

مدى ممارسة الإدارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

- د. ميلاد رجب إشميلة⁽¹⁾
د. منصور محمد لربش⁽²⁾
د. جمعة محمد الفاخري⁽³⁾

المستخلص:

هدفت هذه 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 استمارات الاستبيان الموزعة على عينة بلغت 50 مراجع خارجي من مجتمع الدراسة، المتمثل في المراجعين العاملين بمدن طرابلس، والخمس، وزليتن، ومصراتة.

أظهرت نتائج الدراسة بشكل عام أن المراجعين الخارجيين يعتقدون أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قوائم الدخل والمركز المالي، وتمارس الأساليب المؤثرة على بنود قوائم التدفقات النقدية بدرجة منخفضة.

وفي ضوء النتائج المتحصل عليها أوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج المحاسبية بحيث تشمل موضوع إدارة الأرباح بجوانبه المختلفة،

1- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة - الجامعة الأسمرية الإسلامية.

E. Mail: miladd_74@asmarya.edu.ly

2- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة - الجامعة الأسمرية الإسلامية.

E. Mail: m.larbsh@asmarya.edu.ly

3- أستاذ مساعد في المحاسبة والتمويل - كلية الاقتصاد - جامعة عمر المختار.

E. Mail: Gumma.Fakhri@omu.edu.ly

وتفعيل دور نقابة المحاسبين القانونيين في ليبيا في تطوير المهنة من خلال إصدار المعايير المنظمة لها. وكذلك تفعيل دور الأجهزة الرقابية للحد من ممارسة هذه الأساليب في الشركات الليبية.

1- مقدمة:

يعد مفهوم إدارة الأرباح (Earnings Management) من المفاهيم التي ظهرت حديثاً، عندما واجهت الشركات صعوبات كبيرة في فترة الركود، حيث كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب تحقيق تلك الأرباح. وقد زاد الاهتمام بهذا المفهوم من قبل المحاسبين والمراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية بعد حصول الأزمات المالية وانهيار العديد من الشركات العملاقة، وتورط شركات محاسبة ومراجعة كبرى واتهامها بالتلاعب في البيانات المحاسبية لتلك الشركات، الأمر الذي أثر سلباً على مصداقية القوائم المالية لتلك الشركات، وتعد إدارة الأرباح من أحدث أساليب التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية ويضلل مستخدمي المعلومات المالية دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية (فريد، 2014). كما إنها عملية معالجة الأحداث المالية من خلال الاستفادة من الفجوات في القواعد المحاسبية واختيار أدوات القياس والإفصاح لإظهار القوائم المالية بالشكل الذي ترغب إدارة الشركة أن تكون عليه لا ما يجب أن تظهر به (نور الدين، لبني، 2017).

لقد أطلق على عمليات التلاعب الخفي بالبيانات المحاسبية العديد من الأسماء التي تحمل نفس المعنى، كإدارة الأرباح، تمهيد الدخل، والمحاسبة التجميلية، والهندسة المالية، والمحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة، وكلها تصب في نفس المعنى الذي يدل على التلاعب في إعداد البيانات المالية (طالب، 2013: ص18). وزاد الاهتمام

بهذا الموضوع فتناولته دراسات عديدة تطرقت إلى جوانب مختلفة منه وفي دول متعددة، وتأتي هذه الدراسة لمعرفة مدى ممارسة هذه الأساليب في البيئة الليبية استناداً إلى وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

2- الدراسات السابقة:

- دراسة جرار (2006)، هدفت إلى معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر معدي التقارير المالية في هذه الشركات وكذلك المراجعين الخارجيين، وقد استخدم الباحث في دراسته أداة الاستبيان لجمع المعلومات حول عدد من أساليب إدارة الأرباح المتوقع ممارستها. وقد توصلت الدراسة إلى إن الشركات الأردنية تمارس مختلف أساليب إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة. فبعض هذه الأساليب يتم ممارستها بشكل متوسط، والبعض يتم ممارستها بشكل منخفض.

- دراسة (الفائمي 2010)، هدفت إلى الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية من خلال اختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة السعودية تمارس إدارة الأرباح، وأنه لا يوجد تأثير لحجم الشركة ونوعية القطاع الذي تنتمي إليه على إدارة الأرباح، بينما تؤثر مديونية الشركة وربحياتها على ممارسة إدارة الأرباح.

- دراسة (القطيش والصوفي 2011)، هدفت دراستهما إلى التعرف على أهم الأساليب والممارسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد قائمتي الدخل والمركز المالي وأثرها على موثوقية البيانات المالية ودور المراجع الخارجي في الحد منها بالشركات الأردنية. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية لا تقوم بالتلاعب بأي بند من البنود الواردة في القوائم المالية.

- دراسة (Balaciu et al, 2012)، هدفت إلى تحديد تصور المراجعين حول مظاهر المحاسبة الإبداعية في الشركات الرومانية، وقد توصلت الدراسة إلى أن 68% من المراجعين المشاركين في الدراسة يرون أن ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب المحاسبي تتكرر باستمرار ويعتقد 72% من المراجعين بأن وجود معايير موحدة يمكن أن يحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (الكندي، 2012)، هدفت دراسته إلى معرفة درجة ممارسة الإدارة في الشركات لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على الربحية وتوصلت إلى أن إدارة الشركات مارست أساليب إدارة الأرباح وأن التأثير على ربحية الشركات كان مرتفعاً، وأن أكثر الأساليب استخداماً هي الاعتراف بالإيراد والتقديرات المحاسبية، وسوء استخدام الأهمية النسبية.

- دراسة (فداوي 2013)، هدفت إلى قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر بممارسة إدارة الأرباح خلال الفترة 2007-2009.

- دراسة (الشريف 2013) هدفت إلى التأكد من ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الليبي ودوافعها، وتوصلت إلى أن الشركات الليبية المقيدة بسوق الأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح، كما توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين ربحية ومدى سيولة الشركات وبين ممارسة إدارة الأرباح، بينما لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين حجم الشركة وممارسة إدارة الأرباح.

- دراسة (أبو تمام 2013) هدفت إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية وقدرة المراجعين الخارجيين في الحد منها.

وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها أنّ الشركات الأردنية قامت بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية باعتبارها توفر إمكانية التنبؤ بالأداء المالي والتشغيل المستقبلي لمنشآت الأعمال، وخلصت الدراسة إلى ضرورة رفع الوعي الثقافي للمراجع الخارجي وتنظيم دورات تدريبية لمتابعة التطورات والتغيرات التي تحدث في معايير المحاسبة الدولية والمراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (النعاس 2014) هدفت إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية وتأثير بعض العوامل على ممارسات إدارة الأرباح، وقد استخدمت الدراسة نموذجاً رياضياً لتقدير ممارسات إدارة الأرباح لعينة الدراسة، وتوصلت إلى أن الشركات المساهمة الليبية قد مارست إدارة الأرباح بطرق مختلفة طبقاً لنوع نشاطها، وأوصت الدراسة إلى ضرورة إجراء المزيد من الدراسات الخاصة بممارسة إدارة الأرباح.

وتأتي هذه الدراسة لبيان مظاهر ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وهو ما لم تتعرض له أي من الدراسات السابقة في البيئة الليبية.

3- مشكلة الدراسة:

واجهت مهنة المحاسبة خلال السنوات الماضية تحدياً كبيراً في إثبات قدرتها على تقديم معلومات أو قوائم مالية خالية من تأثير وممارسة الإدارة لإدارة الأرباح، ولقد لقي مفهوم إدارة الأرباح اهتماماً كبيراً من الباحثين في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ذلك لأهميته وأثره السيئ على فائدة التقارير المالية. وقد أثبتت الدراسات أن ظاهرة إدارة الأرباح انتشرت بشكل كبير حتى كادت أن تكون إحدى السمات الرئيسة للإدارة الحديثة في مختلف دول العالم (انظر مثلاً، Balaciu et al, 2012، القاشي 2010، الميحي وفاتح 2017)؛ ويلعب المراجع الخارجي دوراً مهماً في الحد من ممارسة هذه الأساليب، لذلك اهتمت العديد من الدراسات بهذا الدور

(انظر أبو تمام 2013) وتأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى استخدام إدارة الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجع الخارجي. وعليه تم صياغة السؤال الرئيس للدراسة كما يلي:

- هل تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بالقوائم المالية؟

وبناءً على ما سبق فإن الباحثين سيحاولون الإجابة عن هذا التساؤل معتمدين

على وجهة نظر المراجعين الخارجيين من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

1- هل تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة الدخل؟

2- هل تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة المركز المالي؟

3- هل تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية؟

4- **أهداف الدراسة:** يتلخص الهدف الرئيس لهذه الدراسة في الإجابة عن أسئلتها المطروحة، أي أنها تهدف إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح، وما هي مظاهر هذا الاستخدام إن وجد.

5- **أهمية الدراسة:**

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسعى إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس إدارة الأرباح، وما هي مظاهر هذا الاستخدام إن وجد. وبالتالي يأمل الباحثون أن تسهم هذه الدراسة بشكل جاد في تحقيق إضافة علمية للدراسات المرتبطة بموضوع إدارة الأرباح. كما يأملون أن تسهم نتائج هذه الدراسة في زيادة الاهتمام بدور الهيئات الرقابية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتخفيض أثرها السيء

على جودة المعلومات المحاسبية بالبيئة اللببية.

6- فرضيات الدراسة:

بناءً على ما جاء في الدراسات السابقة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة على تساؤلاتها صيغت الفرضية الرئيسة التالية:

(تمارس إدارة الشركات اللببية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بالقوائم المالية).

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسة فقد تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- تمارس إدارة الشركات اللببية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة الدخل.

- تمارس إدارة الشركات اللببية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة المركز المالي.

- تمارس إدارة الشركات اللببية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية.

7- منهجية الدراسة:

استناداً إلى أهداف الدراسة اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع من خلال جمع البيانات المتعلقة بها، لاستقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، والتعبير عنها تعبيراً وصفيًا وكميًا، وكذلك يعتمد على التحليل والربط والتفسير؛ للوصول إلى استنتاجات يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع (الدرويش، وآخرون 2005: ص 74). وقد تم استخدام هذا المنهج في خطوتين: تمثلت الأولى في البحث في الكتب والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو الموضوعات ذات العلاقة، وتمثلت الثانية في دراسة ميدانية لجأ الباحثون فيها إلى استخدام استمارة استبيان أعدت لغرض جمع البيانات اللازمة

للإجابة عن أسئلة هذه الدراسة واختبار فرضياتها، حيث إنها أداة مستخدمة في العديد من الدراسات التي تعرضت لهذا الموضوع مثل (القطيش والصوفي 2011 ؛ الكندي، 2012).

8- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين الليبيين، وبالنظر إلى كبر حجم هذا المجتمع واتساع الرقعة الجغرافية التي يغطيها، ولأسباب عملية عديدة تتعلق بصعوبة استهداف المجتمع ككل، ولأسباب الوقت والتكلفة فقد لجأ الباحثون إلى حصر مجتمع الدراسة في المراجعين العاملين بمدن طرابلس والخمس وزليتن ومصراتة. هذا المجتمع يمكن أن يمثل إلى حد كبير المراجعين الخارجيين الليبيين في ليبيا ككل. لقد تم اختيار عينة عشوائية من المراجعين الخارجيين في المدن المذكورة بلغ عددهم مائة مراجع خارجي.

9- نطاق وحدود الدراسة:

ركزت الدراسة على أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة في القوائم المالية الأساسية فقط وهي قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

10- مفهوم إدارة الأرباح:

تعد القوائم المالية الناتج النهائي للمحاسبة المالية، ومن أهم مصادر المعلومات التي تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذه القوائم أعدت من قبل إدارة المشروع واستخدمت فيها وسائل قياس تتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية التي تسمح للإدارة بالاختيار من بين البدائل المحاسبية ما يناسب طبيعة وأنشطة تلك المشروعات. تلك المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية تمكن الإدارة من التأثير على النتائج المالية التي تحسّن

صورة أدائها من خلال التأثير على الأرباح، وبشكل تسمح به المعايير المحاسبية المقبولة من خلال الاختيار بين البدائل المتاحة. إن المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية قد تم استغلالها من قبل الإدارة في تحقيق أهدافها وتحسين صورتها أمام الملاك من خلال تحسين رقم الدخل وفي إطار المعايير والمبادئ المحاسبية. هذا ما يطلق عليه إدارة الأرباح حيث يمكن تعريف إدارة الأرباح من عدة أوجه اعتماداً على طريقة التلاعب وأهداف وتوقيت إدارة الأرباح (Goncharov, 2005, p.20)، فقد عرفها (Healy and Whalen, 1999) على أنها "استخدام المديرين التقدير في التقارير المالية وفي تنظيم المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للشركة، أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المنشورة".

Earnings management can be defined as "when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to either mislead some stakeholders about the underlying economic performance of the company, or to influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers". Healy and Whalen (1999, p. 368)

ويعرف (Belkaoui, 2004) إدارة الأرباح بأنها الاستخدام المحتمل لإدارة الاستحقاقات (Accrual Management) من قبل الإدارة، بقصد الحصول على بعض المكاسب، ويرى (الميجاي وفاتح 2017) تعليقا على هذا التعريف أن الأداة المستخدمة في إدارة الأرباح هو استخدام الإدارة لأساس الاستحقاق بالشكل الذي يكفل لها تحقيق مصالح ذاتية، أي أن التعريف بهذا المعنى قد شمل كل الوسائل الممكنة مثل: الاختيار بين البدائل المحاسبية، إجراء تقديرات محاسبية وفقاً لرغبات الإدارة، المرونة في توقيت الاعتراف من حيث التقديم والتأخير.

أما خليل (2011) فيعرف إدارة الأرباح بأنها "التخطيط المدروس من قبل إدارات منظمات الأعمال للاستفادة من الطرق والبدائل أو السياسات المحاسبية المتعددة، أو التحكم في بعض العمليات للوصول إلى مستوى محدد من الأرباح الحالية والمستقبلية لتحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة".

وعرفها الداكور (2009) بأنها "اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكل الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير".

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، فإن هناك اتفاقاً على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف القوائم المالية، وبالتالي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة، فإدارة الأرباح ممارسات تقوم بها إدارة الشركات تغيير حقيقة البيانات المحاسبية، بهدف التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية وتحقيق مكاسب خاصة.

تأسيساً على ما سبق يمكن القول: إن إدارة الأرباح مصطلح يعبر عن ممارسات الإدارة في مجال التدخل في القياس والإفصاح المحاسبي وفق ما تسمح به المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها بحيث تؤدي إلى زيادة الدخل أو تخفيضه وبما لا يتعارض مع التشريعات والأعراف المحاسبية.

11- أهداف الإدارة من ممارسة إدارة الأرباح:

وتهدف الإدارة من خلال ممارستها لإدارة الأرباح إلى (حماد، 2005):

- تخفيض التكلفة السياسية من خلال تلبية متطلبات الجهات التنظيمية، وكذلك تخفيض ضريبة الدخل.

- تخفيض تكاليف الحصول على الأموال، من خلال تجنب الانتهاكات المالية وتلبية متطلبات وشروط اتفاقية الديون وسداد الأرباح.

- تعظيم ثروة المديرين من خلال تعظيم المرتبات والحوافز في المدى القصير.

12- أساليب إدارة الأرباح المستخدمة في القوائم المالية:

توجد العديد من الأساليب والممارسات المحاسبية التي تستخدم في إدارة الأرباح وبالتالي يقوم معدو القوائم المالية باستغلال بعض السياسات المحاسبية والشغرات القانونية لتقديم انطباع مفضل على الأرباح، لتحقيق أهداف محددة مسبقاً، وفيما يلي سرد لتلك الممارسات:

12.1 أساليب إدارة الأرباح المستخدمة في قائمة الدخل:

توجد العديد من الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل منها ما يلي (طالب، 2013: ص، 40، 41)، (القطيش والصوفي، 2011).

1- تسجيل إيرادات ناتجة عن عملية بيع مشكوك فيها من خلال الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب عن عملية البيع قبل اكتمال العملية وتبادل المنفعة.

2- قيام الإدارة بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة، حيث تتم في هذه الممارسات ممارسة هذا النوع من التلاعب باستخدام أساليب يمكن للإدارة القيام بها وهي تعتبر من الأساليب الشائعة، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من الإيرادات على أنه ناجم عن عمليات غير تشغيلية.

3- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة مالية لاحقة: وتهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون أكثر احتياجاً لها.

- 4- قيام إدارة الشركة بالتلاعب في تكلفة البضاعة المباعة، إما بتغيير طريقة تقييم المخزون بشكل غير مبرر، أو تضمين كشوف الجرد بأصناف راکدة، إضافة إلى تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية السنة المالية الحالية إلى فترة لاحقة.
- 5- نقل مصروفات الفترة الحالية إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة: هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الأصول الثابتة التي يخصم استهلاكها من الإيرادات، أو من خلال هذه الأصول عديمة المنفعة، فتسجل كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.
- 6- نقل المصاريف الحالية إلى الفترة المالية المستقبلية: حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تواجهها الشركة، مما يدفع المديرين إلى التلاعب في السجلات المحاسبية، وبهدف التخفيف من الأعباء الحالية على حساب مستقبل جيد متوقع.

12.2 أساليب إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي:

من أهم أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قائمة المركز المالي مايلي:
(عادل، 2015)

- 1- عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية.
- 2- عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين، بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- 3- تغيير طرق المعالجة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- 4- إثبات الإيرادات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل الإيرادات المتوقعة تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.

- 5- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من قروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
- 6- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
- 7- تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راکدة ومقادمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزون.
- 8- التلاعب في بند حقوق المساهمين، مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي العام الجاري بدل من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.
- 9- التلاعب في بند الأصول الثابتة :حيث لا يتم أحياناً الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاستهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
- 10- التلاعب في بند الأصول غير الملموسة :حيث يتم المبالغة في تقييم هذه الأصول، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة الغير مشتراة.

12.3 أساليب إدارة الأرباح المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

توجد العديد من الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية منها ما يلي:

1- التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية:

يتم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية ما بين تدفقات نقدية تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية، ويمكن التلاعب في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاث لاختلافها في بعض الدول عنها في البعض الآخر،

مثل هذه الممارسات سوف تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياساً لقدرة الشركات، ولكنها لا تؤثر في إجمالي التدفقات النقدية.

2- التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة.

معاملة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المتكررة على

أنها تدفقات نقدية من الأنشطة المستمرة، ويعكس التدفق النقدي التشغيلي الجزء المستمر والثابت من رصيد النقدية وتقوم الشركات على تصنيف التدفقات النقدية الداخلة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية مستمرة، أما التدفقات النقدية الخارجة والتي لها تأثير سلبي فتصنف على أساس أنها تدفق نقدي غير مستمر مثل التدفق النقدي لدعوى قضائية (أبو تمام، 2013).

3- التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات التي تتدرج تحت باب التلاعب بالتدفقات النقدية:

التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة وذلك باستغلال عنصر المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية، حيث إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار الوضع المالي للمنشأة في غير شكله الحقيقي (أبو تمام، 2013).

13- الدراسة الميدانية:

تعتبر هذه الدراسة تحليلية استكشافية، تمثلت الدراسة الميدانية فيها في ثلاث مراحل:

1- مرحلة تصميم أداة جمع بيانات الدراسة:

قام الباحثون بتصميم استمارة استبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات، وقسمت هذه الاستمارة إلى جانبين: تعلق الأول بمعرفة البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة كالتخصص والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة. وتعلق الجانب الثاني بموضوع

الدراسة، حيث اشتمل الأخير على ثلاث محاور: الأول تضمن أحد عشر أسلوباً من أساليب وممارسات إدارة الأرباح للتأثير على بيانات قائمة الدخل، وتكون المحور الثاني من اثني عشر أسلوباً من أساليب وممارسات إدارة الأرباح للتأثير على بيانات قائمة المركز المالي، واحتوى المحور الثالث على أحد عشر أسلوباً من أساليب وممارسات إدارة الأرباح للتأثير على بيانات قائمة التدفقات النقدية. وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي، وكانت درجات القياس لقياس إجابات عينة الدراسة كما في الجدول رقم (1) التالي:

جدول (1) درجات القياس ودلالاتها

درجات القياس	1	2	3	4	5
الإجابات	لا تمارس	ممارسة بدرجة منخفضة	ممارسة بدرجة متوسطة	ممارسة بدرجة عالية	ممارسة بدرجة عالية جداً

وقد قام الباحثون بالتأكد من صدق الاستبيان (يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلته ما وضع لقياسه)، من خلال عرض الاستبانة في صورتها الأولية على أربعة محكمين من أساتذة المحاسبة.

2- مرحلة جمع بيانات الدراسة:

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة بمدن طرابلس والخمس وزليتن ومصراتة وفقاً لإمكانات الباحثين. لقد تم توزيع 100 استمارة، استعيدت منها 54 استمارة، منها 50 استمارة صالحة للتحليل. أي أن نسبة الردود بلغت 50% وتعد هذه النسبة مقبولة لإجراء بعض الاختبارات الإحصائية وتعميم نتائج الدراسة.

3- مرحلة تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

كما تمت الإشارة فإن هذه الدراسة دراسة استكشافية تهدف إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح، وما هي مظاهر هذا الاستخدام إن وجد، لذلك تم استخدام التحليل الوصفي لتحقيق هذا الهدف، باستخدام أساليب إحصائية مناسبة، وفيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

أ- ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائجها وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة تطبيقها على نفس أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. ويمكن التحقق من ثبات الاستبانة بإجراء إحدى الطريقتين (التجزئة النصفية أو معامل كرونباخ ألفا). وتتراوح القيمة الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا ما بين (0.7-0.8) وكلما زادت القيمة عن 0.8 زادت درجة الثبات للاستبانة، وإذا قلت قيمة معامل كرونباخ ألفا عن 0.6 يتم إعادة إجراء المقياس عدة مرات بعد حذف بعض الأسئلة إلى أن تصبح قيمة معامل كرونباخ ألفا تساوي أو تزيد عن 0.6. (Bryman and Bell, 2007).

وفي هذه الدراسة تحقق الباحثون من ثبات الاستبانة من خلال طريقة معامل كرونباخ ألفا، حيث يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (2) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت أكبر من 0.6 لجميع محاور الدراسة، وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية حيث بلغت 0.864 وهذا يؤكد صدق وثبات الاستبانة وصلاحيتها للتحليل والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعية.

جدول (2) نتائج اختبار الثبات باستخدام مقياس كرونباخ ألفا

المحور	عدد العبارات	قيمة اختبار كرونباخ ألفا
أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل	11	0.845
أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بإعداد قائمة المركز المالي	12	0.647
أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بإعداد قائمة التدفقات النقدية	11	0.908
إجمالي فقرات المقياس	34	0.864

ب- خصائص العينة:

- التصنيف حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3) التالي أن 76% من المراجعين الذين شاركوا بهذه الدراسة يحملون درجة بكالوريوس في المحاسبة، أما 20% منهم فيحملون درجة الماجستير في المحاسبة، والباقي وهم 4% يحملون درجة الدكتوراه في المحاسبة، ويدل ذلك على أن غالبية المشاركين بالدراسة على درجة عالية من المستوى العلمي للمحاسبة، وبالتالي فهو مؤشر جيد للدراسة.

جدول (3) يوضح تصنيف المشاركين حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
76%	38	بكالوريوس محاسبة
20%	10	ماجستير محاسبة
4%	2	دكتوراه محاسبة
100%	50	المجموع

- التصنيف حسب سنوات الخبرة في مجال المراجعة:

يوضح الجدول رقم (4) التالي أن 48% من المراجعين الذين شاركوا بهذه الدراسة لديهم خبرة في مجال المراجعة تتراوح ما بين 6 إلى 10 سنوات، أما 28% منهم فلدليهم خبرة في مجال المراجعة تتراوح ما بين 1 إلى 5 سنوات، و 24% لديهم

خبرة في مجال المراجعة تزيد عن 10 سنوات، وهذا يدل على أن غالبية المشاركين بالدراسة على درجة من الخبرة في مجال المراجعة وهو مؤشر جيد للدراسة. جدول (4) يوضح تصنيف المشاركين حسب سنوات الخبرة في مجال المراجعة

النسبة	العدد	البيان
28%	14	من 1 سنة إلى 5 سنوات
48%	24	من 6 سنوات إلى 10 سنوات
24%	12	أكثر من 10 سنوات
100%	50	المجموع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم استخدام المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين عن أسئلة الاستبيان، وبعد إخضاع بيانات هذه الدراسة لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام Kolmogorov-Smirnov، والتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وكذلك لأن عينة الدراسة تزيد عن 30 مفردة، تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t Test) عند مستوى فرضي يساوي (3) ومستوى معنوية 5% لاختبار فرضيات الدراسة. كذلك تم استخدام الانحراف المعياري ليعكس مدى تجانس آراء عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات الاستبيان.

أولاً: نتائج تحليل المحور الأول: أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل:

يُوضح الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة مستوى المعنوية المشاهدة الخاص باختبار (t) لكل أسلوب من أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل مرتبة تنازلياً تبعاً لمتوسطاتها الحسابية:

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة مستوى المعنوية المشاهدة لممارسة أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل للشركات الليبية

درجة ممارسة	القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة الدخل
ممارسة عالية	معنوي	.020	1.002	4.11	تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للغير كمبيعات
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.604	1.085	3.08	إثبات الإيرادات المحتملة قبل اكتسابها
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.883	0.958	2.98	المغالاة في تقييم المخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.881	0.937	2.98	إدراج أرباح البنود غير العادية ضمن الدخل التشغيلي
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.881	0.937	2.98	الاعتراف بإيراد عملية البيع المبكر أو تسجيل إيرادات وهمية ونقل الإيرادات الحالية لفترة لاحقة
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.673	0.998	2.94	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.254	0.619	2.90	تغيير (زيادة أو تخفيض) مخصص الديون المشكوك فيها دون إعادة تقييم المدينين
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.182	0.941	2.82	تحميل الفترة المالية بمصروف رأسمالي
ممارسة منخفضة	معنوي	0.04	1.065	2.59	رسملة بعض المصروفات الإيرادية
ممارسة منخفضة	معنوي	.018	0.991	2.56	تأجيل إثبات المبيعات نهاية الفترة المالية للحصول على زيادة في مبيعات السنة القادمة
ممارسة منخفضة	معنوي	.001	0.953	2.25	إجراء تغيير غير مبرر على الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية مثل طرق تقييم المخزون
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.254	0.619	2.93	مجموع المحو الأول

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن العبارة "تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للغير كمبيعات" حصلت على أعلى متوسط حسابي في المحور وهو (4.11)، وبمستوى معنوية ($0.05 > 0.20$) وهو يدل على أن إدارة الشركات الليبية تمارس بدرجة عالية هذا الإجراء كممارسة من ممارسات إدارة الأرباح. ومن جانب آخر حصلت الأساليب الثلاثة (رسمة بعض المصروفات الإيرادية، وتأجيل إثبات المبيعات نهاية الفترة المالية للحصول على زيادة في مبيعات السنة القادمة، وإجراء تغيير غير مبرر على الطرق والسياسات والتقدير المحاسبية مثل طرق تقييم المخزون) على أدنى متوسطات الممارسة حيث حصلت على متوسطات قدرها (2.59، 2.56، 2.25) على التوالي وبمستويات معنوية أقل من 0.05، وهو ما يعبر عن ممارسة منخفضة لهذه الأساليب. وتحصلت باقي الأساليب على متوسطات تعبر عن ممارسة متوسطة لهذه الأساليب من أساليب إدارة الأرباح، فمثلاً حصلت الممارسة "إثبات الإيرادات المحتملة قبل اكتسابها" على متوسط حسابي (3.08)، وبمستوى معنوية ($0.05 < 0.604$) وهو يدل على أن إدارة الشركات تمارس بدرجة متوسطة هذا الإجراء.

والجدير بالملاحظة أنه لم تتحصل أية ممارسة من الممارسات التي تناولها الاستقصاء على متوسط يعبر عن ممارسة عالية جداً ولم تتحصل أيضاً منها على متوسط يعبر عن عدم الممارسة المطلقة.

واستناداً إلى ما سبق عرضه في الجدول رقم (5) يمكن اختبار الفرضية الفرعية الأولى للدراسة وهي: تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة الدخل.

يوضح الجدول رقم (5) أن المتوسط العام لممارسة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة بقائمة الدخل يبلغ (2.93) وبمستوى معنوية

(0.254) أي أكبر من 0.05 وهذا يشير إلى عدم معنوية الاختبار، لذا سيتم قبول فرض العدم الذي ينص على: "تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة الدخل". إن المتوسط العام لجميع فقرات المحور لا يختلف معنوياً عن 3، وهذا المتوسط -حسب هذه الدراسة- يعبر عن ممارسة متوسطة لهذه الأساليب من أساليب إدارة الأرباح.

ثانياً: نتائج تحليل المحور الأول: أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي:

يوضح الجدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار (t) لكل أسلوب من أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي مرتبة تنازلياً تبعاً لمتوسطاتها الحسابية:

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار (t) لممارسة أساليب

إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي للشركات الليبية

درجة ممارسة	القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.425	1.405	3.16	التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.864	0.820	3.02	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال الفترة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.868	0.845	2.98	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية لسداد قروض قصيرة الأجل
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.796	1.087	2.96	القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الأصول طويلة الأجل على أنها أصول قصيرة الأجل

درجة الممارسة	القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.685	1.038	2.94	التغيير في طرق الاستهلاك دون مبررات
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.498	0.829	2.92	إخفاء بعض الالتزامات المستحقة على الشركة
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.403	0.839	2.90	عدم الكشف عن الديون المشكوك في تحصيلها
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.254	0.857	2.86	المبالغة في تقدير العمر الافتراضي للأصل
ممارسة متوسطة	معنوي	.075	1.165	2.70	الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة غير المشتراة " شهرة المحل، علامة تجارية "
ممارسة منخفضة	معنوي	.019	0.935	2.68	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد تكلفة الأصول
ممارسة منخفضة	معنوي	.025	0.978	2.68	إجراء تغيير غير مبرر في طرق استنفاد الأصول غير الملموسة
ممارسة منخفضة	معنوي	.007	0.848	2.66	إجراء مقاصة بين الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.527	0.703	2.94	مجموع المحور الثاني

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن أغلب الأساليب الواردة تحصلت على متوسطات تعبر عن مستوى ممارسة متوسطة فمثلاً: تحصلت العبارة "التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت" على أعلى متوسط حسابي في المحور وهو (3.16)، وبمستوى معنوية ($0.05 < .425$) وهو يدل على أن إدارة الشركات تمارس بدرجة متوسطة هذا الأسلوب من أساليب إدارة الأرباح.

ومن جانب آخر تحصلت ثلاثة أساليب (عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد تكلفة الأصول، وإجراء تغيير غير مبرر في طرق استنفاد الأصول غير الملموسة، وإجراء مقاصة بين الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل) على متوسطات ممارسة منخفضة وبمستويات معنوية أقل من 0.05 وهو ما يعبر عن ممارسة قليلة لهذه الأساليب.

واستناداً إلى ما سبق عرضه في الجدول رقم (6) يمكن اختبار الفرضية الفرعية الثانية للدراسة وهي:

المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مدى ممارسة أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة المركز المالي في الشركات الليبية يختلف معنوياً عن (3).

يوضح الجدول رقم (6) أن المتوسط العام لممارسة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة بقائمة المركز المالي بلغ (2.94) وبمستوى معنوية (0.527) أي أكبر من 0.05 وهذا يشير إلى عدم معنوية الاختبار، لذا يقبل فرض عدم الذي ينص على: "تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة المركز المالي". إن المتوسط العام لجميع فقرات المحور لا يختلف معنوياً عن 3، وهذا المتوسط - حسب هذه الدراسة - يعبر عن ممارسة متوسطة لهذه الأساليب من أساليب إدارة الأرباح.

ثالثاً: نتائج تحليل المحور الثالث: أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية:

يُوضح الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل ممارسة من ممارسات إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية مرتبة تنازلياً تبعاً لمتوسطاتها الحسابية:

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة المعنوية المشاهدة لاختبار (t) ممارسة أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية للشركات الليبية

درجة ممارسة	القرار الإحصائي	المعنوية المشاهدة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أساليب إدارة الأرباح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.871	.8687	3.02	التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.789	1.0490	2.96	تأخير كتابة صكوك الموردين
ممارسة متوسطة	غير معنوي	.780	1.0093	2.96	تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدخل
ممارسة منخفضة	معنوي	.001	.7825	2.60	تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية على أنها تدفق استثماري
ممارسة منخفضة	معنوي	.003	.9035	2.60	تصنيف الدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين على أنها تدفقات نقدية تشغيلية
ممارسة منخفضة	معنوي	.000	.7890	2.50	تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنها تدفق نقدي تشغيلي
ممارسة منخفضة	معنوي	.001	.9947	2.48	التشدد في سياسات التحصيل والإيحاء بوجود مركز مالي قوي ومعدل ائتمان متوازن
ممارسة منخفضة	معنوي	.000	.8330	2.40	إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف
ممارسة منخفضة	معنوي	.000	.8947	2.34	زيادة رصيد المدينين زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية
ممارسة منخفضة	معنوي	.000	.8154	1.78	تصنيف إيراد بيع محفظة الاستثمار على أنها تدفق نقدي تشغيلي
عدم ممارسة	معنوي	.000	.6091	1.58	تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوى القضائية على أنها تدفق نقدي تشغيلي
ممارسة منخفضة	معنوي	.000	0.4435	2.47	إجمالي المحور الثالث

يلاحظ من الجدول رقم (7)، أن ثلاثة أساليب فقط تحصلت على متوسطات تعبر عن مستوى ممارسة متوسطة، حيث تحصلت العبارة "التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية" على أعلى متوسط حسابي في المحور وهو (3.02) بمستوى معنوية (0.871) أي أكبر من 0.05 وهو يشير إلى أن إدارة الشركات تمارس بدرجة متوسطة هذا الأسلوب من أساليب إدارة الأرباح. وكذلك الأسلوبان (تأخير كتابة صكوك الموردين والعمل على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدّخل) فقد تحصلا على متوسط حسابي بلغ (2.96) وبمستوى معنوية أقل من 0.05، وهذا يدل على ممارسة متوسطة لهذين الأسلوبين من قبل إدارة الشركات الليبية. كما يبين الجدول رقم (7) أن جميع الأساليب الباقية تحصلت على متوسطات حسابية بمستويات معنوية كلها تعبر عن ممارسة منخفضة من قبل إدارة الشركات الليبية، فجاء الأسلوب (تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوى القضائية على أنها تدفق نقدي تشغيلي.) في المرتبة الأقل استخداماً من قبل الإدارة. واستناداً إلى ما سبق عرضه في الجدول رقم (7) يمكن اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة وهي:

تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية. يوضح الجدول رقم (7) أن المتوسط العام لممارسة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية يبلغ (2.47) وبمستوى معنوية (0.000) أي أقل من 0.05، وهذا يشير إلى معنوية الاختبار، ويقود إلى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على: "لا تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية". إن المتوسط العام لجميع فقرات هذا المحور يختلف معنوياً

عن المتوسط الفرضي 3، وهذا المتوسط -حسب هذه الدراسة- يعبر عن ممارسة منخفضة لهذه الأساليب من أساليب إدارة الأرباح.

اختبار الفرضية الرئيسة:

سبقت الإشارة إلى أن الفرضية الرئيسة للدراسة قد صيغت على النحو التالي: (تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بالقوائم المالية).

ومن خلال نتائج الاختبار لهذه الفرضية، باستخدام اختبار (t) عند متوسط فرضي يساوي 3 المبينة في الجدول رقم (8) يتضح أن المتوسط العام لممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح في الشركات الليبية بلغ (2.77) وبمستوى معنوية (0.002) أي أقل من 0.05 وهذا يشير إلى معنوية الاختبار، ويقود إلى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل: لا تمارس إدارة الشركات الليبية أساليب إدارة الأرباح للتأثير على المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

وبعبارة أخرى، يعبر ذلك عن أن المتوسط العام لمحاوَر الدراسة مجتمعة (2.77) وبمستوى معنوية (0.002) يختلف معنوياً عن 3، ويتجه بشكل عام نحو الممارسة المنخفضة من قبل إدارة الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

الجدول (8) نتائج اختبار (T) لجميع محاور الدراسة مجتمعة

جميع عبارات الاستبيان لجميع المحاور						
الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	المعنوية المشاهدة	القرار الإحصائي	درجة الممارسة
$H_0 : \mu \geq 3$ vs $H_1 : \mu < 3$	2.77	0.4887	3.328	0.002	رفض	تتجه نحو الممارسة المنخفضة

النتائج والتوصيات

1- النتائج:

بشكل عام أظهرت نتائج الدراسة أن المراجعين الخارجيين يعتقدون أن إدارة الشركات الليبية تمارس بدرجة منخفضة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية للشركات الليبية. وفيما يلي تفصيل للنتائج المتحصل عليها:

- أولاً: بينت نتائج التحليل الإحصائي أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد قوائم الدخل للشركات الليبية وخصوصاً الأساليب التالية:

1- تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للغير كمبيعات.

2- إثبات الإيرادات المحتملة قبل اكتسابها.

3- المغالاة في تقييم المخزون آخر المدّة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة.

4- إدراج أرباح البنود غير العادية ضمن الدخل التشغيلي.

5- الاعتراف بإيراد عملية البيع المبكر أو تسجيل إيرادات وهمية ونقل الإيرادات الحالية لفترة لاحقة.

- ثانياً: بينت نتائج التحليل أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد قوائم المركز المالي للشركات الليبية وخصوصاً الأساليب التالية:

1- التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.

2- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال الفترة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.

3- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية لسداد قروض قصيرة الأجل.

4- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الأصول طويلة الأجل على أنها أصول متداولة.
- ثالثاً: بشكل عام بينت نتائج التحليل أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة منخفضة أساليب إدارة الأرباح عند إعداد قوائم التدفقات النقدية، غير أنها تمارس بدرجة متوسطة الأساليب التالية:

1- التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية.

2- تأخير كتابة صكوك الموردين.

3- العمل على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدخل.

4- تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية على أنها تدفق استثماري.

2- التوصيات:

في ظل النتائج السابقة يوصي الباحثون بالآتي:

1- تطوير المناهج المحاسبية بحيث تشمل موضوع إدارة الأرباح بجوانبه المختلفة، والآثار المترتبة عليه.

2- قيام نقابة المحاسبين القانونيين في ليبيا بزيادة الاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار المعايير المنظمة لها.

3- زيادة تفعيل دور الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية ولجان المراجعة) بالشركات الليبية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

4- زيادة تفعيل دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

5- زيادة تفعيل دور ديوان المحاسبة في الكشف عن الحد من هذه الممارسات.

المراجع

- 1- أبوتمام، ميساء محمد سعد (2013)، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- 2- جرار، عدي منذر لطفي (2006)، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 3- حماد، طارق عبد العال (2005)، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية: الاسكندرية.
- 4- خليل، أحمد محمد إبراهيم (2011)، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الثالث والخمسون، العدد الأول ديسمبر ص 105.
- 5- خمقاني، بدر الزمان، صديقي، مسعود (2015) واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012 - 2013 . مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8.
- 6- الداغور، جبر ابراهيم وعابد، محمد نواف (2009) أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على اسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين لأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (17) : العدد الأول، غزة، فلسطين.
- 7- الدرويش، بشير محمد عاشور؛ غنية، المهدي الطاهر؛ شلابي، البهلول عمر (2005)، البحث العلمي في العلوم الإدارية والمالية، الأسس والمفاهيم والمناهج، الطبعة الأولى، (طرابلس: المكتب الوطني للبحث والتطوير).

- 8- الشريف، محمد الطيب محمد، (2013)، إدارة الأرباح في الشركات التابعة لسوق الأوراق المالية في ليبيا، القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي.
- 9- طالب، باخجة عبد الله (2013)، تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية، دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في محافظة السليمانية، كوردستان العراق، رسالة ماجستير.
- 10- عادل، عيلوش (2015) "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر" دراسة عينة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة، رسالة ماجستير.
- 11- فداوي، أمينة (2013)، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم و العمل، العدد الرابع. ص ص: 45- 62.
- 12- فريد، أمينة فداوي (2014)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SPF 250، المجلة الجامعة - العدد السادس عشر -المجلد الأول - ، جامعة الزاوية - ليبيا.
- 13- القتامي، فواز سفير (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الصادرة عن جامعة الإسكندرية، العدد: 01، المجلد 47، الاسكندرية، مصر.
- 14- القطيش، حسن فليح ؛ الصوفي، فارس جميل (2011) (أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 27.

- 15- الكندي، طلال حسن محمد (2012)، درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
- 16- المحياوي، سرمد إسماعيل خليل وفاتح، بلواضح (2017) حوكمة الشركات وإدارة الأرباح بين المفهوم والأثر، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي - المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية 24 و 25 أكتوبر، ص 99.
- 17- النعاس، إبراهيم أحمد محمد (2014)، إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي.
- 18- نور الدين، أحمد قايد؛ لبنى، بن زاف، (2017)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية 24 و 25 أكتوبر: ص60.
- 19- Balaciu, Diana Elisabeta, Victoria Bogdan, Ioana Teodora Mester and Dana Gherai, (2012) Empirical evidences of Romanian Auditors Behavior Regarding Creative Accounting Practices, Accounting and Management Information Systems. Vol.11, No.2, pp. 213- 238,.
- 20- Bryman, A. and BELL, E (2007) " Business Research Methods", Second Edition, Oxford: Oxford University Press.
- 21- Goncharov, I. (2005). Earnings management and Its Determinants: Closing Gaps in Empirical Accounting Research: Peter Lang GmbH.

22- Healy, P. And J. Wahlen, (1999). "A Review Of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting". Accounting Horizons,(December), Vol, 13. No, 4. p,365.