



دور مراجعي ديوان المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على مصداقية التقارير المالية  
الأمين خليفة الطويل - كلية العلوم الادارية والمالية التطبيقية / طرابلس

بشير فرج سالم زايد - كلية العلوم الادارية والمالية التطبيقية / طرابلس

محمد العجيلي بشير الطويري - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس

تاريخ الاستلام: 2025/12/8 - تاريخ المراجعة: 2025/12/12 - تاريخ القبول: 2025/12/19 - تاريخ النشر: 2026 /1/17

### المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على مصداقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ،، ومن أجل تحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالإطار النظري، ويتكون مجتمع الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وتم استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة ، تم تغريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات إحصائية ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة .

وتوصلت الدراسة إلى ان مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يُطبقون الإجراءات التي تحدد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في القوائم المالية، كما ان هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثير، مع العمل على زيادة كفاءة مراجعي ديوان من خلال إقامة البرامج التدريبية في هذا المجال لمواكبة التطورات التي قد تحدث.

### Abstract:

The study aimed to examine the role of the external auditor in limiting creative accounting practices and the impact of this on the credibility of financial reports from the perspective of auditors of the Libyan Audit Bureau. To achieve this, the analytical descriptive method was used to obtain data and information related to the theoretical framework. The study population consisted of auditors from the Libyan Audit Bureau. A questionnaire was used as a tool to collect primary data related to the study topic. The data was processed and analyzed using the SPSS statistical program, employing appropriate statistical tests and treatments to arrive at statistically significant results that support the study's subject. The study concluded that auditors of the Libyan Audit Bureau apply procedures that limit the practice of creative accounting methods affecting financial statements. Furthermore, there are many modern trends and methods for detecting and limiting creative accounting practices, most notably corporate governance, audit committees, and the non-changing of accounting policies, among many other methods. The study also emphasized the need to enhance the efficiency of Audit Bureau auditors by establishing specialized training programs in this field to keep pace with potential developments.

## الإطار العام للدراسة:

### 1 المقدمة:

لا شك ان مكافحة ممارسات الفساد المالي تعد من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على الجهات المهمة في مكافحة الفساد العمل بصورة مستمرة من أجل التوصل للتطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية ، وذلك لكشف تلك الممارسات المخالفة وتحديد السبل للحد منها، و يختلف أشكال الفساد ومظاهره، فمن بينها الإسراف ونهب الدال العام، ومخالفة القواعد والتشريعات المالية والقانونية، وغسيل أو تبييض الأموال، وإدارة الأرباح، حيث ان أساليب إدارة الأرباح يؤثر على المعلومات الواردة بقائمتي الدخل والمركز المالي حيث تسعى إدارة كثير من المنشآت إلى تحميل الدخل أو البيانات المالية لتحسين الدرك المالي، ولتحقيق أهداف مالية، من خلال ممارسة أساليب إدارة الأرباح وتلجأ إدارات المنشآت إلى استخدام تلك الأساليب مستغلة التنوع في البدائل المحاسبية، التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية المنشورة، مما يؤثر سلباً على فائدة تلك البيانات ويضلل مستخدميها ، ومن المتعارف عليه أن تطبيق القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية يتم من خلال تطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من شركة إلى أخرى .والواقع أن استخدام سياسات محاسبية في مجالات متعددة، يؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، خصوصاً في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي، إضافة إلى أنه ليست هناك مجموعة ثابتة أو محددة من المعايير تطورت أساليب المحاسبة باعتبارها علم ومهنة تتصف بالديناميكية وفقاً للمتغيرات التي تطرأ على البيئة التي تعمل من خلالها، بحيث أصبح لها دور كبير ورئيسي في المجتمع بصفة عامة، ومجتمع الأعمال بصفة خاصة، وقد كان تطورها راجع إلى العديد من التفاعلات الاجتماعية، والسياسية، والاقتصادية في آن واحد، والذي أسفر في النهاية إلى تحميلها بأدوار كبيرة، خصوصاً بعد ظهور الشركات المساهمة، وما ترتب على ذلك من انفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ،مما دفع الإدارة إلى التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار الشركة وضع علي غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية، بالرغم من أن للمحاسبة الإبداعية مفهومين أحدهما ايجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة وفاعلة لخدمة المستفيدين منها، والمفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء الحقائق لخدمة أغراض معيشة بما يتنافى والقيم الأخلاقية المهنية ، لذلك كان لزاماً على المراجعين الخارجيين أن يدركوا جيداً تلك الأساليب التي يمكن أن تستخدمها إدارات المؤسسات للتأثير على بيانات القوائم المالية بما يحقق أهدافاً خاصة، ويضلل مستخدمي تلك القوائم؛ ليتمكنوا من القيام بدورهم في الحد من ممارسة إدارة الأرباح كظاهرة من مظاهر الفساد المالي

### 2 مشكلة الدراسة:

ان من اهم الأسباب الرئيسية لانحيار المؤسسات هو الفساد والتلاعب في الحسابات المالية والتي تقف عائقاً امام عملية التنمية الاقتصادية المستدامة، ولعل انتشار هذه الظاهرة واهتمام المؤسسات والمنظمات والهيئات الدولية بها يجعلنا ان نعي مدى خطورتها وتأثيرها وتداعياتها السلبية على مختلف المؤشرات الاقتصادية المتحركة في عملية التنمية، ونتيجة لما سبق كان لابد من وجود أداة رقابية لوضع حد لكل عمليات الاحتيال،

حيث تقوم الإدارة بالتلاعب التي تمارس تحت مسمى المحاسبة الإبداعية، والتي تعد من التحديات الخطيرة التي تواجه مهنة المراجعة، حيث تقوم إدارة الشركة بتوظيف معايير المحاسبة بشكل متحيز لتحقيق أهداف معينة (كتحسين صورة المركز المالي، أو تخفيض الوعاء الضريبي، أو التأثير على مكافآت الإدارة) دون مخالفة النصوص القانونية بشكل صريح، وعلى الرغم من الوجود القانوني لأجهزة رقابية عليا مثل ديوان المحاسبة، يهدف إلى إضفاء المصداقية على هذه القوائم ونزاهتها، إلا أن استمرار ظهور حالات لفجوات في التقارير المالية يشير إلى وجود تحديات حقيقية تواجه مراجعي الديوان في كشف والحد من هذه الممارسات، والتي لها تأثير على مهنتي المحاسبة والمراجعة بشكل خاص، مما يلقي الضوء على موضوع أخلاقيات مهنة المراجعة باعتبارها مانعا وواقيا من حدوث الانهيارات والفضائح المالية، وذلك في ظل تعدد الاتجاهات لمحاولة تلافي تلك الممارسات المحاسبية اللاأخلاقية حيث ان مسؤولية المراجع عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف واحتيال من أكثر القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة بل يمكن القول بانها احد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف ( فجوة التوقعات ) وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع وما يقوم به المراجع بالفعل.

حيث نحاول في هذه الدراسة الإجابة على التساؤل التالي:

- ما هو دور مراجعي ديوان المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما أثر هذا الدور على تعزيز مصداقية وموثوقية التقارير المالية في القطاع الحكومي؟

### 3. فرضيات الدراسة:

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث، تم وضع مجموعة من الفرضيات التي نسعى لاختبارها وهي على النحو التالي:

#### أ – الفرضية الرئيسية:

**الفرضية العدمية HO:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدور مراجعي ديوان المحاسبة من خلال خصائصهم المهنية وإجراءاتهم الرقابية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين مصداقية التقارير المالية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ ).

#### ب-الفرضيات الفرعية:تضم:

**الفرضية العدمية HO1:** لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص والمهارات المهنية لمراجع الديوان والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ ).

**الفرضية العدمية HO2 :** لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها الديوان والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ ).

**الفرضية العدمية HO3:** لا يؤثر دور ديوان المحاسبة ذات دلالة إحصائية على ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ ).

**الفرضية العدمية HO4:** لا يؤثر الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بوساطة دور ديوان المحاسبة تأثيراً إيجابياً ذات دلالة إحصائية على مصداقية وموثوقية التقارير المالية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ ).

### 4-أهداف الدراسة:

حيث نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن تجسيدها في النقاط التالية:

1. توضيح مفهوم المراجعة الخارجية بصفة عامة المراجعة الخارجية في في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية بصفة خاصة.
2. تسليط الضوء على المراجعة الخارجية وركائزها وآليات تجسيدها في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

3. توضيح المفاهيم الأساسية في مكافحة الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وتوجهاتها الحديثة خصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية.
  4. تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية.
  5. محاولة معرفة مدى استجابة مراجعي ديون المحاسبة الليبي للتطورات الحاصلة في مجال المراجعة والوقوف على مدى مساهمتها في مكافحة الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية.
  6. تبيان حجم آثاره الاقتصادية ومدى خطورته على التنمية الاقتصادية.
  7. الوقوف على دور الأجهزة المتخصصة في مكافحة الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية.
- 5- أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تحدد أهم الضوابط المراجعة الخارجية التي يجب أن تتبعها مراجعي ديون المحاسبة الليبي في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى التعرف على واقع التزامها بتلك الضوابط، وتحديد أوجه القصور إن وجدت وسبل معالجتها، وهو ما قد يساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بإعدام استخدام تلك الضوابط.

#### **6- لتقسيمات الدراسة:**

حيث قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة مباحث رئيسية، حيث يعنى المبحث الاول بعرض وتقييم الدراسات السابقة، والمبحث الثاني يعنى بتأثر وتأثير مصداقية التقارير المالية بالمحاسبة الإبداعية ودور الهيئات الرقابية في مكافحتها، أما المبحث الثالث فنقوم بالإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار صحة الفرضيات.

#### **الإطار النظري للدراسة:**

#### **1. عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال البحث:**

يبين العديد من الدراسات السابقة المنافع المتوقعة من الدور المحوري للمراجعة الخارجية في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية والمتمثلة في الارتقاء بجودة التقارير المالية والقوائم المالية، بحيث تحد من تلاعب الإدارة في التقارير المالية وتتم المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة بالشركة وضمان مصداقية البيانات المالية المفصح عنها وتعزيزها لمنع الفساد والالتزام بمعايير محاسبية وحماية حقوق المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

دراسة (زايد، 2025) هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من الفساد المالي وفقاً لمعايير يلتزمون وبشكل مقبول بأسس وضوابط بمعايير INTOSAI، لكنها تواجه تحديات مثل الضغوط السياسية

دراسة ( يعقوب ، لأسمري ، 2020 ) هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن تكامل المراجعة الداخلية والخارجية دور هام ومحوري في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية عن طريق اتباع إجراءات فعالة للحد من مخاطرة.

دراسة (ا شميلة والطرلي، 2020) هدفت الدراسة إلى بيان مستوى إدراك المراجعين ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم الدالية وتوصلت الدراسة إلى ان مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، ومراجعين مكاتب المراجعة الخارجية يدركون إلى حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية.

دراسة (عبد الغني، سمير، سليم، 2018) هدفت الدراسة إلى بيان دور المدقق الداخلي في الحد أو التقليل من اثار المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك أهمية كبيرة لمهنة التدقيق الداخلي في المؤسسة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك يجب ان يكون على قدر كبير من النزاهة والاستقلالية.

دراسة (اقيير والمحبوب، 2016) هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور المراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية ومدى تطبيقه للإجراءات اللازمة التي تحد من آثارها. وتوصلت الدراسة إلى ان ممارسة المراجع الخارجي لعمله وفقاً للمعايير الدولية وقواعد وسلوك المهنة يساعده إلى حد ما على كشف لممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها، وأن عملية مكافحة لممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة ولكنها ممكنة.

دراسة (حمادة، 2010) هدفت الدراسة إلى التعرف غلي دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة

دراسة (القرى، 2010) هدفت الدراسة إلى التعرف غلي دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية. كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. دراسة (كرز، 2009) هدفت الدراسة إلى دراسة دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة في سورية، وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق السليم للمراجعة في حوكمة الشركات بحيث تحد من

تلاعب الإدارة في التقارير المالية وتتم المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة بالشركة وضمان مصداقية البيانات المالية المفصح عنها وتعزيزها.

دراسة (بافير، 2008) هدفت الدراسة إلى قياس إثر دور المراجع الخارجي في إطار حوكمة الشركات على ممارسة إدارة الأرباح وتوصلت الدراسة إلى دور لجنة المراجعة في إطار الحوكمة في تعزيز استقلالية المرجع الخارجي.

في ضوء عرض الدراسات السابقة يشير الباحث إلى الملاحظات الآتية:

1. أن المراجعة الخارجية تحد من تلاعب الإدارة في التقارير المالية.
  2. تؤدي المراجعة الخارجية إلى ضمان مصداقية البيانات المالية.
  3. أن تطبيق المراجعة الخارجية يؤدي إلى زيادة الشفافية والإفصاح.
  4. أن تطبيق المراجعة الخارجية يؤدي إلى المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.
- وبناء على ما تقدم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أن:

- أ- دراسة الباحث تناولت دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتالي ربطت الدراسة بين موضوع المراجعة الخارجية وبين المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على موثوقية البيانات المالية
- ب- وهي مساهمة من الباحث في مكافحة الفساد الذي نخر في الميادين كافة وخاصة الاقتصادية منها إلى درجة كبيرة مما لم يعد بالإمكان إخفاؤها
- ت- قلة الدراسات في هذا المجال بالنسبة لبييا خاصة دور المراجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على موثوقية البيانات المالية وبالتالي فهي مساهمة من الباحث لإثراء المكتبة الجامعية.

## 2-تأثير وتأثير مصداقية التقارير المالية بالمحاسبة الإبداعية ودور الهيئات الرقابية في مكافحتها

### 2-1 عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية كنتيجة لتطور الأسواق المالية والشركات الكبرى في القرن العشرين، حيث أصبح المديرون يسعون لتقديم صورة مالية أكثر جاذبية للمستثمرين والمساهمين. بدأت الظاهرة بالظهور بشكل واضح في السبعينيات والثمانينيات مع زيادة المنافسة وضغوط تحقيق الأرباح، خاصة في الشركات الكبرى متعددة الأنشطة. حيث تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليب مثل تأجيل المصاريف، تسريع الإيرادات، أو إعادة تقييم الأصول لتحسين النتائج المالية. في بعض الحالات، تبقى هذه الأساليب ضمن الحدود القانونية، لكنها قد تتجاوز ذلك لتصبح مضللة. حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية رد فعل طبيعي للضغوط الاقتصادية ومتطلبات المستثمرين، لكنها تحمل مخاطر فقدان الثقة في الأداء المالي للشركة. لهذا دفع الهيئات الرقابية لوضع معايير صارمة للحد من الإفراط فيها. ومع ذلك، لا تزال المحاسبة الإبداعية جزءاً من الممارسات المحاسبية التي تتطلب مراقبة دقيقة كما بينت العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي: (الاعا، ص18-20).

1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها، والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة.
2. حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات ، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.
3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.
4. -ضعف القواعد التنظيمية: في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية. (سالم، ص51)

### 2-2 دوافع الإدارة لاستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية:

من خلال تحليل ما جاء في الأدب المحاسبي بخصوص دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية فأن معظم الدراسات السابقة اتفقت أن هناك العديد من الأساليب التي دفعت محاسبي المؤسسات للجوء إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية واستخدامها لمصالحهم الخاصة، والتي يمكن تحديد أهم هذه الدوافع في لآتي: (حمدان، ص04)

1. التأثير على سمعة الشركة إيجاباً في السوق: وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات، ويمكن القول إن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي، لذا تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية (مجيد، ص193)
2. الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تنقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات. (حمدان، ص4)
3. التصنيف المهني : تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية المتخصصة، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم، وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة. (مجيد، ص193)
4. تحقيق أرقام محددة للأرباح: قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق، فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية، تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات. (القرى، ص33)
5. التأثير على أسعار الأسهم: تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه، من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار. (الزيايدي، ص196) ونتيجة لتراجع أداء الشركة عند تقييم الأسهم يؤدي إلى خلق الحافز لدى الإدارة للتلاعب في الأرباح وذلك للأسباب الآتية:
  - محاولة التأثير على سعر السهم وفي الأجل القصير، وذلك بتخفيض الأرباح في حالة رغبة المديرين في الاستحواذ على الشركة (لشراء أسهم بقيمة منخفضة أو زيادة الأرباح قبل طرح أسهم جديدة للاكتتاب العام)
  - مقابلة تنبؤات المحللين الماليين والمستثمرين الخاصة بالأرباح أو التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لما لذلك من أثر إيجابي على أسعار الأسهم وقيمة الشركة السوقية، حيث هذا السبب يعتبر من أهم الأسباب التي تدفع بالمديرين لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية حيث أن المحللين الماليين والمستثمرين يمكنهم اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية بالاستحقاقات
  - المحافظة على استقرار الدخل وتجنب تقلباته، وذلك لأن سوق الأوراق المالية يهتم بمدى استقرار الأرباح ويتخذ رد فعل سلبي تجاه التقلبات في الأرباح، لذا فمن المنطقي أن يسعى المديرون للمحافظة على مستويات معينة من الأرباح للحفاظ على الوضع السوقي للشركة.
6. غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة: وذلك بسبب وجود تداخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته، وذلك من خلال إتباع السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف. (بطو، ص17)
7. التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء

على قيمة هذا الوعاء. (القرى، ص 38) كما أثبتت العديد من البحوث أن أحد الأساليب الرئيسية المحاسبة الإبداعية هي تجنب الشركات التكاليف السياسية والتشريعية على الشركة خاصة القواعد الحكومية والسياسات الضريبية وطلبات ونقابات العمال من خلال المحاسبة الإبداعية يمكن للإدارة تخفيض التكاليف السياسية الناتجة عن تدخل الجهات الحكومية، فعندما تتعرض الشركة لتكاليف سياسية مرتفعة فمن المحتمل أن يقوم المديرين بتخفيض الأرباح المفصح عنها، لأن الشركات الكبرى يمكن أن تجذب انتباه وسائل الإعلام أو السياسيين وذلك عند الإفصاح عن أرباح ضخمة قد تفسر على أنها نتيجة زيادة الأسعار على المستهلكين والتي قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار،

8. زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات لأساليب الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سوف يؤثر إيجابياً على عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض، كما أثبتت العديد من البحوث أن أحد الأساليب الرئيسية المحاسبة الإبداعية هي تجنب الشركات لانتهاكات شروط الاقتراض والتي قد تكون محددة وفقاً لهذه العقود بنسب ودلالات معينة لضمان استمرارية العقود المبرمة، ومن ثم تفادي التكاليف أو التبعات المرتبطة بالإخلال بهذه الشروط، إلى جانب الحصول على شروط أفضل للتبادل مع أصحاب المصالح من عملاء، وموردين ومقرضين لأن الأرباح المرتفعة تعزز سمعة الشركة في الوفاء بالتزاماتها تجاه أصحاب المصالح.
9. الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنوياً كنسبة مئوية من الأرباح محققة وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخطة امتلاك أسهم. (الدهراوي، ص 97) حيث اتفقت معظم الدراسات السابقة أن ما قد يدفع المديرين المحاسبة الإبداعية هو تعظيم القيمة الحالية لمكافآتهم، كما أن المديرين الذين لا تحقق شركاتهم توقعات المحللين والمستثمرين أكثر احتمالاً بأن يتم إنهاء خدماتهم، لذلك قد يلجأ المديرين المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق الأمان الوظيفي بمعنى أن تبني المديرين لأساليب المحاسبة الإبداعية يكون للحفاظ على علاقاتهم التعاقدية بالشركة.

## 2-3 مجالات المحاسبة الإبداعية

اتفقت معظم الدراسات السابقة أن اختار الإدارة لطريقة محاسبية من شأنها أن توفر معلومات مفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان، ينحاز إلى الأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية

وشفافية المعلومات ومن الأمثل على ذلك

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، وكذلك في بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الاستهلاك فإنه يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم، أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذ اتجاه تقاؤلياً، أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب. (الخالدي، ص 16)
- أحياناً تنتج القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية.

- التلاعب في توقيت الصفقات وذلك بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية. (المبيضين، عبد المنعم، ص89)
- ينتج عن هذه المجالات نوعان من التلاعب، الأول محاسبي، والثاني غير محاسبي :
- أولا: التلاعب المحاسبي: وذلك من خلال استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل: (حمادة، ص97-98)
- طريقة تقييم المخزون
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، ومن الأمثل على ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاستهلاك.
- تانيا: التلاعب غير المحاسبي: وذلك من خلال تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات ومن الأمثل على ذلك بيع الأصل وإعادة استجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار .
- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

#### 2.4 تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية:

تهدف التقارير والقوائم المالية إلى تقديم معلومات تتسم بالملائمة والتعبير الصادق عن الأحداث الاقتصادية، لذا فان المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم المالية يجب ان تتسم بالجودة وبما يزيد من ثقة مستخدميها ودعم كفاءة أسواق المال .إلا أنه وكما سبق الإشارة فان المرونة التي تتسم بها المعايير المحاسبية تتيح للمديرين فرصة التلاعب بالأرباح بشكل انتهازى وبما ينعكس سلبا على جودة التقارير والقوائم المالية وقد قدمت العديد من الدراسات السابقة بعض التفسيرات والنتائج حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ،فقد أشار أن من أهم دوافع إدارة الأرباح هو دافع كفاءة الشركة (Efficiency) وذلك عن طريق إظهار الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، كما أشار (جبار) أن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانها غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه

حيث وجد كل من بن عبد العزيز وهواري أن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى تغيير معايير المحاسبة الدولية الي معايير التقارير المالية الدولية وان للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية وان هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغيير السياسات المحاسبية

واستنادا إلى ما تقدم يمكن تحديد تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في الآتي:

- أن اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت أيضا إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية كما بينت ذلك دراسة (Rabin 2004)

- أن غالبية أساليب التلاعب المستخدمة في الأصول غير الملموسة للمنشآت تستهدف ترغيب المؤسسات المصرفية لمنح المنشآت قروضاً عند طلب
- 1. قيام المديرين بممارسات المحاسبة الإبداعية كوسيلة لتجنب التقرير عن الخسائر يؤدي الى عدم عدالة مصداقية القوائم المالية
- 2. ان ممارسة المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى تحسين صوري مؤقت وغير حقيق، اما في ربحية الشركة أو مركزها المالي وبما يؤدي لاحقاً إلى إعاقة التدفق الكفاء
- 3. إن عدم مصداقية القوائم المالية يؤدي الى حدوث انهيارات المالية السريعة للمشروعات والشركات

## 2-5 الاتجاهات والطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، أن المراجع الكفاء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية لفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن ذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية ومن الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ( لقطيش، الصوفي ص 371، 391 )

1. ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.
2. بعد انهيارات الاقتصاديات والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين وانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.
3. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاته الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورته المرغوب

فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

## 6.2 دور الأجهزة الرقابية الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية:

لقد شهدت ليبيا في الآونة الأخيرة العديد من الأزمات ، التي كان سببها استفحال ظاهرة الفساد المالي ، والتي تعتبر من أبرز القضايا التي تواجه الاقتصاديات العالمية، وبالأخص اقتصاديات البلدان النامية، فهو ظاهرة عالمية تواجهها كل الدول باختلاف درجة نموها وتطورها، حيث أصبح موضوع الفساد المالي من الموضوعات التي تشغل الرأي العام المحلي والدولي نظرا لاستفحاله وخاصة في الدول النامية، وبالتالي يعتبر تحد واضح المعالم للتنمية الاقتصادية ولعل أكبر دليل على ذلك الفساد الذي استشرى في معظم أجهزة الدولة ومؤسساتها، وأصبح من التحديات التي تواجه بناء الدولة والنهوض بالواقع الاقتصادي، فقد أبتلت ليبيا بأفة اهدار المال العام ، وشاعت قيم المحسوبية وتفتشي الرشوة والسرقة ، مما أدى إلى استفحال ظاهرة الفساد إلى درجة كبيرة مما لم يعد بالإمكان إخفاؤها وأصبح الفساد ينخر في الميادين كافة وخاصة الاقتصادية منها ( زايد، ص518 ) ، وذلك من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في قائمة الدخل، تسعى الإدارة إلى بحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية؛ وذلك بتضخيم المبيعات أو بخفيض المصروفات أو كليهما معاً، من أجل بحسين النسب المالية التي تدخل في أرقام المبيعات، وتكلفتها، وصافي الدخل في احتساب نسب الربحية وكفاءة النشاط. وفيما يلي بعض الإجراءات المعتادة التي يجب على المراجع الخارجي القيام بها للحد من لممارسات المحاسبة الإبداعية المؤثرة في قائمة الدخل كما بينت ذلك دراسة (مطر والحلبي، 2009)

1. المبيعات: تسعى الإدارة لتحقيق رقم المبيعات وذلك بزيادة مبيعات وهمية ومن مؤشرات ذلك ا الزيادة بشكل ملحوظ في حجم المبيعات؛ وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من فواتير البيع
  2. تكلفة المبيعات: تلجأ الإدارة إلى أسلوب بخفيض تكاليف البضاعة المباعة لزيادة الأرباح وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من أن الصفقات قد تمت فعلا وليست صورية
  3. مصروفات التشغيل: تسعى الإدارة إلى بخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية؛ وذلك لزيادة صافي الأرباح، ويقوم المراجع الخارجي بالتحقق من تلك المصروفات
  4. نتيجة أعمال المشروع للأنشطة غير المستمرة: لزيادة رقم صافي الربح قد تقوم الإدارة بإغلاق خط إنتاجي لزيادة الأرباح أو للمحافظة عليها؛ فيقوم المراجع الخارجي بتقدير أثر إغلاق خط الإنتاج على نتيجة أعمال المشروع.
  5. البنود الاستثنائية وغير العادية: تسعى الإدارة إلى بحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية عن طريق أنشطة غير تشغيلية؛ وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي باستبعاد تلك البنود من الربح التشغيلي
  6. تقييم المخزون قد تقوم الإدارة بزيادة المخزون السلي لتخفيض قيمة البضاعة المباعة؛ وذلك لزيادة رقم صافي الدخل، وفي المقابل يقوم المراجع بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزون.
- اما في قائمة المركز المالي فتسعى الإدارة إلى تغيير حقيقة المركز المالي للشركة عن طريق الاستفادة من وجود بدائل محاسبية لتحقيق أهداف تخدم أصحاب المصالح المختلفة؛ وذلك بتضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً؛ من أجل بحسين عرض النسب المالية المشتقة مثل نسب السيولة والربحية كما بينت ذلك دراسة (ناصر و إسماعيل، 2013 )

وفيما يلي الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي مقابل ما تقوم به الإدارة من المحاسبة الإبداعية

المؤثرة في قائمة الدرك المالي كما بينت ذلك دراسة (مطر والحلبي، 2009)

- النقدية: تسعى الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة عن طريق عنصر النقدية؛ ويقوم المراجع باستبعاد النقدية عند احتساب نسبة السيولة السريعة.
  - الاستثمارات قصيرة الأجل: تطمح الإدارة إلى الحفاظ على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع بالتحقق من صحة أسعار التقييم.
  - الذمم المدينة: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيم الدينين أو زيادتها؛ لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع بطلب كشف للذمم المدينة والتحقق من نسبة الديون المشكوك فيها إلى إجمالي قيمة المدينين.
  - المخزون: تسعى الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة للتأثير على نتائج نسبة السيولة، ويقوم المراجع بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخازن.
  - الأصول الملموسة: من خلال إعادة تقييم الأصول أو بتخفيض قيمة مصروف الاستهلاك تهدف الإدارة إلى زيادة أرباح الشركة، ويقوم المراجع في المقابل بإجراءات التحقق من نسبة الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك وفق النسب الصحيحة.
  - الأصول غير الملموسة: قد تقوم إدارة الشركة بتخفيض مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة لزيادة قيمة الأصول لتحسين نسبة الملاءمة المالية، إضافة إلى تحسين رقم الربح، ويقوم المراجع مقابل ذلك بالتحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
  - الالتزامات المتداولة: تسعى الإدارة إلى تخفيض قيمة الخصوم المتداولة لتحسين نسبة السيولة، وفي المقابل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسبة السيولة.
  - الالتزامات طويلة الأجل: تهدف الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة والأرباح؛ وذلك بتضمين الأرباح مكاسب السندات قبل استحقاقها، وفي المقابل يقوم المراجع بالتحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل، وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع الدالي.
  - حقوق المساهمين: تهدف الإدارة إلى تحسين أعمال الشركة وذلك بتضمينها بشكل خاطئ أرباحاً محققة في سنوات سابقة، واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بتعاملات تمت بعملات أجنبية، وفي المقابل يقوم المراجع بتعديل الربح للعام الحالي والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.
- ويعود السبب في ظهور هذا الفساد في المؤسسات العامة في ليبيا إلى: (زايد، ص519)

1. ضعف نظم الرقابة الداخلية.
2. تبعية المراجعة الداخلية مباشرة لرئيس الوحدة وبالتالي عدم استقلالها.
3. غياب المراجعة الخارجية المستمرة والفجائية.
4. ضعف أو غياب القوانين واللوائح والإجراءات المالية.
5. ضعف الإدارة وقلة الخبرة.
6. المحسوبية في استيعاب الموظفين غير الأكفاء.
7. ضعف أو غياب المراجعة الداخلية وعدم كفاءة القائمين على أمرها.
8. ضعف الأنظمة المحاسبية للمؤسسات العامة وعدم التزامها بمعايير ومبادئ المحاسبة.
9. غياب الوازع الديني والأخلاقي لموظفي الإدارة ضعف نظم الرقابة الداخلية.
10. وجود أنظمة وقوانين أو تشريعات تُشجّع على الفساد.
11. إهمال المستويات المعيشية للفرد.
12. بروز ظاهرة تولي المسؤولية لقيادات ضعيفة وغير كفؤة.

ورغم ذلك هناك جهود مبذولة للحد من الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال دور الأجهزة الرقابية الخارجية حيث يتمثل دورها فيما يلي (قاسم، ص 17)

1. الكشف عن مخالفات قواعد المشروعية والكفاءة العالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات.
2. منع الفساد من خلال إجراءات مالية مصممة على نحو فعال لتقليل الفساد وزيادة احتمال اكتشافه.
3. تشجيع استخدام المال العام على النحو الأمثل وتحقيق أفضل النتائج.
4. مكافحة الفساد الإداري والمالي من خلال جملة من الصلاحيات والإجراءات القانونية الحقيقية.
5. الوقاية من مظاهر الفساد اعتماداً على منهجية واسعة بوضع قوانين تتعلق بمكافحة الفساد بكل أشكاله.
6. نشر ثقافة النزاهة بين أوساط المجتمع، من خلال برامج هادفة إلى توعية الأفراد والمؤسسات وكذلك تنمية أطر التعاون من مؤسسات المجتمع المدني، بهدف تنظيم هذه المؤسسات في إطار عمل يخدم التوجه العام لمكافحة الفساد، والوقاية منه

### 3 -الدراسة الميدانية:

لتحقيق الهدف من الدراسة والمتمثل في دور مراجعي ديوان المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على مصداقية التقارير المالية قام الباحث بالخطوات التالية:

#### 1.3 منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة التطبيقية لكونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وفيما يتعلق بالمصادر الأولية اعتمد الباحثون على الاستبانة، حيث تم تصميمها وتوزيعها خصيصاً لغرض الدراسة، وكذلك تم تفرغ الاستبانة من خلال استخدام برنامج (SPSS) حزمة البرامج الإحصائية، حيث تم حساب الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث.

#### 1.1.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي الإدارة العامة لديوان المحاسبة والواقعة بمنطقة الغربية، وقد وقع الاختيار على هذه المنطقة وذلك لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة.

#### 2.1.3 أداة جمع البيانات:

عتم الباحث على استمارة الاستبيان للحصول على البيانات اللازمة التي تساعد على اختبار فرضية الدراسة، وللتحقق من صدق محتوى الاستبانة، تم استخدام طريقة صدق المحتوى، من خلال عرضها على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس والمتخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء، وتم تعديل بعض الفقرات بناء على ملاحظاتهم وتوصياتهم. وللتأكد من ثبات أداة القياس (الاستبانة) تم احتساب معامل الفا كرو نباخ. ومن خلال الجدول رقم

(1) يتبين أن أداة الدراسة تتمتع بثبات عالي 86.8 % يبرر استخدامها كونها أعلى من النسبة

المقبولة وهي 60%.

الجدول الثبات للاتساق الداخلي رقم (1) نتائج اختبار باستخدام مقياس كرو نباخ ألفا

| المحور        | فقرات المحور   | عدد الفقرات | معامل الثبات % |
|---------------|--|-------------|----------------|
| المحور الأول  | الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي ديوان المحاسبة             | 10          | 0.8742         |
| المحور الثاني | الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة      | 10          | 0.8527         |
| المحور الثالث | أثر دور ديوان المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية        | 12          | 0.8474         |
| المحور الرابع | أثر دور ديوان المحاسبة على مصداقية وموثوقية التقارير المالية | 22          | 0.8827         |
| كل المحاور    | المعدل العام للثبات  | 54          | <b>0.8772</b>  |

### 3-2 تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1.2.3 البيانات الشخصية لأفراد العينة: وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2) توزيع أفراد العينة وفقاً للمتغيرات المعتمدة

| المؤهل العلمي                | العدد | النسبة | التخصص العلمي   | العدد | النسبة |
|------------------------------|-------|--------|-----------------|-------|--------|
| دبلوم عالي                   | 9     | 20%    | محاسبة          | 41    | 91.1%  |
| بكالوريوس                    | 28    | 62.2%  | قانون           | 1     | 2.2%   |
| ماجستير                      | 5     | 11.1%  | أخرى            | 3     | 6.7%   |
| دكتوراه                      | 3     | 6.7%   | المجموع         | 45    | 100%   |
| المجموع                      | 45    | 100%   | المستوى الوظيفي | العدد | النسبة |
| سنوات الخبرة                 | العدد | النسبة | مدير عام        | 3     | 6.7%   |
| أقل من خمس سنوات             | 6     | 13.3%  | مدير إدارة      | 4     | 8.9%   |
| من 5 سنوات - أقل من 10 سنوات | 6     | 13.3%  | عضو             | 24    | 53.3%  |
| من 10 سنوات - أقل من 15 سنة  | 14    | 31.2%  | موظف            | 9     | 20%    |
| من 15 سنة فأكثر              | 19    | 42.2%  | أخرى            | 5     | 11.1%  |
| المجموع                      | 45    | 100%   | المجموع         | 45    | 100%   |

يتضح من الجدول رقم (2) أن أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية مناسبة ( دبلوم عالي 27.42%، بكالوريوس 78.1%، ماجستير 12.5%، فضلا عن ان منهم 78.1% تخصصهم محاسبة و 9.4% تخصص تمويل ومصارف، وإذا أضفنا الى ذلك انهم يملكون خبرة جيدة من 5 سنوات الى أقل 10 سنوات 15.6%، من 10 سنوات الى أقل 15 سنة

37.5%، ومن 15 سنة فأكثر 15.6%، وكذلك ان معظم أفراد العينة رؤوس اقسام وموظفين، وبالتالي تعتبر إجاباتهم ذات تأثير وأهمية كبيرة على نتائج الدراسة.

### 2.2.3 تحليل اتجاه أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض وتفسير النتائج التي توصلت إليها الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، وذلك في ظل ما أسفرت عنه البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل إجابات والتي أعدت للتعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من الفساد المالي وفقاً لمعايير حيث تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وفي هذا الجزء أعطيت الإجابة "غير موافق بدرجة كبيرة" درجة واحدة، "غير موافق" درجتين، وأعطيت الإجابة "محايد" 3 درجات، 4 درجات للإجابة "موافق"، فيما أعطت الإجابة "موافق بدرجة كبيرة" 5 درجات، بحيث كلما زادت درجة درجات للإجابة "موافق"، فيما أعطت الإجابة "موافق بدرجة كبيرة" 5 درجات، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت درجة الموافقة عليها والعكس صحيح. وهذه الدرجات تمثل إجابات المشاركين في الدراسة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستبانة مخرجات الدراسة الميدانية، وهي ذاتها تعد مدخلات التحليل الإحصائي، والذي يهدف إلى استخلاص النتائج من خلال تحليل إجابات أفراد العينة على متغيرات كل محور من محاور لاستبيان باعتماد على مقاييس التشتت (المتوسط الحسابي لانحراف المعياري)، واستخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة.

#### المحور الأول: الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي ديوان المحاسبة

الجدول رقم (3) يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور الأول والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

#### جدول رقم (3) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات المحور الأول

| X01  | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
|--|--|-----------------|-------------------|----------------|-------------------|----------------|----------------|
| المحور الأول: الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي ديوان المحاسبة |  |                 |                   |                |                   |                |                |
| 1  | يتمتع مراجعو الديوان بالاستقلالية الكافية عن الوحدات الحكومية التي يقومون بمراجعتها. | 3.84            | 0.615             | 8.934          | 0.000             | موافق          | 8              |
| 2  | يملك مراجعو الديون مهارات تحليلية عالية لتقييم المخاطر المحاسبية                     | 4.07            | 0.856             | 8.193          | 0.000             | موافق          | 4              |
| 3  | يلتزم مراجعو الديوان بمعايير المراجعة الدولية (ISA) بشكل كامل.                       | 4.35            | 0.573             | 15.449         | 0.000             | موافق بشدة     | 1              |
| 4  | يملك مراجعو الديوان معرفة عميقة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)     | 4.26            | 0.581             | 14.169         | 0.000             | موافق بشدة     | 2              |
| 5  | يتمتع مراجعو الديون بالموضوعية وعدم التحيز أثناء عملية المراجعة                      | 4.00            | 0.845             | 7.759          | 0.000             | موافق          | 5              |
| 6  | يقوم الديوان بتدريب مراجعيه بشكل مستمر على أحدث أساليب كشف التلاعب والغش.            | 3.88            | 0.762             | 7.600          | 0.000             | موافق          | 6              |
| 7  | يملك مراجعو الديون الخبرة الكافية في القطاع الحكومي ومشاكله المالية الخاصة.          | 4.21            | 0.888             | 8.930          | 0.000             | موافق بشدة     | 3              |
| 8  | يحرص مراجعو الديوان على الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة.                            | 3.67            | 0.944             | 4.684          | 0.000             | موافق          | 9              |
| X01  | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
| 9  | يستطيع مراجعو الديون فهم واستيعاب التعقيدات في المعاملات المالية غير الاعتيادية      | 3.58            | 0.852             | 4.476          | 0.000             | موافق          | 10             |
| 10   | يتبع مراجعو الديون منهجية مراجعة قائمة على الأدلة والإثباتات                         | 3.84            | 0.754             | 7.284          | 0.000             | موافق          | 7              |
| جميع الفقرات   |  | 3.97            | 0.470             | 13.535         | 0.000             | موافق          |                |

## مجلة العلوم الشاملة ملحق العدد 38 الطويل وأخرين

يتضح من بيانات الجدول رقم (3) ان قيمة المتوسطات الحسابية للفقرات الخاصة الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي ديوان المحاسبة كانت أكبر من (3) وتراوح من (3.58-4.35) وان قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يعني أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى فقرات خصائص ومهارات المهنية لمراجعي ديوان المحاسبة.

### المحور الثاني: الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة

الجدول رقم (4) يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

| X01  | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
|--|---|-----------------|-------------------|----------------|-------------------|----------------|----------------|
| المحور الثاني: الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة |   |                 |                   |                |                   |                |                |
| 1  | يقوم الديوان بمراجعة تقديرات القيمة العادلة للأصول والخصوم بشكل نقدي            | 3.60            | 0.979             | 4.049          | 0.000             | موافق          | 7              |
| 2  | يولي الديون اهتماماً خاصاً بمراجعة الفروقات في بنود الإيرادات والمصروفات        | 4.05            | 0.815             | 8.419          | 0.000             | موافق          | 2              |
| 3  | يستخدم الديون أدوات مراجعة مساعدة بالحاسوب (CAATS) للكشف عن الأنماط غير العادية | 3.37            | 0.874             | 2.793          | 0.000             | محايد          | 8              |
| 4  | يركز الديوان على مراجعة بنود الاستهلاك والإطفاء ومدى ملاءمتها.                  | 4.16            | 0.688             | 11.088         | 0.000             | موافق          | 1              |
| 5  | يقوم مراجعو الديون باختبارات تفصيلية على بنود النفقات الرأسمالية والإيرادات.    | 3.79            | 0.742             | 6.989          | 0.000             | موافق          | 5              |
| X01  | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
| 6  | يتحقق الديون من مدى الإفصاح الكافي عن الالتزامات المحتملة والطارئة              | 3.67            | 0.865             | 5.111          | 0.000             | موافق          | 6              |
| 7  | يطبق الديون إجراءات مراجعة تكشف عن تغيير السياسات المحاسبية دون مبرر            | 3.88            | 0.762             | 7.600          | 0.000             | موافق          | 4              |
| 8  | يتابع الديوان تنفيذ التوصيات التي يقدمها في تقارير المراجعة السابقة.            | 4.00            | 0.690             | 9.503          | 0.000             | موافق          | 3              |
| 9  | يقوم الديون بإجراء مراجعة مفاجئة للوحدات الحكومية عند الضرورة                   | 3.67            | 0.944             | 4.684          | 0.000             | موافق          | 6              |
| 10   | يعد الديون تقارير مراجعة واضحة تبرز الملاحظات الجوهرية على القوائم المالية.     | 3.88            | 0.823             | 7.045          | 0.000             | موافق          | 4              |
|  | جميع الفقرات  | 3.81            | 0.525             | 10.108         | 0.000             | موافق          |                |

يتضح من بيانات الجدول رقم (4) ان قيمة المتوسطات الحسابية للفقرات الخاصة بالإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة كانت أكبر من (3) وتراوح من (3.37-4.16) وان قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وأن قيمة

المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يعني أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى فقرات الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها ديوان المحاسبة.

### المحور الثالث: أثر دور ديوان المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (5) يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

| X01   | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
|---|---|-----------------|-------------------|----------------|-------------------|----------------|----------------|
| أثر دور ديوان المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية |   |                 |                   |                |                   |                |                |
| 1   | يؤدي التدقيق الفعال من قبل الديوان إلى تقليل تحويل النفقات الإيرادية إلى رأسمالية     | 3.81            | 0.880             | 6.067          | 0.000             | موافق          | 9              |
| 2   | يحد تدقيق الديوان من المبالغة في تقدير إيرادات الوحدة لتحسين مظهرها المالي.           | 3.74            | 0.875             | 5.575          | 0.000             | موافق          | 9              |
| 3   | يقلل وجود مراجعة الديوان من إمكانية التلاعب في تقديرات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها | 3.70            | 0.939             | 4.870          | 0.000             | موافق          | 10             |
| 4   | يحد تدقيق الديوان من إمكانية تأجيل أو تسريع الاعتراف بالإيرادات                       | 3.95            | 0.688             | 9.082          | 0.000             | موافق          | 7              |
| 5   | يقلل تدقيق الديوان من الممارسات المرتبطة بتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.        | 4.16            | 0.652             | 11.693         | 0.000             | موافق          | 3              |
| 6   | يؤدي التدقيق المستمر للديوان إلى الحد من التصنيف الخاطئ للبنود في القوائم المالية.    | 4.19            | 0.627             | 12.404         | 0.000             | موافق          | 1              |
| 7   | يحد تدقيق الديوان من استخدام السياسات المحاسبية غير المناسبة لتجميل البيانات.         | 4.02            | 0.831             | 8.078          | 0.000             | موافق بشدة     | 6              |
| 8   | يزيد الخوف من اكتشاف الديوان للمخالفات من درجة الالتزام بالمعايير من قبل الوحدات      | 4.14            | 0.639             | 11.689         | 0.000             | موافق          | 2              |
| 9   | يؤدي التقرير العلني للديوان إلى ضبط الممارسات المحاسبية غير الملائمة                  | 4.07            | 0.552             | 12.712         | 0.000             | موافق          | 5              |
| 10  | يحد تدقيق الديوان من إمكانية إخفاء معلومات عن الالتزامات طويلة الأجل                  | 4.19            | 0.732             | 10.623         | 0.000             | موافق          | 1              |
| 11  | يزيد التدقيق الفعال للديوان من الشفافية في عرض المركز المالي للوحدات الحكومية         | 3.88            | 0.851             | 6.809          | 0.000             | موافق          | 8              |
| 12  | يعمل الديوان كرادع فعال يمنع الإدارة من اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية                 | 4.09            | 0.718             | 9.988          | 0.000             | موافق          | 4              |
| جميع الفقرات  |   | 4.00            | 0.478             | 13.665         | 0.000             | موافق          |                |

يتضح من بيانات الجدول رقم (5) ان قيمة المتوسطات الحسابية للفقرات الخاصة أثر دور ديوان المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت أكبر من (3) وتراوح من (4.19-3.70) وان قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يعني أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى فقرات أثر دور ديوان المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## المحور الرابع: أثر دور ديوان المحاسبة على مصداقية وموثوقية التقارير المالية

الجدول رقم (6) يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج

اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

| X01   | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
|---|---|-----------------|-------------------|----------------|-------------------|----------------|----------------|
| المحور الرابع: أثر دور ديوان المحاسبة على مصداقية وموثوقية التقارير المالية |   |                 |                   |                |                   |                |                |
| 1   | تزيد تقارير مراجعة الديون من ثقة متخذي القرار في البيانات المالية الحكومية        | 4.12            | 0.662             | 1.054          | 0.000             | موافق          | 6              |
| 2   | يؤدي تدقيق الديون إلى تحسين جودة المعلومات المالية المنشورة                       | 4.14            | 0.833             | 8.968          | 0.000             | موافق          | 5              |
| 3   | يضمن تدقيق الديون أن القوائم المالية تمثل بصورة وعادلة المركز المالي              | 4.09            | 0.895             | 8.010          | 0.000             | موافق          | 7              |
| X01   | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاء الاختبار | الدلالة الإحصائية | الاتجاه السائد | الترتيب النسبي |
| 4   | تزيد توصيات الديون من درجة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.                 | 4.09            | 0.684             | 10.485         | 0.000             | موافق          | 7              |
| 5   | يؤدي تدقيق الديون إلى تعزيز مساءلة الوحدات الحكومية عن أدائها المالي.             | 4.21            | 0.940             | 8.436          | 0.000             | موافق          | 3              |
| 6   | يزيد تدقيق الديون من فائدة المعلومات المالية لأغراض الرقابة البرلمانية            | 4.19            | 0.699             | 11.129         | 0.000             | موافق          | 4              |
| 7   | يسهم عمل الديون في تحقيق مبدأ المساءلة العامة (Public Accountability).            | 4.12            | 0.879             | 8.332          | 0.000             | موافق          | 6              |
| 8   | تزيد تقارير الديون من مصداقية مؤشرات الأداء المالي للوحدات الحكومية.              | 4.05            | 0.615             | 11.151         | 0.000             | موافق          | 9              |
| 9   | يحسن تدقيق الديون من موثوقية بيانات الميزانيات والتخطيط المالي.                   | 3.91            | 0.781             | 7.614          | 0.000             | موافق          | 11             |
| 10  | يزيد وجود جهاز مركزي للرقابة (كديوان المحاسبة) من سمعة النظام المالي الحكومي      | 3.98            | 0.771             | 8.306          | 0.000             | موافق          | 10             |
| 11  | يعزز تدقيق الديون من ثقة المواطنين في إدارة المال العام                           | 4.21            | 0.70              | 11.184         | 0.000             | موافق بشدة     | 3              |
| 12  | يسهم عمل الديون في خفض معدلات الأخطاء والغش في البيانات المالية.                  | 4.07            | 0.632             | 11.095         | 0.000             | موافق          | 8              |
| 13  | يضمن تدقيق الديون الالتزام بالتشريعات والقوانين المالية النافذة.                  | 4.09            | 0.781             | 9.176          | 0.000             | موافق          | 7              |
| 14  | يحسن تدقيق الديون من إمكانية المقارنة بين الأداء المالي للوحدات المختلفة.         | 4.14            | 0.710             | 10.527         | 0.000             | موافق          | 5              |
| 15  | تزيد تقارير الديون من إمكانية الاعتماد على البيانات المالية في التقييم الائتماني. | 4.07            | 0.669             | 10.488         | 0.000             | موافق          | 8              |
| 16  | يعزز عمل الديون من مفهوم الحوكمة في القطاع الحكومي.                               | 4.33            | 0.747             | 11.635         | 0.000             | موافق بشدة     | 1              |
| 17  | يؤدي تدقيق الديون إلى تحسين كفاءة تخصيص الموارد العامة.                           | 4.05            | 0.872             | 7.873          | 0.000             | موافق          | 9              |

|    |  |      |       |        |       |            |    |
|----|--|------|-------|--------|-------|------------|----|
| 18 | يزيد تدقيق الديون من عدالة توزيع الموارد بين الوحدات الحكومية.                 | 4.23 | 0.868 | 9.307  | 0.000 | موافق بشدة | 2  |
| 19 | يسهم عمل الديون في تحقيق الاستدامة المالية للقطاع العام                        | 3.81 | 0.794 | 6.718  | 0.000 | موافق      | 12 |
| 20 | يحسن تدقيق الديون من جودة القرارات الإدارية داخل الوحدات الحكومية.             | 4.12 | 0.762 | 9.600  | 0.000 | موافق      | 6  |
| 21 | يزيد تدقيق الديون من المصادقية العالمية للتقارير المالية الحكومية.             | 3.58 | 1.006 | 3.792  | 0.000 | موافق      | 13 |
| 22 | يعتبر تقرير ديوان المحاسبة ضماناً أساسياً لصدق وعدالة القوائم المالية الختامية | 4.05 | 0.653 | 10.510 | 0.000 | موافق      | 9  |
|    | جميع الفقرات   | 3.89 | 0.635 | 9.192  | 0.000 | موافق      |    |

يتضح من بيانات الجدول رقم (6) أن قيمة المتوسطات الحسابية للفقرات الخاصة بأثر دور ديوان المحاسبة على مصداقية وموثوقية التقارير المالية كانت أكبر من (3) وتراوح من (4.33 - 3.37) وأن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يعني أن المشاركين في الدراسة موافقين على محتوى فقرات أثر دور ديوان المحاسبة على مصداقية وموثوقية التقارير المالية.

### 3.2.3 اختبار فرضيات الدراسة

تركز هذه الفقرة على قياس دور مراجعي ديوان المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على مصداقية التقارير المالية وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة والتي تنص على:

**الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي الديوان لمحاسبة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ )

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول رقم (7) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية). **جدول رقم (7)**

#### المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الأولى

| الفرضية  | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | إحصاء اختبار T | الدلالة الإحصائية | النتيجة     |
|--|----------------|-------------------|----------------|-------------------|-------------|
| لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي الديوان لمحاسبة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 3.97           | 0.470             | 13.535         | 0.000             | رفض الفرضية |

لاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (7) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.97) بانحراف معياري (0.470) وأن قيمة إحصاء الاختبار (13.535) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يدل على رفض هذه الفرضية. أي قبول

الفرض القائل " توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص والمهارات المهنية لمراجعي الديوان لمحاسبة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها الديوان والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسية عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ )

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول رقم (8) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

### جدول رقم (8)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الثانية

| الفرضية  | المتوسط<br>المرجح | الانحراف<br>المعياري | إحصاءة<br>اختبار T | الدلالة<br>الإحصائية | النتيجة        |
|--|-------------------|----------------------|--------------------|----------------------|----------------|
| لا توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها الديوان والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 3.81              | 0.525                | 10.108             | 0.000                | رفض<br>الفرضية |

لاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (8) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.81) بانحراف معياري (0.525) وان قيمة إحصاء الاختبار (10.108) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يدل على رفض هذه الفرضية. أي قبول الفرض القائل " توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإجراءات الرقابية والمراجعة التي يطبقها الديوان والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

الفرضية الثالثة: لا يؤثر دور ديوان المحاسبة ذات دلالة إحصائية على ممارسات المحاسبة الإبداعية حالة الدراسية عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ )

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول رقم (9) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

## جدول رقم (9)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الثالثة

| الفرضية   | المتوسط<br>المرجح | الانحراف<br>المعياري | إحصاءة<br>اختبار T | الدلالة<br>الإحصائية | النتيجة        |
|---|-------------------|----------------------|--------------------|----------------------|----------------|
| لا يؤثر دور ديوان المحاسبة ذات<br>دلالة إحصائية على ممارسات<br>المحاسبة الإبداعية | 4.00              | 0.478                | 13.665             | 0.000                | رفض<br>الفرضية |

لاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (9) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (4.00) بانحراف معياري (0.478) وأن قيمة إحصاء الاختبار (13.665) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يدل على رفض هذه الفرضية. أي قبول الفرض القائل "يؤثر دور ديوان المحاسبة ذات دلالة إحصائية على ممارسات المحاسبة الإبداعية"

**الفرضية الرابعة: لا يؤثر الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بوساطة دور ديوان المحاسبة تأثيراً**

**إيجابياً ذات دلالة إحصائية على مصداقية وموثوقية التقارير المالية حالة الدراسة عند مستوى الدلالة. ( $\alpha = 0, 05$ )**

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة لهذه الفرضية، والجدول رقم (10) يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

## جدول رقم (10)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للفرضية الرابعة

| الفرضية  | المتوسط<br>المرجح | الانحراف<br>المعياري | إحصاءة<br>اختبار T | الدلالة<br>الإحصائية | النتيجة        |
|--|-------------------|----------------------|--------------------|----------------------|----------------|
| لا يؤثر الحد من ممارسات المحاسبة<br>الإبداعية بوساطة دور ديوان المحاسبة تأثيراً<br>إيجابياً ذات دلالة إحصائية على مصداقية<br>وموثوقية التقارير المالية | 3.89              | 0.635                | 9.192              | 0.000                | رفض<br>الفرضية |

لاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (10) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.89) بانحراف معياري (0.635) وأن قيمة إحصاء الاختبار (9.192) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من (3)، مما يدل على رفض هذه الفرضية. أي قبول الفرض القائل "يؤثر الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بوساطة دور ديوان المحاسبة تأثيراً إيجابياً ذات دلالة إحصائية على مصداقية وموثوقية التقارير المالية"

#### 1.4 النتائج

في ضوء نتائج الاستبيان الذي أجري على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومن خلال تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها والتي هدفت إلى توضيح دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على مصداقية التقارير المالية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. لوحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة أن الخصائص المهنية لمراجع الديوان (كلاستقلالية، الكفاءة، الالتزام بالأخلاقيات) هي حجر الأساس لفعالية هذا الدور .
2. أغلب المشاركين يرون أن أ الإجراءات الرقابية المتخصصة (كمراجعة التقديرات، والاختبارات التفصيلية، واستخدام التقنية) هي الأكثر تأثيراً في كشف المحاسبة الإبداعية
3. غياب الآليات الرسمية لمتابعة تنفيذ توصيات المراجعة الخارجية يُعد عائقاً رئيسياً يحد من تأثيرها في مكافحة المحاسبة الإبداعية
4. أظهرت النتائج أن اتجاهات الأفراد فيما يخص تأثير التوصيات أشار المشاركون إلى أن غياب العقوبات الرادعة يجعل الجهات تتجاهل تنفيذ التوصيات، خاصة في ظل الانقسامات السياسية وغياب الدولة.
5. إثبات الدراسة وجود علاقة إيجابية قوية بين فعالية تدقيق الديوان وارتفاع مستوى مصداقية وموثوقية التقارير المالية الصادرة عن الوحدات الحكومية
6. المراجعة الوقائية (قبل حدوث الهدر) ما زالت ضعيفة التطبيق مقارنة بالدور الرقابي التقليدي.

#### 2.4 التوصيات

- من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:
- أولاً: لتطوير عمل ديوان المحاسبة الحد من المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال:**
1. تعزيز استخدام أدوات المراجعة المساعدة بالحاسوب (Data Analytics) وتحليل البيانات لاكتشاف الأنماط غير الطبيعية
  2. عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المحققة لأنه يدفع الإدارة الي تضخيم الأرباح مع وجود خسائر اخري
  3. تدعيم أليات حوكمة الشركات من خلال إنشاء لجان رقابية فعالة تتولي الإشراف على عمليات الإشراف على عمليات الرقابة الداخلية والخارجية والفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية
  4. تسليط الضوء على أن تقارير الديوان تمثل أداة رقابية ووقائية في آن واحد، مما يعزز الشفافية والمساءلة إدارة عن المال العام
  5. ان أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي من شأنه الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
  6. ضرورة الاستمرار في استقطاب وتدريب الكوادر المؤهلة ذات المهارات التحليلية المتقدمة في مجال كشف التلاعب
- ثانياً: لتعزيز مصداقية التقارير المالية وذلك من خلال**

1. العمل على تعميم أفضل الممارسات التي يوصي بها الديوان على جميع الوحدات الحكومية
2. زيادة درجة الشفافية من خلال الإفصاح عن ملخص لنتائج وتوصيات مراجعة الديوان في التقارير المالية المنشورة
3. تفعيل آلية للمتابعة المستمرة لتنفيذ الوحدات الحكومية لتوصيات الديوان وإدراجها في تقييم الأداء

4. نشر تقارير المراجعة الخارجية بشكل كامل ومبسط عبر منصات إلكترونية رسمية مع تفعيل دور الإعلام والمجتمع المدني في متابعة نتائج التقارير ورفع الوعي بأهميتها كمكافحة المحاسبة الإبداعية
5. فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرّف في البيانات المالية (مثل تجميد الميزانيات أو محاسبة المسؤولين) على الجهات المتلعبة.
6. تطوير إطار منهجي واضح ومفصل لمراجعة التقديرات والحكم المهني الذي تستخدمه الإدارة في إعداد القوائم لمالية

## المراجع

### أولاً: الكتب العربية

- 1- أنور احمد الشبروي، "المحاسبة الإبداعية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2017
- 2- طارق عبد العال حماد، "المحاسبة الابتكارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011
- 3- رضوان، حلوة حنان، المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 4- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياً، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2006.
- 5- كمال عبد العزيز النقيب، "تطور الفكر المحاسبي"، مطابع القطاظة للطباعة، الأردن، 2004.

### ثانياً: الدوريات

1. امينة فداوي، "دور الركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الجامعية، الجامعة الجزائرية، العدد 16، المجلد 1، 2014
2. بتول محمد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسة المحاسبة الإبداعية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 36، العدد 96، 2013
3. بشير فرج سالم زايد، "دور المراجعة الخارجية في الحد من الفساد المالي وفقاً لمعايير الانتوساي"، المجلة العلوم الشاملة، المعهد العالي للعلوم والتقنية، رقدالين، ليبيا، المجلد 9، العدد 35، 2025.
4. حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011
5. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26، العدد الثاني، 2010
6. شادي كراز، "دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد، 25 العدد الثاني، 2009.
7. طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 08، 2010.
8. عبد الرحمان عبد الفتاح محمد، "دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، 2010.

9. عماد سليم الأغا، " المحاسبة الإبداعية "، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم علوم إدارية والمالية، غزة: فلسطين، العدد الثاني، 2012.
10. ناظم شعلان جبار، " أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية "، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد 32، 2015
11. ناهض نمر محمد الخالدي، " دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية "، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014.
12. نعيم تومان مرهون الزيايدي، " تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2014

#### ثالثاً: المؤتمرات

1. بشير فرج سالم زايد حوكمة الشركات كأداة للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة علمية ضمن المؤتمر العلمي الدولي الثاني، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، 2019.
2. صالح مرارقة، فتيحة بو هرين، " الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية "، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسساتي. 2010

#### رابعاً: الرسائل العلمية

- 1- سالم محمد سعيد باقير، مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2008.
- 2- عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، " معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية "، رسالة الدكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، الأردن، 2012.
- 3- علا فريد بطو، " أثر التحدي اللاخلاق للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع الضريبة "، رسالة دكتوراه، جامعة البصرة، العراق، كلية الاقتصاد والإدارة، العراق، 2006.
- 4- علام محمد موسى حمدان، " دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية "، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، بدون سنة.
- 5- ميسون بنت محمد علي القرني، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " رسالة ماجستير كلية الاقتصاد و التجارة - 2010

خامساً: الكتب الأجنبية

1- Rabin, CE, (2004). Determinates of Auditors Attitudes Towards Creative