

أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
-دراسة تطبيقية-

**The impact of integration between the rules governance Application
and audit quality in controlling the practice of earnings management
- An applied study -**

د. عصام محمد الطويل، جامعة الأقصى، فلسطين.

imat1976@hotmail.com

تاريخ التسليم: 2017/12/24 تاريخ التقييم: 2018/02/02 تاريخ القبول: 2018/02/14

Abstract :

This study aimed the detect the impact of the integration between the rules governance application and the audit in controlling practice of earnings management quality, To achieve these objectives, questioner was developed for the purpose of data collections, and it was distributed to (94) of study population, (80) single are underwent a study representing (85%).The study achieves a lot of results such as: There is a positive effect of a statistically significant integration between the application of the rules of corporate governance and audit quality in controlling the practice of earnings management ,The absence of integration between the rules governance application and the quality of audit shows non-reality of the accounting system output, It promotes the existence of a complementary relationship between the rules governance and the quality auditing the principle of acceptability, And finally address weakness points of the totalitarian performance of the company. The study ended with some recommendations to financial managers, accountants and external auditors, such as: The necessity to use sufficient evidence, presumptions, and proofs to demonstrate the financial statements fairly and expressively, this fairly and expressively, this limiting the intervention earnings management changes their content and assess the efficiency and effectiveness of the financial and administrative systems governing the practice of earning managements.

Keywords: governance rules, audit quality, earnings management.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على (94) من مجتمع الدراسة، خضع للدراسة (80) مفردة، أي ما نسبته 85%، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: وجود أثر ايجابي ذي دلالة احصائية للتكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، يؤدي غياب التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى إظهار مخرجات النظام المحاسبي على غير حقيقتها، يعزز وجود علاقة تكاملية بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق مبدأ المساءلة، ومعالجة أوجه الضعف في الأداء الشمولي للشركة.

وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة للمدراء الماليين والمحاسبين والمدققون الخارجيون، منها: ضرورة استخدام أدلة وقرائن وإثباتات كافية لبيان القوائم المالية بصورة عادلة ومعبرة، مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها، و تقييم كفاءة وفاعلية النظم المالية والإدارية التي تضبط ممارسة إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: قواعد الحوكمة، جودة التدقيق، إدارة الأرباح.

مقدمة:

ترتبت على ظاهرة إدارة الأرباح تضليل وطمس للحقائق، الأمر الذي نتج عنه العديد من الفضائح والانهيارات لكبرى الشركات العالمية والتي من أشهرها (Enron & World Com) فقد لاقى اهتمام العديد من الكتاب الباحثين والمهنيين، سواءً على المستوى الفردي أو على مستوى المنظمات المهنية، وفي هذا السياق فقد ألقى (Arthur Levitt) رئيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية الأسبق (SEC) عام 1988 خطاباً مشهوراً في مركز جامعة نيويورك للقانون والأعمال تحت عنوان (لعبة الأرقام) أدان فيه ممارسات إدارة الأرباح المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية، حيث بين أن هذه الشركات ما زالت مستمرة في استخدامها، وأن هناك العديد من الأسئلة أثيرت حول قدرة الشركات العامة على رقابة غش الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية، ودعا إلى تغيرات ثقافية أساسية في إدارة الشركات، إضافةً إلى تعزيز الالتزام بقواعد الحوكمة المؤسسية من خلال تحسين فعالية لجان التدقيق وتقويتها، وأن تكون أكثر يقظةً وحرصاً في أداء وظائفها الإشرافية، بالإضافة إلى رقابة أكبر وإلى الحذر من عمليات إعداد التقارير المالية المحرفة (Levitt, 1998)

وتعتبر إدارة الأرباح هي التدخل المتعمد من قبل المديرين، وذلك بهدف تغيير التقارير المالية أو زيادة أو تخفيض الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء المالي للشركة، وهذا يعني إظهار المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية بصورة لا تعبر عن نتيجة الأعمال أو المركز المالي للشركات، ومن السهل نسبياً على المراجع الكشف عن الأخطاء والتلاعب والتحريف في التقارير المالية، ولكن إدارة الأرباح يمكن أن تسعى إلى ممارسة التضليل، لذلك يجب على المراجعين ضرورة تمييز الاحتيال من الخطأ، لذا من الأهمية ضبط ممارسة إدارة الأرباح، وتلعب الحوكمة دوراً هاماً في المساهمة في تحقيق ذلك، إضافة لما تؤديه المراجعة من اضعاف مزيداً من المصدقية على التقارير المالية، ومن ثم زيادة ثقة المستخدمين في التقارير المالية، وبالتالي إظهار التقارير المالية بصورة عادلة، وفي الواقع أنه يوجد القليل من الأبحاث الأكاديمية والممارسات المهنية التي تتناول أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق على ضبط ممارسة إدارة الأرباح، لذا جاءت هذه الدراسة في محاولة لضبط ممارسة إدارة الأرباح من خلال دراسة وتحليل أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق.

وتعد إدارة الأرباح من الموضوعات الهامة بعد انفجار عدد من الأزمات المالية بدءاً من الأزمة المالية الآسيوية وكان آخرها الأزمة المالية العالمية مما أدى إلى الاهتمام بمعرفة العوامل المؤثرة عليها، وقد أدى استخدام الأرباح المحاسبية المتعسفة إلى تضليل المستثمرين وتراجع ثقة

مستخدمي القوائم المالية بالشركات، وكان مبعث انعدام الثقة ينطلق من عدم قدرة القوانين والتشريعات وهيئات الرقابة على التنبؤ بفشل منشآت الأعمال وما يدور داخل دوائر أصحاب القرار بالشركات، وتعد القدرة على معرفة العوامل المؤثرة على إدارة الأرباح أحد الموضوعات الهامة للحد من الأرباح العسفية، إلا أن انخفاض الالتزام بقواعد الحوكمة، إضافةً إلى وجود حالات فشل مراجعة كثيرة كانت أحد الأسباب التي أدت إلى حدوث ممارسات غير مرغوب بها من قبل الإدارة، وتحتاج البنوك العاملة في البيئة الفلسطينية للحد من أي ممارسات غير مرغوب بها.

يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح؟

ولإجابة على الإشكالية أعلاه يمكن التطرق إلى المحاور الآتية:

- العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وضبط ممارسة إدارة الأرباح.
- العلاقة بين جودة التدقيق وضبط ممارسة إدارة الأرباح.
- علاقة التكامل بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح.

الإطار النظري للدراسة

1- حوكمة الشركات:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادية (OECD) على أنها: "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها" (عبد العزيز، 2012: 7).

وتهتم الحوكمة بحماية مصالح كل الأطراف المهتمة بالتعامل مع الشركة، وينظم العلاقات القائمة بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها ولجنة التدقيق فيها، بما يعمل على خفض مخاطر الشركة، وعلى رفع قيمة أسهمها في السوق، كما أن نظام الحوكمة الجيد يحسن من نوعية وكفاءة القيادة في الشركة ويحسن من جودة إنتاجه، بالإضافة إلى أنها تساعد على تحسين الكفاءة في استخدام أصول المنشأة والعمل على تخفيض تكلفة رأس المال (الهيني، 2004)، كما أنها تساعد أيضاً في تحقيق رغبات المجتمع وتطلعاته. (Cattrysse, 2005).

ويعرف الباحث حوكمة الشركات إجرائياً على أنها مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقات في المؤسسة وذلك من أجل تحقيق توازن بين كل من الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك من خلال وجود الرقابة وتعزيز الإفصاح والشفافية بما يحقق أفضل المنافع لكافة الاطراف ذوي المصلحة.

1-1 أهمية الحوكمة:

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان استقلالية وموضوعية وحيادية المراجعين الخارجيين، وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة الشركة، أو أي أطراف داخلية أخرى. (سامي، 2009: 18) ويرى الباحث بأن الالتزام بقواعد الحوكمة يشكل أحد أهم ركائز منع الغش والتلاعب بالتقارير المالية مما يتعكس على ضبط الممارسات المحاسبية غير المرغوب فيها.

1-2 أهداف الحوكمة :**تسعى الحوكمة لتحقيق الأهداف التالية:**

1. العمل على مساءلة ومحاسبة المسؤولين، وكذلك محاربة الفساد الإداري والمالي في المؤسسة بكل صورته. (نصبة، 2015: 13)
2. كبح مخالفات الإدارة المحتملة، وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين. (دياب، 2014: 36)

وفي ضوء خبرة الباحث الأكاديمية والمهنية فإنه يضيف الأهداف التالية:

1. إظهار الشفافية وتعزيز القابلية المحاسبية.
 2. تحسين الأداء الشمولي للمؤسسة.
- وحتى تستطيع الحوكمة تحقيق غاياتها لا بد من احتوائها على مجموعة من القواعد أو المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الدولية (OECD)، بالإضافة إلى مدونات أخرى لحوكمة الشركات، سواءً على الصعيد الدولي أو الإقليمي، ويتمثل أهم هذه القواعد فيما يلي:
- (اللجنة الوطنية للحوكمة، 2009: 16):
1. اجتماع الهيئة العامة.
 2. حقوق المساهمين.
 3. إدارة الشركة.
 4. التدقيق.
 5. الإفصاح والشفافية.
 6. أصحاب المصالح الآخرين في الشركة.

فقواعد حوكمة الشركات تتركز بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذلك المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين الآخرين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى مثل الدائنين والعاملين والحكومات التي تقوم بإنشاء الإطار المؤسسي والقانون الشامل للحوكمة، ويخضع هؤلاء جميعاً في علاقاتهم لقواعد حوكمة الشركات، إما بالالتزام الإجمالي من خلال القانون والتنظيم المؤسسي، أو من خلال الالتزام الاختياري، أو أخيراً نتيجة ضغوط وحوافز من قوى السوق لاتباع أفضل الممارسات. (خضر، 2012: 81)

يرى الباحث أن قواعد الحوكمة السابقة تثبت أهميتها بالنسبة للشركة في ضمان العدالة والنزاهة في معاملة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك الشفافية والإفصاح عن الأمور المالية وغير المالية بشكل يمكن المساهمين والجمهور من تقييم وضع الشركة بشكل عام، والبنوك بشكل خاص ومستوى أداءها، والمساءلة في العلاقات بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، وبين مجلس الإدارة والمساهمين، وبين مجلس الإدارة والجهات الأخرى ذات العلاقة، كما راعت المسؤولية من حيث الفصل الواضح في المسؤوليات وتفويض الصلاحيات.

3-1 العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وضبط ممارسة إدارة الأرباح:

لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا وضبط القرارات التي تسهم في ضبط ممارسات إدارة الأرباح لابد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات، وهناك عدة تصنيفات للآليات المحاسبية للحوكمة (راضي، 2011):

مما ينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة، وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي) للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وطبيعة الحال فإن النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها. وتأسيساً على ما سبق يمكن استخلاص بأنه توجد علاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وضبط ممارسة إدارة الأرباح.

2- جودة التدقيق:

اهتمت العديد من الدراسات كدراسة (أبو عجيلة وحمدان، 2010)، ودراسة (أبو عجيلة واشرف، 2009)، ودراسة (عيسى، 2008) بجودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها وذلك لأن جودة خدمة المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة لها تأثير كبير على جودة البيانات المالية التي تصدرها الشركات المختلفة، وتلك البيانات يعتمد عليها العديد من الأطراف عند اتخاذ قراراتهم المختلفة.

وتعتبر جودة التدقيق عن قدرة المراجع في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها. (Schipper & Vincent, 2013) ويمكن تعريف جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، كما يمكن تعريفها بأنها مقياس لمقدرة المراجع الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها. (عيسى، 2008) ويعرف الباحث جودة التدقيق بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمحلية، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات إن وجدت.

1- 2 أهمية جودة التدقيق:

تكمن أهمية جودة التدقيق من خلال أن المنتج النهائي لعملية المراجعة يتمثل في تقرير مراجع الحسابات، والذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، ومن هنا فإن جودة التدقيق هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة" (Tayler & Glezen: 1994، 15-145)، كذلك يوجد العديد من الأسباب للاهتمام بجودة التدقيق منها رغبة إدارة الشركة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، ورغبة المنظمات المهنية في ضمان وفاء مهنة المراجعة بمسئوليتها تجاه جميع الأطراف المعنية (Van, 2004 Caneghem).

3- إدارة الأرباح:

تُعرف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، فقد عرفها (Schipper, 1989) على أنها "تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة". وعرف (Healy and Wahlen, 1999) إدارة الأرباح بأنها: "تتحقق عندما يقوم المديرين باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل

التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية".

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، إلا أن هناك اتفاق على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة، وبأخذ هذه التعريفات في الاعتبار، يعرف الباحث لغرض هذه الدراسة إدارة الأرباح بأنها سلوك متعمد تقوم به الإدارة يؤثر على الدخل بهدف تضليل مستخدم المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة.

وتلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية (Scott and Pitman, 2005):

- 1- أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
- 2- أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 3- أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

4- العلاقة بين جودة التدقيق وضبط ممارسة إدارة الأرباح:

إن الهدف من المراجعة هو تحسين أداء المنشأة وتفعيل مفهوم المساءلة، وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف الأخرى ذات الاهتمام بالمنشأة، ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية المراجعة بما يضمن زيادة فعاليتها كنشاط مضيف للقيمة، حيث ينظر إلى وظيفة المراجعة من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية في المنشآت والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير ونهاية بالمتابعة المستمرة، ويجب على إدارة المراجعة إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف المضافة للقيمة بما يضمن الجودة وسرعة الأداء والفاعلية من منظور سلسلة القيمة، ولزيادة فاعلية المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية (الشحادة والبرغوثي، 2009: 10):

- كفاءة المدقق الداخلي.
 - المتطلبات المهنية وما تفرضه معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني.
 - الإشراف والتشاور المستمر مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان التدقيق والإدارة التنفيذية.
 - الحرص على ضمان أكبر قدر كافٍ من الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي.
- ويتضح مما تقدم وجود علاقة بين جودة التدقيق وترشيد سلوك إدارة الأرباح.

5- علاقة التكامل بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح:

في ضوء ما تم استعراضه يمكن القول بأن قواعد الحوكمة تساهم بشكل فعال في تعزيز الشفافية والإفصاح وإظهار التقارير المالية بصورة عادلة، وفي ذات السياق فإن المراجعة تهدف إلى

منع الغش والتلاعب والتحرير في التقارير المالية، وبالتالي فإنهما يسعيان بشكل مشترك وتكاملي إلى تحقيق جودة التدقيق، ويتمثل ذلك اكتمال محتوى المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية، مما ينعكس إيجاباً على ممارسة إدارة الأرباح، والزامها بعدم اتباع ممارسات غير مرغوب فيها.

6- الدراسات السابقة

اتيح للباحث الاطلاع على عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وفيما يلي ملخص لأهم هذه الدراسات:

دراسة (Lie & Lu 2007) ركزت على فحص العلاقة بين إدارة الأرباح وحوكمة الشركات في الصين، ومن ضمن النتائج التي توصلت إليها أن هناك اختلافات منتظمة (Systematic Differences) في ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية في الصين خلال الفترة من (1999 - 2005)، كما وجدت الدراسة أن المنشآت التي بها مستويات أعلى من إجراءات الحوكمة يكون بها مستويات متدنية من إدارة الأرباح.

دراسة (مبارك: 2008) هدفت إلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي، وسلوك إدارة الأرباح، حيث كانت عينة الدراسة مكونة من (35) شركة مساهمة في السعودية خلال الفترة (2006- 2008)، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، وبين حجم العمل المرتبط بعملية إعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح وعرضها.

دراسة (أبو عجيلة والشريف: 2009) تناولت العلاقة بين جودة الأرباح وجوانب حوكمة الشركات، وعرفت الدراسة جودة الأرباح بأنها تتمثل في مدى استمرارية الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة الأرباح وبين نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة، ووجود علاقة طردية بين استقلالية لجنة المراجعة وبين جودة الأرباح، وعدم وجود أي علاقة بين الجوانب الأخرى لحوكمة الشركات وجودة الأرباح.

دراسة (Ghosh: 2009) سعت إلى كشف التلاعب بالتقارير المالية، أو القوائم المالية، التي من خلالها تقوم الإدارة بإظهار صورة مضللة للوضع المالي للشركة، والكشف عن ممارسة الاحتيال، والمحاسبة الإبداعية التي أدت إلى انهيار كبرى الشركات التجارية في الهند، وتوصلت الدراسة إلى وضع طرق لحماية مستخدمي البيانات المالية من التلاعب، وللحد من تأثير الإبداع، والابتكار، والاحتيال في البيانات المالية من خلال تبسيط الأنظمة المحاسبية، وأنظمة التدقيق والحاكمية،

واستخدام الأدلة المحاسبية للكشف عن الغش، والاحتتيال، والتلاعب، ومنع حدوثها، والحد من الخيارات المحاسبية، والبدائل المتوفرة ضمن المعايير المحاسبية الدولية.

دراسة (الشحادة، 2010) هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة آليات الحوكمة القائمة على معلومات محاسبية تمثل الوضع المالي العادل للمؤسسة المصرفية، في تبديد قلق الأطراف أصحاب المصلحة في اقتصاديات تلك المؤسسات المصرفية وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات المصرفية الناجحة هي تلك المؤسسات التي ستأخذ بالآليات التي تقوم عليها عملية الحوكمة لما لها دور في ترسيخ القواعد و الضوابط و السياسات المحاسبية و المالية القادرة على التخفيف من أساليب التلاعب في نتائج الأعمال للمؤسسات المصرفية . و بالتالي التخفيف من المخاطر الناتجة عن عمليات الفساد و الغش و سوء الإدارة و التلاعب في الإدارة و المكاسب.

دراسة (أبو عجيبة وحمدان: 2010) كشفت عن مدى ممارسة الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لإدارة الأرباح خلال الفترة (2001 - 2006)، وأثر التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة المدرجة في بورصة عمان قد مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، كما أظهرت وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، ووجود علاقة طردية بين فترة الاحتفاظ بالعميل وسلوك إدارة الأرباح، وعلاقة عكسية بين أتعاب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، وبين التخصص الصناعي للمدقق وممارسة إدارة الأرباح لدى شركات العينة.

دراسة (أبو جراد: 2011) اهتمت باستكشاف العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين، وخلصت الدراسة إلى أن المصارف الفلسطينية تمارس إدارة الأرباح، وإن هناك علاقة موجبة بين إدارة الأرباح وخبرة المدقق العملية واستقلالية وحجم مكتب التدقيق، كما أثبتت وجود علاقة سالبة بين إدارة الأرباح والتأهيل العلمي للمدقق، ودرجة احتفاظ المكتب بالعميل ودرجة منافسته مع المكاتب الأخرى.

دراسة (معروف: 2011) ركزت على مناقشة وتحليل آليات حوكمة الشركات من حيث مفهومها ومسؤولياتها وخصائصها، وأثر ذلك على الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في بيئة الأعمال في الجمهورية السورية، وقد توصل الباحث إلى نتائج كشفت أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء عينة الدراسة (وفقاً لمركزهم الوظيفي، تخصصهم العلمي، مؤهلهم العلمي، سنوات خبرتهم)، حول دوافع وأساليب ممارسة إدارة الأرباح في بيئة الأعمال السورية. كما وجد أن مجلس الإدارة يلعب دوراً هاماً في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، وأن هذا الدور يتأثر بشكل أساسي بالخصائص

التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

دراسة (رياض: 2012) تناولت التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح من خلال دراسة تطبيقية على (10) شركات مساهمة صناعية مصرية تعمل في قطاع الرعاية الصحية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح، وعدم وجود تأثير لكل من الجمعية العمومية وإدارة المراجعة الداخلية، واستقلالية لجنة المراجعة والإفصاح عن السياسات الاجتماعية والرافعة المالية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

دراسة (Schneider: 2013) هدفت إلى بيان فيما إذا كان هناك أثر لوجود تدقيق داخلي قوي على سلوك إدارة الأرباح الحقيقي، وأشارت النتائج إلى أن تأثير التدقيق الداخلي على قرارات الإفراط في الإنتاج كانت في الاتجاهات المفترضة، وذات دلالة إحصائية، في حين وجود تدقيق داخلي كان له أثر كبير في ردع الفائض في الإنتاج، أما نتائج التدقيق الداخلي القوي فكانت مختلطة من حيث حجم العينة حيث إذا تم تخفيض حجم العينة، فإن النتيجة تكون رادعة بشكل أكبر للفائض في الإنتاج، أما بالنسبة للعينة بشكل كامل فكانت النتيجة أنه لا يوجد اختلاف في الدلالة الإحصائية عن مجموعة التدقيق الداخلي القوي، ومجموعة التدقيق الداخلي الضعيف، كما تبين من خلال هذه الدراسة أن بعض الشركات لا ترغب في الحد من غزارة الأرباح، وذلك لتقليل الضرائب، ولتمهيد الأرباح وتوزيعها.

دراسة (Chen & Zhang: 2014) سعت إلى اختبار أثر حوكمة الشركات على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصينية المسجلة في البورصة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين عدم ازدواجية المدير التنفيذي، وتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء لجنة المراجعة، والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

دراسة (الذنيباتو أبو جبريل: 2016) هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وبشكل أكثر تفصيلاً التحقق من أثر استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الاختيارية، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لكل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية

المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، وذلك بأن هذه المتغيرات المستقلة تؤدي إلى تقليل، أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات.

6-1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة من حيث أنها تبحث في تحديد أثر التكامل بين تطبيق الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسات إدارة الأرباح، حيث لم تتناول أي من الدراسات السابقة العلاقة بين المتغيرات مكتملة، كما تناولت الدراسة الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسة إدارة الأرباح وأثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح التي لم يتم تناولها مجتمعة في أي من الدراسات السابقة، إضافةً إلى أن تطبيقها يتم في البيئة الفلسطينية التي تتسم بظروف اقتصادية وسياسية واستثمارية صعبة، خاصة في ظل القيود والعراقيل التي يضعها الاحتلال الإسرائيلي أمام نمو وتطور الاقتصاد الفلسطيني.

7- منهجية الدراسة

يتناول الفصل منهجية الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة التي طبقت عليها الدراسة بالإضافة إلى أدوات الدراسة والمعالجة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات للتوصل إلى النتائج، وفيما يلي عرضاً لذلك.

7-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء والمحاسبين والماليين العاملون في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة وعددها 15 حيث تم توزيع عدد 2 استبانة لكل بنك، ومكاتب التدقيق الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وعددها 64 حيث تم توزيع استبانة واحدة لكل مكتب، لانهم على دراية وإطلاع بالحوكمة والتقارير المالية، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة 94 تم استرداد 80 استبانة أي ما نسبته 85% من مجموع الاستبانات الموزعة.

جدول رقم (1) توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة

المتغير	البيان	العدد	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	مدقق خارجي	54	67.5
	محاسب	14	17.5
	مدير مالي	12	15.0
		80	%100
التخصص العلمي	محاسبة	76	95.0

1.2	1	إدارة أعمال	
/	/	اقتصاد	
3.8	3	علوم مالية ومصرفية	
%100	80	المجموع	
1.2	1	دبلوم	المؤهل العلمي
81.2	65	بكالوريوس	
13.8	11	ماجستير	
3.8	3	دكتوراه	
%100	80	المجموع	
53.8	43	أكثر من 15 سنة	الخبرة في مجال التدقيق
33.8	27	من 10-15	
12.5	10	أقل من 10 سنوات	
%100	80	المجموع	
62.5	50	محاسب قانوني معتمد	الشهادة المهنية
15.0	12	محاسب إداري معتمد	
10.0	8	محاسب قانوني محترف	
/	/	مدير مالي معتمد	
12.5	10	مدقق حسابات محترف	
%100	80	المجموع	

7-2 أدوات الدراسة:

قام الباحث بالاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقام الباحث بصياغة فقرات الاستبانة موزعة على (3) أبعاد.

أولاً : الصدق

صدق المحكمين

تم عرض مقاييس الدراسة على مجموعة من المحكمين، للتحقق من الصدق الظاهري، وبناء على ذلك قام المحكمين بالتعديل على مقياس الدراسة من خلال حذف فقرات وتعديل بعض الفقرات وإضافة بعض الفقرات.

صدق الاتساق الداخلي

تم حساب معاملات الارتباط بين المجالات و الدرجة الكلية للمجال كما هو موضح في جدول (2)

جدول (2) معاملات الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية

م	المجال	معامل الارتباط	sig
1	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	**0.69	0.00
2	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	**0.71	0.00
3	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	**0.79	0.00

يتضح من الجدول (2) أن جميع المجالات دالة إحصائياً بمعنى وجود علاقة بين كل هذه المجالات مع المجال الكلي حيث sig (مستوى الدلالة) أقل من $\alpha = 0.05$

جدول (3) معاملات الارتباط بين فقرات كل مجال والدرجة الكلية

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح			تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح			تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	
1	**0.84	0.00	1	**0.74	0.00	1	**0.85	0.00
2	**0.69	0.00	2	**0.64	0.00	2	**0.79	0.00
3	**0.78	0.00	3	**0.86	0.00	3	**0.62	0.00
4	**0.62	0.00	4	**0.64	0.00	4	**0.71	0.00
5	**0.69	0.00	5	**0.78	0.00	5	**0.68	0.00

** دالة عند مستوى 0.01 * دالة عند مستوى 0.05 /// غير دالة إحصائياً

يتضح من الجدول (3) أن جميع فقرات الاستبانة دالة إحصائياً بمعنى وجود علاقة بين كل هذه الفقرات مع كل مجال حيث sig (مستوى الدلالة) أقل من $\alpha = 0.05$.

ثانياً: الثبات

تم بإيجاد معامل الثبات من خلال :

أ. معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباوخ - Reliability Coefficients)

باستخدام معامل الثبات (ألفا كرونباوخ - Reliability Coefficients) تبين أن معامل الثبات يساوي (0.84)

جدول (4) معامل الثبات باستخدام كرونباوخ

م	المجال	معامل الثبات
1	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	0.69
2	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	0.78
3	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	0.77
	الدرجة الكلية	0.84

يتضح من الجدول (4) أن جميع المجالات دالة إحصائياً بمعنى وجود علاقة بين كل هذه المجالات مع المجال الكلي حيث sig (مستوى الدلالة) أقل من $\alpha = 0.05$

ب. التجزئة النصفية

تم حساب الثبات الكلي لاستبانة التوافق المهني ومجالاتها المختلفة بين الفقرات الزوجية والفقرات الفردية عن طريق حساب معامل الثبات لكل مجال من مجالات الاستبانة باستخدام طريقة التجزئة النصفية ثم إيجاد معامل الثبات المعدل كما هو موضح بجدول (5)

جدول (5) معاملات الارتباط لكل مجال من مجالات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية

معامل الثبات قبل التعديل	معامل الثبات بعد التعديل	المجال
0.77	0.87	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
0.64	0.73	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
0.85	0.89	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح
0.78	0.81	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (5) أن معامل الثبات قبل التعديل (0.78) ومعامل الثبات بعد التعديل (0.81) وهو معامل ثبات عالٍ.

تحديد فئة المقياس خلال الخطوات التالية :

1. حساب مدى المقياس

مدى المقياس = الحد الأعلى للمقياس - الحد الأدنى للمقياس

$$4 = 5 - 1 =$$

2. حساب مدى الفئة

مدى الفئة = مدى المقياس / عدد درجات المقياس

$$0.80 = 4 / 5 =$$

في ضوء هذه النتيجة تم تحديد قيمة فئات المقياس الخماسي المتدرج كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول (6) قيمة فئات المقياس الخماسي المتدرج

مدى المتوسط الحسابي	أقل من %36	%36- %52	%53- %68	%69- %84	%85 فما فوق
الوزن النسبي	1-1.80	-1.81 2.60	-2.61 3.40	-3.41 4.20	5-4.21
التصنيف	غير مؤثر بدرجة كبيرة	غير مؤثر	مؤثر نوعا ما	مؤثر	مؤثر بدرجة كبيرة

الأساليب الإحصائية :

- 1- معامل ألفا كرونباخ .
- 2- المتوسط والانحراف المعياري والنسب المئوية والرتب.
- 3- اختبار T.test
- 4- اختبار التباين الأحادي.

3-7 تحليل النتائج وتفسيرها

ولإجابة على تساؤل الدراسة الرئيسي والذي ينص على :

ما أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح؟

وللتحقق من ذلك تم استخدام المتوسطات والنسب المئوية والرتب يتضح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (7) النسب المئوية لأبعاد أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
1	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	4.11	0.6	82.2	2
2	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	4.02	0.63	80.5	3
3	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	4.21	0.61	84.3	1
	البعد الكلي	4.11	0.52	82.3	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح التي بلغت (82.3%) وهو مؤثر.

السؤال الأول : ما أثر تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح

جدول (8) المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
1	يتوافر لدى مجلس الإدارة واللجان المحيطة به صفات جيدة مثل جودة الخبرة العملية والمهنية بأعمال الشركة.	3.97	0.63	79.1	4
2	ولي لجنة المراجعة اهتماماً بالغاً بتفعيل دور التدقيق الداخلي بما يساهم في ضبط الأداء الإداري والمالي.	3.95	0.71	79	5
3	يقوم التدقيق الداخلي بمتابعة مدى وجود ممارسة لإدارة الأرباح، والإبلاغ عنها.	4.06	0.74	81.3	3
4	تهتم مكاتب التدقيق الخارجي بفحص الرقابة الداخلية بشكل دقيق وظهر نتائج الفصح للأطراف المعنية.	4.15	0.8	83	2
5	يساعد تطبيق آليات الحوكمة على الالتزام بالأسس والمعايير المحاسبية الملائمة للاستخدام، مما يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.	4.43	0.69	88.5	1
	الدرجة الكلية	4.11	0.6	82.2	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة أثر تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح بلغت (82.2%) وهو مستوى مؤثر.

بالنظر إلى الجدول (8) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة (5) ، والتي نصت على " يساعد تطبيق آليات الحوكمة على الالتزام بالأسس والمعايير المحاسبية الملائمة للاستخدام، مما يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " والتي نسبتها (88.5%)،

ويتضح أن الفقرة (2) ، والتي نصت على " تولي لجنة المراجعة اهتماماً بالغاً بتفعيل دور التدقيق الداخلي بما يساهم في ضبط الأداء الإداري والمالي " احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (79%).

يرى الباحث: أنه يجب العمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحوكمة داخل البنوك العاملة في قطاع غزة عن طريق تفعيل مختلف العناصر المكونة لها والمتمثلة في مجلس الإدارة واللجان المحيطة به ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التامة التي تساعدهم على القيام بالمهام المنوطة بهم وذلك لتفادي الآثار الجسيمة التي تتعرض لها البنوك من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لقواعد الحوكمة بداخلها.

السؤال الثاني : ما أثر تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح

جدول (9) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
1	يؤدي توافر جودة التدقيق إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يحد من حدوث الغش والتلاعب التي قد تسعى إليه إدارة الأرباح.	4.11	0.75	82.3	2
2	يساعد وجود جودة التدقيق في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ولظهور البنود المحاسبية بصورة معبرة عن واقعها.	3.94	0.79	78.8	4
3	تساهم جودة التدقيق في تقييم كفاءة وفاعلية النظم المالية والإدارية التي تضبط ممارسة إدارة الأرباح.	3.98	0.73	79.5	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
4	توفر جودة التدقيق أدلة وقرائن وإثباتات كافية لبيان القوائم المالية بصورة عادلة ومعبرة، مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها.	3.91	0.75	78.3	5
5	تساعد جودة التدقيق على توفير تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، بعيداً عن أي تأثير قد تسعى إليه إدارة الأرباح في إحداث تلاعب أو تحريف في محتواها.	4.18	0.67	83.5	1
الدرجة الكلية		4.02	0.63	80.5	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة أثر تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح بلغت (80.5%) وهو مؤثر.

بالنظر إلى الجدول (9) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة (5)، والتي نصت على "تساعد جودة التدقيق على توفير تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، بعيداً عن أي تأثير قد تسعى إليه إدارة الأرباح في إحداث تلاعب أو تحريف في محتواها" والتي نسبتها (83.5%)، ويتضح أن الفقرة (4)، والتي نصت على "توفر جودة التدقيق أدلة وقرائن وإثباتات كافية لبيان القوائم المالية بصورة عادلة ومعبرة، مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها" احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (78.3%).

يرى الباحث: أن جودة التدقيق تساعد الإدارة على القيام بأعبائها في الأمور التالية: دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها، تنفيذ السياسات والخطط التي وضعتها الإدارة بكفاءة وفاعلية مما يحد من ممارسة إدارة الأرباح.

السؤال الثالث: ما أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح؟

جدول (10) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
1	يؤدي عدم وجود التكامل بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى تباين الأسس والمعايير التي تستخدم لمعالجة الأحداث والعمليات المالية.	4.18	0.61	83.5	3
2	يؤدي عدم التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى تخصيص قيام إدارة الأرباح بممارسة أعمال غير مرغوب فيها.	4.08	0.69	81.5	5
3	يؤدي غياب التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى إظهار مخرجات النظام المحاسبي على غير حقيقتها.	4.13	0.66	82.5	4
4	يؤدي عدم وجود تكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى انخفاض (تدني) مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	4.29	0.73	85.8	2
5	يعزز وجود علاقة تكاملية بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق مبدأ المساءلة، ومعالجة أوجه الضعف في الأداء الشمولي للشركة.	4.4	0.74	88	1
	الدرجة الكلية	4.21	0.61	84.3	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح بلغت (84.3%) وهو مستوى مؤثر.

بالنظر إلى الجدول (10) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة (5) ، والتي نصت على " يعزز وجود علاقة تكاملية بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق مبدأ المساءلة، ومعالجة أوجه الضعف في الأداء الشمولي للشركة " والتي نسبتها (88%)،

ويتضح أن الفقرة (2) ، والتي نصت على " يؤدي التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى تخصيص قيام إدارة الأرباح بممارسة أعمال غير مرغوب فيها " احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (81.5%).

يرى الباحث: إن وجود أثر إيجابي للتكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، يساهم في اتصاف مخرجات النظام المحاسبي بالثقة والمصدقية و في دقة

المعلومات المحاسبية التي ينتجها، وبما يمكن من تعزيز مبدأ المسائلة في كافة المستويات الإدارية، إضافةً إلى معالجة أوجه القصور التي قد تواجه الأداء الشمولي في البنوك، وبذلك قد تم الإجابة على أسئلة الدراسة وإثبات صحة الفروض.

للإجابة على السؤال الرابع والذي ينص على : هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغيرات الدراسة (المركز الوظيفي - التخصص العلمي - المؤهل العلمي - الخبرة في مجال التدقيق - الشهادة المهنية)؟

وينبثق من السؤال السابق الفرضيات التالية :

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى لمتغير المركز الوظيفي وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول (11) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على أثر التكامل

بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغير

المركز الوظيفي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	0.95	2	0.47	1.31	0.28
	داخل المجموعات	27.8	77	0.36		
	المجموع	28.8	79			
تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	0.94	2	0.47	1.17	0.32
	داخل المجموعات	30.7	77	0.4		
	المجموع	31.7	79			
تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	بين المجموعات	2.33	2	1.17	0.37	0.41
	داخل المجموعات	26.7	77	0.35		
	المجموع	29	79			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.23	2	0.62	0.23	0.1
	داخل المجموعات	19.9	77			
	المجموع	21.1	79	0.26		

يتبين من الجدول (11) :

أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.10)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لمتغير المركز الوظيفي.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في

ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى لمتغير التخصص العلمي

وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول (12) نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) (One Way) للتعرف على أثر التكامل

بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغير

التخصص العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.69	0.38	0.14	2	0.28	بين المجموعات	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
		0.37	77	28.5	داخل المجموعات	
			79	28.8	المجموع	
0.55	0.59	0.24	2	0.48	بين المجموعات	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
		0.41	77	31.2	داخل المجموعات	
			79	31.7	المجموع	
0.42	0.87	0.32	2	0.64	بين المجموعات	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح
		0.37	77	28.3	داخل المجموعات	
			79	29	المجموع	
0.44	0.83	0.22	2	0.45	بين المجموعات	الدرجة الكلية
			77	20.7	داخل المجموعات	
		0.27	79	21.1	المجموع	

يتبين من الجدول (12) :

أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.44)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لمتغير التخصص العلمي.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى لمتغير المؤهل العلمي وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول (13) نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) (One Way) للتعرف على أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	0.08	3	0.03	0.07	0.98
	داخل المجموعات	28.7	76	0.38		
	المجموع	28.8	79			
تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	1.76	3	0.59	1.49	0.22
	داخل المجموعات	29.9	76	0.39		
	المجموع	31.7	79			
تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	بين المجموعات	1.66	3	0.55	1.54	0.21
	داخل المجموعات	27.3	76	0.36		
	المجموع	29	79			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.78	3	0.26	0.98	0.41
	داخل المجموعات	20.3	76	0.27		
	المجموع	21.1	79			

يتبين من الجدول (13) :

أن قيمة مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ أكبر من $\text{sig} = (0.41)$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى لمتغير الخبرة في مجال التدقيق وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول (14) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغير الخبرة في مجال التدقيق

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	4.95	2	2.47	0.52	0.36
	داخل المجموعات	23.9	77	0.31		
	المجموع	28.8	79			
تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح	بين المجموعات	3.66	2	1.83	0.62	0.45
	داخل المجموعات	28	77	0.36		
	المجموع	31.7	79			
تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح	بين المجموعات	3.05	2	1.52	0.45	0.25
	داخل المجموعات	25.9	77	0.34		
	المجموع	29	79			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	3.64	2	1.82	0.77	0.62
	داخل المجموعات	17.5	77	0.23		
	المجموع	21.1	79			

يتبين من الجدول (14) :

أن قيمة مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ أكبر من $\text{sig} = (0.62)$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لمتغير الخبرة في مجال التدقيق.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في

ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى لمتغير الشهادة المهنية

وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول (15)

نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) (One Way) للتعرف على أثر التكامل بين تطبيق

قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تعزى إلى متغير الشهادة المهنية

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.98	0.06	0.02	3	0.07	بين المجموعات	تطبيق قواعد الحوكمة في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
		0.38	76	28.7	داخل المجموعات	
			79	28.8	المجموع	
0.99	0.05	0.02	3	0.06	بين المجموعات	تطبيق جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح
		0.42	76	31.6	داخل المجموعات	
			79	31.7	المجموع	
0.68	0.51	0.19	3	0.57	بين المجموعات	تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة الأرباح
		0.37	76	28.4	داخل المجموعات	
			79	29	المجموع	
0.95	0.11	0.03	3	0.09	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.28	76	21	داخل المجموعات	
			79	21.1	المجموع	

يتبين من الجدول (15) :

أن قيمة مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ أكبر من $\text{sig} = (0.95)$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح تبعاً لمتغير الشهادة المهنية.

8- النتائج

لقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

1. وجود أثر إيجابي ذي دلالة احصائية للتكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح.
2. يؤدي غياب التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى إظهار مخرجات النظام المحاسبي على غير حقيقتها.
3. يعزز وجود علاقة تكاملية بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق مبدأ المساءلة، ومعالجة أوجه الضعف في الأداء الشمولي للشركة.
4. يؤدي عدم وجود تكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى انخفاض (تدني) مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية..
5. يؤدي عدم وجود التكامل بين قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى تباين الأسس والمعايير التي تستخدم لمعالجة الأحداث والعمليات المالية.
6. يؤدي عدم التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق إلى تخصيص قيام إدارة الأرباح بممارسة أعمال غير مرغوب فيها.
7. تساعد جودة التدقيق على توفير تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، بعيداً عن أي تأثير قد تسعى إليه إدارة الأرباح في إحداث تلاعب أو تحريف في محتواها.
8. يؤدي توافر جودة التدقيق إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يحد من حدوث الغش والتلاعب التي قد تسعى إليه إدارة الأرباح.
9. يساعد تطبيق آليات الحوكمة على الالتزام بالأسس والمعايير المحاسبية الملائمة للاستخدام، مما يساهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

9- التوصيات

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج فإن الباحث يوصي بما يلي:

- 1- استخدام أدلة وقرائن واثباتات كافية لبيان القوائم المالية بصورة عادلة ومعيرة، مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها.
- 2- ضرورة تولي لجنة المراجعة اهتماماً بالغاً بتفعيل دور التدقيق الداخلي بما يساهم في ضبط الأداء الإداري والمالي.

- 3- ضرورة أن يتوافر لدى مجلس الإدارة واللجان المحيطة به صفات جيدة مثل جودة الخبرة العملية والمهنية بأعمال الشركة.
- 4- تقييم كفاءة وفاعلية النظم المالية والإدارية التي تضبط ممارسة إدارة الأرباح.
- 5- تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وظهار البنود المحاسبية بصورة معبرة عن واقعها.
- 6- حث كافة الجهات الرسمية وغير الرسمية على تعزيز ثقافة الحوكمة، وتحسين جودة التدقيق نظراً لدورها البارز في ضبط ممارسة إدارة الأرباح.
- 7- اقامة الندوات والمؤتمرات وورش العمل لتوعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام و المستثمرين بشكل خاص بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية.

10- المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو جراد، إبراهيم (2010). علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو عجيلة، عماد والشريف، إقبال (2009). العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمة المؤسسية. مؤتمر جامعة الزرقاء الأهلية الدولي السابع، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية.
- أبو عجيلة، عماد وعلام، حمدان. (2010). أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح. المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، 14(2)، 158-184.
- خضر، أحمد. (2012). حوكمة الشركات، دار الفكر الجماعي، ط 1، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- دياب، رنا مصطفى (2014). واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين -دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، برنامج الدراسات العليا المشترك بين أكاديمية الإدارة والسياسة وجامعة الأقصى برنامج القيادة والإدارة"، غزة، فلسطين.
- الذنبيات، على و أبو جبريل، أحمد. (2016). أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، الجامعة الاردنية، 12(4)، 789-811.

- راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 446-447.
- رياض، سامح محمد. (2012). دور حوكمة الشركات في الحد من الأرباح من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية. المجلة العربية في المحاسبة، جامعة البحرين، أكتوبر، 8-51.
- سامي، مجدي محمد. (2009). "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية الجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 46 (2)، 1-42.
- الشحادة عبد الرزاق. (2010). التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية.
- الشحادة، عبد الرزاق والبرغوثي، سمير. (2009). ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية. المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية والاقتصاد الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
- عبد العزيز، سفيان. (2012). المراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية. المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بالفترة 4-5 ديسمبر 2012.
- عيسى، سمير كامل محمد. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 45 (2) ، 1-47.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. (2008). جودة أنشطة المراجعة الداخلية و دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية.
- معروف، هادي مسعود. (2011). دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، 25 (1)، 13-30.
- نصبة، الأمين (2015). أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام -دراسة حالة بلدية قمار الوادي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Cattrysse, J. (2005). Reflections on corporate governance and the role of the internal auditor.
- Chen, J. J., & Zhang, H. (2014). The impact of the corporate governance code on earnings management–Evidence from Chinese listed companies. *European Financial Management*, 20(3), 596-632.
- Ghosh, S. (2009). Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses. *The Management accountant*, 44(3), 182.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13(4), 365-383.
- Levitt, A. (1998). The Numbers Game. Speech Delivered at the NYU Center for Law and Business. New York, NY, September 28.
- Liu, Q., & Lu, Z. J. (2007). Corporate governance and earnings management in the Chinese listed companies: A tunneling perspective. *Journal of Corporate Finance*, 13(5), 881-906.
- Principles of Corporate Governance, 2004, www.oecd.org
- Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting horizons*, 3(4), 91-102.
- Schneider, A. (2013). "Internal Auditing and Real Earnings Management. Georgia institute of technology, united states, *Journal of contemporary issue in business research*, Vol.2, No.4, pp. 97-108.
- Scott, B. Jacobson and M. K. Pitman. (2005). "Auditors and Earnings management, Available Rom: <http://www.nysscpa.org> .
- Tayler , D. H. & Glezen , W. G. (1994) . *Auditors Legal Liability Towards the Third Party , Auditing Integrated Concepts and Procedures , sixth Edition*, 1994.
- Van Caneghem. T. (2004). The impact of audit quality on earnings rounding-up behaviour: some UK evidence. *European Accounting Review*, 13(4), 771-786.