتي:

1. طول مدة خدمة المراجع الخارجي مع نفس العميل تؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يؤثر على جودة أداء عملية المراجع الخارجي وفرص اكتشاف ممارسات ادارة الارياح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 43.8%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 22.3%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.61 بانحراف معياري 1.008، فيما كانت إحصاءة الاختبار 6.876 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على ان "طول مدة خدمة المراجع الخارجي مع نفس العميل تؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يؤثر على جودة أداء عملية المراجع الخارجي وفرص اكتشاف ممارسات ادارة الارياح".
2. وجود تشريعات تلزم المصارف بتحديد مدة خدمة المراجع الخارجي تساهم في المحافظة على استقلاليته مما ينعكس على جودة أدائه وإمكانية اكتشافه لممارسات ادارة الارياح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 57.7%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً" وتساوي 26.2%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.03 بانحراف معياري 0.806، فيما كانت إحصاءة الاختبار 14.575 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة

موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "وجود تشريعات تلزم المصارف بتحديد مدة خدمة المراجع الخارجي تساهم في المحافظة على استقلاليته مما يعكس على جودة أدائه وامكانية اكتشافه لممارسات ادارة الارباح والحد منها".

3. تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة العادلة للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 42.3%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 26.9%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.75 بانحراف معياري 0.934، فيما كانت إحصاءة الاختبار 9.105 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة العادلة للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز جودة المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح".

4. تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ما ينتج عنه زيادة في جودة الخدمة المقدمة ويساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 58.5%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً" وتساوي 27.7%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.08 بانحراف معياري 0.794، فيما كانت إحصاءة الاختبار 15.474 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "تطبيق سياسة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل عملية المراجعة ما ينتج عنه زيادة في جودة الخدمة المقدمة ويساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح".

5. تخفيض عدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات نفس العميل يزيد من قدرته في اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 49.2%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 23.8%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.63 بانحراف معياري 0.949، فيما كانت إحصاءة الاختبار 7.575 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "تخفيض عدد السنوات التي يمضيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات نفس العميل يزيد من قدرته في اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح".

6. بقاء المراجع الخارجي مدة محددة من جهة خارجية لمراجعة حسابات نفس العميل يساهم في ارتفاع جودة الخدمة المقدمة والحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق" وتساوي 60.0%، وتليها نسبة الإجابة " محايد" وتساوي 22.3%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (15)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.79 بانحراف معياري 0.723، فيما كانت إحصاءة الاختبار

12.498 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "بقاء المراجع الخارجي مدة محددة من جهة خارجية لمراجعة حسابات نفس العميل يساهم في ارتفاع جودة الخدمة المقدمة والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

7. التغيير الدوري للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته من شأنه العمل على تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (9)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 59.2%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 21.5%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (10)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.00 بانحراف معياري 0.704، فيما كانت إحصاءة الاختبار 16.187 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، أي موافقين على أن "التغيير الدوري للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته من شأنه العمل على تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

مما سبق يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على العبارات بالجدول حيث نجد اجاباتهم نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي مما يعني موافقتهم على أن "التغيير الدوري للمراجع الخارجي بتحديد مدة خدمته من شأنه العمل على تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

و لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (11) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثانية

النتيجة	الدلالة الإحصائية	إحصاءة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح
رفض الفرضية	* 0.000	15.990	0.599	3.84
* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05				

نلاحظ من خلال بيانات الجدول (11) أن المتوسط الحسابي المرجح 3.84 بانحراف معياري مناظر له 0.599 وان قيمة إحصاءة الاختبار 15.990 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3، مما يدل على رفض الفرضية الثانية وقبول الفرض القائل بـ: وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمدى خدمة المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2.3.10 اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

استخدم الباحثان أسلوب تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار F للعينات المستقلة (ANOVA) (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية المناظرة له) لدراسة مدى وجود فروق جوهرية في تأثير متغيرات المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باختلاف جهة العمل، من خلال صياغة الفرضية الرئيسية التالية.

وجود فروق جوهرية في تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي وفقاً لاختلاف جهة العمل.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى بالفرضية الرئيسية الثانية: وجود فروق جوهرية في تأثير حجم مكتب

المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لاختلاف جهة العمل

لدراسة مدى وجود فروق جوهرية في تأثير حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح باختلاف جهة العمل استخدم الباحث أسلوب تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار F للعينات المستقلة (ANOVA) (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية المناظرة له).

جدول رقم (12): المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى

جهة العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	احصاء الاختبار	الدلالة الاحصائية
مكتب مراجعة	50	3.80	0.667	75.90	2.475	0.088
ديوان المحاسبة	63	3.58	0.494	71.59		
ادارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي	17	3.81	0.444	76.18		

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

وتبين النتائج المدونة بالجدول رقم (12) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA (F) لاختبار هذه الفرضية، حيث سجلت قيمة إحصاء الاختبار 2.475 بدلالة إحصائية 0.088، وحيث أن قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يشير إلى رفض الفرض القائل " وجود فروق جوهرية في تأثير حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لاختلاف جهة العمل".

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية بالفرضية الرئيسية الثانية: وجود فروق جوهرية في تأثير مدة خدمة المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لاختلاف جهة العمل

جدول رقم (13): المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية

جهة العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	احصاء الاختبار	الدلالة الاحصائية
مكتب مراجعة	50	3.81	0.590	76.29	6.557	0.002 *
ديوان المحاسبة	63	3.74	0.592	74.74		
ادارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي	17	4.30	0.446	86.05		

* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

وتبين النتائج المدونة بالجدول رقم (13) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA (F) لاختبار هذه الفرضية، حيث سجلت قيمة إحصاء الاختبار 6.557 بدلالة إحصائية 0.002، وحيث أن قيمة الدلالة الإحصائية أصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يشير إلى قبول الفرض القائل " وجود فروق جوهرية في تأثير مدة خدمة المراجع

في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لاختلاف جهة العمل". ويتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق ان مدة خدمة المراجع تأثيرها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أكثر في إدارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي بأهمية نسبية (86.05%) وتليها مكتب المراجعة (76.29%)، واخيراً ديوان المحاسبة (74.74%).

11. نتائج الدراسة

بعد عرض الإطار النظري للدراسة وتحقيقاً لفروضها بالتطبيق على عينة من المراجعين الخارجيين المختصين بمراجعة القوائم المالية للقطاع المصرفي توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها في الآتي:

1.11 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي ، وذلك من خلال الوصول للنتائج التالية:

1.1.11 بينت نتائج التحليل بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أشارت النتائج إلى أن كبر حجم مكتب المراجعة له دور في توفير الثقة في عمل المراجع بحيث تكون في وضع يمكنها من التفاوض مع العملاء وبالتالي صعوبة تأثير العميل على تقرير المراجع بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى إمكانية توفير الموارد والتقنيات المتمثلة في حضور المؤتمرات المهنية الحديثة والعالمية وما لسبق بالغ الأثر في ارتفاع جودة عملية المراجعة المقدمة وزيادة فرص اكتشاف الممارسات الخاطئة في القوائم المالية للمصارف عينة الدراسة، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصل إليه القضاة وآخرون (2017) في دراستهم بوجود علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وإدارة الأرباح، وذلك من خلال التوصل للنتائج التالية:

2.1.11 بينت نتائج الدراسة بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المراجع الخارجي والمصارف محل المراجعة تسهم في تشجيع إدارات هذه المصارف في ممارسة إدارة الأرباح نتيجة لتوافر فرص توطيد العلاقات الشخصية بين المراجع وإدارات تلك المصارف، وأن تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي يؤدي إلى تحفيز المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة، ووجود التشريعات اللازمة للمصارف بتحديد مدة خدمة المراجع لفترة معينة يؤدي إلى زيادة جودة الخدمة المقدمة من قبل المراجع والمحافظة على استقلاليته وتزايد فرص إمكانية اكتشافه لممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وهذه النتيجة تشترك مع ما توصلت إليه دراسة غنيم (2013) بأن تحديد مدة خدمة المراجع الخارجي ترفع من خصائص الشك المهني لديه الأمر الذي ينعكس إيجاباً على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية .

2.11 اشارت نتائج التحليل الاحصائي إلى عدم وجود فروق جوهرية لآراء عينة الدراسة حول تأثير وحجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بينما بينت النتائج وجود فروق جوهرية في تأثير مدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا بطبيعة الحال بسبب اختلاف بيئة عمل عينة الدراسة.

3.11 أن الدراسات السابقة قد اختلفت في نتائجها من حيث بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وانعكاسها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك من بيئة إلى أخرى، بل أن بعض الدراسات أجريت في نفس البيئة وأيضاً اختلفت نتائجها.

12. توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يمكن تلخيص أهم التوصيات التي يرى الباحثان أنها ضرورية ويمكن الاستفادة منها في المجالات المختلفة المرتبطة بموضوع الدراسة وذلك على النحو التالي:

1.12 قيام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بتوعية مستخدمي القوائم المالية بأثار وانعكاسات ممارسات إدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية، والعمل على تكاتف الجهود بين الجهات ذات العلاقة باستحداث الآليات الكفيلة للحد من هذه الممارسات داخل المصارف.

2.12 ضرورة أن يولي المراجعين الخارجيين عند تنفيذ عملية مراجعة حسابات المصارف جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب إدارة الأرباح المحتمل تطبيقها.

3.12 التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين للمحافظة على حيادهم واستقلالهم وبالتالي أداء المراجعة بجودة عالية، وذلك بتحديد حد أقصى من عدد السنوات لا يجوز تجاوزه للقيام بعملية المراجعة لدى نفس المصرف.

4.12 ضرورة التأكيد على أهمية الإفصاح على كافة المعلومات التي يتوصل إليها المراجع الخارجي بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذمئية الي الجهات المسؤولة والتي من شأنها يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.

5.12 ضرورة قيام ديوان المحاسبة ومصرف ليبيا المركزي ونقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بتنظيم دورات تدريبية وندوات للمراجعين الخارجيين، لمتابعة التطورات الي تحدث في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وممارسات إدارة الأرباح وخطورة تأثيرها السلبي على القوائم المالية وعلى السمعة المالية للقطاع المصرفي ووسائل الحد من أثارها من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتب المراجعة في هذا المجال.

13. قائمة المراجع

1.13 المراجع العربية

إبراهيم، أحمد زياد. 2000. مدخل حديث لمراجعة الحسابات. دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
أبو رياش، أحلام أحمد. 2013. أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

أحمد، أنيس أحمد. 2005. العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

المطارنة، غسان فلاح. 2006. تدقيق الحسابات المعاصر. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
الوقاد، سامي محمد. وديان، لؤي محمد. 2010. تدقيق الحسابات. مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
الشريف، محمد الطيب علي. 2013. إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية، مجلة الفكر المحاسبي، 17(2): 130-186

الأزرق، أسامة. البهلول، سمير. 2014. العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني. مجلة الأستاذ، 7(2): 30-53

الجالودي، إبراهيم عبدالكريم فياض. وأحمد، صلاح علي. 2015. دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي_دراسة حالة. رسالة دكتوراه. كلية الدراسات العليا. جامعة أم درمان الإسلامية. الخرطوم. السودان.

العداوي، علياء عبدالبديع محمد. 2015. أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح_دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

إشميلة، ميلاد رجب. لريلس، منصور محمد. الفاخري، جمعة محمد. 2018. مدى ممارسة الإجارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. كلية الاقتصاد والتجارة زليتن. الجامعة الأسمرية

الإسلامية. (11): 219-188

- برير، أحمد. 2013. جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات. رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر.
- براءة، عبدالله محمد. 2013. أثر جودة التدقيق في إدارة الأرباح_ حالة الشركات المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. رسالة دكتوراه. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن.
- بالرقي، تيجاني. 2012. المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (12): 50-23
- بيانوني، أحمد عز الدين عماد الدين. 2015. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ومراجعة الجودة في منظمات الأعمال. رسالة دكتوراه غير منشورة. جامعة أم درمان الإسلامية، الخرطوم.
- باسردة، علي محسن محسون. 2017. العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجية من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن_ دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في اليمن. كلية الدراسات العليا. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- جربوع، يوسف محمود. 2004. العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة. مجلة تنمية الرفادين، 76 (26): أرقام الصفحات
- جربوع، يوسف محمود. وشاهين، علي عبدالله. 2011. العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل_ دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.
- الموقع الإلكتروني: <http://site.iugaza.edu.ps/ahaheen1/files/2011/10>
- حسن، سيد عبدالفتاح صالح. 1998. مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة_ مدخل مقترح. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. (3): 251-203
- حسنين، طارق محمد، وقطب، أحمد سباعي. 2003. دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. (60): 406-355
- حامد. صفا محمود السيد. 2004. إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة. (1): 201-165
- حنفي، محمود أحمد. 2010. دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- راضي، محمد سامي. 1998. الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر. مجلة آفاق، (2): 303-237.
- زين الدين، صبحي. باسم، سمية. 2012. قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية والاستحقاقات على أداء المنشأة. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.
- عوض، امال محمد. 2003. قياس الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية. مجلة الدراسات المالية والتجارية. (3): 317-253
- عبدالجبار، أسامة عبدالمنعم. نور، عبدالناصر. 2014. إدارة الأرباح إحدى أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من قبل إدارات الشركات المساهمة العامة_ دراسة ميدانية. إربد للبحوث والدراسات، 17 (3):

- سالم، محمد يوسف.1994.العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة_دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في عمان.المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية.(2)
- كبلان معتز عبدالحميد علي.2013. قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار أسهم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي_دراسة تحليلية.المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. (2) : 1512-1538
- كيموش، بلال.2014. دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح.حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر (2005-2009).مجلة الباحث.41:14-54
- معروف، هادي مسعود .2011. دور آليات حوكمة لشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالطبيق على بيئة الأعمال السورية).المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 1(1): 13-30
- منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO).2004.تقييد مدة منصب المراجع الخارجي.لجنة المالية، الدورة السابعة بعد المائة، FC 11/107، روما.
- موسى، بوسي حمدي حسن.2011.دراسة تحليلية للعلاقة بين الالتزام الأخلاقي لسلوك مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.رسالة ماجستير غير منشورة.كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- محمود، أحمد محمد.2012.علم المراجعة.دار النشر الحديث، عمان، الأردن.

2.13 المراجع الأجنبية

- Arel, B., Brody, R., & Pany, K.2005.Audit Firm Rotation and Audit Quality. The CPA Journal, 75(1): 36-39.
- Carcello, Joseph V., Hemanson, Roger H., and McGrath, Neal T.,1992. Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users. .Auditing A journal of Practice and Theory, 11(1):1-15
- Francis, J.R., Maydew, & H.C, Sparks.1999.The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals.Auditing.A Journal of Practice & Theory.18(2):17-34
- Tate, S, L. 2002. Differences in Financial Statement and Compliance Audit Assessments between Big 5 and Non-Big 5 Auditors, Working Paper, The International Symposium on Audit Research, Michigan State University, Retrieved from <http://unhinfo.unh.edu/acfi/tate-1.pdf>.
- Myers, J.N, Myers, L. A. & Omer, C. T.2003.Exploring the term of the Auditor-Client Relationship and quality of earnings: A case for mandatory rotation. The Accounting Review, 78(3): 779-799
- Bauwhede, H., Willekens, M.2003. Earning Management in Belgium: A Review of the Empirical Evidence. Thjdschrift voor Economics en Management. 5(2):199-216
- Kim J., R. Chung, and M.Firth.2003.Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earning Management. Contemporary Research. 20(2): 323-359
- George, N.2004. Auditor Rotation and the Quality of Audits. The CPA Journal, 74(12): 22-2
- Marshall, A. and Dasartha, V.2006.Audit .Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy. Accounting Horizons, Sarasota.March, 20(1): 1-17

-
- Daugherty, B., Dickins, D. and Higgs, J.2010. Mandatory Audit Partner Rotation: Partners Perceptions of Benefits And Costs, and Implications For Future Research. Work Paper. University of Wisconsin-Milwaukee, integrated research, USA.
- Ewelt-Knauer, Corrina, Gold A. Pott C.2012.What do we know about Mandatory Audit Firm Rotaton. This report is published for the research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).
- Gallagher, M, and Richson, B.2012.Mandatory Audit Firm Rotation Why Other Changes Would Be Better for investors. Point of view. <http://www.pwc.com>.
- Harris, D., Mandatory Audit Rotation : An International Investigation research Bauer college of Business., The University of Houston, April 2012.
- Harries, Kathleen, and Whisenant, Scott.2012. Mandatory Audit Rotation: An International Investigation. Work Paper, Bauer College of Business, The University of Houston.