آفاق اقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyyaẗ

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

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

(دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي)

محمد الأمين أبو ظهير

Mohammed.abodher@gmail.com

طالب دراسات عليا (الماجستير)، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس

د. نجيب سالم بيوض

n.bayoud@uot.edu.ly

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس

المؤلفون Authors

إقتبس هذه المقالة (APA):

Cite This Article:

أبو ظهير، محمد الأمين وبيوض، نجيب سالم. (2020). *أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي*. مجلة آفاق اقتصادية. 6[11] 120-149.

أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
(دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي)

المستخلص

هدفت هذه الدراسة هدفت الي تحديد أثر جودة المراجعة والمتمثلة في استقلالية 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 باستقلالية المراجع الخارجي 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. وبتحليل اجابات الاستبيان توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية 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 وجود تأثير لاستقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات الدالة: استقلالية المراجع الخارجي، جودة المراجعة، ممارسات إدارة الأرباح، المصارف الليبية.

The Impact of The Independence of the external Auditors to Reduce the Earning Management Practices

(A field Study of The commercial Banks Listed at The Libyan Stack Market)

Abstract

This study aimed to identify and determine the impact of the audit quality in terms of the independence of the external auditor 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 of the independence of the external auditor in reducing profit management practices by the banks departments listed in the Libyan capital market, despite of the different age groups and the different employers of the external auditors participating in the study. However, they agree that the independence of the External Auditor has an impact on the reduction of profit management practices.

Words: Independence of the External Auditor, Audit Quality, Earning Management Practices, Libyan Banks.

.

1. المقدمة

شهد العالم في فترات سابقة وحاضرة عدد غير مسبوق من الفضائح المالية التي أدت إلى انهيار عدة مؤسسات 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 المؤسسات 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 المؤسسات الأمر الذي ينعكس سلباً على امكانية استمرارية هذه المؤسسات 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 وتدفقاتها النقدية، ومع تطور تلك الممارسات أدرك أصحاب المصلحة بأن المراجعة الخارجية هي الوسيلة القادرة على إضفاء الثقة والمصداقية 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 استقلالية المراجع الخارجي من أجل الحد من الممارسات الخاطئة للإدارة على القوائم المالية والمساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين اصحاب المصلحة.

2. مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التعارض بين مصالح الوكيل والأصيل قد يدفع الوكيل الذي يقوم بإدارة المؤسسة لاستخدام المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية لإظهار أرباح المؤسسة على غير حقيقتها لتحقيق مصلحته الشخصية على حساب الأصيل الذي يمتلك المؤسسة والذي ليس له سلطة الحصول على المعلومات التي من شأنها التأكد من سلامة نتائج القوائم المالية، وطبقاً لنظرية الوكالة فإن المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً كأحد المراقبين الرئيسيين في تخفيض حدة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل، (رضوان، 2013).

وقد تنوعت تلك الأساليب التي ارتبطت بالقضايا المتعلقة بانهيار بعض الشركات العملاقة ومنها شركة إنرون وتبعها شركة أندرسون التي تقوم بمراجعتها والذي أسفر عن تصفية تلك الشركات والتي كانت ممارسات إدارة الأرباح من ضمن مسببات انهيارها مما أدى إلى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية وما تبِعها من انخفاض في جودة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي، (حنفي، 2010).

ومع تعرض مهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة إلى العديد من الانتقادات بسبب ازدياد حالات عدم الرضى لدى مستخدمي القوائم المالية، والناتج عن تنوع الدوافع والاساليب المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية لتضليلها او تجميلها، من خلال تغيير بيانات بعض السجلات والمستندات المحاسبية، أو إحلال أو حذف بعض العمليات الاقتصادية منها، وتسجيل العمليات من حيث الشكل دون الجوهر وسوء تطبيق السياسات المحاسبية، (فاهد والديب، 2012).

واستناداً على نتائج بعض الدراسات ومنها دراسة الشريف (2013) التي أثبتت أن الشركات المساهمة الليبية في قطا ع المصارف تمارس ظاهرة إدارة الأرباح بنسبة مرتفعة، ونظراً لخطورة هذه الظاهرة لتأثيرها السلبي على الاقتصاد الوطني للدولة الليبية وخاصة في قطاع المصارف حيث من البديهي أن إدارات المصارف لن تتمكن من تحقيق أهدافها دون وجود رقابة خارجية تتسم بجودة نوعية الخدمة التي تكفل المحافظة على تدفق الأموال وانسيابها للقطاعات المقترضة دون خلل واستثمار هذه الأموال بطريقة سليمة، بالإضافة إلى أن هذه الممارسات تؤدي إلى عدم إعطاء تصور حقيقي عن نتائج أعمال المؤسسات المالية ومن ضمنها قطاع المصارف، وبناء على تصنيف ليبيا ضمن الدول العشر الأكثر فساداً في العالم.

هذا لفت انتباه الباحثان نحو التعرف على تأثير استقلالية المراجع الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح والحد منها وذلك في بيئة العمل الليبية، وذلك بالإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

ما تأثير استقلالية المراجع الخارجي في ليبيا على ممارسات إدارة الأرباح والحد منها بالمصارف التجارية المدرجة بسوق المال الليبي؟

3. فرضيات الدراسة

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

الفرضية الاولى:

1- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

الفرضية الثانية:

وجود فروق جوهرية في تأثير استقلالية 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 مدى استقلالية المراجع الخارجي وأثرها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية قيد الدراسة، وذلك من خلال تحليل العلاقة بين محددات استقلالية المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل الوصول إلى هذه الاهداف تم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على أثر استقلالية 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 وفقا لاختلاف جهة العمل حول تأثير متغيرات استقلالية 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 تكثر فيها التساؤلات حول مدى مصداقية القوائم المالية بعد ما ثبت ان ممارسات إدارة الأرباح كانت سبباً رئيسياً لانهيار عدد من الشركات العملاقة، لذلك تأتي أهمية الدراسة لكل من الأطراف التالية:

الجهات المنظمة للمهنة: قامت الدراسة بتوضيح اهمية 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 اهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على رأي المراجع الخارجي وتوضيح محددات استقلالية 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 والمرتقبون 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 اهمية 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 خلال تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة التي تمكنه من أداء عمله 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.

وسيتم 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، ستصمم خصيصاً لهذا الغرض باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

7. متغيرات الدراسة ونموذجها:

1.7 متغيرات الدراسة

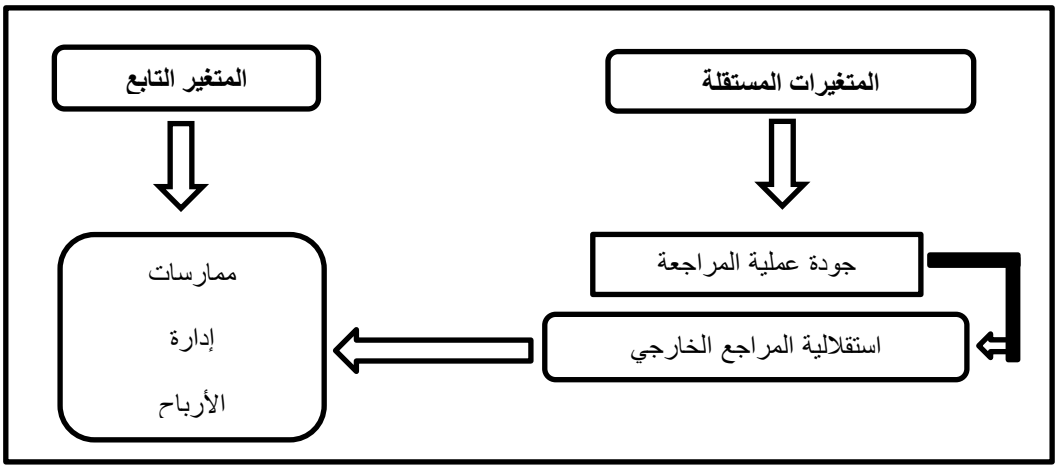
استناداً إلى طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها تتمثل متغيرات الدراسة في:

1- **المتغيرات المستقلة:** استقلالية المراجع الخارجي.

2- **المتغير التابع** : الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

حيث هل يؤثر: استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2.7 نموذج الدراسة



الشكل (1): نموذج الدراسة – النموذج من اعداد الباحثان

8. الدراسات السابقة:

في هذا الجانب يعرض الباحثان الدراسات التي لها علاقة بموضوع متغيرات جودة المراجعة الخارجية (استقلالية المراجع الخارجي) وممارسات إدارة الأرباح.

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 وزليتن 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.

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، وأتعاب الخدمات الاستشارية، وفترة المراجع، ومقاضاة المراجع وبرنامج مراجعة النظير) كمتغيرات مستقلة، 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 ا لمراجعة المقدمة منه، ويرى الباحث تميز هذه الدراسة بما تناولته من حداثة مفاهيم جودة عملية المراجعة وايضاً الفصل بين انواع ادارة الارباح وبيان اساليبها.

دراسة ابوجراد (2014)

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقييم فعالية استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية العاملة في فلسطين، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ان المراجع الخارجي يمكنه القيام بدوره المتوقع للرقابة على آليات العمل المصرفي وتحقيق مجموعة من المكاسب أهمها: المساهمة في تحسين وتطوير التقارير المالية والمعالجات المحاسبية، والمساهمة في تطوير وتعزيز الرقابة الداخلية في القطاع المصرفي من أجل تقليص فرص الاحتيال والاختلاس وغيرها، مما يؤدي الى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ومن أهم ما أوصى به الباحث: ضرورة العمل على استقلال المراجع الخارجي من حيث التعيين والسلطات المفوضة إليه، وزيادة الرقابة على العمل المصرفي لكسب ثقة أصحاب المصالح المختلفة، واستحداث أدوات تساعد المصارف الفلسطينية على تنمية قدرتها على المنافسة من أجل تحقيق المزيد من الأرباح.

دراسة النعاس (2014)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية واختبار تأثير بعض العوامل على اتجاه تلك الشركات نحو ممارسة إدارة الأرباح، وقد أُجريت الدراسة على عينة مكونة من (11) شركة مساهمة تمثل قطاعي الصناعة والمصارف، وأستخدم المنهج الوصفي التحليلي لدراسة وتحليل اتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتم استخدام عدة اساليب إحصائية على ممارسات إدارة الأرباح، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج إلى أن الشركات المساهمة الليبية مارست إدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية، وأوصى الباحث بضرورة إجراء أبحاث أخرى تشمل جميع قطاعات الاق تصاد الليبي وضرورة تناول عوامل أخرى لم تتناولها هذه الدراسة.

ويرى الباحثان توافق نتائج الدراسات التي تمت في البيئة الليبية من حيث وجود ممارسات إدارة الأرباح في القطاعات المختلفة مما لفت انتباهه إلى التطرق في كيفية الحد من تلك الممارسات في هذه الدراسة، وقد اشار النعاس (2014) إلى صعوبة الحصول على بيانات ومعلومات الشركات المساهمة الليبية ودعا إلى ضرورة إقامة منظمات مختصة بجمع البيانات ومعالجتها لتكون قواعد بيانات مهمة للاقتصاد والدولة والأبحاث.

دراسة الشريف (2013)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية من خلال تطبيق مؤشر إيكل، 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 (2011–2008)، وقد تمت الدراسة على عينة مكونة من إحدى عشر (11) شركة تتداول أسهمها في سوق الاوراق 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 بوجوب 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 اهمية 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 (استقلاليه المراجع الخارجي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

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.

2.8 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها ستملأ فجوة بحثية تركتها الدراسات السابقة في البيئة الليبية وهو تحديد أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، 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 حسن (2011) بوجود نقص في قواعد السلوك المهني المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، وكذلك عدم توفر معايير محلية للمحاسبة والمراجعة في ليبيا ودوره في عرقلة دور المراجع الخارجي في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك 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 القوام 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 إضافةً 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 المراجعة الخارجية (استقلالية المراجع الخارجي) من شأنها أن تؤثر في الحد من أساليب ممارسات إدارة الأرباح.

9. الجانب النظري:

1.9 استقلالية المراجع الخارجي

يعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل المراجع، وعنصر مهم من عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة.

وتتوقف الثقة في رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية المنشورة على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، لذلك فمن الضروري ان يثق الغير في حياده واستقلاله وان يتصف بالنزاهة والموضوعية، ويعتبر تقرير المراجع ركناً أساسياً من عملية المراجعة، فهو ثمرة العمل الذي يقوم به، وتنتظره جهات متعددة لتستطيع من خلاله الوقوف على مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للوحدة الاقتصادية محل الفحص والمراجعة، وحتى يستطيع المراجع تحقيق هذا الهدف لابد من أن يحصل على أدلة وقرائن يستطيع من خلالها أن يحكم على عناصر القوائم والتقارير المالية ويبدي رأيه عنها وهو مطمئن لسلامة ذلك الرأي، (الحداد، 2010، ص44).

وكما يجب على المراجع الخارجي ان يمنع تدخل الإدارة في أعماله وبصفة خاصة عند قيامه بتصميم برامج المراجعة، وفي ة يامه بعملية الفحص الميداني عن طريق الاختبارات والإجراءات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة، وفي كتابة التقرير، وذلك حتى تتم عملية المراجعة بطريقة تجعل الغير يثق في رأي المراجع، (جربوع، 2004)، وبما أن المراجعة هي عمل انتقادي وأداة فحص، يجب أن يقوم بها شخص يتميز بالكفاءة المهنية ويتمتع بالاستقلالية ويمارس كافة حقوقه وواجباته من أجل تحقيق الاهداف المرجوة من المراجعة.

خضع مفهوم استقلال المراجع الخارجي وحياده في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاد يميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلفية للمراجع، وكذلك بالعلاقة المالية التي تربط المراجعة بالشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى ما يطّلع عليه من أمور تتصف بالسرية، ونتيجة لذلك تعددت المفاهيم التي

حاولت الاحاطة بمفهوم استقلال المراجع، (الرشيدي، 2012، ص11)، وبالتالي لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال المراجع، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين على النحو التالي:

1.1.9 الاستقلال الذهني (الذاتي)

الاستقلال الذهني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى ان الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع ان يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره، (الجالودي، 2015، ص52).

2.1.9 الاستقلال الموضوعي (الظاهري)

يرى مؤيدو هذا المفهوم بأن استقلال المراجع الخارجي يجب أن لا يترك على أنه مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المراجع، وإنما يجب أن تحكمها قواعد ومعايير محددة يلتزم بها المراجع الخارجي، فهذا المفهوم ينظر إلى الاستقلال على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن تفكير المراجع الخارجي وتحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمراجع الخارجي نفسه، (المشهداني والجوهر، 2012، ص468).

يخلص الباحث إلى أن الاستقلال الذهني يتعلق بشخص المراجع وأمانته وموضوعيته واتخاذه القرارات الصعبة من خلال تطبيق قواعد السلوك المهني دون أي تحيز؛ أما الاستقلال الظاهري فهو الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة والتي تفرض على المراجع عدم الجمع بين عمله وبين أي مصلحة أو وظيفة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة التي يمارس أعمال المراجعة فيها.

لذا فإنه لكي تحافظ مهنة المراجعة على دورها داخل المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي بالاتجاهين الذاتي والموضوعي دون الفصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أو يلغي الاتجاه الآخر، ومن الاستقلال ككل، (الألوسي، 2003، ص122).

ويرى الباحث ان استقلال مراجع الحسابات يعتبر جوهر عملية المراجعة، وذلك نظراً للشفافية والمصداقية التي يضيفها استقلال المراجع الخارجي على القوائم المالية والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم والمساهمين من مستخدمي تلك القوائم، حيث هؤلاء لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي يساهمون فيها بصورة مباشرة، ولكنهم يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني مؤهل ومحايد وهو المراجع الخارجي، حيث بغياب عنصر الاستقلال من شخص المراجع تصبح عملية المراجعة عبارة عن إجراءات شكلية ليس للمراجع الخارجي أي حكم فيها.

لذلك يمكن توضيح أهمية استقلال المراجع الخارجي بصفته وكيل عن الملاك يعمل لمصلحتهم فإنه يقرر مدى نجاح إدارة الشركة في كونه وكيلاً عن الملاك في إدارة الشركة، وهذه العلاقة تمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، وبالنسبة لمصداقية تقرير المراجع.

حيث تنطوي البيئة الخاصة بعملية المراجعة على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة أحياناً والمتعارضة في كثير من الأحيان، (أبوجراد، 2014، ص263)، يمكن صياغتها في العلاقات التالية:

1- التعارض بين ا لإدارة والملاك من ناحية والمراجع من ناحية أخرى.

2- التعارض بين الملاك والإدارة.

3- التعارض بين المصالح المادية للمراجع والمعايير المهنية للمراجعة.

من هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال المراجع الخارجي لأنه وهو يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمراجع الاحتفاظ بعميله، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، (عبدالكافي، 2018، ص24).

2.9 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 اهم 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 والتقديرات 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، ص 24) 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 التلا عب 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 قبولا عاما (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.

وبناءا علي الملحق رقم (1) يخلص الباحثان إلى أن ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية تؤثر على التدفقات النقدية والنتائج النهاية لأعمال المؤسسة، أما الممارسات التي تتم من خلال الطرق المحاسبية تؤثر في الارباح المعلن عنها، وفي كلتا الحالتين تلك الممارسات تعتبر غير مقبولة من الناحية الأخلاقية لما فيها من استغلال لأجل غايات لفئة معينة على حساب باقي الفئات، وقد تؤدي أخيراً إلى انهيار المؤسسة كما حدث مع مؤسسات عالمية سبق ذكرها، لذا ينبغي على المراجعين الخارجيين بذل الاهتمام الكافي عند تنفيذ عملية المراجعة بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على أي تحريفات مادية الناتجة عن التلاعب في البيانات المالية والحصول على بيانات ذات جودة عالية من الافصاح والموثوقية.

3.9 أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تظهر أهمية المراجعة الخارجية بشكل عام، في الشركات التي يكون لديها دافع أو حافز لممارسة إدارة الأرباح، حيث أن عملية المراجعة الخارجية تساعد كثيراً في الحد من هذه الظاهرة، وكشف أي تلاعب يتم في الشركة، بالإضافة إلى إمكانية كشف مدى قوة نظام الرقابة الداخلي الخاص بالشركة محل المراجعة.

وفي نهاية السنة المالية، تأخذ عملية المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين دوراً كبيراً من أجل تخفيف ممارسة إدارة الأرباح، بالإضافة إلى قدرتهم العمل على منع المديرين من اتباع إدارة الأرباح، ولا بد من التأكيد على مدى أهمية دور مراجع الحسابات وما له من تأثير في الحد من هذه الظاهرة، وذلك الشيء مبني على أنه كلما كانت جودة المراجعة عالية من حيث الاستقلالية وذات مصداقية، أدى ذلك إلى انخفاض ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركة، (Othman & Zegal, 2006، نقلاً عن براءة، 2013، ص41).

لما شهدت دول كبيرة فضائح مالية نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية وما نتج عن ذلك من نشاط سواء تلك التي تعلقت بإفلاس شركات كبيرة أو مشاكل مصرفية كبيرة، الأمر الذي جذب المهتمين بالشؤون المالية والاقتصادية وتطلب النظر في مدى فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة ومدى فاعلية الرقابة الداخلية والخارجية على القوائم المالية للشركات ومصداقيتها، وكيفية ضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج

العمليات والمركز المالي والحيلولة دون وقع أية انحرافات مالية والكشف عنها في التوقيت المناسب، (نور، 2007، ص309).

وإن مهنة المراجعة الخارجية بحاجة ماسة إلى من يرتفع بمستواها المهني وذلك من خلال كوادرها، فيجب على المحاسبين والمراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة الالتزام بمبادئ وسلوكيات أخلاق المهنة.

واستقلال المراجع يعتبر واحداً من أهم تلك المبادئ التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين المهنة، فهو لب موضوع المراجعة وحجر الزاوية، وقد وصف بأنه قلب عملية المراجعة.

وإذا انعدم هذ الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون ذات شأن ويصبح من العبث التحقق من توفر أي من المعايير الأخرى.

ومما يؤدي إلى كون استقلال وحياد المراجع الخارجي في موقف حساس تعارض مصالح الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، فإدارة الشركة من مصلحتها–للمحافظة على امتيازاتها– أن تخفي المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة، مما يولد تناقضاً للمصالح بين إدارة تتعمد عدم الإفصاح عن حقيقة الوضع المالي للشركة وبين مستثمر حالي ومرتقب أو مقرض تقتضي مصالحهم الخاصة أن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة عن المركز المالي للشركة، وفي ظرف كهذا يصبح استقلال وحياد المراجع عنصراً حاسماً لأنه الضمان الوحيد لأن يضمن تقريره رأياً محايداً يوضح فيه حقيقة المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة، (أبو سمرة، 2004، ص2).

ويتمثل الهدف الرئيس من استقلال المراجع في توفير ضمانة لدعم أصحاب الحقوق حيث أن المراجعة المؤداة بواسطة المراجع المستقل تؤدى بدرجة عالية من الجودة ويؤدي ذلك إلى جعلها نشاطاً مضيفاً للقيمة، يتمثل في تخفيض خطر المعلومة إلى الحد الأدنى مما يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة درجة الاعتماد على المعلومة المدرجة بالتقارير المالية.

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: 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). والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدين 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. و 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

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

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 اجمالي الاستبيانات الموزعة.

2.10 الاساليب الاحصائية المستخدمة

قام الباحثان بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الاحصائي SPSS، وقد تم استخدام الادوات الاحصائية التالية:

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

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

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

4.2.10 معامل ارتباط سيبرمان براون (Spearman Brown Coefficient) لقياس درجة الارتباط بين المتغيرات.

5.2.10 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.

6.2.10 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 تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

3.10 الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

أما فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، فقد قام الباحثان باستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجداول الآتية:

1.3.10 **العمر**

يوضح الجدول رقم (3) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب العمر.

جدول رقم (3): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة (%)
اقل من 25 سنة	6	4.6
25 - 34 سنة	30	23.1
35 - 44 سنة	44	33.8
45 سنة فأكثر	50	38.5
الإجمالي	130	100.0

يتبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي المدونة بالجدول رقم (2) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب العمر، حيث اتضح أن ما نسبته (4.6%) من أفراد عينة الدراسة هم من الذين أعمارهم أقل من 25 سنة، بينما نسبة الذين تراوحت أعمارهم بين (25–34) سنة (23.1%)، في حين بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم من (34–44) سنة (33.8 %)، وأخيراً حصل أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم 50 سنة فما فوق على نسبة (38.5%).

2.3.10 **المؤهل الأكاديمي**

يوضح الجدول رقم (4) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

جدول رقم (4): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل	**العدد**	**النسبة (%)**
دبلوم عالي	7	5.4
بكالوريوس	76	58.5
ماجستير	38	29.2
دكتوراه	9	6.9
الإجمالي	**130**	**100.0**

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي، فيشير الجدول رقم (4) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من حملة درجة البكالوريوس وبنسبة (58.5%)، وأن ما نسبته (5.4%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الدبلوم العالي، وأن ما نسبته (29.2%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الماجستير، وأخيراً بلغت نسبة

أفراد عينة الدراسة ممن هم حاصلون على شهادة الدكتوراه (6.9%)، وهذا ما يدل على أن عينة الدراسة هم أصحاب مؤهلات علمية مناسبة لخدمة أهداف الدراسة.

3.3.10 **التخصص العلمي**

يوضح الجدول رقم (5) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (5): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة (%)
محاسبة	116	89.2
تمويل ومصارف	7	5.4
ادارة اعمال	1	0.8
اقتصاد	3	2.3
اخرى	3	2.3
الإجمالي	**130**	**100.0**

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي فيشير الجدول رقم (5) إلى أن ما نسبته (89.2%) هم من حاملي تخصص المحاسبة، وأن ما نسبته (5.4%) من أفراد عينة الدراسة هم بتخصص تمويل ومصارف، ومن ناحية أخرى بلغت نسبة الحاصلين على اقتصاد (2.3 %) ويساويها التخصصات الأخرى، وأخيراً بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن لديهم تخصص إدارة أعمال (0.8%).

4.3.10 **عدد سنوات الخبرة**

يوضح الجدول رقم (6) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (6): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة (%)
اقل من 6 سنوات	13	10.0
6 – 10 سنوات	31	23.8
11 – 15 سنة	21	16.2
16 – 20 سنة	20	15.4
21 – 25 سنة	13	10.0
26 سنة فأكثر	32	24.6
الإجمالي	**130**	**100.0**

من حيث توزيع أفراد عينة الدراسة المستجيبين ومن حيث عدد سنوات الخبرة، فقد تبين أن ما نسبته (24.6%) هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم (أكثر من 26 سنة)، وأن ما نسبته (10.0%) هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم

من (21–25 سنة)، وأن (15.4%) من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم (16–20 سنة)، ويليها ما نسبته (16.2%) ممن تتراوح مدة خبرتهم (11–15 سنة)، وبينت النتائج أن (23.8%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم (6–10 سنوات)، و(10.0%) هم من عدد سنوات خبرتهم تقل عن 6 سنوات.

5.3.10 **المسمى الوظيفي**

يوضح الجدول رقم (7) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول رقم (7): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة (%)
مدير مكتب مراجعة	26	20.0
مراجع	78	60.0
مساعد مراجع	6	4.6
محاسب	20	15.4
الإجمالي	**130**	**100.0**

فيما يتعلق بتصنيف أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي، فيشير الجدول رقم (7) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من المراجعين وبنسبة (60%)، وأن ما نسبته (20%) من أفراد عينة الدراسة هم بمنصب مدير مكتب مراجعة، وما نسبته (15.4%) من المحاسبين، وأخيرا بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن هم مساعد مراجع (4.6%)، والشكل رقم (9) يبين التمثيل البياني للمشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

6.3.10 **جهة العمل**

يوضح الجدول رقم (8) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب جهة العمل

جدول رقم (8): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب جهة العمل

جهة العمل	العدد	النسبة (%)
مكتب مراجعة	50	38.5
ديوان المحاسبة	63	48.5
ادارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي	17	13.1
الإجمالي	**130**	**100.0**

أظهرت النتائج الواردة في الجدول رقم (8) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب جهة العمل إلى أن ديوان المحاسبة تحصل على نسبة (48.5%) من إجمالي عينة الدراسة، ومكاتب المراجعة ما نسبته (38.5%)، وادارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي يمثل (13.1%) من عينة الدراسة.

مما سبق نستخلص أن هذا التنوع في المؤهلات العلمية سنوات الخبرة ونوع الوظيفة وجه العمل لعينة الدراسة يفيد الدراسة من حيث تنوع الآراء والافكار والمدارك، وقد يفيد أيضا في جميع أن جميعها ملمه بنسبة كبيرة بأهمية استقلاليه المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

4.10 صدق و ثبات أداة الدراسة:

1.4.10 صدق الاستبيان:

من أجل التحقق من صدق الاستبيان تم استخدام معامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول (9):

جدول رقم (9): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية

ت	الفقرة	العدد	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	إدراك المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تدعم استقلاليته مما يعزز من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	130	0.651	* 0.000
2	وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي يزيد من أداء جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات ادارة الارباح.	130	0.645	* 0.000
3	الحرص على عدم اقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وادارة المصرف يزيد في استقلالية عمل المراجع وجودة عملية المراجعة وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	130	0.581	* 0.000
4	زيادة مستوى استقلالية المراجع الخارجي يضمن نزاهة المراجع في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها الإدارة للتأثير على عدالة القوائم المالية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	130	0.699	* 0.000
5	عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	130	0.733	* 0.000
6	المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر	130	0.734	* 0.000

	الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل.			
7	استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	130	0.640	* 0.000
*** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05**				

يوضح الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية الأولى والدرجة الكلية ، 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 7 فقرات، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ للفرضية الاولى في الدراسة.

جدول (10): قيم معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات %
1	استقلالية وموضوعية المراجع	X1	7	77.9

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 كيفية اختبار الفرضيات

لقد تم وضع فرضيات الدراسة لاختبار المتغير المستقل وأثره كعامل يحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي في ظل وجود متغير وهو استقلال المراجع الخارجي.

ولأجل اختبار الفرضيات استخدم البحاث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3 ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون أراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة كما هو موضح بجداول التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة وجداول المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات محاور الدراسة كما هو موضح لاحقا.

1.3.10 **اختبار الفرضية الاولى:**

لدراسة تأثير استقلالية المراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، قام الباحثان بصياغة الفرضية التالية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي

قام الباحثان بدراسة الـ فقرات الأول (استقلالية المراجع الخارجي) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (11) التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول استقلالية المراجع، وكذلك الجدول رقم (12) يبين التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول نفس المحور، ومن خلال الجدولين يتضح الآتي:

جدول رقم (11) يوضح التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (11): التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات المحور الاول

X01			غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الاجمالي
1	إدراك المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تدعم استقلاليته مما يعزز من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	العدد	0	1	2	51	76	130
		النسبة %	0.0	0.8	1.5	39.2	58.5	100.0
2	وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي يزيد من أداء جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات ادارة الارباح.	العدد	0	4	10	70	46	130
		النسبة %	0.0	3.1	7.7	53.8	35.4	100.0
3	الحرص على عدم اقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وادارة المصرف يزيد في استقلالية عمل المراجع وجودة عملية المراجعة وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	العدد	4	9	12	64	41	130
		النسبة %	3.1	6.9	9.2	49.2	31.5	100.0

4	زيادة مستوى استقلالية المراجع الخارجي يضمن نزاهة المراجع في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها الإدارة للتأثير على عدالة القوائم المالية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	العدد	0	1	14	65	50	130
		النسبة %	0.0	0.8	10.8	50.0	38.5	100.0
5	عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	العدد	0	4	13	68	45	130
		النسبة %	0.0	3.1	10.0	52.3	34.6	100.0
6	المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل.	العدد	0	1	15	68	46	130
		النسبة %	0.0	0.8	11.5	52.3	35.4	100.0
7	استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	العدد	1	1	6	65	57	130
		النسبة %	0.8	0.8	4.6	50.0	43.8	100.0

جدول رقم (12) يوضح المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لاستجابات افراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي):

جدول رقم (12): المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات المحور الاول

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءه الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
1	إدراك المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تدعم استقلاليته مما يعزز من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها.	4.55	0.571	31.004	* 0.000	موافق

2	وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي يزيد من أداء جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات ادارة الارباح.	4.22	0.715	19.378	* 0.000	موافق
3	الحرص على عدم اقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وادارة المصرف يزيد في استقلالية عمل المراجع وجودة عملية المراجعة وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	3.99	0.984	11.494	* 0.000	موافق
4	زيادة مستوى استقلالية المراجع الخارجي يضمن نزاهة المراجع في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها الإدارة للتأثير على عدالة القوائم المالية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	4.26	0.677	21.249	* 0.000	موافق
5	عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.	4.18	0.734	18.392	* 0.000	موافق
6	المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل.	4.22	0.674	20.703	* 0.000	موافق
7	استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح.	4.35	0.680	22.686	* 0.000	موافق
* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05						

من الجدولين (11) و (12) يتضح الآتي:

1. إدراك المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تدعم

استقلاليته مما يعزز من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة "موافق تماماً" وتساوي 58.5%، وتليها نسبة الإجابة " موافق" وتساوي 39.2%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (2)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.55 بانحراف معياري 0.571، فيما كانت إحصاءه الاختبار 31.004 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 "إدراك المراجع الخارجي للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تدعم استقلاليته مما يعزز من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح والحد منها".

2. وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي يزيد من أداء جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 53.8%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 35.4%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (12)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.22 بانحراف معياري 0.715، فيما كانت إحصاءة الاختبار 19.378 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 "وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي يزيد من أداء جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات ادارة الارباح".

3. الحرص على عدم اقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وادارة المصرف يزيد في استقلالية عمل المراجع وجودة عملية المراجعة وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 49.2 %، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 31.5%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (12)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.99 بانحراف معياري 0.984، فيما كانت إحصاءه الاختبار 11.494 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 "الحرص على عدم اقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وادارة المصرف يزيد في استقلالية عمل المراجع وجودة عملية المراجعة وبالتالي يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح".

4. زيادة مستوى استقلالية المراجع الخارجي يضمن نزاهة المراجع في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها الإدارة للتأثير على عدالة القوائم المالية والحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 50.0 %، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 38.5%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (12)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.26 بانحراف معياري 0.677، فيما كانت إحصاءه الاختبار 21.249 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 "زيادة مستوى استقلالية المراجع الخارجي يضمن نزاهة المراجع في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها الإدارة للتأثير على عدالة القوائم المالية والحد من ممارسات ادارة الارباح".

5. عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات

ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 52.3%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 34.6%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (12)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.18 بانحراف معياري 0.734، فيما كانت إحصاءة الاختبار 18.392 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 "عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح".

6. المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 52.3 %، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 35.4%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (12)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.22 بانحراف معياري 0.674، فيما كانت إحصاءة الاختبار 20.703 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 "المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل".

7. استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح: يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (11)، بأن أعلى نسبة هي الإجابة " موافق " وتساوي 50.0%، وتليها نسبة الإجابة " موافق تماماً " وتساوي 43.8%، ويتضح من بيانات الجدول رقم (21)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.35 بانحراف معياري 0.680، فيما كانت إحصاءة الاختبار 22.686 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 "استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح".

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 "استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح". ومن اجل تحديد الاتجاه العام للمشاركين في الاستبيان تم إعداد الجدول التالي الذي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الاولى

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءه اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
4.25	0.478	29.937	* 0.000	رفض الفرضية

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

نلاحظ من خلال بيانات الجدول (13) أن المتوسط الحسابي المرجح 4.25 بانحراف معياري مناظر له 0.478 وان قيمة إحصاءه الاختبار 29.937 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 وقبول الفرض القائل بـ: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي والحد من ممارسات ادارة الارباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي.

2.3.10 اختبار الفرضية 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 استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي وفقاً لاختلاف جهة العمل.

جدول رقم 14 : المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج الاختبار الإحصائي للفرضية

جهة العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	احصاء الاختبار	الدلالة الاحصائية
مكتب مراجعة	50	4.15	0.544	83.09	2.119	0.124
ديوان المحاسبة	63	4.30	0.437	85.94		
ادارة الرقابة بمصرف ليبيا المركزي	17	4.39	0.370	87.90		

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

وتبين النتائج المدونة بالجدول رقم 14 نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA (F) لاختبار هذه الفرضية، حيث سجلت قيمة إحصاءه الاختبار 2.119 بدلالة إحصائية 0.124، وحيث أن قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرض القائل " وجود فروق جوهرية في تأثير استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وفقاً لاختلاف جهة العمل.".

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 لاستقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي ، وذلك من خلال الوصول للنتائج التالية:

1.1.11 هناك إدراك واضح للمراجعين الخارجيين للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية المنظمة لمهنه المحاسبة والمراجعة والتي تدعم استقلاليه المراجع لاكتشاف ممارسات إدارة الارباح والحد منها.

2.1.11 إن وضع ضوابط ومحددات يتم من خلالها عدم التأثير على استقلالية المراجع الخارجي والتي تزيد من أداء جودة عملية المراجعة وتحد من ممارسات ادارة الارباح بشكل خاطي.

3.1.11 إن عدم إقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المصرف يزيد من استقلاليته ويمكنه من تحسين جودة عملية المراجعة والحد من ممارسات ادارة الارباح في المصرف.

4.1.11 المحافظة وزيادة مستوى استقلاليه المراجع الخارجي يضمن قدرته ونزاهته في اكتشاف أي مخالفات جوهرية ترتكبها إدارة المصرف من أجل التلاعب في إدارة أرباحه.

5.1.11 إن عرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.

6.1.11 إن المراجع الخارجي المستقل يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية أكبر، وذلك لقدرته على تقديم مستويات أعلى من الضمان واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات ادارة الارباح بشكل أفضل.

7.1.11 إن استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي تؤدي الى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحد من ممارسات ادارة الارباح.

2.11 على الرغم من اختلاف الفئات العمرية واختلاف جهات العمل لعينة الدراسة إلا أنهم يتفقون في آرائهم حول وجود تأثير لاستقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

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 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.

2.12 ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة ووضع ضوابط التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين، ليتمكنوا من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط إدارات المصارف.

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 للعلاقة بين العميل والمراجع.

4.12 التأكيد علي أهمية عدم إقامة علاقات شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المصرف من اجل عدم التأثير علي استقلاليه المراجع الخارجي عند أداء مهامه في المصرف.

5.12 ضرورة التأكيد علي أهمية الافصاح علي كافه المعلومات التي يتوصل إليها المراجع الخارجي بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية الي الجهات المسؤولة والتي من شأنها يساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح.

6.12 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 آثارها من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتب المراجعة في هذا المجال.

13. قائمة المراجع

1.13 الكتب

– أحمد محمد نور وآخرون، (2007)، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر.

– علي الحداد، (2010)، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، إدارة المطبوعات والنشر، جامعة طرابلس، طرابلس.

2.13 الدوريات

– ابو سمرة، رانية خليل حسان.2004.مدى التزام المراجع الخارجي بالحياد والاستقلال في عملية المراجعة. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية التجارة. الجامعة الاسلامية في غزة، ، فلسطين.

– أبو جراد، مهند رمضان عبدالكريم.(2014).تقييم فاعلية استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية العاملة في فلسطين_ دراسة وصفية تحليلية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية.28(4):282–253

– أسامة عبدالمنعم عبدالجبار، عبدالناصر نور، (2014)، "إدارة الأرباح إحدى أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من قبل إدارات الشركات المساهمة العامة_ دراسة ميدانية"، إربد للبحوث والدراسات، مجلد 17، العدد 3، الأردن.

– إشميلة، ميلاد رجب. لربش، 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): 188–219

– 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.

– الفداوي، علياء عبد البديع محمد.2015.أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح_ دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

– أشرف سالم عبد الكافي، (2018)، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا"، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة سرت.

– بلال كيموش، (2014) "دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح"، حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر (2005–2009)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 14، 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.

– تيجاني بالرقي، (2012)، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر.

– حازم الألوسي، (2003)، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق– الجزء الأول"، دار الكتب الوطنية، بنغازي.

– عمر إقبال المشهداني و د. كريمة علي الجوهر، (2012)، "استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية: دراسة تحليلية مقارنة"، مجلة الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 52، العدد3، الرياض.

– فاهد، مشعل بدر محمد. الديب، يسرى أمين.2012.دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية. رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة عمان العربية. الاردن.

– صفا محمود السيد، (2004)، "إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد 1، مصر.

– ممدوح صادق محمد الصادق، (2010)، "مدخل إشارات الإنذار (Red Flags) كأداة للكشف عن إدارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الأكثر نشاطاً في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد 2، المجلد 24، مصر.

– محمد الطيب علي الشريف، (2013)، "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية"، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 17، العدد 2، مصر.

– معتز عبدالحميد علي كابلان، (2014)، "أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار أسهم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي_ دراسة تحليلية"، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد 1، المقالة 2، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.

– رضوان، أحمد جمعة أحمد.2013.أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح_ دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، المجلة المصرية للدراسات الاستراتيجية، 37(3): 419–347

– يوسف محمود جربوع، (2004)، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 76، العد 26.

3.13 الرسائل غير المنشورة

– أحمد الرشيدي، (2012)، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمراجعي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

– زين الدين، سمية باسم صبحي، (2012)، "قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية والاستحقاقات على أداء المنشأة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

– محمود أحمد حنفي، (2010)، "دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

– 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.