

2021

The Effect of Audit Committees Formation Controls on Reducing Earnings Management Practices: Applied Study on Palestinian Banks Public Shareholding

مجدى وائل الكبيجي

Al-Quds Open University, magdy79go@yahoo.com

Follow this and additional works at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jpu>



Part of the [Accounting Commons](#), and the [Finance and Financial Management Commons](#)

Recommended Citation

2021) (الكبيجي, مجدى وائل) "The Effect of Audit Committees Formation Controls on Reducing Earnings Management Practices: Applied Study on Palestinian Banks Public Shareholding," *Jerash for Research and Studies Journal* *مجلة جرش للبحوث والدراسات*: Vol. 22 : Iss. 1 , Article 12.

Available at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/jpu/vol22/iss1/12>

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in Jerash for Research and Studies Journal *مجلة جرش للبحوث والدراسات* by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, u.murad@aarj.edu.jo.

تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة

مجدي وائل الكبيجي *

تاريخ الاستلام 2020/6/16

تاريخ القبول 2020/9/9

ملخص

تهدف الدراسة الى التعرف على تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة ب(استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الافصاح عن لجنة المراجعة) في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، بالإضافة الى استكشاف مدى ممارسة ادارة المصارف الفلسطينية المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لإدارة الأرباح، حيث تلجأ بعض ادارات الشركات الى ممارسات ادارة الأرباح من خلال التأثير في عمليات القياس والافصاح المحاسبي بالشكل الذي يخدم مصالحها، مستغلة بذلك المرونة في المعايير المحاسبية الدولية للاختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج جونز المعدل (Jones, 1991) (Dechow et al., 1995-1996)، والذي يركز على قياس الاستحقاقات الكلية لقياس ممارسات ادارة الأرباح، كما استخدمت مجموعة من المتغيرات الضابطة. وقد تألفت عينة الدراسة من جميع المصارف الفلسطينية المساهمة العامة البالغة (6) مصارف، على مدار سلسلة زمنية من العام 2014-2016، كما قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على الأقسام المالية في المصارف. وقد أظهرت النتائج أن المصارف قامت بممارسة ادارة الأرباح خلال سنوات الدراسة، وأن هناك تأثيرات متباينة لضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، وأن هناك تأثير (لنسبة الرافعة المالية، وحجم المصارف) على ممارسات ادارة الأرباح في المصارف، وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها: على المصارف الاهتمام والتركيز على ضوابط تشكيل لجان المراجعة، لما لتلك الضوابط من تأثير في الحد من استخدام الادارات للمستحقات الاختيارية، وتشجيع مكاتب المراجعة الفلسطينية على الارتباط بشركات المراجعة العالمية والتي تمتلك الموارد والامكانيات والشهرة وتلتزم بمعايير صارمة للجودة.

الكلمات المفتاحية: ضوابط تشكيل لجان المراجعة، ادارة الأرباح، المصارف الفلسطينية المساهمة العامة.

© جميع الحقوق محفوظة لجامعة جرش 2021.

* أستاذ المحاسبة المشارك، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين. Email: magdy79go@yahoo.com

The Effect of Audit Committees Formation Controls on Reducing Earnings Management Practices: Applied Study on Palestinian Banks Public Shareholding

Majdi Wael Alkababji, *Associate Professor of Accounting, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Al-Quds Open University, Palestine.*

Abstract

The study aims to identify the effect of Audit Committees formation controls proxy by (Independence of the Audit Committee, Rights and duties, Experience of Audit, Committee Members, Disclosure of the Audit Committee) on reducing earnings management practices, In addition to investigate the existence of earnings management practices of Palestinian banks Public Shareholding listed in Palestine exchange (PEX). Some boards of companies approach the earnings management practices through the influence of the measurement processes and accounting disclosure that serves their interests, taking advantage of the flexibility in the international accounting standards to choose between the methods and policies of the accounting alternatives. To achieve the objectives of the study the researcher used Jones amended model (Jones, 1991), (Dechow, et al., 1995-1996), which focuses on measuring the total accruals for the measurement of earnings management practices, also been used a group of control variables. The sample of the study consisted of all public shareholding banks, which are about (6) banks, throughout the years 2014-2016. Also, a questionnaire was designed and distributed to financial departments in banks. The results of the study revealed that public shareholding banks have been exercising earnings management during the years of the study, also there are varying effects of the audit committees formation controls on reducing profit management practices, and that there are effect of (the ratio of financial leverage, and the size of the banks) on the earnings Management Practices of banks.

The researcher offered a number of recommendations among which banks should pay attention to the audit committees formation controls, as these controls have an effect on reducing the use of discretionary by managements. Also, the study recommended the need for encouraging Palestinian auditing firms to deal with international audit firms, which have the resources, capabilities, reputation, and adheres to strict standards of quality.

Keywords: Audit committees formation controls, Earnings management, Palestinian Banks Public Shareholding.

المقدمة:

تعد التقارير المالية ملخصاً مهماً لإنجازات الشركة، ويتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء، ويتوقف عليها إبرام الاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى، ولضمان سلامة البيانات التي تعرضها التقارير المالية تزايد الاهتمام بالاعتماد على المدخل الأخلاقي في مجالات المحاسبة والمراجعة، بغرض التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، ولما كانت التقارير المالية تعد في ضوء المعايير المحاسبية التي تسمح للإدارة في كثير من الأحيان بحرية الاختيار من بين الطرق المحاسبية لمعالجة نفس البند، كما تسمح لها بحرية التقدير لكثير من بنود القوائم المالية بهدف مساعدتها في جعل التقارير المالية أكثر قدرة على التعبير عن الأداء الحقيقي لمنشآت الأعمال، أصبحت بعض الإدارات تستخدم تلك الحرية -كسلوك أخلاقي غير مقبول- للتأثير على الأداء الحقيقي وعلى وجه التحديد الأرباح المحاسبية لإظهارها على غير حقيقتها وهو ما يعرف بإدارة الأرباح (Earnings Management)، وذلك لتحقيق مصالحها الذاتية (رضوان، 2013؛ إبراهيم، 2014)، وإن احتواء هذه الأرباح على قدر من التلاعب وفقدانها للجودة قد يغلب مصالح فئة معينة من المهتمين بالمنظمة على حساب الفئات الأخرى ذات العلاقة، وفي سياق العديد من الفضائح المالية التي أهدقت بمصداقية وظيفة المراجعة، اتجهت العديد من الدراسات في السنوات العشر الماضية إلى تأسيس علاقة إيجابية بين لجان المراجعة، ونوعية التقارير المالية، والتي تعد المرشد الأساسي لاتخاذ العديد من القرارات من قبل الأطراف ذات العلاقة، والذي يتم تعزيز تلك العلاقة الإيجابية من خلال تقرير المراجع في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية (Piot, 2005; Yu, 2011)، الأمر الذي يقضي بأن تحتوي تلك التقارير على معلومات صحيحة وعادلة لكي تحقق الغرض الذي أعدت من أجله، وتضفي ثقة المستخدمين فيها (صقر وآخرون، 2016). وبالرغم من أن معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى البعد عن التحيز وموضوعية القياس المحاسبي، وعرض المعلومات المالية والافصاح عنها بعدالة وشفافية، إلا أن المرونة التي أتاحتها تلك المعايير لإدارة الوحدات الاقتصادية في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة، قد تستغل من جانب الإدارة لتحقيق دوافع وأهداف خاصة، والتي من شأنها أن تؤثر مباشرة على التقارير والقوائم المالية، مما يلحق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة (Cheng, et al., 2015؛ إبراهيم، 2014).

ونظراً لما ترتب على ممارسات إدارة الأرباح من تضليل وطمس للحقائق، فقد نتج عن تلك الممارسات العديد من الفضائح والانهيئات لكبرى الشركات العالمية والتي من أشهرها Enron، WorldCom، وقد كان من أسباب حدوث الانهيار لتلك الشركات: اختلال الهياكل التمويلية، وعدم القدرة على سداد تدفقات نقدية لسداد الالتزامات المستحقة، والافتقار إلى الممارسات السليمة للإشراف والرقابة، علاوة على عدم الاهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية التي تتعلق

بالإفصاح والشفافية، إضافة إلى الفساد المالي والمحاسبي والإداري والذي توطأت معه بعض كبرى شركات المحاسبة والتدقيق كأمثال Arthur Anderson والذي أدى أيضا إلى انهيارها (Kastantin, 2005:35; Ratsula, 2010: 4; إبراهيم, 2011: 437)، الأمر الذي دعا العديد من المنظمات والقطاعات التي منها المصارف إلى الاهتمام البالغ بالزامية تشكيل لجان المراجعة كأداة للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف، مما يعزز من الاعتمادية والشفافية في التقارير المالية التي تفصح عنها المصارف.

من هنا تأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة.

مشكلة الدراسة:

نظراً للدور المهم الذي تقوم به لجان المراجعة في المصارف والشركات، باعتبارها ركناً من أركان الحاكمية المؤسسية وعبر دورها في مساءلة مجلس الإدارة، وزيادة فاعلية وظيفة المراجعة واستقلاليتها وإشرافها على إعداد القوائم المالية، ودورها في الحد من الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي، وحرصاً من سلطة النقد الفلسطينية على دعم وسلامة وتعزيز الثقة في القطاع المصرفي (Sun et al., 2014؛ الكبيجي, 2015)، فقد نظمت تشريعات كقانون مكافحة غسل الأموال، وقانون المصارف لعام 2010 المادة رقم (47) (www.pma.ps) التي توجب كل مصرف مرخص أن يعين لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته، تكون غالبية أعضائها من غير الموظفين والمسؤولين في المصرف، تعزيزاً للاستقرار المالي في فلسطين وللمحافظة على سلامة الجهاز المصرفي الفلسطيني.

كما ويعد تضارب المصالح بين الوكيل والأصيل من العوامل التي قد تدفع الوكيل لاستخدام المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية، وحرية اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات والأنشطة، لإظهار أرباح الشركة على غير حقيقتها سعياً لتحقيق مصلحته على حساب مصلحة الأصيل وغيره من أصحاب المصالح الآخرين، رغم أن الإدارة تقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في إطار من المعايير المهنية، والتي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة والتي قد تستغل من قبل الإدارة لمصلحتها على حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة، الأمر الذي يؤكد الحاجة إلى اللجان المراجعة لدورها في منع واكتشاف أي تحريف أو تضليل في القوائم المالية.

لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- هل تمارس المصارف الفلسطينية المساهمة العامة ادارة الأرباح؟
- 2- ما مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة ب(استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الافصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- 3- هل هناك تأثير (لحجم شركة المراجعة على المصرف، ولنسبة الرافعة المالية للمصرف، ولحجم المصارف) على ممارسات ادارة الأرباح؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع إدارة الأرباح باعتباره من المواضيع المهمة والحديثة التي برزت في الأونة الأخيرة في الأدبيات والبحوث المحاسبية على نطاق دولي، ويعود ذلك لأهمية ما تعرضت له مهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة الى العديد من الانتقادات المتعلقة بضعف دور المراجع الخارجي والداخلي في المنع أو التقرير عن بعض ممارسات الإدارة - الانتهازية Opportunistic - بصفتها وكيلة عن المساهمين وبسبب علاقتهم المباشرة بإعداد التقارير المالية، وذلك سعياً منها نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب المساهمين، الأمر الذي يؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية كنتيجة لممارسات ادارة الأرباح، وما يتبعها من انخفاض في جودة المعلومات المحاسبية، والذي يتبعه انخفاض في جودة عمليات المراجعة المقدمة لتلك القوائم للحكم على مصداقيتها، مما يسلب الضوء نحو لجان المراجعة وضوابط تشكيلها وكيف يمكن لها أن تؤثر على عمليات إدارة الأرباح.

الاطار النظري والدراسات السابقة:

نشأة لجان المراجعة:

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Robbins & McKesson، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) Securities and Exchange Commission بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة ودعم استقلالته في إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وفي عام 1967 أوصى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث

تكون من ضمن مسؤولياتها حل المشكلات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية وطرق الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، وفي عام 1972 أوصت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) الشركات المساهمة بإنشاء لجان للمراجعة تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة (الصوص، 2012؛ سليمان، 2006: 139).

أما في فلسطين ففكرة تطبيق لجان المراجعة تعتبر حديثة نسبياً بالمقارنة مع البيئات الأخرى، وقد بدأ الاهتمام بلجان المراجعة خصوصاً بعد تبني مفهوم حوكمة الشركات في العام 2009، حيث تعتبر لجان المراجعة من الدعائم الأساسية للحكومة. غير أنه على حد علم الباحث لا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان للمراجعة باستثناء قطاع المصارف، حيث ألزم قانون المصارف رقم (9) لسنة 2010 في المادة (47) كل مصرف بتشكيل لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته وحدد مهامها ومسؤولياتها (الكبيجي، 2015؛ القيسي، 2016).

لجنة المراجعة في المصارف، ومفهومها:

نظراً للدور الكبير الذي تلعبه المصارف في عملية التطور الاقتصادي، حيث أنها تستحوذ على مدخرات وثروات العديد من المستثمرين، ولما تقدمه من خدمات مصرفية مهمة ومتعددة، لذلك أصبح من الضروري أن يتم ضبط أداء إدارات تلك المصارف وفقاً لإطار عام من الممارسات والإجراءات السليمة التي تناسب مسؤولياتها، ومن هنا تبرز أهمية دور لجان المراجعة كجهة رقابية وإشرافية هدفها التأكد من أن جميع الضوابط والليات المراجعة الداخلية والخارجية تتم على قدر كبير من الكفاءة والفاعلية، من أجل تعزيز الثقة في البيانات المالية التي تنشرها تلك المصارف (الصوص، 2012؛ دحدوح، 2008). ولعل حالات التلاعب والغش في التقارير المالية وحالات الفساد المالي وجرائم غسل الأموال، من أهم الأسباب التي دفعت بالشركات والبنوك إلى تشكيل لجان للمراجعة خاصة في أعقاب الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات والبنوك. فضلاً عن الضغوط التي تمارسها إدارة الشركات والمصارف على مراجع الحسابات مما يؤثر سلباً على استقلاله وحياده خاصة أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله، كل ذلك دعم فكرة تكوين لجان المراجعة في المصارف (علي وشحاتة، 2007: 313)، وبالتالي يمكن القول ان المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي ساهم أيضاً في نشأت فكرة لجان المراجعة والتي تعمل أيضاً كحلقة تنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي والإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات وزيادة فاعلية عملية المراجعة وفاعلية هيكل ونظم الرقابة الداخلية (سليمان، 2006: 144؛ السويطي، 2006: 58).

كما ويتعدد مفهوم لجان المراجعة نظراً لتعدد مهامها ومسؤولياتها ودورها من مؤسسة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، بحيث يمكن استعراض بعض مفاهيمها على أنها " عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة، تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي عن الإدارة، وتتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين" (Arens, et al., 2010: 84). كما ويراه (سليمان، 2006: 143) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة. ويعرفها قانون البنوك 2000 للبنك المركزي الأردني المادة (32) " بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، مكلفة بالإشراف والرقابة على التقارير المالية والافصاحات المرفقة بها، وتشكل اللجنة من الأعضاء غير التنفيذيين ويرأسها رئيس من بين أعضائها، ويفضل أن يكون على الأقل عضوان من أعضاء لجنة المراجعة حاصلان على مؤهلات علمية و/أو خبرة عملية في مجالات الإدارة المالية، وأن لا يقل عدد الأعضاء المستقلين في اللجنة عن عضوين اثنين، وتقوم لجنة المراجعة بممارسة المسؤوليات والصلاحيات الموكلة إليها بموجب قانون البنوك وأي تشريعات أخرى ذات العلاقة".

مهام وضوابط تشكيل لجان المراجعة:

اتفقت العديد من المنظمات العلمية والهيئات المهنية والمنظمة لسوق الأوراق المالية على ضرورة تحديد القواعد الناظمة لتشكيل لجان المراجعة والضوابط الواجب توافرها بالشكل الذي يؤدي الى تعظيم فعالية لجان المراجعة ومنفعتها لكي تسهم في تحسين الدور الاشرافي والرقابي في المنظمة.

- ويجمع كل من (Oqab, 2012; Persaud & Mason, 2000:7; مركز المشروعات الدولية، 2003:212؛ السقا وأبو الخير، 2002؛ دحدوح، 2008؛ الصوص، 2012؛ الكبيجي، 2015) أن الهدف من تشكل لجان المراجعة يتمثل في أربعة عناصر رئيسية:
- 1- مساعدة المراجع الخارجي في إتمام عمله بكفاءة وفعالية وموضوعية.
 - 2- الإشراف التام على النظم المالية والرقابية في الشركة.
 - 3- مراجعة السياسات والممارسات المحاسبية، واختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة.
 - 4- التوصية إلى الهيئة العامة بتعيين مراجع الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه.

كما جاء أيضاً بأن لجنة المراجعة تؤدي دوراً مهماً من حيث: (Saad, et al., 2006؛ السويطي، 2006: 58؛ قانون الشركات الفلسطيني المعدل، 2008، المادة (192)، موقع سلطة النقد الفلسطينية www.pma.ps، قرار رقم (9) لسنة 2010 تعليمات رقم (47) و(51))

1- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية، وخلق انطباع لديهم بأن مراقبة أنشطة الشركة على مستوى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة، مما يضيف طابع الجدية على الوظيفة الرقابية، والتركيز على مساءلة مجلس الإدارة اتجاه جمهور المساهمين.
2- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة.

3- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
4- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.
5- التكامل بين أنشطة التدقيق والتأكدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة.
6- العمل على حل القضايا والإشكاليات التي تعود لأسباب مختلفة من خلال استخدام اللجنة كأداة تحقيق داخلية مستقلة تناقش أي حالات أو شكاوي تؤثر في أعمال الشركة بشكل عام.

7- الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توثيق العلاقات وإجراء الحوار والاتصالات مع جميع الأطراف ذات العلاقة بها.

8- التأكد من صحة السلوكيات الأخلاقية للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

وأكدت العديد من الدراسات على ضرورة أن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين، وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة الشركة، حيث بينت العديد من الدراسات أن مقدرة أعضاء مجلس الإدارة في الرقابة على إدارة الشركة تتأثر بدرجة كبيرة بالاستقلالية المتوافرة في أعضاء لجان المراجعة (Samir, et al., 2003; Badolato, et al., 2014; Lin & Hwang, 2010; Habbash, et al., 2013; Khamoussi, 2016, مدونة الحوكمة الفلسطينية، 2009)، ومن الحالات التي تعبر عن استقلالية أعضاء لجان المراجعة:

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو الشركات التابعة لها.
- أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو الشركات التابعة لها بخلاف التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- أن لا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

- أن لا يكون مدير تنفيذي في احدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو احدى الشركات التابعة لها.

كما أظهرت دراسة (Rainsbury et al., 2009) إلى أن وجود لجان مراجعة مكونة من أعضاء مستقلين وذوي كفاءة عالية مع خلفية وخبرة محاسبية، يساعد على دعم عمل المراجع الداخلي ويقلل من الصراعات بين المحاسبين ومدراء الشركة ويرفع من مستوى أداء المراجع الخارجي ويساعد على تسهيل مهامه، كما أظهرت الدراسة أيضاً أن أتعاب المراجع الخارجي أقل في الشركات التي لديها لجان مراجعة كفؤة وذات خبرات محاسبية وتدقيقية، وذلك يعود ربما إلى قدرة تلك اللجان في التفاوض بشكل مهني حول أتعاب المراجع الخارجي، إضافة إلى أن المراجع الخارجي سيجد أن مهمته أسهل في الشركات التي لها لجان فعالة للمراجعة. كما أن خبرة أعضاء لجنة المراجعة تعتبر أحد الأركان الهامة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي تتطلب من لجنة المراجعة القيام بلحها تعتمد على الحكم الشخصي، والذي -مما لاشك فيه- يتأثر بمستوى الخبرة المتراكمة لدى عضو لجنة المراجعة في مجال المحاسبة والمراجعة، وهو ما أكد عليه قانون Sarbanes-Oxley act-2002 الأمريكي، وأكدت عليه الدراسات (Naiker et al., 2013; Turley & Zaman, 2004). كما ان تحديد صلاحيات وسلطات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة سيمكنها من القيام بأعمالها بكفاءة وفاعلية، الأمر الذي يستوجب منحها الصلاحيات التي تؤهلها للقيام والإطلاع بالمسؤوليات الواجب القيام بها لتمكثها من اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق الأداء السليم لكافة أنشطتها.

وحتى تستطيع لجنة المراجعة القيام بمهامها ومسؤولياتها يجب أن يتوفر لديها صلاحية الحصول على أية معلومة من الإدارة التنفيذية، واستدعاء أي موظف أو عضو مجلس إدارة لحضور اجتماعاتها (محمد والصقر، 2012: 201). كما أوصت (Cadbury Committee, 1992) أنه بإمكان لجنة المراجعة الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعرفة بالمشاكل الفنية التي قد تواجهها اللجنة وخاصة في النواحي القانونية التي يمكن أن تؤثر على عملية إعداد القوائم المالية، وعلى سلامة الإفصاح عن المعلومات الواردة فيه، إضافة الى إمكانية طلب حضور المراجع الخارجي لمناقشته في أمور تتعلق بالشركة، أيضاً التوصية لمجلس الإدارة بترشيح المراجع الخارجي للانتخاب من الهيئة العامة، كذلك ترشيح تعيين المراجع الداخلي للشركة (مشتهى، 2008: 35).

كما ويجب الإفصاح عن لجان المراجعة وعن مسؤوليات وصلاحيات هذه اللجنة، حيث ان الإفصاح المناسب عن لجنة المراجعة في الشركة وأنشطتها وطبيعة علاقتها مع مدقي الشركة وإدارة الشركة له تأثير في زيادة الثقة لدى المستثمرين في جودة معلومات القوائم المالية، حيث ان وجود تقرير للجنة المراجعة ضمن التقارير المالية للشركة يعطي المستثمرين فهماً أفضل

لمدى الدور الرقابي الذي تقوم به لجنة المراجعة في عملية إعداد التقارير المالية، ومن الأمور التي يتم الإفصاح عنها ضمن التقارير المالية، تكوين لجان المراجعة بالشركات وعضويتها ومهامها، كذلك الإفصاح عن عقد اللجنة الذي يوضح مسؤوليات اللجنة وواجباتها، وطبيعة العلاقة بينهما وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، وينبغي أن يكون موثقاً به من مجلس الإدارة، والإفصاح عن نتائج أعمالها يتم من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية، بحيث يتضمن الأنشطة التي قامت بها لجنة المراجعة خلال العام (Samaha et al., 2006; Saad et al., 2015)، وهذا ما أكدته التقرير الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في العام 1993 والذي تضمن اقتراحات مهمة لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، حول ضرورة إلزام الشركات المسجلة أسهمها لدى هيئة تداول الأوراق المالية، بأن تشمل تقاريرها السنوية تقريراً من لجنة المراجعة يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها (دحدوح، 2008؛ محمد والصقر، 2012: 202).

مفهوم ادارة الأرباح ودوافعها:

رغم أن الربح المحاسبي المعد على أساس الاستحقاق يعتبر أفضل مقياس لأداء المنشأة، بل يعتبر من أهم المتغيرات التي يعتمد عليها المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وأحد المؤشرات الهامة لتحديد سعر سهم المنشأة في السوق، كونه يعبر عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، إلا أن الإدارة قد تسيء استخدام الحرية الممنوحة لها في اختيار السياسات المحاسبية، والتي توفر لها أدوات للتأثير على أرقام الربح لإظهار نتائج تشغيل تلك الوحدات الاقتصادية بأفضل ما يكون وليس ما يجب أن يكون، وذلك من خلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية، كما وفرت تلك المعايير للإدارة حرية الاختيار ما بين البدائل المحاسبية المتبعة، ووضع سياسات محاسبية بخلاف ما ورد في المعايير المحاسبية، علاوة على حرية الإفصاح أو عدم الإفصاح عن البنود التي لها تأثير على الأرباح، بالإضافة الى الجانب الاختياري من أساس الاستحقاق، وتقديرات الإدارة التحكيمية، والتي تعتبر أحد الأدوات التي يستخدمها المديرين التنفيذيين للتأثير على أرقام الربح في القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس كليا على الأداء الاقتصادي للمنشأة بحيث يصبح غير معبرا عن الأداء الحقيقي، وهو ما يعرف -كل ما سبق- في الفكر المحاسبي بإدارة الأرباح (Mohammad et al., 2016; Sani et al., 2012; Nakashima & Ziebart, 2015).

وقد تعددت تعريفات ادارة الأرباح، ومن تلك التعاريف الأكثر استخداما في الأدبيات تعريف (Healy & Wahlen, 1999:368) "حيث تحدث ادارة الارباح عند قيام المديرين بالتحكم في التقارير المالية وفي هيكلية العمليات والأحداث لتغيير تلك التقارير اما لتضليل الأطراف ذو

العلاقة حول الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على نتائج التعاقدات والتي تعتمد عليها الأرقام المحاسبية". كما وعرفها (Bhundia, 2012) "بأنها اتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المرغوبة". كما يعرفها (Scott & Pitman, 2005:5) بأنها "استخدام طرق مختلفة من الخداع أو الحيل لتشويه صور الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل الى نتائج مرغوب فيها"، كما عبر (Cornetta et al., 2008: 357) أن ادارة الأرباح تعني "تعهد المديرين التنفيذيين لعرض بيانات ومعلومات محاسبية لا يتوافر فيها الشفافية أو الإفصاح الكامل وفي الوقت المناسب مما يؤدي الى التضارب بين المنشأة وبين الأطراف ذات العلاقة التي ينقصها الخبرة الكافية الأمر الذي يترتب عليه التضليل والخداع لهذه الأطراف".

عموما تختلف أساليب الادارة في التأثير في التقارير المالية باختلاف أهدافها وأن أقلها ضررا هي الأساليب التي تسببها المرونة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأخطرها تلك الأساليب التي تستخدم التزوير والتقدير غير المنطقية والتي تدعى بإدارة الأرباح السيئة (Bad Earnings Management)، وغالبا ما تنطوي ممارسات ادارة الأرباح السيئة على بعض الممارسات المحاسبية والادارية غير المقبولة وغير القانونية، فعلى سبيل المثال، ان ادراج بعض القيود المحاسبية الوهمية لا يمثل ادارة سيئة للربح فحسب، وانما يمثل ادارة غير قانونية للربح وغير مسموح بها، وذلك بدافع الحفاظ على بقاء واستمرار المنظمة في السوق المنافسة، وتحقيق منافع ذاتية للإدارة، والتي قد يصعب اكتشاف مثل تلك الممارسات (Daniel et al., 2008; Sani et al., 2012; Peasnell et al., 2005). ورغم أن معظم الباحثين يصفون السمعة السلبية على إدارة الأرباح، إلا أن البعض مثل (Mckee, 2005) اتخذ موقفا معاكساً حين وصفها أنها إجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية يقصد بها إذا مورست مثلاً، ضمن أسلوب تمهيد الدخل تحقق الثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ.

لذلك نلاحظ ان ادارة الأرباح هي طريقة من طرق التلاعب في الحسابات المتبعة من قبل ادارات الشركات هدفها تجميل الواقع المالي وازهاره بغير الواقع الصحيح له بهدف تضليل كل من المستثمر الحالي والمستثمر المرتقب في المستقبل.

دوافع ادارة الأرباح:

قد تكون ممارسات ادارة الأرباح مرغوبة اذا استخدم مدير الشركة تقديره وحكمه الشخصي في اعداد قوائم مالية تعبر عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، ويكون الغرض منه تحسين منفعية الأرباح المستقبلية، حيث يستخدم المديرين الحذر في تحقيق أهداف الشركة، وتوصيل المعلومات بشفافية لأصحاب المصالح، وهنا يقوم المديرين بإدارة الأرباح بدافع الكفاية (الكفاءة)

Efficiency. وأحيانا يطلق عليها ادارة الأرباح الجيدة. وقد يكون لإدارة الأرباح ممارسات غير مرغوبة اذا استخدم المدير تقديره في تضليل أصحاب المصالح، واخفاء الربح التشغيلي الحقيقي عنهم، وتسمى الأخيرة بإدارة الأرباح الانتهازية أو السيئة Opportunistic Earnings Management والتي يسعى المدير من خلالها الى تعظيم منفعته الخاصة وذلك باستخدام الممارسات السلبية غير المقبولة (Chen & Tasi, 2010: 27; Siregar & Utama, 2008: 27; Peasnell et al., 2005: 955). وتتوقف دوافع ادارة الأرباح على طبيعة العلاقة بين الادارة وأصحاب المصالح، وتتمثل هذه الدوافع فيما يلي (Bergstresser & Philippon, 2006: 511; علي، ونور، 2014؛ ابراهيم، 2011):

1- الحوافز التعاقدية لإدارة الأرباح: Contractual Incentives

عندما يعتمد التعاقد بين الادارة والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، أو بين المنشأة والمديرين التنفيذيين على نتائج التشغيل، حيث الحوافز والمكافآت، والتي يسعى المديرين التنفيذيين لتعظيمها في الحاضر أو المستقبل، وتتمثل حوافز التعاقد في: عقود الاقتراض، وعقود مكافآت الادارة. حيث تكتب عقود الاقتراض بطريقة محددة لحد من تصرفات الادارة التي تفيد أصحاب المصالح في الشركة على حساب الدائنين. أما عقود مكافآت الادارة فقد أظهرت دراسة (Cormier & Martinez, 2006: 209) أن حوافز الادارة عندما ترتبط بنتائج الأداء الاقتصادي للشركة، فان الادارة تختار السياسة المحاسبية التي تؤدي الى زيادة الربح في الفترة الحالية على حساب الفترات المستقبلية لتحقيق مصالحهم الشخصية.

2- حوافز السوق لإدارة الأرباح: Market Incentives

يمكن أن يولد الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة على تقييم الأسهم دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، في محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في الأمد القصير، وللتقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين في السوق.

3- الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح: Regulatory Incentives

تظهر الحوافز التنظيمية عندما يتواجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثيرا في عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فان من خلال ادارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير في أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات في المنشأة، لذلك فان المنشآت التي تكون موضع اهتمام الدولة والرأي العام قد تخضع لقرارات حكومية تفرض عليها تكاليف سياسية، حيث أن التقلبات الكبيرة في أرباح تلك

المنشآت قد تجذب انتباه الحكومة، فقد تأخذ تقلبات الأرباح شكل زيادة كبيرة وينظر اليها كمؤشر للاحتكار، أما اذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح فقد ينظر اليها مؤشرا لتعسر المنشأة واضطرابها مما يدفع الدولة الى التدخل في الحالتين.

الدراسات السابقة:

بينت دراسة (Gökberk, 2017) هيكل التدقيق وتأثيره على ادارة الأرباح في الشركات الصناعية التركية المساهمة العامة، لعينة تكونت من 167 شركة تضمنت 1033 مشاهدة للقوائم المالية للفترة من العام 2005 حتى 2013، وقد تم قياس ادارة الأرباح من خلال المستحقات والأنشطة التجارية، أما هيكل التدقيق فقد تم قياسه عبر جزئين هما، وظيفة التدقيق الداخلي والذي تتم عبر (القسم أو عبر الشركة الأم، أو كلاهما)، وكذلك خصائص لجنة التدقيق والتي تتمثل ب(حجم اللجنة، والاستقلالية، وتكرار الاجتماعات)، وقد استخدمت الدراسة بعض المتغيرات الضابطة ممثلة ب (Big 4 Audit، جنس المدقق، حجم الشركة عبر مجموع الأصول، الرفعة التشغيلية)، وقد أظهرت النتائج أن هنالك ارتباط بين التلاعب بالأنشطة التجارية وكل من التدقيق الداخلي ولجان التدقيق، كما ان التدقيق الداخلي الذي يتم عبر الشركة الأم لا يؤثر على ممارسات ادارة الأرباح، الا أن التدقيق الداخلي الذي يتم عبر القسم وعبر الشركة الأم يخفض من ممارسات ادارة الأرباح، كما أن النتائج أظهرت-عكس التوقعات- أنه لا يوجد دلالة احصائية بين خصائص لجان التدقيق والمتغيرات الضابطة وبين الاستحقاقات التقديرية، وأن النتائج أشارت أن المدققين الاناث أكثر عرضة للمخاطر من المدققين الذكور. كما هدفت دراسة (Khamoussi, 2016) الى دراسة العلاقة بين فاعلية لجان المراجعة وجودة المراجعة، باعتبارهم من مقومات حوكمة الشركات وتأثيرهم على ادارة الأرباح والتي تم قياسها عبر المستحقات، وذلك باستخدام تحليل Meta والذي يقوم ذلك التحليل على قياس الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة وعمل تحليلات ومقارنات احصائية للتوصل الى دراسة المطابقة والاختلاف في النتائج، وتلك الدراسات تم الحصول عليها من قواعد البيانات العالمية وعبر استخدام مترادفات تعبر عن متغيرات الدراسة الحالية مثل (فاعلية لجان المراجعة، جودة المراجعة، لجان المراجعة، واليات حوكمة الشركات) وقد تم الحصول على 85 دراسة ذات علاقة بالمتغيرات، وقد أظهرت النتائج الاجمالية أن هناك علاقة عكسية بين استقلالية لجان المراجعة وادارة الأرباح، على اعتبار أن وجود اللجان يحسن من عملية اعداد وعرض القوائم المالية، كما وبينت النتائج وجود علاقة عكسية بين حجم لجان المراجعة وادارة الأرباح، ووجود علاقة عكسية بين خبرة لجان المراجعة وادارة الأرباح، ووجود علاقة عكسية بين حجم شركة التدقيق ممثلة ضمن أكبر شركات المراجعة العالمية Big N وبين ادارة الأرباح. كما وبينت دراسة (Alzoubi, 2016) العلاقة بين جودة

المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحيث تم قياس جودة الأرباح من خلال أتعاب المراجع، وحجم شركة المراجعة وعبر قياسها إذا كانت ضمن Big 4. وقد بلغت عينة الدراسة 86 شركة مدرجة في عمان المالي والتي تم تحليل تقاريرها المالية من العام 2007 إلى العام 2010، وقد أظهرت النتائج أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح (والتي تم قياسها عبر المستحقات التقديرية)، وأن ممارسات إدارة الأرباح تنخفض مع زيادة استقلالية لجان المراجعة، وتنخفض أيضاً ممارسات الإدارة عندما تعتمد الشركة واحدة من الشركات العالمية للمراجعة Big 4، كما وأظهرت النتائج أن ممارسات إدارة الأرباح تنخفض مع ازدياد أتعاب مراجعي الحسابات، وأن هناك علاقة طردية بين إدارة الأرباح والرافعة المالية. كما هدفت دراسة (Khmoussi & Zehri, 2016) إلى قياس التفاعل بين فاعلية لجان المراجعة وجودة المراجعة مع إدارة الأرباح في الشركات التونسية المساهمة العامة قبل وبعد تطبيق قانون الأمن المالي للعام 2005، وقد تمثلت عينة الدراسة بالشركات التونسية المدرجة في السوق المالي التونسي والتي بلغت 29 شركة تم تحليل بياناتها المالية من العام 2001 حتى العام 2009، وقد أظهرت النتائج أن تدقيق تلك الشركات من قبل الشركات العالمية والمصنفة ضمن Big 4 وتفاعلها مع لجان للمراجعة يؤدي إلى تخفيض المستحقات الاختيارية قبل فترة تطبيق قانون الأمن المالي للعام 2005 والمتعلق بالأوراق المالية، كما أظهرت النتائج أن هناك تكامل بين درجة فاعلية لجان المراجعة (والتي تم قياسها عبر: الوجود، الحجم، الخبرة، اجتماعات لجان المراجعة) والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وتأثير ذلك في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن هناك علاقة تكاملية بين فاعلية لجان المراجعة وفترة المراجع (Tenure of auditor) بعد تطبيق قانون الأمن المالي. وتبحث دراسة (Azzoz & Khamees, 2016) تجريبياً تأثير خصائص حوكمة الشركات على جودة الأرباح وإدارة الأرباح دليل من الأردن، على عينة الدراسة والتي شملت جميع الشركات المالية المدرجة في بورصة عمان البالغة 73 شركة والمدرجة من العام 2007 إلى العام 2012، وقد تم استخدام عدد أعضاء مجلس الإدارة، والازدواجية للرئيس التنفيذي، ومكونات مجلس الإدارة، وعدد أعضاء لجنة التدقيق، ومكونات لجنة التدقيق ونشاط لجنة التدقيق لقياس خصائص حوكمة الشركات. أما القيمة المطلقة وإشارة الاستحقاقات التقديرية والتي تم حسابها من خلال نموذج جونز المعدل، استخدمت لتقدير جودة الأرباح وإدارة الأرباح على التوالي، وقد أظهرت النتائج أن عدد أعضاء لجنة التدقيق ونشاط لجنة التدقيق لديهما علاقة مع كل من جودة الأرباح وإدارة الأرباح، كما أوصت الدراسة الشركات المالية الأردنية بتقليل عدد أعضاء مجلس الإدارة، وتعديل نسبة المديرين الخارجيين وغير التنفيذيين في كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. كما هدفت دراسة (Mohammad et al., 2016) إلى بيان الآثار المترتبة لتطبيق مدونة الحوكمة المالية المنقحة للعام 2007 نحو فاعلية لجان مجلس الإدارة ولجان التدقيق على إدارة الأرباح

في الشركات الصناعية الماليزية، وذلك في أعقاب سيطرة الشركات الصينية على العديد من الشركات الماليزية، وتكونت عينة الدراسة من 201 شركة صناعية بياناتها للفترة من 2004 حتى 2009، وقد بلغت بيانات المشاهدات 1206 مشاهدة، وقد أظهرت النتائج أن هناك علاقة ايجابية بين فاعلية مجلس الادارة ولجان التدقيق وفق مدونة الحوكمة وبين ادارة الارباح، كما تشير النتائج أن الية الحوكمة المطبقة في الشركات المالية غير كافية في منع ممارسات ادارة الأرباح وهناك حاجة الى جهد اضافي لتحسين عنصر مجلس الادارة حسب مدونة الحوكمة. كما وهدفت دراسة (الكبجي، 2017) الى بيان العلاقة بين الالتزام بأبعاد حوكمة الشركات وعلاقتها في تقييد ممارسات ادارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج جونز المعدل (Jones, 1991) (Dechow et al., 1995-1996)، والذي يركز على قياس الاستحقاقات الكلية لقياس ممارسات ادارة الأرباح، كما تم قياس حوكمة الشركات من خلال مجموعة من أبعادها، وتتألف عينة الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة البالغة (13) شركة، على مدار سلسلة زمنية من العام 2012-2015، وقد أظهرت النتائج أن الشركات الصناعية المساهمة قد قامت بممارسة ادارة الأرباح خلال سنوات الدراسة، اضافة الى وجود علاقات متباينة بين أبعاد حوكمة الشركات وادارة الأرباح. أما دراسة (إبراهيم، 2014) فقد هدفت الى بيان دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية، وذلك عبر دراسة الدور الذي يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة بالشركة وفقاً لضوابط معينة لتشكيلها، ومهام محددة تقوم بها، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالشركة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بعرض الإطار النظري لكلاً من لجنة المراجعة، والإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح بالشركة، وقد قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث على عينة قوامها 95 شركة مساهمة مصرية مسجلة بالبورصة المصرية، وقد أظهرت النتائج وجود تأثير جوهري لكلاً من، خبرة أعضاء لجنة المراجعة بالشركة، دعم لجنة المراجعة لاستقلالية المراجع الخارجي للشركة، قيام لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية، قيام لجنة المراجعة بفحص التقارير المالية للشركة، نسبة الرافعة المالية بالشركة، والسمعة المهنية للمراجع الخارجي للشركة، على المتغير التابع للبحث وهو مستوى ممارسة إدارة الأرباح بالشركة والذي تم قياسه عن طريق متوسط المستحقات الاختيارية للشركة خلال الفترة من عام 2008 وحتى 2012.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

لقد تنوعت الدراسات السابقة في قياس خصائص لجان المراجعة والعوامل التي تؤثر عليها وتأثيرها على ادارة الأرباح، وذلك عبر التركيز على دراسة جودة المراجعة واعتبار لجان المراجعة

أحد أركانها، وبعض الدراسات ركزت على العوامل التي ترتبط بمن تقدم له الخدمة، كحجم الشركة، ودرجة التزامها بتشكيل لجان للمراجعة، والالتزام بمقومات الحوكمة في بيئات مختلفة، إلا أن الدراسة الحالية ستعمل على التركيز على لجان المراجعة وضوابط تشكيلها في المصارف، وكذلك دراسة عوامل تخص الشركة محل المراجعة، كما وانصب تحليل بيانات مجتمع الدراسة كليا في الدراسة الحالية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، والدراسة الحالية من وجهة نظر الباحث هي من الدراسات القليلة التي تناقش الموضوع الحالي في بيئة الأعمال الفلسطينية.

فرضيات الدراسة:

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأولى (HO1): لا تمارس المصارف الفلسطينية المساهمة العامة ادارة الأرباح.

الفرضية الثانية (HO2): لا يوجد تأثير لضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة ب (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الافصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الفرضية الثالثة (HO3): لا يوجد تأثير لحجم شركة المراجعة على ممارسات ادارة الأرباح.

الفرضية الرابعة (HO4): لا يوجد تأثير لنسبة الرافعة المالية للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح.

الفرضية الخامسة (HO5): لا يوجد تأثير لحجم المصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح.

1- مجتمع وعينة ونطاق الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من جميع المصارف الفلسطينية المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي بلغ عددها 6 مصارف خلال العام 2017، وذلك بعد استبعاد أحد المصارف لحدائثة ادراجه خلال العام 2017 في بورصة فلسطين، وقد خاطبهم الاستبيان عبر الأفراد العاملين في الأقسام المالية، وتم الاعتماد في اختيار عينة الدراسة على أسلوب العينة الملائمة (Convenience Sample) وهي العينة التي يكون فيها اختيار وحدات المجتمع على أساس الملائمة من خلال توفر الأشخاص المراد توزيع الاستبانة عليهم من داخل المصارف، وقد تمت عملية توزيع الاستبانات بواقع خمسة استبانات لكل مصرف، وتم استرداد (30) استبانة وزعت على مجتمع الدراسة بنسبة استجابة (100 %) صالحة للتحليل الاحصائي. كما ويشمل

نطاق الدراسة التطبيقية بيانات قطاع مستعرض Cross Section على مدار سلسلة زمنية من بداية العام 2014 حتى نهاية العام 2016 والمفصح عنها في التقارير المالية (www.pex.ps).

2- أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الأبحاث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة. وقد تم تطوير استبانة خاصة للتعرف على تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة، كما تم الاعتماد على مقياس ليكرت ذي الخمس درجات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم توزيعها على عينة الدراسة. بالإضافة إلى الاعتماد على التقارير المالية المنشورة للشركات للأعوام 2014 حتى العام 2016 في الموقع الإلكتروني لبورصة فلسطين (www.pex.ps).

وقد تضمنت الاستبانة قسمين وهي كما يلي:

القسم الأول: هدف إلى جمع البيانات الديمغرافية عن الأشخاص الذين قاموا بالإجابة عن أسئلة الاستبانة وعن المصرف الذي يعملون به (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية) وذلك للتأكد من توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بمحتويات الاستبانة وقدرتهم على إجابة أسئلتها.

القسم الثاني: هدف إلى قياس مدى توفر ضوابط تشكيل لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (1- 30)، موزعة على أربعة مقاييس وهي: الأول يتناول (الفقرات المتعلقة باستقلالية أعضاء لجنة المراجعة) بواقع 6 فقرات، والثاني يتناول (الفقرات المتعلقة بالحقوق والواجبات) بواقع 8 فقرات، والثالث يتعلق (بالفقرات المتعلقة بخبرة أعضاء لجنة المراجعة) بواقع 7 فقرات، والرابع يتعلق (بالفقرات المتعلقة بالإفصاح عن لجنة المراجعة) بواقع 9 فقرات.

وللتأكد من مصداقية (Validity) وملاءمة الاستبانة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم عرضها على بعض الزملاء أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة والذين أبدوا بعض الملاحظات القيمة فيما يتعلق بطريقة عرض الأسئلة وترتيبها، بالإضافة إلى التركيز على وضوح الكلمات والمعاني المقصودة منها، والذي تسنى للباحث تحقيق صدق المحكمين.

ولقياس ثبات أداة الدراسة (**Reliability**)، أي مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Coefficient Alpha) والذي يقيس نسبة تباين الإجابات، ويستخدم للتعرف على قوة هذا التماسك، ويعطي هذا المعامل متوسط الارتباط الداخلي (Internal Consistency) بين الأسئلة التي يقيسها ولذلك فإن قيمتها تتراوح بين (صفر، 1) وكلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح، كلما تأكد للباحث قوة التماسك الداخلي للمقياس وإمكانية الاعتماد عليه والعكس صحيح، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً للمعامل هي (60%) فأكثر كي يكون التماسك الداخلي للمقياس جيداً وحتى يمكن تعميم النتائج، وقد بلغت قيمة ألفا على أسئلة الاستبانة 94.4 % وهذا يعد مؤشراً جيداً.

كما تم اعتماد معياراً للحكم على درجة الموافقة عبر إعطاء الوزن النسبي لمتوسط إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبيان، والممثل في الجدول التالي:

الجدول (1): معيار الحكم على درجة الموافقة

	الدرجة	مدى الانتشار
تتعلق بالدلالة الإحصائية	ضعيفة	1-2.33
	متوسطة	2.33-3.65
	عالية	3.65-5.00
تتعلق بالنسب المئوية	ضعيفة	0-33%
	متوسطة	34%-65%
	عالية	65%-100%

نموذج الدراسة وقياس المتغيرات:

في ضوء الاستناد إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة وفي ضوء مشكلة وأهداف الدراسة، تم بناء نموذج يوضح العلاقة التأثيرية بين إدارة الأرباح كمتغير تابع، وبين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة كمتغيرات مستقلة، والمتغيرات الضابطة وذلك على النحو التالي:

$$Emi,t = a0 + a1 \text{ Audit Committees } i + a2 \text{ Audit Size(Big 4) } i + a3 \text{ (Leverage) } i + a4 \text{ (Size of Bank) } i + e i$$

حيث أن:

Emi,t : المتغير التابع، هو مقياس للإدارة الأرباح للشركة i في الفترة t .

$a0$: قيمة الثابت (Constant).

$a1$: قيمة الميل (Slope) للمتغير المستقل.

Audit Committees: ضوابط تشكيل لجان المراجعة

Audit Size(Big 4): حجم شركة المراجعة، يعبر عن نوع شركة المراجعة اذا كانت من ضمن أكبر أربع شركات التدقيق في العالم.

Leverage: الرافعة المالية للمصرف.

Size of Bank: حجم المصرف، والذي سيقاس عبر اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية المدة.

قياس متغيرات النموذج:

- ادارة الأرباح (Earnings Management-Em):

تم قياس ممارسات ادارة الأرباح من خلال اجمالي المستحقات Total Accruals حسب نموذج جونز (Jones, 1991) المعدل (Dechow et al., 1995-1996)، والذي يركز على قياس الاستحقاقات الاجمالية، وتقسيمها الى اختيارية-غير متوقعة (Discretionary-unexpected portions)، والى غير اختيارية-متوقعة (Non-discretionary- expected)، وهو يعد من أفضل النماذج المستخدمة في العديد من الأدبيات والأكثر قدرة على كشف ممارسات ادارة الأرباح، وذلك وفق الخطوات التالية: (Mohammad et al., 2016; Sani et al., 2012; Nakashima & Ziebart, 2015; Habbash, 2012; Chen et al., 2014; Iqbal & Strong, 2010; Alzoubi, 2016; Khamoussi, 2016; Ammer & Zaluki, 2017; ابراهيم، 2011):

1- تقدير الاستحقاقات الكلية: ويتم تقديرها وفقا لمنهج قائمة الدخل لتخفيض الأخطاء والتحيز عند تقدير الاستحقاقات، ويتم قياس الاستحقاقات الكلية وفق المعادلة التالية:

$$Tait/ Ait-1 = NIit - CFOit \dots\dots(1)$$

ويتم قسمة الناتج على اجمالي الأصول في بداية الفترة.

حيث أن:

$TAit$: الاستحقاقات الكلية للشركة i في الفترة t وتمثل الفرق بين صافي الدخل قبل البنود غير العادية وبين صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من واقع قائمة التغير في المركز المالي.

$NIit$: صافي الدخل التشغيلي للشركة i في الفترة t

$CFOit$: صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة i في الفترة t

2- يتم تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية (NDAit) Non-discretionary accruals من خلال تقدير معالم النموذج المتنبأ بها باستخدام معادلة الانحدار التالية:

$$NDAit = \alpha_1(1/Ait-1) + \beta_1[(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \beta_2(PPEit/ Ait-1) + e \dots\dots (2)$$

حيث أن:

NDAit: الاستحقاقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t

Ait-1: اجمالي الأصول للشركة i في للفترة t-1 في نهاية السنة.

$\Delta REVit$: التغير في ايراد المبيعات من الفترة tالى الفترة t-1 للشركة i

$\Delta RECit$: التغير في صافي حسابات المدينين من الفترة tالى الفترة t-1 للشركة i

PPEit: اجمالي الأصول القابلة للاهلاك (اجمالي الآلات والمعدات والعقارات) للشركة i في الفترة t (نهاية السنة)

3- يتم حساب الاستحقاقات الاختيارية Discretionary من خلال الفرق بين الاستحقاقات الكلية والاستحقاقات غير الاختيارية، والتي تمثل الباقي Residuals، عبر المعادلة التالية:

$$DAit = Tait/ Ait-1 - NDAit \dots\dots(3)$$

وحيث أن:

DAit: الاستحقاقات الاختيارية للشركة i في الفترة t

المتغيرات الضابطة:

تستخدم هذه المتغيرات لرقابة وضبط خصائص المصرف والتي قد تؤثر على العلاقة بين العوامل المؤثرة على ضوابط تشكيل لجان المراجعة وبين ادارة الأرباح، وقد أشارت العديد من الأدبيات الى ضرورة ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال المتغيرات الضابطة التالية: (Sani et al., 2016; Mohammad et al., 2016; Habbash, 2012; Alkababji, 2016; Khamoussi, 2016; Alzoubi, 2016; Emna et al., 2014; al., 2012).

- حجم المصرف: والذي سيقاس عبر اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية المدة (يستخرج من التقارير المالية لكل مصرف للأعوام 2014-2015-2016). ويهدف هذا المتغير إلى قياس الاختلاف بين المصارف من حيث حجمها وأثر ذلك على ادارة الأرباح. في حين أظهرت بعض الدراسات مثل دراسة (Chen et al., 2013; Alves, 2013; Alzoubi, 2016; الكبيجي، 2007) أن حجم الشركة يؤثر طرديا على ادارة الأرباح، بحيث أن الشركات الكبيرة قد يكون لديها دوافع أكبر للتلاعب برقم صافي الربح عبر اختيار الممارسات والبدائل

المحاسبية والتي تخفض من رقم الربح باعتبار تلك الشركات تسعى الى تخفيض التكلفة السياسية والتي تكون محط أنظار الحكومات. وحين اخر أظهرت بعض الدراسات أن حجم الشركة يؤثر سلبا على المستحقات الاختيارية (Gerayli, et al., 2011).

- **حجم شركة المراجعة (Big 4):** يعبر عن نوع شركة المراجعة اذا كانت ضمن أكبر أربع شركات المراجعة في العالم وتأثير ذلك على الحد من ممارسات ادارة الأرباح، بحيث يأخذ القيمة واحد اذا كانت المصارف المساهمة العامة يدقق حساباتها شركة تدقيق ضمن (Big 4) والتي هي (Deloitte Touche Tohmatsu; Pricewaterhouse Coopers; Ernst & Young; KPMG)، ويأخذ صفر بخلاف ذلك، وقد بينت بعض الدراسات (Khamoussi, 2016) ان اعتماد شركاتها لشركات المراجعة والمصنفة عالميا ضمن Big 4 يحد من ممارسات الشركة لإدارة الأرباح، وبينت بعض الدراسات (رضوان، 2013؛ حمدان، وأبو عجيلة، 2012؛ Ozili, 2017) أن لا تأثير لشركات المراجعة والمصنفة عالميا في الحد من ممارسات ادارة الأرباح.

- **نسبة الرفع المالي:** وهي عبارة عن اجمالي الديون الى اجمالي الأصول. يهدف هذا المتغير لقياس أثر الضغوطات الممارسة من قبل الدائنين على تحسين جودة وملاءة التقارير المالية للمصرف. وقد أظهرت بعض الدراسات (Alzoubi, 2016; Alves, 2013; Gerayli et al., 2011؛ الكبيجي، 2017) تأثير الرافعة المالية طرديا على ادارة الأرباح على اعتبار ان الشركات ذات الرافعة المالية المرتفعة تميل الى ممارسات ادارة الأرباح للتخفيف من قيود الدين المفروضة. في حين أن بعض الدراسات (Park & Shin, 2004; Peasnell et al., 2005) ظهرت التأثير السلبي بين الرافعة المالية وادارة الأرباح على اعتبار أن الشركات ذات الرافعة المالية العالية تكون أقل قدرة على ممارسات الأرباح لأنها تقيم بشكل مستمر من قبل الدائنين.

عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

وصف متغيرات الدراسة:

الجدول (2): يوصف المتغيرات المستقلة الكمية وهي: حجم المصرف، الرافعة المالية للمصرف، حجم شركة المراجعة (Big 4).

Years	Size of Bank (Doller Currency)	Financial Leverage	Audit Size(Big 4)			
			Big4		Non-Big4	
			Freq.	Percent	Freq.	Percent
2014	875304221	0.686033	3	50%	3	50%
2015	1010534433	0.698967	5	84%	1	16%
2016	1278597473	0.69715	6	100%	0	0

بالتركيز على المتغيرات الكمية المرتبطة بالدراسة الحالية، نلاحظ في الجدول رقم (2) أن حجم المصارف الفلسطينية المساهمة العامة مقاسا باجمالي الموجودات في تزايد مستمر خلال السنوات الثلاثة، بحيث بلغ متوسط اجمالي الموجودات للعام 2016 مبلغ 1278597473 دولار، وهو ما تتطلبه اتفاقيات بازل وسعيها في مواجهة المخاطر المحتملة والضغط الاقتصادية والمالية وعبر ما تتطلبه من رفع قياس كفاية رأس المال، وبسبب المنافسة المستمرة بين المصارف عبر سعيها المستمر في اقناع العملاء والشركات بدرجة الأمان التي تتمتع بها. كما ويلاحظ ارتفاع متوسط نسبة الرافعة المالية خلال العام 2015 والتي بلغت 69.8% ثم انخفض اعتماد المصارف على الديون خلال العام 2016 لتصل الى 69.7%، والتي تبين درجة اعتماد المصارف على الديون في تمويل أصولها وهو ما تؤكد عليه اتفاقيات بازل (3) على استخدام الرفع المالي في الحدود الضيقة. كما يلاحظ من الجدول السابق سيطرة شركات المراجعة العالمية (Big4) على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة بصورة متزايدة خلال السنوات الثلاثة بحيث بلغت سيطرة تلك الشركات على عمليات المراجعة للمصارف للعام 2014 بنسبة 50% الى أن وصلت النسبة خلال العام 2016 الى 100% بحيث قد تكون تلك الشركات الأقدر على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية من مكاتب المراجعة الأخرى، بالإضافة الى سعي تلك الشركات الى المحافظة على سمعتها والتهرب من أية مسؤولية قانونية مستقبلية في حال ثبت تقصيرها في عمليات واجراءات المراجعة، الأمر الذي يؤهل تلك الشركات لأن تراقب تصرفات الادارة وتساهم في منع التحريفات في القوائم المالية.

- الاحصاء الوصفي للمتغير التابع ادارة الأرباح

يعرض الجدول التالي رقم (3) تكرارات ونسب ممارسة وعدم ممارسة المصارف الفلسطينية المساهمة العامة للإدارة الأرباح لسنوات الدراسة من 2014- 2016. بحيث اعتبر في المرحلة الاولى من القياس الوصفي لمتغير ادارة الارباح كمتغير وهمي Dummy variable، فاذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها الحسابي لكل سنة فان الشركة قد مارست ادارة الأرباح خلال العام وتعطى القيمة (1)، والا فإنها لم تقم بممارسة ادارة الأرباح وتعطى القيمة (0).

الجدول (3): التكرارات والنسب المئوية لممارسة وعدم ممارسة الشركات الصناعية للإدارة الأرباح

السنة	المصارف الممارسة		المصارف غير الممارسة		المجموع	
	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية
2014	4	67%	2	33%	6	100%
2015	4	67%	2	33%	6	100%
2016	6	100%	0	0%	6	100%

يلاحظ من الجدول السابق أعلاه بأن هناك تباين بين المصارف عبر السنين من حيث ممارسة ادارة الأرباح، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة ادارة الأرباح في العام 2016 بواقع ستة مصارف مساهمة عامة وبما نسبته 100%، ويعزو الباحث ذلك الى حداثة متطلبات الافصاح من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين، التي يترتب على الشركات المساهمة العامة اظهارها في التقارير والقوائم المالية وبما يتواءم مع معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي ومعايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يحد من ممارسات ادارات تلك المصارف في التأثير على عمليات القياس المحاسبي للأرباح المتحققة، وهذا يظهر مدى جدية هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين في الزام الشركات عرض المعلومات المالية والافصاح عنها بعدالة وشفافية. الأمر الذي يعزز من المصدقية والموثوقية في التقارير المالية ويساعد على تعزيز ثقة مستخدمي تلك المعلومات، غير أن ارتفاع نسبة ممارسة ادارة الأرباح في السنة الأخيرة، ربما يكون مرده أيضا شعور بعض المصارف بأن عملية التزامها بمعايير الافصاح يترتب عليه بعض المشاكل التي سوف تنعكس سلبا على عرض الأوضاع المالية للشركة، بالإضافة الى احتمالية عثر الشركات على بعض الثغرات في قانون الافصاح، ومن ثم استغلالها في خدمة مصالح الادارة، أو ناتجا عن تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة، والذي انعكس على الدخل ولم ينعكس على قائمة التدفقات النقدية.

اختبار الفرضية الأولى: لا تمارس المصارف الفلسطينية المساهمة العامة ادارة الأرباح.

حيث أظهرت الاحصاءات ظهور تكرارا لممارسة ادارة الأرباح خلال فترة الدراسة 2014-2016. وعليه تم اجراء اختبار مدى معنوية الممارسة وذلك باستخدام اختبار ذو الحدين Binomial Test وهو من الاختبارات اللامعلمية (Zhang & Lui, 2009; Alzoubi, 2016) وقد ظهرت النتائج كما في الجدول رقم (4).

الجدول (4): Binomial Test اختبار ذو الحدين

الدلالة المعنوية	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	التصنيف		EARMANG ادارة الأرباح
0.031	0.78	14	1	شركات ممارسة	
	0.22	4	0	شركات غير ممارسة	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المصارف الفلسطينية المساهمة العامة قد مارست ادارة الأرباح خلال فترة الدراسة وبما نسبته 78%. وذلك بعدد مشاهدات بلغت (14) مشاهدة من أصل (18) مشاهدة، في حين بلغت نسبة المصارف غير الممارسة 22% بعدد مشاهدات (4) مشاهدة.

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة الدلالة المعنوية تساوي (0.031) وهي أقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5% وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة والتي تنص على أنه "تمارس المصارف الفلسطينية المساهمة العامة ادارة الأرباح"، وتتفق هذه النتيجة مع العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة: (Ozili, 2017; Khamoussi, 2016; Rusmin et al., 2014; Alzoubi, 2016; الكبيجي, 2017; ابراهيم, 2014; حمدان, وأبو عجيلة, 2012).

- ومن أسئلة الدراسة، قياس مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الإفصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

وقد تم تجزئة السؤال الرئيسي عبر قياس كل بعد من أبعاد ضوابط تشكيل لجان المراجعة بصورة مستقلة، كما هو ات:

أولاً: استقلالية أعضاء لجنة المراجعة:

الجدول رقم (5) يبين النسب المئوية، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان المتعلقة ببعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة.

الجدول (5): يوضح النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بعيد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة

الترتيب	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	2	يجب على أعضاء اللجنة عدم القيام بأي أعمال تنفيذية في البنك	4.25	0.585	مرتفعة
2	1	يجب أن لا يكون عضو لجنة التدقيق أحد موظفي البنك	4.23	0.626	مرتفعة
3	5	عدم وجود مصلحة لعضو اللجنة سواء مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعمليات التي تتم لحساب البنك	4.13	0.629	مرتفعة
4	4	أن لا يكون أحد أقارب عضو اللجنة موظفاً تنفيذياً داخل البنك	3.90	0.995	مرتفعة
5	6	لا يسمح لعضو لجنة التدقيق أن يكون عضواً في أي لجنة أخرى منبثقة من مجلس الإدارة	3.83	0.834	مرتفعة
6	3	أن لا يكون عضو اللجنة مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع البنك	3.77	0.858	مرتفعة
الدرجة الكلية (استقلالية أعضاء لجنة التدقيق)			4.00	0.579	مرتفعة

يتضح من الجدول السابق أن درجات استجابة أفراد العينة على الفقرات التي تتناول مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة فيما يتعلق باستقلالية أعضاء لجنة التدقيق كانت جميعها مرتفعة. وقد بلغت الدرجة الكلية لها (4.00) بدرجة مرتفعة، مع انحراف معياري (0.579).

ويبين من الجدول السابق أن أهم وأبرز ضوابط تشكيل لجان المراجعة، فيما يتعلق باستقلالية أعضاء لجنة التدقيق هو ما جاء في الفقرة رقم (2) التي حظيت بأعلى درجات الاستجابة والتي مفادها أنه (يجب على أعضاء اللجنة عدم القيام بأي أعمال تنفيذية في البنك)، حيث كان المتوسط الحسابي (4.25) وانحراف معياري (0.585). في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (3) قد حظيت بأدنى درجات الاستجابة، حيث تفيد (بأن لا يكون عضو اللجنة مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع المصرف)، بمتوسط حسابي (3.77) وانحراف معياري (0.858).

ومن خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية للموافقة، يمكن الاستدلال بأن لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة تتمتع باستقلالية عالية، ولا يوجد أي علاقة بينها وبين ادارة المصارف من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم، وذلك يتوافق مع متطلبات مدونة الحوكمة الفلسطينية (2009)، وقانون المصارف رقم (9) لسنة 2010 في المادة (47) وعبر الزام كل مصرف بتشكيل لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته وحدد مهامها ومسؤولياتها.

ثانياً: فيما يتعلق بالحقوق والواجبات:

الجدول رقم (6) يبين النسب المئوية، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان المتعلقة ببعد حقوق وواجبات لجان المراجعة.

الجدول (6): يوضح النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة ببعد حقوق وواجبات لجان المراجعة

الترتيب	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	8	يجب على أعضاء اللجنة المحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية	4.43	0.679	مرتفعة
2	7	ضرورة محافظة أعضاء اللجنة على أسرار الشركة.	4.33	0.884	مرتفعة
3	1	أن تتمتع اللجنة بحق الإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات التي تراها ضرورية.	4.31	0.471	مرتفعة
4	6	ضرورة حضور أعضاء اللجنة الاجتماعية المطلوبة.	4.28	0.797	مرتفعة
5	4	حق الحصول على أي معلومات تحتاجها عملية الإشراف والتقييم للسياسات المتبعة في الشركة.	4.24	0.511	مرتفعة
6	5	أن تتمتع اللجنة بحرية إجراء لقاءات دورية مع المدقق الداخلي والخارجي.	4.23	0.504	مرتفعة
7	2	أن يكون لها حق مناقشة أي مواضيع تراها مهمة.	4.07	0.944	مرتفعة
8	3	حق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية.	4.04	0.793	مرتفعة
الدرجة الكلية (الحقوق والواجبات)			4.23	0.565	مرتفعة

يتضح من الجدول السابق أن درجات استجابة أفراد العينة على الفقرات التي تتناول مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة فيما يتعلق بالحقوق والواجبات كانت جميعها مرتفعة. وقد بلغت الدرجة الكلية لها (4.23) بدرجة مرتفعة، مع انحراف معياري (0.565).

ويتبين من الجدول السابق أن أهم وأبرز ضوابط تشكيل لجان المراجعة، فيما يتعلق بالحقوق والواجبات هو ما جاء في الفقرة رقم (8) التي حظيت بأعلى درجات الاستجابة والتي مفادها أنه (يجب على أعضاء اللجنة المحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية)، حيث كان المتوسط الحسابي (4.43) وانحراف معياري (0.679). في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (3) قد حظيت بأدنى درجات الاستجابة، حيث تفيد (أن هناك حق للاستعانة بمن يكون مناسباً من الأطراف الخارجية)، بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.793).

ومن خلال آراء الباحثين واتجاهاتهم العالية للموافقة، يمكن الاستدلال بأن لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة تلتزم بالحقوق والواجبات بدرجة مرتفعة، وذلك يساعد في عدم حدوث تعارض أو تداخل بين مهامها ومهام الأجهزة التنفيذية بالمصرف، ويبرر دورها في الحصول على أي معلومات تحتاجها في عملية الاشراف والتقييم للسياسات المتبعة في المصرف، مقابل أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بالمحافظة على النزاهة والصدق والموضوعية.

ثالثاً: فيما يتعلق بخبرة أعضاء لجنة المراجعة:

الجدول رقم (7) يبين النسب المئوية، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الباحثين على فقرات الاستبيان المتعلقة بخبرة أعضاء لجنة المراجعة.

الجدول (7): يوضح النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بخبرة أعضاء لجنة المراجعة.

الترتيب	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	4	ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة إماما بطبيعة عمل البنك	4.39	0.685	مرتفعة
2	2	ينبغي أن يكون أعضاء اللجنة مؤهلين بشكل جيد وملائم	4.33	0.802	مرتفعة
3	1	ينبغي أن يكون عدد أعضاء اللجنة كافيا لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكنها من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها	4.30	0.794	مرتفعة
4	3	ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة إماما بالجوانب المالية والمحاسبية	4.30	0.915	مرتفعة
5	6	ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة دراية كافية بإعداد التقارير المالية المحاسبية	4.00	0.947	مرتفعة

الترتيب	الرقم في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
6	5	ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة إلماماً بإجراءات المراجعة ومعاييرها	3.97	0.669	مرتفعة
7	7	ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة عليهم	3.90	0.960	مرتفعة
الدرجة الكلية (خبرة أعضاء اللجنة)					
			4.17	0.662	مرتفعة

يتضح من الجدول السابق أن درجات استجابة أفراد العينة على الفقرات التي تتناول مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة فيما يتعلق بخبرة أعضاء اللجنة كانت جميعها مرتفعة. وقد بلغت الدرجة الكلية لها (4.17) بدرجة مرتفعة، مع انحراف معياري (0.662).

ويتبين من الجدول السابق أن أهم وأبرز ضوابط تشكيل لجان، فيما يتعلق بخبرة أعضاء اللجنة هو ما جاء في الفقرة رقم (4) التي حظيت بأعلى درجات الاستجابة والتي مفادها أنه (ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة إلماماً بطبيعة عمل البنك)، حيث كان المتوسط الحسابي (4.39) وانحراف معياري (0.685). في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (7) قد حظيت بأدنى درجات الاستجابة، حيث تفيد بأنه (ينبغي أن يكون لدى أعضاء اللجنة دراية بطبيعة المسؤوليات الملقاة عليهم)، بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري (0.960).

ومن خلال آراء الباحثين واتجاهاتهم العالية للموافقة، يمكن الاستدلال بأن لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة يتوفر لديها الخبرة بدرجة مرتفعة، وكذلك المهارة والدراية والتي تمكنهم من فهم الأمور المحاسبية والمالية المتعلقة بإعداد التقارير المالية ومراجعتها، ومتابعة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، الأمر الذي يمكن تلك اللجان من فهم طبيعة نشاط المصرف.

رابعاً: فيما يتعلق بالإفصاح عن لجنة المراجعة:

الجدول رقم (8) يبين النسب المئوية، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الباحثين على فقرات الاستبيان المتعلقة بعدد خبرة أعضاء لجنة المراجعة.

الجدول (8): يوضح النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة ببعده الإفصاح عن لجنة المراجعة.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم في الاستبانة	الترتيب
مرتفعة	0.596	4.30	ضرورة إصدار تقرير سنوي بأعمال اللجنة	4	1
مرتفعة	0.947	4.00	ينبغي أن يتضمن تقرير اللجنة الإفصاح عن مراجعتها للتقارير المالية السنوية	5	2
مرتفعة	0.850	3.97	يتم التشاور بين اللجنة والإدارة بخصوص عملية إعداد التقارير المالية	6	3
مرتفعة	0.718	3.97	من الضروري الإفصاح عن تكوين لجان التدقيق ومهامها	3	4
مرتفعة	0.928	3.97	أن يتضمن التقرير التأكيد بأن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط البنك	8	5
مرتفعة	0.964	3.97	أن يتضمن تقرير اللجنة تأكيد بأن الشركة لا تخفي أي معلومات لم تفصح عنها التقارير المالية المنشورة	9	6
مرتفعة	0.718	3.97	ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي والداخلي اجتماعات اللجنة	2	7
مرتفعة	0.828	3.93	ينبغي أن يكون عدد الاجتماعات كافياً	1	8
مرتفعة	0.803	3.90	أن يبين التقرير بأن اللجنة تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنه التزم بجميع معايير المحاسبة	7	9
مرتفعة	0.657	3.996	الدرجة الكلية (الإفصاح عن اللجنة)		

يتضح من الجدول السابق أن درجات استجابة أفراد العينة على الفقرات التي تتناول مدى تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة فيما يتعلق بالإفصاح عن اللجنة كانت جميعها مرتفعة. وقد بلغت الدرجة الكلية لها (3.996) بدرجة مرتفعة، مع انحراف معياري (0.657).

ويتبين من الجدول السابق أن أهم وأبرز ضوابط تشكيل لجان المراجعة، فيما يتعلق بالإفصاح عن اللجنة هو ما جاء في الفقرة رقم (4) التي حظيت بأعلى درجات الاستجابة والتي مفادها (بضرورة إصدار تقرير سنوي بأعمال اللجنة)، حيث كان المتوسط الحسابي (4.30) وانحراف معياري (0.596). في حين نلاحظ أن الفقرة رقم (3) قد حظيت بأدنى درجات

الاستجابة، حيث تفيد (بأن أن يبين التقرير بأن اللجنة تسلمت من المراجع الخارجي تأكيدات بأنه التزم بجميع معايير المحاسبة)، بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري (0.803).

ومن خلال آراء المبحوثين واتجاهاتهم العالية للموافقة، يمكن الاستدلال بأن لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة يتم الإفصاح عنها بدرجة مرتفعة، بحيث يتم اصدار تقرير سنوي بمهام وواجبات لجان المراجعة ضمن التقرير السنوي للمصرف، وطبيعة العلاقة بين لجنة المراجعة وبين ادارة المصرف والمراجع الخارجي والداخلي، الأمر الذي يسهم في بيان مدى الالتزام بالمهام الملقة على عاتق كل طرف، ومما يحسن من نزاهة التقارير المالية.

اختبار الفرضية الثانية (HO2): لا يوجد تأثير لضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الإفصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول (9): نتائج تحليل الانحدار التعدد (Multiple Regression)

المتغيرات المستقلة	معامل Beta	الخطأ المعياري S.E	قيمة اختبار (T)	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
استقلالية أعضاء لجنة المراجعة	1.379	0.663	2.078	0.058
الحقوق والواجبات	-1.641	0.384	-4.273	0.001
خبرة أعضاء لجنة المراجعة	0.878	0.254	3.457	0.004
الإفصاح عن لجنة المراجعة	1.586	0.653	2.430	0.03
ثابت الانحدار = 9.508، معامل التحديد (R^2) = 0.686 قيمة (F_ANOVA) = 7.107، Sig.=0.003، فحص التوزيع الطبيعي لمصفوفة البواقي P- Value(K-S test)=0.765 Durbin-Watson(DW)= 1.966 المتغير التابع: ادارة الأرباح-المستحقات الاختيارية				

يلاحظ من نتائج الجدول السابق بأن قيمة ف (F_ANOVA) دالة إحصائية (مستوى الدلالة (0.003) (أقل من 0.05) مما يدل على ملائمة أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد في تفسير البيانات والمتغيرات التي دخلت الدراسة، وأن معامل التحديد (R^2) = 0.686 وهو القدرة التفسيرية للنموذج مما يدل على أن المتغيرات المستقلة التي دخلت النموذج قادرة على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة 68.6% وباقي التفسير يرجع لمتغيرات أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار. كما يتضح بأن اختبار التوزيع الطبيعي لمصفوفة

البواقي = 0.765 وهي غير دال إحصائياً مما يدل على أن مصفوفة البواقي تتبع التوزيع الطبيعي. كما ويظهر الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي Autocorrelation بحيث بلغت قيمة Durbin-Watson (DW) = 1.966 وهي نتيجة مثلى بسبب تراوحها بين القيمة (1.5-2.5)، وكون قيمة الاختبار القريبة من الصفر تشير الى وجود ارتباط موجب قوي بين البواقي المتعاقبة، والنتيجة القريبة من (4) فتشير الى وجود ارتباط سالب قوي. وعليه نرفض الفرضية السابقة (العدمية) ونقبل البديلة والتي تنص على أنه "يوجد تأثير لضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الإفصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

ومن نتائج الجدول السابق رقم (9) يمكن الاستدلال على النتائج التالية:

1- لا يوجد تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول السابق رقم (9) بأن تأثير ضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة) على ممارسة إدارة الأرباح غير دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.058) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وبذلك نقبل الفرضية العدمية، والتي تنص بأنه "لا يوجد تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً بـ (استقلالية أعضاء لجنة المراجعة)، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وهذا يفسر ان الأعضاء المستقلين في لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة لا يساهمون في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، حيث أن الاستقلال الذي يتمتع به بعض أعضاء لجان المراجعة هو استقلال ظاهري، فهناك روابط مالية أو عائلية تربط أعضاء لجنة المراجعة بالإدارة والتي قامت بتعيينها، لهذه الاسباب لم تؤثر الاستقلالية في الحد من ممارسات ادارة الأرباح. وهذا يتوافق مع دراسة (Peasnell et al., 2005; He et al., 2014; Lin et al., 2006; Habbash et al., 2013; 2012).

2- هناك تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً بـ (الحقوق والواجبات) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول السابق رقم (9) بأن تأثير ضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً بـ (الحقوق والواجبات) على ممارسة إدارة الأرباح دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.001)

وهي أقل من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، والتي تنص بأنه "يوجد تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب (الحقوق والواجبات)، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وقد بلغ معامل $Beta = 1.641$ فكلمًا تمتع والتزم أعضاء لجنة المراجعة بالحقوق والواجبات بموجب مدونة الحوكمة الفلسطينية 2009، والقوانين المرعية من قبل سلطة النقد الفلسطينية (القرار رقم 9 للعام 2010)، كلما انخفضت ممارسات إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية، بحيث يمكنها ذلك من مساعدة المراجع الخارجي في اتمام عمله بكفاءة وموضوعية، ويمكنها من الاشراف على النظم المالية والرقابية في المصرف، الأمر الذي يحد من ممارسات أساليب إدارة الأرباح من قبل ادارات المصارف. وهذا يتوافق مع دراسة (دحدوح، 2012؛ الكبيجي، 2015؛ Alves, 2013 ; Khamoussi, 2016 ; Sierra, 2012).

3- هناك تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب (خبرة أعضاء لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول السابق رقم (9) بأن تأثير ضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب(خبرة أعضاء لجنة المراجعة) على ممارسة إدارة الأرباح دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.004) وهي أقل من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، والتي تنص بأنه "يوجد تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب (خبرة أعضاء لجنة المراجعة)، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وقد بلغ معامل $Beta = 0.878$ فكلمًا تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة والمعرفة المهنية والمالية يكون لديهم القدرة على ممارسة وتغطية التأثيرات السلبية لإدارة الأرباح أمام جمهور المساهمين وأصحاب المصالح. وهذا يتوافق مع دراسة (دحدوح، 2012؛ الكبيجي، 2015؛ ابراهيم، 2014؛ Mohammad et al., 2016؛ الكبيجي، 2017).

4- هناك تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب(الافصاح عن لجنة المراجعة) للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول السابق رقم (9) بأن تأثير ضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب(الافصاح عن لجنة المراجعة) على ممارسة إدارة الأرباح دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.03) وهي أقل من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، والتي تنص بأنه "يوجد تأثير لضابط تشكيل لجان المراجعة ممثلاً ب(الافصاح عن لجنة المراجعة)، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وقد بلغ معامل $Beta = 1.586$ فكلمًا قدمت لجان المراجعة التقارير التي تفيد بمهامها ومسؤولياتها والواجبات التي انيطت لها والتأكيدات التي تفيد بأن القوائم المالية المنشورة تتضمن جميع المعلومات المتاحة للمصرف،

وأن المصرف لا يخفي أي معلومات، وأن القوائم تم اعدادها وفقا للسياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة العمل، كل ذلك يساعد ادارات المصارف على استخدامها بصوة أكبر للمستحقات الاختيارية ويزيد من ممارسات ادارة الأرباح. وهذا يتوافق مع دراسة (دحوح، 2012؛ الكبيجي، 2015؛ ابراهيم، 2014؛ الرفاعي، 2011).

اختبار الفرضية الثالثة (HO3): لا يوجد تأثير لحجم شركة المراجعة على ممارسات ادارة الأرباح.

لاختبار صحة الفرضية، تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير حجم شركة المراجعة الخارجي (Big4) على ممارسات الادارة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية لإدارة الأرباح بأساليبها وإجراءاتها المتعددة لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عنها، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (10): نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) لقياس تأثير حجم شركة المراجعة على ممارسات ادارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية

معامل الانحدار				قيمة F المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R
المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t المحسوبة	الدلالة الإحصائية			
Audit Size (Big 4) حجم شركة المراجعة	1200.	0.483	6360.	0.233	0.014	0.120

يتضح من الجدول السابق بأن نموذج الانحدار البسيط لتمثيل تأثير حجم شركة المراجعة على ممارسة إدارة الأرباح غير دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.636) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وأن قيمة F المحسوبة قد بلغت (0.233)، وأن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين ضعيفة وان اتجاه العلاقة طردية بحيث أن قيمة R قد بلغت (0.120)، وقد بلغت قيمة R² أي أن متغير (حجم شركة المراجعة) لا يفسر سوى (1.4%) من متغير (مدى ممارسة إدارة الأرباح) وباقي التفسير يرجع لمتغيرات أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار، وأن الزيادة في (حجم شركة المراجعة) بوحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة مستوى ممارسة إدارة الأرباح بمعدل بسيط يقدر (0.120)، وبذلك نقبل الفرضية

العدمية، والتي تنص بأنه "لا يوجد تأثير لحجم شركة المراجعة على ممارسات ادارة الأرباح". وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (رضوان، 2013، حمدان، وأبو عجيلة، 2012؛ Ozili, 2017)، الأمر الذي يشير الى عدم اعتبار شركات المراجعة المصنفة عالميا ضمن Big4 فعالة في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، وهذا ما يتوافق مع نتيجة الفرضية الأولى والتي أظهرت ان المصارف تمارس ادارة الأرباح، وبالتالي المعايير والمسؤوليات والمهام الملقة على شركات المراجعة سواء صفت تلك الشركات ضمن شركات المراجعة العالمية أم لم تصنف، ستكون متساوية عندما تكلف تلك الشركات بمراجعة عمليات المصارف المساهمة العامة والتي تحكمها القوانين الخاص بالشركات المساهمة العامة وقانون المصارف الفلسطيني للعام 2010، وقوانين ورقابة سلطة النقد الفلسطينية.

اختبار الفرضية الرابعة (HO4): لا يوجد تأثير لنسبة الرافعة المالية للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح.

لاختبار صحة الفرضية، تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير نسبة الرافعة المالية على ممارسات الادارة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية لإدارة الأرباح بأساليبها وإجراءاتها المتعددة لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عنها، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (11): (نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) لقياس تأثير نسبة الرافعة المالية على ممارسات ادارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية)

معامل الانحدار				قيمة F المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R
المتغير المستقل	قيمة beta	قيمة t المحسوبة	الدالة الإحصائية			
Leverage نسبة الرافعة المالية	1.288	4.479	0.00	20.063	0.556	0.746

يتضح من الجدول السابق بأن نموذج الانحدار البسيط لتمثيل تأثير نسبة الرافعة المالية على ممارسة إدارة الأرباح دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.00) وهي أقل من

مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وأن قيمة F المحسوبة قد بلغت (20.063)، وأن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين عالية وان اتجاه العلاقة طردية بحيث أن قيمة R قد بلغت (0.746) وان قيمة معامل بيتا = 1.288. موجب، بحيث أنه كما زادت نسبة الرافعة المالية لدى المصارف كما زادت ممارسات ادارة الأرباح من قبل ادارة المصارف، وقد بلغت قيمة R^2 أي أن متغير (نسبة الرافعة المالية) يفسر (55.6%) من متغير (مدى ممارسة إدارة الأرباح) وباقي التفسير يرجع لمتغيرات أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة والتي تنص بأنه "يوجد تأثير لنسبة الرافعة المالية على ممارسات ادارة الأرباح". تلك النتيجة تتوافق مع دراسة (Alzoubi, 2016; Rusmin et al., 2014; Khmoussi & Zehri, 2016; Alves, 2013; Gerayli et al., 2011; Zehri, 2016; Alves, 2013; Gerayli et al., 2011; إبراهيم, 2014)

بحيث أن المصارف والتي يكون لديها رافعة مالية مرتفعة سيكون لدى مدرائها دافع لأن تمارس ادارة الارباح عبر رفع قيمة المستحقات الاختيارية وذلك للتخفيف من قيود الدين المفروضة.

الفرضية الخامسة (H05): لا يوجد تأثير لحجم المصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح.

لاختبار صحة الفرضية، تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير حجم المصارف على ممارسات الادارة في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية لإدارة الأرباح بأساليبها وإجراءاتها المتعددة لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عنها، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (12): (نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Linear Regression) لقياس تأثير حجم المصارف على ممارسات ادارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة الفلسطينية)

معامل الانحدار				قيمة F المحسوبة	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R
الدلالة الإحصائية	قيمة t المحسوبة	قيمة B	المتغير المستقل			
0.024	2.493	0.529	Size of Bank LogSize حجم المصرف	6.216	.2800	.5290

يتضح من الجدول السابق بأن نموذج الانحدار البسيط لتمثيل تأثير حجم المصارف (مقاسا باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول) على ممارسة إدارة الأرباح دال معنوياً، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.024) وهي أقل من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وأن قيمة F المحسوبة قد بلغت (6.216)، وأن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين متوسطة، وان اتجاه العلاقة طردية بحيث أن قيمة R قد بلغت (0.529) وان قيمة معامل بيتا = 0.529 موجب، بحيث أنه كلما ازداد حجم المصرف كما زادت ممارسات ادارة الأرباح من قبل ادارة المصارف، وقد بلغت قيمة R^2 أي أن متغير (حجم المصرف) يفسر (28%) من متغير (مدى ممارسة إدارة الأرباح) وباقى التفسير يرجع لمتغيرات أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة والتي تنص بأنه " يوجد تأثير لحجم المصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح". تلك النتيجة تتوافق مع دراسة (Alves, 2013; Chen et al., 2007; Alzoubi, 2016; Rusmin et al., 2014). حيث أن حجم المصرف يؤثر على ميل ادارة المصرف لممارسة ادارة الأرباح، فالمصارف كبيرة الحجم في اجمالي أصولها، بما تملكه من قيم للأصول والودائع وموارد مالية ومهارات وخبرات يكون لديها القدرة على ممارسة وتغطية التأثيرات السلبية لإدارة الأرباح أمام جمهور المساهمين وأصحاب المصالح مقارنة مع المصارف صغيرة الحجم والتي لا تمتلك تلك القدرات والمحفظات.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

- في ضوء الاطار النظري وتحليل البيانات واختبار الفرضيات تم التوصل الى النتائج التالية:
- 1- ان المصارف الفلسطينية المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قد قامت بممارسة ادارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة من 2014- 2016 رغم وجود بعض التباين خلال تلك السنوات، والذي يظهر جليا في عامي 2015- 2016، كما وبلغت نسبة المشاهدات للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة والتي قد مارست ادارة الأرباح خلال فترة الدراسة نسبة 78%.
 - 2- يوجد تأثير لضوابط تشكيل لجان المراجعة ممثلة ب(الحقوق والواجبات، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، الافصاح عن لجنة المراجعة) باستثناء استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، في الحد من ممارسات ادارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة.
 - 3- لا يوجد تأثير لحجم شركة المراجعة على ممارسات ادارة الأرباح في المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، من خلال المستحقات الاختيارية.
 - 4- يوجد تأثير لنسبة الرافعة المالية للمصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية، وأن هناك علاقة طردية قوية بينهما، بحيث أنه كما

زادت نسبة الرافعة المالية لدى المصارف كما زادت ممارسات ادارة الأرباح من قبل ادارة المصارف.

5- يوجد تأثير لحجم المصارف الفلسطينية المساهمة العامة على ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية، وأن هناك علاقة طردية متوسطة بينهما، بحيث أنه كما زاد حجم المصارف كما زادت ممارسات ادارة الأرباح من قبل ادارة المصارف.

التوصيات:

1- التأكيد على توفير بيئة مراجعة ذات جودة عالية، من خلال التزام شركات ومكاتب المراجعة بالإرشادات الواردة في معايير جودة الأداء من أجل تحسين مستوى أداء مهنة المراجعة في فلسطين، مع تدريب وتحفيز المراجعين والمحاسبين على التمسك بمفهوم الجودة في أداء المهام.

2- على المصارف الالتفاف على أهمية دور ومهام لجان المراجعة، مع ضمان استقلالية تلك اللجان في المصارف الفلسطينية بموجب القوانين ومدونة الحوكمة الفلسطينية، لما لها من دور في الحد من استخدام الادارات للمستحقات الاختيارية.

3- ضرورة الاهتمام بتشجيع مكاتب المراجعة الفلسطينية على الارتباط بشركات المراجعة العالمية والموجودة في السوق الفلسطينية، والتي تمتلك الموارد والامكانات والشهرة وتلتزم بمعايير صارمة للجودة، الأمر الذي يعزز من جودة المراجعة، ويحد من ممارسات ادارة الأرباح.

4- على شركات المراجعة أن تلتفت الى مؤشرات ترتبط بالمصارف محل المراجعة من شأنها أن تشير الشك في قيام تلك المصارف بممارسة ادارة الأرباح، وهي كبر حجم المصارف عبر اجمالي أصولها، وارتفاع مؤشر الرافعة المالية لديها، والعمل على كشف تلك الممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية.

5- أن يتم تقييم أداء مجلس الادارة والادارة التنفيذية باستمرار، وأن يتم محاسبة ومساءلة الادارات أمام المساهمين، مما يساعد على الحد من التقديرات التحكيمية السلبية للإدارة الأرباح.

6- التأكيد على توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بأثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية، وأهمية الالتزام بمدونة الحوكمة التي من شأنها ضمان جودة التقارير المالية والحد من ممارسات المديرين لإدارة الأرباح، ولا يتأتى ذلك الا بتكاتف الجهود بين الجهات ذات العلاقة والمتمثلة في هيئة سوق رأس المال الفلسطينية بالتعاون مع بورصة فلسطين والشركات المساهمة العامة والجامعات والأكاديميين.

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

- ابراهيم، سمامس، (2011)، دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسات ادارة الأرباح والحد منها-دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، دار المنظومة.
- إبراهيم، فريد محرم فريد، (2014)، دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- مصر. العدد 3، الصفحات 481- 551.
- حمدان، علام، وأبو عجيبة، عماد، (2012)، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في ادارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، عدد أكتوبر، جامعة البحرين.
- حمدان، علام، وصبحي، بهاء، وصبري، مشتى، (2012)، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، مج 8، عدد 3، 433-409.
- دحدوح، حسين، (2008)، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات-دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول.
- دحدوح، حسين، (2012)، أثر ضوابط لجان التدقيق في الحد من ممارسات ادارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، اربد للبحوث والدراسات-العلوم الادارية والمالية، الأردن.
- رضوان، أحمد جمعة أحمد، (2013)، أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 37، العدد 3.
- الرفاعي، مبارك، (2011)، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، م22، العلوم الادارية(2)، ص 169-202.
- السقا، السيد أحمد، وأبو الخير، طه، (2002)، إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، مشاكل معاصرة في المراجعة، مصر، طنطا.

سليمان، محمد مصطفى، (2006)، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.**

السويطي، موسى سلامة، (2006)، **تطوير أنموذج لدور المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.**

صقر، أحمد، زغلول، أحمد، الفداوي، علياء، (2016)، **أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد 38، العدد 1.**

الصوص، إباد، (2012)، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي-دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.**

علي، أسامة، ونور، عبد الناصر، (2014)، **ادارة الأرباح احدى أساليب المحاسبة الابداعية المتبعة من قبل ادارات الشركات المساهمة العامة: دراسة ميدانية، من وجهة نظر العاملين في مكاتب التدقيق، اربد للبحوث والدراسات (العلوم الاقتصادية والادارية)، مجلد 17، عدد 3.**

علي، عبد الوهاب، وشحاتة، شحاتته، (2007)، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.**

أبو عواد، بهاء، والكبيجي، مجدي، (2014)، **أثر الحوكمة المؤسسية على الأداء المالي للبنوك التجارية الفلسطينية-دراسة تطبيقية، المجلة العربية للعلوم الادارية، جامعة الكويت، المجلد (21)، العدد (3)، ص521-556.**

قانون البنوك الأردني-البنك المركزي الأردني (2000)، المادة (32)، متاح على الموقع:
<http://almohamy.arabblogs.com>

قانون الشركات الفلسطيني المعدل الساري في الضفة الغربية وقطاع غزة، 2008، المادة (189 - 194)، متاح على الموقع:

http://www.almustakbal.org/pubs/Companies_Law_Draft_22%20Dec_08.pdf

القانون الفلسطيني لمكافحة عمليات غسل الأموال رقم (9)، لسنة 2007. متاح على

الموقع: <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=15885>

القيسي، رائد، (2016)، بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد قسم المحاسبة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87.

الكبيجي، مجدي وائل، (2015)، فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 11، العدد 1، ص 117-214.

الكبيجي، مجدي وائل، (2017)، حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية - تحليل كمي، ورقة علمية، مؤتمر الحوكمة والتنمية الإدارية والاقتصادية في المؤسسات-الواقع والطموح، الجامعة الأردنية، الأردن.

محمد، فاطمة، والصقر، ثامر، (2012)، تقييم فاعلية المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد (30)، المجلد الثامن، ص ص 183-230.

معهد الحوكمة الفلسطيني، (2009)، مدونة الحوكمة الفلسطينية، متاحة على الموقع: <http://www.pgi.ps>

مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، (2003)، دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، ترجمة سمير كريم، واشنطن دي- سي، ص 207.

مشتهى، صبري، (2008)، تأثير خصائص لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين، رسالة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

موقع بورصة فلسطين متاح على الموقع: www.pex.ps.

موقع سلطة النقد الفلسطينية متاح على الموقع: www.pma.ps.

List of Sources and References:

- Abu-Awad, B & ALKababji, M, (2014), The Effect of Corporate Governance on the Financial Performance of Palestinian Commercial Banks-An Empirical Study, *The Arab Journal of Administrative Sciences*, Kuwait University, Volume 21, No. 3, pp. 521-556.
- Alali, F. (2011), "Audit fees and discretionary accruals: compensation structure effect", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 2, pp. 90-113.
- Ali, A, & Shehata, S,(2007), *Auditing and Corporate Governance in the Contemporary Arab and International Business Environment*, University House, Alexandria, Egypt.
- Ali, O, and Nour, A, (2014), Earnings management one of the methods of creative accounting adopted by the administrations of public shareholding companies: A field Study from the point of view of employees of audit offices, *Irbid Research and Studies (Economic and Administrative Sciences)*, Volume 17, 3.
- ALKababji, M,(2015), Effectiveness of the role of audit committees to combat money laundering - An Empirical study on the operating Banks in Palestine, *Jordanian Journal of Business Administration*, University of Jordan, Volume 11, Issue 1, pp.
- ALKababji, M,(2017), "Corporate Governance and its Relationship with Earnings Management of Palestinian Shareholding Industrial Companies - Quantitative Analysis", Scientific Paper, Conference on Governance and Administrative and Economic Development in Institutions - Reality and Ambition, University of Jordan, Jordan.
- Al-Qaisi, M, (2016) "Analytical research on a sample of auditors and external audit offices in Baghdad" College of Management and Economics - University of Baghdad Accounting Department, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Volume 22, No. 87.
- Al-Rifa'i, M,(2011), The Quality of Internal Audit Activities and their Role in Reducing Profit Management Practices - Applied Study on the Saudi Environment, *King Saud University Journal*, 22, Administrative Sciences (2), pp. 169-202.
- Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T. I. and Baker, R. A. A. (2011), "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 4, pp. 317-334.

- Alves, S. (2013), "The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 11 No. 2, pp. 143-165.
- Alzoubi. E , (2016),"Audit quality and earnings management: Evidence from Jordan", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17 Iss 2 pp. - Permanent link to this document:: <http://dx.doi.org/10.1108/JAAR-09-2014-0089>
- Ammer.M & Zaluki.N, (2017),"The role of the gender diversity of audit committees in modelling the quality of management earnings forecasts of initial public", *Gender in Management: An International Journal* , <https://doi.org/10.1108/GM-09-2016-0157>.
- Arens, Alvin A, Elder, Randal J,& Mark S, Beasley,(2010), "*Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*",10th ed.
- Azzoz. A, Khamees, (2016), The Impact of Corporate Governance Characteristics on Earning Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan, *Jordan Journal of Business Administration*, Vol.12, No.1.
- Badolato. P, Donelson. D & Ege. M,(2014), Audit committee financial expertise and earnings management:The role of status, *Journal of Accounting and Economics* 58, www.elsevier.com/locate/jae,pp 208–230.
- Bergstresser, D., Philippon, T., (2006). CEO Incentives and Earnings Management. *Journal of Financial Economics* 80. 511-529.
- Bhundia, A., (2012). A comparative study between free cash flows and earnings management. *Business Intelligence Journal* - January, 2012 Vol.5 No.1, P. 124.
- Cadbury Committee,(1992), "*The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: Report of the Financial Aspects of Corporate Governance*", Gee Publication, London.
- Center for International Private Enterprise, American Chamber of Commerce, (2003), *A Guide to Establishing Corporate Governance in the 21st Century*, by Samir Karim, Washington, DC, p. 207.
- Chen, Q., Hemmer, T. and Zhang, Y. (2007), "On the relation between conservatism in accounting standards and incentives for earnings management", *Journal of Accounting Research*, Vol. 45 No. 3, pp. 541-565.

- Chen. X, Cheng. Q, & Wang. X, (2014), *Does increased board independence reduce earnings management? Evidence from recent regulatory reforms*, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2522695>
- Chen.C, & Tasi. C,(2010), Earnings Management Types and Motivation: A study in Taiwan, *Social Behavior and Personality*, Vol.38, No.7.
- Cheng.Q, Lee.J, & Shevlin.T, (2015), *Internal governance and real earnings management*, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2666117> , Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/CG-06-2012-0048>
- Cormier.D & Martinez. I, (2006), The Association Between Management Earnings Forecasts, Earnings Management and Stock Market Valuation: Evidence From French IPOs, *The International Journal of Accounting*, Vol.41.
- Cornetta.M , Marcusb.A, & Tehraniab.H, (2008),Corporate governance and pay-for-performance: The impact of earnings management, *Journal of Financial Economics* Volume 87, Issue 2, Pages 357–373, Available at: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X07001651>
- Dahdouh, H, (2008), The Role of the Audit Committee in Improving the Efficiency and Effectiveness of Internal Control Systems in Companies - A Field Study, *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences*, Vol 24, No. 1.
- Dahdouh, H, (2012), Effect of Audit Committee Controls on Limiting Profit Management Practices in Public Shareholding Companies in Jordan Field Study, *Irbid Research and Studies - Administrative and Financial Sciences*, Jordan.
- Daniel, N., Denis, D. and Naveen, L. (2008), “Do firms manage earnings to meet dividend thresholds”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 45 No. 1, pp. 2-26.
- DeANGELO. L, (1981), AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY, *Journal of Accounting and Economics* 3 ,University of Pennsylvania, Philadelphia, PA 19104, USA, pp 183-199.
- Dechow, P; Sloan, R and Sweeney A, P (1996), “Causes and consequences of earnings manipulation”, *Contemporary Accounting Research*, Vol 13, pp.1-36.

- Dechow, P; Sloan, R and Sweeney A, P ,(1995), “Detecting earnings management”, *The Accounting Review*, Vol 70, N° 2, pp. 193-225.
- Gerayli , M. S., Yanesari, A. M. and Ma’atoofti, A. R. (2011), “Impact of audit quality on earnings management: evidence from Iran”, *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 66, pp. 77-84.
- Gökberk.C,(2017),*Turkish Listed Manufacturing Companies’ Audit Structure and Its Effect on Earnings Management*, Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3005962
- Habbash, M., Sindezingue, C., & Salama, A. (2013). "The effect of audit committee characteristics on earnings management: Evidence from the United Kingdom". *International Journal of Disclosure and Governance*, 10(1), 13-38.
- Habbash. M, (2012), The Role Corporate Governance Mechanisms in Constraining Earnings Managements Practice in Saudi Arabia, *Research of Accounting*, Vol 11, N(1), Available at: <http://search.mandumah.com/Record/372320>
- Hamdan, A, and Abu Ajila, E, (2012), Quality of Auditing in Jordan and its Impact on Management and Quality of Profits, *Arab Journal of Accounting*, October, University of Bahrain.
- Hamdan, A, Subhi, B, Sabri, M, (2012), The role of the committees of auditing the continuity of profits as evidence of their quality, *Jordan Journal of Business Administration*, Vol. 8, No. 3, 433-409.
- He, L. and Yang, R. (2014), "Does Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management: Evidence from China", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 42 No. 3, pp. 571-597.
- Healy, P. M., and Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13 (4): 365-383.
- Ibrahim, F, (2014), "The role of the Audit Committee in the reduction of earnings management practices applied study on the Egyptian Stock Exchange", *The scientific journal of the economy and of commerce*, Egypt. No. 3, pp. 481-551.

- Ibrahim, S,(2011), The role of corporate governance dimensions in the disclosure of profit management and reduction practices - Applied study, *Journal of Thought accounting*, Egypt, Dar Al-Manzoma, <http://search.mandumah.com/Record/414640>
- Iqbal. A, & Strong. N, (2010),"The effect of corporate governance on earnings management around UK rights issues", *International Journal of Managerial Finance*, Vol. 6 Iss 3 pp. 168 - 189, Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/17439131011056215>
- Issos, I, (2012), *Effectiveness of the Role of Audit Committees in Supporting Internal and External Audit Mechanisms - Applied Study on Banks in Palestine*, Master Thesis, Faculty of Commerce, Islamic University, Gaza, Palestine.
- Jones, J. J (1991), "Earnings management during import relief investigations", *Journal of Accounting Research*, Vol 29, N°2, pp. 193-221.
- Jordanian Banking Law- Central Bank of Jordan (2000), *Code 32*, Available at: <http://almohamy.arabblogs.com>
- Kastantin.T,(2005), Beyond Earnings Management: Using Ratios to Predict Enron's Collapse, *Managerial Finance*, Vol.31.
- Khamoussi. Z , (2016),"Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: a meta-analysis", *International Journal of Law and Management*, Vol. 58 Iss 2 pp. -Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/IJLMA-01-2015-0006>.
- Khmoussi. I,& Zehri.H, (2016),"Effective audit committee, audit quality and earnings management: Evidence From Tunisia", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6 Iss 2 pp. -Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/JAEE-09-2013-0048>
- Lin , J. and Hwang, M. (2010), "Audit quality, corporate governance, and earnings management: A meta-analysis", *International Journal of Auditing*, Vol. 14, pp. 57-77.
- Lin, J.W., Li, J.F. and Yang, J.S. (2006), "The effect of audit committee performance on earnings quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 9, pp. 921-33.

- Mashtahi, S, (2008), *Impact of the Audit Committee on improving the quality of financial reports- An applied study on the public shareholding companies listed on the Palestine Stock Exchange*, PhD thesis, Faculty of Finance and Banking, Arab Academy for Banking and Financial Sciences, Amman, Jordan.
- Mohamad, F,& Al-Saqer, T, (2012), Evaluation of the Effectiveness of Auditing in Iraqi Public Banks, *Journal of Economic Sciences*, University of Basrah, Iraq, Issue 30, Vol. VIII, pp. 183-230.
- Mohamad.W , Wasiuzzaman.S & Salleh.N , (2016),"Board and audit committee effectiveness, ethnic diversification and earnings management: a study of the Malaysian manufacturing sector", *Corporate Governance*, Vol. 16 Iss 4 pp. 726 - 746, Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/CG-06-2015-0085>
- Naiker.V, Divesh S. Sharma, Vineeta D. Sharma, (2013), "Do Former Audit Firm Partners on Audit Committees Procure Greater Nonaudit Services from the Auditor?". *The Accounting Review*, Vol. 88, No. 1, pp. 297-326.
- Nakashima.M& Ziebart.D , (2015),"Did Japanese-SOX have an impact on earnings management and earnings quality?", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss 4/5 pp. 482 - 510, Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0890>
- Oqab.R, (2012), The Role of the Audit Committee in Raising the Efficiency of the Internal Control System to Combat Money Laundering in Jordanian Banks, *International Research Journal of Finance and Economics*, EuroJournals Publishing ,ISSN 1450-2887 Issue 88.
- Ozili.P , (2017) "Bank earnings smoothing, audit quality and procyclicality in Africa. The case of loan loss provisions", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 16 Issue: 2,pp. -, doi: 10.1108/RAF-12-2015-0188. Permanent link to this document:<http://dx.doi.org/10.1108/RAF-12-2015-0188>.
- Palestinian Governance Code, (2009), *Palestinian Institute of Governance*, available at: <http://www.pgi.ps>
- Palestinian Law against Money Laundering Operations No. 9 of (2007). Available at: <http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=15885>
- Park, Y. W. and Shin, H.H. (2004), "Board composition and earnings management in Canada", *Journal of Corporate Finance*, Vol. 10 No. 3, pp. 431-457.

- Peasnell, K. V., Pope, P. F. and Young, S. (2000), "Detecting earnings management using crosssectional abnormal accruals models", *Accounting and Business Research*, Vol. 30 No. 4, pp. 313-326.
- Peasnell, K.V., Pope, P.F. and Young, S. (2005), "Board monitoring and earnings management: do outside directors influence abnormal accruals?", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 32 Nos 7/8, pp. 1311-1346.
- Persaud.S & Mason.A ,(2000) , *Finance and Audit Committees Can Play a Key Role Both in Detecting Fraud and in Preventing it, Canadian Fundraiser*, Archived on CharityVillage.[www.vis-isbc.org/ eng/ funding/ financial_guiede/ doc20.cfm](http://www.vis-isbc.org/eng/funding/financial_guiede/doc20.cfm).
- Piot C. (2005). Audit Quality and Earnings Management in France, *Social Sciences and Humanities Research Council of Canada*.
- Radwan, A,(2013), "The Impact of Quality Audit on the Methods of Earnings Management: An Empirical Study on Saudi Public Shareholding Companies", *Egyptian Journal of Commercial Studies*, Volume 37, Issue 3.
- Rainsbury.E, Bradbury.M & Cahan.S, (2009), The Impact of audit committee quality on Financial Reporting Quality and Fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol 5, pp20-33.
- Ratsula. Olli-Pekka, (2010), *The Interplay between Internal Governance Structures, Audit Fees and Earnings Management in Finnish Listed Companies*, Master's thesis, Aalto University, School of Economics
- Rusmin.R, Astami.E,& Hartadi.B , (2014),"The impact of surplus free cash flow and audit quality on earnings management", *Asian Review of Accounting*, Vol. 22 Iss 3 pp. 217 - 232, Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/ARA-10-2013-0062>
- Saad.S,Evans.J, Sori.Z &Hamid.M, (2006), *Audit Committees Authority and Effectiveness:The Perception of Malaysian Senior Managers*, Available online: <https://www.ssrn.com/abstract=924130>.
- Samaha.K, Khlif. H, & Hussainey.K, (2015), The Impact of Board and Audit Committee Characteristics on Voluntary Disclosure: A Meta-Analysis, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 24, PP 13-28

- Samir M. El-Gazzar James M. Fornaro, (2003), "An Empirical Investigation of Corporate, Voluntary Disclosure of Management's Responsibilities for Financial Reporting", Lubin School of Business, Faculty Working Papers, pp. 1-26. Available at: <http://digitalcommons.pace.edu/cgi>.
- Sani.M , Abdul Rashid. H& Shawtari. F, (2012),"Corporate governance and earnings management in Malaysian government linked companies", *Asian Review of Accounting*, Vol. 20 Iss 3 pp. 241 - 258, Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/13217341211263283>
- Saqa, A, and Abu-Kheir, T, (2002), Proposed Framework for Measuring and Developing the Effectiveness of Audit Committees in Saudi Public Shareholding Companies, *Contemporary Problems in Auditing*, Egypt, Tanta.
- Saqr, G, Zaghoul, M, Al-Fadawi, & Badea M. (2016), "The Effect of Quality of Auditing on Real Profit Management: An Empirical Study", *Journal of Commercial Research*, Faculty of Commerce, Zagazig University. Vol. 38, No. 1.
- Scott, B., Pitman, M.(2005). *Auditors and Earnings Management*. retrieved June 2011, Available at: www.nysscpa.org.
- Sierra Garcí'a, L., Ruiz Barbadilho, E. and Orta Pe´rez, M. (2012), "Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish", *Journal of Management and Governance*, Vol. 16 No. 2, pp. 305-331.
- Siregar.V , & Utama. S,(2008), Type of Earnings Management and the Effect of Ownership structure, Firm Size, and Corporate- Governance Practices Evidence from Indonesia, *The International of Accounting*, Vol 43.
- Sleiman, M,(2006), *Corporate Governance and the Treatment of Financial and Administrative Corruption - Comparative Study*, University House, Alexandria, Egypt.
- Sun, J., Lan, G. and Liu, G. (2014), "Independent audit committee characteristics and real earnings management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 2, pp. 153 -172.
- Sweeti, S, (2006), *Development of a model for the role of auditing in Jordanian public shareholding companies and their impact on the effectiveness and independence of external auditing*, unpublished PhD thesis, Business School, Amman Arab University, Amman, Jordan.

- The amended Palestinian Corporations Law in the West Bank and Gaza Strip, (2008), *Code 189- 194*, Available at: http://www.almustakbal.org/pubs/Companies_Law_Draft_22%20Dec_08.pdf
- Turley.S & Zaman. M, (2004), "The Corporate Governance Effects of Audit Committees" , *Journal of Management and Governance*, Vol. 8, No. 3, pp. 305-332.
- Yu, J. (2011). Stock Price Informativeness and Corporate Governance: An International Study. *International Review of finance*, Vol.11, No.4, pp. 477-514.
- Zhang, Y. and Liu, Y. (2009), "Comparison of parametric and nonparametric techniques for non-peak traffic forecasting", *World Academy of Science, Engineering and Technology*, Vol. 51, pp. 7-14.

Websites:

- Palestine Stock Exchange, Website is available at: www.pex.ps
- The Palestinian Monetary Authority, Website is available at: www.pma.ps