



آفاقية اقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyyāt

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

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب المحاسبة  
الإبداعية ومعالجتها آثارها - دراسة تطبيقية على مراجعي إدارة  
الشركات العامة والمصارف

د. جميلة سعيد قمبر

drjamilasaid@yahoo.com

كلية الاقتصاد/ جامعة صبراتة

د. مصطفى ساسي الفتوحة

eftuham@yahoo.com

كلية الاقتصاد/ جامعة صبراتة

أ. صالح أبو عجيلة الزواغي

salah232015@gmail.com

كلية الاقتصاد/ جامعة صبراتة

المؤلفون Authors

**Cite This Article:**

إقتبس هذه المقالة (APA):

قمبر، جميلة سعد ؛ الفتوحة، مصطفى ساسي والزواغي، صالح أبو عجيلة. (2021). دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجتها آثارها - دراسة تطبيقية على مراجعي إدارة الشركات العامة والمصارف. مجلة آفاق اقتصادية. [14]7 278-251.

## دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها - دراسة تطبيقية على مراجعي إدارة الشركات العامة والمصارف

### المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به المراجعون بإدارة الشركات العامة والمصارف العاملون بديوان المحاسبة، في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها على القوائم المالية للشركات العامة والمصارف التجارية، من خلال اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتصميم استبانة تم توزيعها على كل المراجعين بإدارة الشركات العامة والمصارف العاملين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة بمدينة طرابلس، وخضعت هذه الاستبيانات للتحليل باستخدام أساليب التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS الإحصائي، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة توافر معرفة لدى مراجعي ديوان المحاسبة في البيئة الليبية بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف، الأمر الذي انعكس إيجابياً على دورهم في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية و الحد منها ومعالجة تأثيرها، وأوصت الدراسة بعدة توصيات تمثلت في الاهتمام بعقد دورات تدريبية حول المحاسبة الإبداعية بشكل منتظم لمراجع ديوان المحاسبة لزيادة المعرفة والإدراك بمسببات ودوافع المحاسبة الإبداعية وأساليبها وإجراءات واختبارات اكتشافها والحد منها ومعالجة آثارها الأمر الذي يعزز دورهم في مكافحتها ويدعم دقة وصحة التقارير المحاسبية للشركات العامة والمصارف، وإجراء دراسات متخصصة حول أساليب المحاسبة الإبداعية المعقدة والمركبة التي تمارسها الشركات الدولية خصوصاً في مجال النفط والاستثمارات ومناقشتها وطرحها في شكل ندوات علمية مع مراجعي ديوان المحاسبة من أجل تطوير دورهم الرقابي وحماية الاقتصاد الليبي الذي يمتلك اموال هائلة مستثمرة في هذين المجالين الهامين.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة الإبداعية، المصارف التجارية، ديوان المحاسبة الليبي.

## **The Role of Auditors of the Audit Bureau in Discovering Creative Accounting Methods and Treating Their Effects - An Applied Study on Auditors of Public Companies and Banks**

### **Abstract**

The study aimed to identify the role that the auditors of public companies and banks at the Audit Bureau play in discovering creative accounting methods and treating their effects on the financial statements of public companies and commercial banks, by following the descriptive analytical approach and designing a questionnaire that was distributed to auditors of public companies and banks working in the General Administration of the Audit Bureau in Tripoli, These questionnaires were analyzed using statistical analysis methods according to the SPSS statistical program, The results of the statistical analysis of the study data showed the availability of knowledge among auditors of the Audit Bureau in the Libyan environment of the motives and causes of creative accounting practices in public companies and banks, This was reflected positively on their role in limiting and exploring creative accounting methods and addressing their impact, The study recommended several recommendations represented in the interest in holding training courses on creative accounting on a regular basis for auditors of the Audit Bureau to increase knowledge and awareness of the causes and motives of creative accounting and its methods and procedures and tests to discover, reduce and address their effects, which enhances their role in combating them and supports the accuracy and validity of accounting reports for public companies and banks, Conducting specialized studies on the complex creative accounting methods practiced by international companies, especially in the field of oil and investments, discussing them and presenting them in the form of scientific seminars with auditors of the Audit Bureau in order to develop their supervisory role and protect the Libyan economy that has enormous funds invested in these two important areas.

**Key Words:** creative accounting- Audit Bureau- commercial banks.

**1- المقدمة:**

تلعب المراجعة ( ديوان المحاسبة ) دوراً هاماً في رفع مستوى الاداء المالي والإداري في الشركات العامة والمصارف، وتعتبر العنصر الأساسي في حماية الممتلكات والأموال والموارد العامة ( الاغا، 2015، ص50).

وحيث أن مفهوم المحاسبة الإبداعية أصبح محل تركيز واهتمام من قبل المراجعين، الأمر الذي يتطلب بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني الكافي من قبل مراجع الحسابات عند أدائه لعمله، وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات مهمة ومؤثرة ناتجة عن تطبيق للسياسات المحاسبية بصورة غير عادلة والتي تنتهي بإعداد قوائم مالية مضللة.

ونظراً لأهمية المراجعة بالشركات العامة والمصارف وذلك لضخامة حجم رأس المال المستثمر فيها، يتطلب الأمر امتلاك المراجع لأدوات ووسائل تساعد في التأكد من أن القوائم المالية في هذه الشركات والمصارف تمثل بعدالة نتائج الاعمال و المركز المالي، وأن يكون المراجع قادراً على مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدركاً للآليات اكتشافها ولآثارها ودوافعها.

**2- مشكلة الدراسة :**

تعتبر المراجعة أداة من أدوات الحماية للموارد المتنوعة في الشركات والمصارف، ووسيلة من وسائل الأجهزة المكلفة بالرقابة الادارية والمالية، ومن أجل التعرف على كيفية سير الأعمال داخل الشركات والمصارف، والتأكد من أن الموارد التي تمتلكها تم الحصول عليها طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة، ومتابعة مدى تحقيق هذه الوحدات لأهدافها بكفاية وفعالية بغرض المحافظة على الأموال، والتحقق من سلامة تحديد النتائج والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات ( ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية) ومسبباتها، وتدعيم واقتراح الوسائل العلاجية للانحرافات من قبل المراجع، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها وبذلك لا بد أن يكون للمراجعة دور في تقليل أساليب المحاسبة الإبداعية، على اعتبار أن هذه الأساليب تعد شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيايل المحاسبي، وهي تقاوم ظاهرة الغش و الفساد المالي.

إن ما ورد في تقرير هيئة الرقابة الادارية لسنة 2017 م وتقرير ديوان المحاسبة الليبي لنفس السنة يشير إلى وجود دلائل على أساليب للمحاسبة الإبداعية، أو يولد مناخاً ملائماً لممارستها في القطاعات الواقعة تحت رقابتها، ويمكن تلخيص هذه الملاحظات على النحو التالي:

0. ارتفاعاً قيم الالتزامات المالية أو التأخر في تسوية بعضها.

1. التوسع في المصروفات بمختلف أنواعها.

2. التوسع في صرف العهد والسلف المالية دون تحديد أوجه الصرف لبعضها وعدم تسويتها.

3. ضعف الرقابة المالية من حيث عمليات المراجعة والمراقبة واعداد التقارير المالية الدورية لتحديد المركز المالي والمخالفات والتجاوزات.

4. عدم وجود منظومة معلومات وبيانات ( قاعدة بيانات ) تتضمن المعلومات والإحصائيات والتقارير الفنية حول المشروعات التنموية القائمة والمقترح تنفيذها وذلك للاستفادة منها في تحديد الانحرافات في التنفيذ ومتابعة العمل ووضع الإجراءات الكفيلة بضمان فاعلية متابعة الخطط والبرامج التنموية.

وباعتبار ديوان المحاسبة هو الجهة المناط اليها الحفاظ على المال العام والمساعدة في مكافحة اشكال التلاعب والاحتيال المالي في المؤسسات الواقعة تحت رقابته، ومن ضمن هذه المؤسسات الشركات العامة والمصارف والتي تعتبر من القطاعات الرئيسية في اقتصاد الدولة، تأتي هذه الدراسة لمعرفة دور مراجع الحسابات بإدارة الشركات و المصارف بديوان المحاسبة الليبي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف بما يضمن الحفاظ على الموارد والاموال العامة ويقلل من فرص الفساد والغش المالي فيهما، وعليه يمكن صياغة المشكلة البحثية في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما دور مراجعي ديوان المحاسبة في الحد من واكتشاف استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف؟

وينقسم التساؤل الرئيسي إلى تساؤلات عدة فرعية على النحو التالي:

1. ما مدى معرفة مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف؟

2. ما مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف؟

3. ما مدى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات معالجة آثار المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف؟

### 3- أهداف الدراسة

3-1 بيان واستعراض دوافع ومسببات ادارات الشركات المساهمة العامة والمصارف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية التي تمارسها هذه الإدارات في قوائمها المالية .

3-2 التعرف على الدور الذي يقوم به مراجعو ديوان المحاسبة في اكتشاف إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة والمصارف التجارية في قوائمها المالية ومعالجة آثارها، وتقديم توصيات مناسبة يمكن أن تساهم في تحسين هذا الدور.

### 4- أهمية الدراسة

4-1 تناولها لموضوع دور مراجعي ديوان المحاسبة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات العامة والمصارف ومعالجة آثارها.

4-2 مساعدة الاطراف ذات العلاقة من الجهات الرقابية في التعرف على دور مراجعي ديوان المحاسبة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات العامة والمصارف ومعالجة آثارها ومساعدتهم في تطوير وتحسين هذا الدور الأمر الذي ينعكس بشكل ايجابي على دقة القوائم المالية لهذه الشركات والمصارف.

4-3 تزويد المكتبة العلمية المحاسبية بدراسة تتناول أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة والمصارف التجارية ومعالجة آثارها في البيئة الليبية.

4-4 لفت انتباه الباحثين المحاسبين لمواصلة الدراسة في مجال المحاسبة الإبداعية وتغطية الجوانب التي لم

تتناولها هذه الدراسة.

##### 5- مفهوم المحاسبة الإبداعية:-

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام، أو الاستفادة من البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للشركات اتباعها في أساليب القياس والافصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل خاص، مما يؤثر على نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على موثوقية البيانات المالية (زهيرة، 2014، ص49).

كما تعرف بأنها ممارسات التلاعب في الأرقام واختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير والمبادئ المحاسبية (بوعروج، مرجع سابق، ص47).

تعرف المحاسبة الإبداعية على إنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الإبلاغ المالي و إي إجراء متخذ اتجاه إدارة للأرباح أو تجميل صورة الدخل (مطر & الحلبي، 2009، ص8).

كما يشار إلى المحاسبة الإبداعية على إنها مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب في تحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة (المرجع السابق، ص9).

ويمكن القول بان المحاسبة الإبداعية عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين (جبار، 2015، ص243).

##### 6- دوافع المحاسبة الإبداعية:

6-1 التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية برغبة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع المراجعين الخارجيين وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها فمصلحة المديرين في تقليل ضرائب الأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومسؤولي الضرائب في تحصيل ضرائب أكثر (القطيش & الصوفي، 2011، ص362).

6-2 الوفاء بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية و ذلك من خلال التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.

6-3 التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية. حيث ترغب الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته، وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح؛ مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم (جبار، 2015، ص244).

6-4 الحصول على التمويل أو المحافظة عليه من خلال إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في

الواقع هذا يساعد في تسهيل عملية الاقتراض.

5-6 لتحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة (مطر & الحلبي، 2009، ص9).

6-6 إخفاء بعض الالتزامات: قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية (حمادة، 2010، ص99).

#### 7- أساليب المحاسبة الإبداعية

إن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب إما تلاعب في الإفصاح أو تلاعب في التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب) (بوعروج، 2015، ص54).

#### 7-1 أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

##### 7-1-1 التمويل خارج الميزانية:

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في المؤسسة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها، وتسمى التمويل خارج الميزانية، ويعرف التمويل خارج الميزانية على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات المؤسسة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية، وبوجود المبتكرات المحاسبية. وان والهدف من التمويل خارج الميزانية يكون في العادة من أجل تخفيض مديونية المؤسسة، وهي طريقة شائعة لدى الشركات الأمريكية والبريطانية، تمكنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها، ويمكن حصر صور التمويل خارج الميزانية فيما يلي:

أولاً عقود الإيجار: في الغالب تتمثل صور التمويل خارج الميزانية في عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء، يسجل في دفاتر المؤسسة على أنه عقد إيجار تشغيلي وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار تمويلي، وترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في الميزانية، كما لا يتوجب إطفاء قيمة الأصل المستأجر كما هو مطلوب في عقد الإيجار التمويلي، وبذلك يتم تقادي تحول المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر، ويبقى الأصل على قيمته لا ينقص، لعدم استهلاكه.

ثانياً مؤسسات الغرض الخاص: تظهر مؤسسات الغرض الخاص في قيام المؤسسة بإنشاء مؤسسة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول المؤسسة والتزاماتها إلى المؤسسة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية المؤسسة الأم وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها، وتهدف هذه المؤسسات بصورة أساسية إلى إدارة المخاطر، ويمكن من خلالها الحصول على تمويل منخفض التكلفة، كما تستخدم هذه المؤسسات أحياناً بهدف التجنب الضريبي، أو بهدف الحصول على مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول المؤسسة الأم على المؤسسة التابعة، الأمر الذي من شأنه خلق مكاسب المؤسسة كما لو أنه تم بيع أي أصل آخر لأي مؤسسة (القري، 2010، ص54).

##### 7-1-2 التغيرات المحاسبية:

تفرض معايير المحاسبة على المؤسسات استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح، وذلك لتوفر خاصية المقارنة بالقوائم المالية، ولكنها أتاحت للإدارة تغيير هذه الطرق إذا كانت ستزيد من جودة القوائم

المالية، أي أن الإدارة بإمكانها التغيير في الطرق المحاسبية، وتمارس الإدارة في بعض الأوقات تغييرات محاسبية للتأثير على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتعتبر التغييرات المحاسبية التي تتبعها الإدارة أهم أدوات ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها (بوسنة، 2012، ص105).

ويجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع للتغييرات المحاسبية وهي كما يلي: (المومني، 2009، ص58)

أولاً التغييرات في السياسات المحاسبية.

ثانياً التغييرات في التقدير المحاسبي.

ثالثاً التغييرات في الوحدة المحاسبية.

## 7-2 أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت

### 7-2-1 الاعتراف بالايراد:

ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في جدول حسابات النتائج كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية أما الإيرادات الوهمية فتخرج عن نطاق المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال، حيث تتراوح المؤسسات في الاعتراف بالايراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل المؤسسة تسجيل الایراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الایراد قبل تحققه، وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالايراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على المؤسسة (زين عيسى، 2017، ص9).

ويمكن ذكر بعض منها : ( لظفي، 2005، ص58)

أولاً تسجيل عمليات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تخص الفترة اللاحقة .

ثانياً تسجيل إيرادات عن عمليات بيع غير تامة.

ثالثاً عقود إنشاءات طويلة الأجل.

### 7-2-2 الاعتراف بالمصروف

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقدير القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة ( Torre, 2009, p85).

وهو ما يندرج ضمن أساليب الإفصاح والتقدير والتصنيف إضافة إلى التوقيت . فمن حيث الإفصاح، تشتهر طريقة نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية . كما تقوم الشركات في معالجتها للمصروفات بعدم شطب الأصول الواجب شطبها في الفترة لتفادي تحميل الفترة بأي خسائر إضافية (جرار، 2006، ص68).

أما من حيث التقدير، يتم التحكم في المصروفات من خلال رسمة المصروفات التشغيلية، ومثال ذلك أن تقوم الشركة



بالتلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة، أو أن تمارس الاحتساب البطيء لإهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات (القري، مرجع سابق، ص64).

### 7-3 أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير

#### 7-3-1 سياسات رسملة المصروفات

تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية - المصروفات الإيرادية - يتم رسملتها ثم إطفائها أو استفادها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليه وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات، وتعتبر مصروفات البحث والتطوير، وتكاليف السيطرة، ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الإلكترونية على الشبكة، وبعض مصروفات التسويق والدعاية المباشرة المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكتالوجات والبروشورات وإنتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية، وكذلك مصروفات التتقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة جميعها أمثلة على موضع تلاعب الشركات في المصروفات، نظرا لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسملتها واستفادها، أما المصروفات التي لا يمكن ربطها بأي أرباح مستقبلية فيتم التعامل معها على أنها مصروفات تتحملها الشركة في الفترة المحاسبية الخاصة بها. ومن الواضح أيضا أن حكم الإدارة يلعب دورا هاما في تحديد المصروفات التي ترتبط بأرباح مستقبلية من غيرها من المصروفات، ودرجة التأكد من تلك الإيرادات (القري، المرجع السابق، ص64-65).

#### 7-3-2 استهلاك الأصول الثابتة

أما ما يتعلق بالاستهلاك، فتلجأ المؤسسات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الاستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبيا أن يتم استهلاك الأصول إما بطريقة الاستهلاك الثابت أو المتزايد أو المتناقص واختيار طريقة الاستهلاك يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن جهة أخرى مدة الاستهلاك جاءت على سبيل الحصر وليس التحديد الأمر الذي يجعلها هي أيضا عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية أيضا (زين عيسى، مرجع سابق، ص10).

#### 7-3-3 إطفاء الشهرة والعلامات التجارية

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحتل تباينا كبيرا في المعالجة، فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وبهذا القدر من المرونة والاختيارية، قد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة، تكون أكثر من العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس، وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة (القري، مرجع سابق، ص69).

#### 7-3-4 المدينون والدائنون

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد، ولكن حتى في تقييم حسابات المدينين، حيث يتم تقدير الحسابات المدينة وفقا لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص لحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين، وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها - ولو بشكل مؤقت - بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات - كما سبقت الإشارة إليه - أحد

العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصروفات الفترة، فإذا قدرت الشركة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي، تقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح، وعلى العكس من ذلك، قد تلجأ الشركة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح (Torre, op.cit, p89).

### 7-3-5 المخزون السلعي

إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل، وهناك الكثير من المداخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، غير أنها تعد احتيالا صريحا،

وهناك أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون، كل منها تؤثر بشكل مختلف، وللإدارة اختيار الطريقة الأكثر مناسبة لأهدافها، كما أن طريقة تقويم المخزون السلعي- التكلفة أو السوق أيهما أقل - تتيح للإدارة اختيار سعر السوق المناسب إذا تقادمت عناصر المخزون أو أصبح بطيء الحركة؛ تتخفيض قيمته السوقية، وهنا تظهر الحاجة إلى الحكم الشخصي فيما إذا كان تخفيض المخزون ضروريا أم لا، وكأسلوب محاسبي إبداعي تلجأ الشركات إلى تأجيل تخفيض قيمة المخزون (القرى، مرجع سابق، ص70).

### 7-4 أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض

#### 7-4-1 قائمة الدخل

تحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها (القرى، المرجع السابق، ص70).

#### 7-4-2 الاستثمارات

أعلنت شركة ( worldcom ) عن اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة 85 مليار دولار عن سنتي 2001 و 2002 و أشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها، وتضخيم تدفقاتها المالية، وإظهار أرباح غير حقيقية (جرار، مرجع سابق، ص30).

### 8- دور مراجع ديوان المحاسبة الليبي في الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها في الشركات العامة والمصارف

تطورت أهمية مراجعة الأجهزة الحكومية مع تطور أنشطة ومهام الدولة، الأمر الذي استلزم وجود شركات عامة على مستوى جيد من الكفاءة تستطيع إنجاز الأعمال وتقديم الخدمات والمنتجات بفعالية، وهذا يتطلب خضوع هذه الشركات للرقابة المالية والمحاسبية للتأكد من قيامها بمهامها على أكمل وجه، حيث تبين هذه الرقابة كيفية سير الأنشطة داخل هذه الشركات بمختلف أنواعها سواء أكانت صناعية أو خدمية أو مالية، والتحقق من استخدام الموارد بالشكل الأمثل ووفقا للقوانين، والتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة بكفاءة وفعالية.

ويعتبر ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية، ووفق المادة رقم (2) من قانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة يهدف ديوان المحاسبة الى ما يلي:

0. تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير الآلية طبقاً للتشريعات النافذة.

1. بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.

2. تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية.

ولمراجعة ديوان المحاسبة أهمية كبيرة تنبع من ضرورة وجود رقابة محاسبية ومالية فعالة أينما وجدت الأموال والموارد العامة لضمان سلامة الإجراءات المالية وكشف أي أخطاء وغش مالي وتهدف الرقابة المالية الحكومية الى عدة اهداف تتمثل فيما يلي: (الغماري، 2009، ص19)

1. حماية اصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والاهمال.

2. التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المالية المحاسبية، والتقارير والقوائم المالية لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

3. التأكد من أن الاعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة لها.

4. استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير، واكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.

5. التحقق من كفاية السياسات.

6. التأكد من أن المؤسسة تدار على اسس علمية من خلال توفر العناصر الأساسية مثل دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكل تنظيمي وتقارير دورية عن سير العمل.

7. التحقق من حسن استخدام الموارد المالية والبشرية، وذلك بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الاداء.

8. العمل على تحقيق الوفرة المادي والحد من الاسراف والصراف غير المبرر.

9. ضمان اتخاذ القرارات السليمة من مختلف المستويات الادارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.

10. تحديد المشكلات والعقبات التي تعترض سير العمل التنفيذي وتوفير بدائل وأساليب حديثة وحلها.

11. تقييم الاداء الفردي للموظفين، والعمل على تحفيزهم والتأكد من ولائهم تمثياً مع مصلحة العمل.

12. التأكد من توفر الانسجام بين مختلف المستويات الادارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد ووفقاً للسياسات المقررة.

13. زيادة الفعالية وتحسين مستوى الكفاية الانتاجية التي تشكل عنصراً أساسياً في نجاح المؤسسة واستمراريتها.

14. تشجيع العاملين على الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة، وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق الممكنة.

15. العمل على تقوية اطار السيطرة والشفافية والمسؤولية.

ومن السرد السابق لأهداف الرقابة المالية نستنتج أنها تدعم دور مراجعي ديوان المحاسبة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، حيث يقوم هؤلاء المراجعون بجمع وتوثيق أدلة الإثبات المتعلقة بمزاعم حول وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة في المجموعة الدفترية والمجموعة المسندية والمصادقات وما إلى ذلك، ثم مقارنة تلك المزاعم مع المبادئ والمعايير والاسس المحاسبية المتفق عليها، والتأكد من أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعادلة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن هذه القوائم توفر معلومات ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها، أما عند وجود تجاوزات وانحرافات تعيد وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وهي تؤثر بشكل مادي على القوائم المالية وإنها لا توفر معلومات ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها، فإنه على مراجعي الديوان القيام بالمسؤوليات المهنية والقانونية الواجب تطبيقها في هذه الظروف، بالإضافة إلى تقديم الأدلة والتقرير عن هذه الممارسات إلى الجهة الرقابية التابعين لها بالإضافة إلى أي جهات أخرى تحددها القوانين ذات العلاقة، وفي هذا الصدد تبين المادة رقم (14) من قانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة السابق الذكر أنه على الديوان القيام في سبيل مباشرة اختصاصاته بفحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها، في مقر الديوان أو فروه أو في الجهات التي يراجع حساباتها وللديوان القيام بأعمال الفحص أو التفتيش المفاجئ، وللديوان أن يفحص بالإضافة إلى أي مستندات منصوص عليها في القانون أو اللوائح أي مستند أو سجل أو ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة بما في ذلك السرية منها وله أن يحتجز ما يراه من هذه الأوراق أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق الأخرى أو الحصول على صورة منها وله أن يطلب إلى أي شخص معهود إليه بتلك المستندات أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحة هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق، كما نصت المادة (27) أنه إذا اسفرت عمليات الفحص والمراجعة عن أمور تستوجب التحقيق يحيل رئيس الديوان أو وكيله الأوراق إلى هيئة الرقابة الإدارية، كما ان القانون رقم (23) لسنة 2010 بشأن النشاط التجاري جاء داعماً في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية خصوصاً فيما يتعلق بالتقدير حيث وضعت المادة (228) قواعد التقدير عند القيام بتقدير عناصر القوائم المالية التي تتكون منها أصول الشركة ومنها على سبيل المثال لا الحصر أنه لا تقدر المواد الأولية والبضائع بثمن أعلى من أدنى ثمن لقيمة مشتراها أو بثمن أعلى من ثمن السوق الراجح في نهاية الفترة المالية، كما لا تقدر البراءات الصناعية وحقوق استغلال الاختراعات والامتيازات والعلامات التجارية بثمن أعلى من ثمن مشتراها وتكاليفها، كما يكون تقدير الديون المطلوبة للشركة على أساس ما يفترض من استيفائها، كما يقدر مجلس الإدارة قيمة الاسهم والأوراق المالية ذات الإيراد الثابت أو المتغير متوخياً في ذلك اليقظة والحكمة ومراعياً فيما يخص بالأوراق المالية المتداولة في البورصة ثمنها في السوق كم يجب إعلام هيئة المراقبة بالقواعد التي اتبعت في التقدير.

أما فيما يتعلق بمعالجة آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن هناك مواد عديدة تدعم مراجعي الديوان في هذا الصدد منها مادة رقم (18) من قانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة التي تنص على أن ينبه رئيس الديوان رئيس مجلس الوزراء والوزير المختص إلى ما قد يصل إلى علمه من خسارة يمكن تقاديبها أو عبء على الموارد المالية للدولة لا تدعو إليه الحاجة إذا كان ذلك العبء أو الخسارة مما قد يترتب على اتباع سياسة مالية معينة في وزارته أو في مصلحة من المصالح التابعة لها، كما نصت المادة (20) انه لرئيس الديوان إذا ما ثبت أن هناك تصرفات ألحقت ضرراً بالمال العام أن يوقف التصرف في حسابات الجهات التي لحقها الضرر لدى المصارف ويجوز له وضعها تحت الفحص والمراجعة المصاحبة إلى حين زوال الأسباب ورفع الضرر، ووفق المادة (22) من نفس القانون يختص الديوان بالتحقق من استمرارية واستقرار السياسات النقدية

والمالية المعتمدة وتعزيز مفهوم الحوكمة الجيدة والتأكيد على تطبيق القانون ورفع كفاءة الاجهزة الحكومية ونزاهة الإدارة والاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وهذا يدعم الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها لما للحوكمة الجيدة ونزاهة الإدارة من أثر إيجابي في مكافحة هذه الأساليب.

#### 9-مراجعة الدراسات السابقة والفجوة البحثية

##### 1-9 الدراسات السابقة

عدة دراسات عربية واجنبية تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات وذلك على النحو التالي:

##### 9-1-1 دراسة (الحلبي، 2009)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي يقوم به المراجعون الخارجيون للشركات المساهمة العامة الأردنية في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات محل الدراسة في القوائم المالية المدققة، باتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين والمحليين الماليين وموظفي الشركات المساهمة العامة الاردنية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج منها: أن إدارات تلك الشركات تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بشكل طفيف، كما أظهرت أن المراجعين الخارجيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها تلك الشركات.

##### 9-1-2 دراسة (القرني، 2010)

هدفت الدراسة الى معرفة أهم الدوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية، باتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من مراجعي الحسابات في المكاتب المهنية وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة لبعض الجامعات، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من الدوافع لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية.

##### 9-1-3 دراسة (القطيش والصوفي، 2011)

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور المراجع في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية لاستخدامها في كشف الوضع المالي للشركات المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان، من خلال اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين العاملين في الشركات المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: أن الشركات محل الدراسة لاتقوم بالتلاعب بالالتزامات والايرادات والمصاريف والاصول وحقوق الملكية كممارسات للمحاسبة الإبداعية.

##### 9-1-4 دراسة (Salome & Others، 2012)

وهدفت الدراسة الى تحديد تأثير المحاسبة الإبداعية على الاداء الوظيفي للمحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية في البيئة النيجيرية، بالإضافة الى معرفة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على نظام الابلاغ المالي، من خلال اتباع المنهج التحليلي وتوزيع استبانة على عينة من المستثمرين ومحللين ووسطاء ماليين في السوق المالي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن المحاسبة الإبداعية تعتبر تحد كبير لمهنة المحاسبة من خلال تأثيرها السلبي على مصداقية تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أن وضع اطار هيكلية لتنظيم المحاسبة من

قبل الهيئات المنظمة من شأنه أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 9-1-5 دراسة (ثليب، 2015)

هدفت الدراسة البيان دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية المقدمة، وبيان اثر الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتم اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن المحاسبة الإبداعية لاتمارس بشكل كبير في المؤسسات محل الدراسة، كما أن المراجعة الخارجية لاتساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لوجود عدة عوامل تساعد على وجود هذه الممارسات في المؤسسات محل الدراسة.

#### 9-1-6 دراسة (جعارة و آخرون 2015)

هدفت الدراسة إلى بيان اثر إدراك المحاسبين والمراجعين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي في الشركات الصناعية الاردنية، وتم اتباع الاسلوب التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المحاسبين والمراجعين و المحللين ومستخدمي البيانات المالية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود تأثير كبير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفق النقدي.

#### 9-1-7 دراسة (Tassadaq & Malik ، 2015)

وهدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة العوامل المسببة لممارسات المحاسبة الإبداعية غير الاخلاقية، وتطوير نموذج مقترح لتحديد تلك العوامل في القطاع الصناعي في الباكستان، وتم اتباع المنهج الكمي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين المهنيين، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود عدة عوامل تسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية غير الاخلاقية مثل مشكلة الوكالة والموقف غير المهني للمراجعين، كما تلعب الاخلاقيات ولجان المراجعة دورا إيجابيا في إعداد التقارير المالية، وأوصت الدراسة بالاهتمام بالمراجعة الداخلية لان لها تأثير في تقليل هذه الممارسات، والاهتمام بالقيم الأخلاقية داخل الشركات لتجنب الفضائح والاحتيالات المالية.

#### 9-1-8 دراسة (اقيبير والمحجوب، 2016)

وهدفت الدراسة إلى الوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات الليبيون في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وتم اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في بلديات الخمس وزليتن ومصراته، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: وجود التزام قوي لدى مراجعي الحسابات الخارجيين محل الدراسة بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن ممارسة المراجع لعمله وفق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.

#### 9-1-9 دراسة (بوعروج، 2016)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على

ممارستها، والوقوف على مدى قدرة المراجعة الخارجية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى إدارات المؤسسات الجزائرية، من خلال اتباع المنهج الاستنباطي والاستقرائي وتوزيع استبانة على عينة من الاساتذة في مجال المالية والمحاسبة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية أم البواقي الجزائرية والولايات المجاورة لها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وأداب وسلوك المهنة يساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والمنظور الاخلاقي لها يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة.

#### 9-1-10 دراسة (موسى وآخرون، 2018)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور القيادة الخلاقة في الحد من ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية والتعرف على أهم دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة بجامعة سبها الليبية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها: أن هناك مستوى متوسط للقيادة الخلاقة بمنظمات الاعمال ووجود العديد من الدوافع التي تساهم بشكل كبير في ظهور المحاسبة الإبداعية بالمنظمات.

#### 9-1-11 دراسة (اشميلة واخرون , 2020)

هدفت الدراسة إلى بيان مستوى إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة علي القوائم المالية وهل يوجد تباين معنوي بين ادراك كل منهما، واعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يدركون الي حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية)، كما بينت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة علي المعلومات في القوائم المالية.

#### 9-1-12 دراسة ( الطرلي و اخرون , 2021)

هدفت الدراسة إلي بيان مدي تطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح وتوضيح مدي وجود تباين معنوي بين تطبيق المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية لهذه الإجراءات، واعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت النتائج أن المشاركين بالدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يطبقون الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، ولا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومراجعي مكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من أساليب إدارة الأرباح، وأظهرت النتائج أيضاً وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة اللحي والمراجعين في مكاتب المراجع الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوي إدراكهم لهذه الأساليب .

#### 9-2 الفجوة البحثية

ولعل ما يميز هذه الدراسة يتمثل فيما يلي:

9-2-1 تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة العربية والاجنبية في بيئة ومجتمع الدراسة والمتمثلين في مراجعي ديوان المحاسبة في البيئة الليبية.

9-2-2 تختلف عن دراسة (اقتنير والمحبوب، 2016) في مجتمع الدراسة، حيث كان مجتمع دراسة (اقتنير والمحبوب) المراجعون الخارجيون في مكاتب المحاسبة القانونية.

9-2-3 تختلف عن دراسة (موسى وآخرون، 2018) في مجتمع وموضوع الدراسة، حيث تناولت دراسة (موسى وآخرون، 2018) موضوع دور القيادة الخلاقة في الحد من ممارسات وآثار المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة بجامعة سبها الليبية.

9-2-4 تختلف هذه الدراسة عن دراسة (اشميلة وآخرون، 2020) في موضوع ومجتمع الدراسة، حيث تناولت دراسة (اشميلة وآخرون) مستوى إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخارجية لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة علي القوائم المالية وهل يوجد تباين معنوي بين إدراك كل منهما.

9-2-5 تختلف عن دراسة (الطرلي و آخرون، 2021) في مجتمع الدراسة، حيث كان مجتمع دراسة (الطرلي وآخرون) المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية. 9-2-6 يمكن اعتبار هذه الدراسة مكملة للدراسات السابقة.

#### 10- فرضيات الدراسة:

#### 10-1 الفرضية الأساسية

لا يوجد دور لمراجعي ديوان المحاسبة في الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف ومعالجة آثارها.

ويمكن تقسيم الفرضية الرئيسية الى فرضيات عدة فرعية وذلك على النحو التالي:

10-1-1 لا تتوافر معرفة لدى مراجعو ديوان المحاسبة بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف.

10-1-2 لا يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات العامة والمصارف.

10-1-3 لا يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات لمعالجة آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات العامة والمصارف.

#### 11- منهجية الدراسة

في هذه الدراسة تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي حيث تضمن الأطار النظري من الدراسة مراجعة الادبيات ذات العلاقة بدور المراجعين في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها من أجل الاستفادة منها في موضوع الدراسة، أما في الجزء العملي للدراسة تم توزيع استبيانات على عينة من المراجعين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة بمدينة طرابلس لاستطلاع آرائهم حول دورهم كمراجعين في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها، وخضعت هذه الاستبيانات للتحليل باستخدام أساليب التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS الإحصائي.



## 1-11 حدود الدراسة

1-1-11 الحدود البشرية و المكانية: المراجعون العاملون بإدارة الشركات العامة والمصارف بديوان المحاسبة الليبي بالإدارة العامة في مدينة طرابلس.

2-1-11 الحدود الزمانية: الفترة من 1 / 8 / 2019 - 30 / 11 / 2019 م.

3=1-11 الحدود الموضوعية: التركيز على دور مراجعي ديوان المحاسبة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها.

## 2-11 محددات الدراسة

تحدد الدراسة بمقدار صدق أداة الدراسة وثباتها ودرجة موضوعية افراد الدراسة في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

## 3-11 عينة ومجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بالإدارة العامة بمدينة طرابلس، في حين تمثلت عينة الدراسة في مراجعي الشركات العامة والمصارف العاملين بهذه الإدارة والبالغ عددهم 57 مراجعاً، وتم توزيع استبيانات على هؤلاء المراجعين لجمع معلومات وبيانات تفصيلية حول دورهم كمراجعين في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها، واسترداد كافة الاستبيانات وكانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي، والجدول (1) يوضح ذلك:

جدول 1: عدد الاستبيانات الموزعة و المستردة و المقبولة للتحليل

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	عدد الاستبيانات المقبولة	نسبة الاستبيانات المقبولة الى الموزعة
57	57	57	% 100

## 4-11 الخصائص الديموغرافية و الشخصية لمفردات عينة الدراسة

تتمثل الخصائص الديموغرافية و الشخصية لعينة الدراسة في المؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة وهي موضحة في الجدول (2) وذلك كما يلي:

جدول 2: وصف توزيع مفردات عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية و الشخصية

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	43	%75.4
	ماجستير	13	%22.8
	دكتوراه	1	%1.8
	اخرى	-	-
	المجموع	57	%100
التخصص العلمي	محاسبة	57	%100
	اقتصاد	-	-
	اخرى	-	-
	المجموع	57	%100

38.6%	22	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
24.6%	14	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
17.5%	10	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	
5.3%	3	من 15 إلى أقل من 20 سنوات	
14.0%	8	20 سنة فأكثر	
100%	57	المجموع	

من الجدول (2) نلاحظ ما يلي:

0. فيما يخص المؤهل العلمي لمفردات عينة الدراسة فإن 75.4 % هم حملة البكالوريوس وبلغت نسبة حملة الماجستير 22.8 % أما حملة الدكتوراه فقد بلغت 1.8 %، ونستنتج من ذلك أن مفردات عينة الدراسة تركزت في حملة المؤهل العلمي البكالوريوس.

1. فيما يخص التخصص العلمي لمفردات الدراسة فإن جميع افراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة.

2. فيما يخص سنوات الخبرة لمفردات عينة الدراسة فإن ما نسبته 38.6 % خبرتهم تقل عن 5 سنوات و 24.6 % تتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات و 17.5 % تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة و 5.3 % تتراوح خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة و 14.0 % خبرتهم من 20 سنة و أكثر، و من ذلك نستنتج أن مفردات عينة الدراسة توزعت خبرتهم في جميع مستويات الخبرة.

#### 5-11 ثبات الاستبانة

للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس تم إيجاد معامل ألفا كرو نباخ لردود مفردات عينة الدراسة عن فقرات الاستبانة وذلك كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول 3: معاملات كرو نباخ ألفا لقياس الثبات للاستبانة

ت	المجالات	عدد الأسئلة	معامل كرو نباخ ألفا
1	مدى المعرفة والامام بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية.	5	0.852
2	مدى استخدام إجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	17	0.909
3	مدى استخدام إجراءات واختبارات المعالجة من تأثير المحاسبة الإبداعية.	8	0.894
	جميع الفقرات	30	0.930

في الجدول (3) تعكس أداة القياس ثباتا داخليا إذا بلغت قيم معاملات كرو نباخ ألفا على مستوى كل مجال ( 0.852-0.909-0.894 ) ومعامل ثبات كلي 0.924 مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها.

#### 6-11 صدق الاستبانة

#### 1-6-11 الصدق الظاهري للاستبانة

تم عرض الاستبانة على مجموعة من الاساتذة المتخصصين في المحاسبة في جامعة الزاوية من اجل التأكد من

صحة الاسئلة وطريقة صياغتها وشكل الاستبانة وانها تقيس ما صممت لأجله، وبعد الاخذ بعين الاعتبار التعديلات المطلوبة تم اعداد الاستبانة في شكلها النهائي.

### 11-6-2 صدق الاتساق الداخلي

تم قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة بإيجاد معامل الارتباط بيرسون بين كل سؤال من اسئلة الاستبانة والمجال الذي ينتمي اليه وذلك كما هو موضح بالجدول الاتي:

#### جدول 4: معاملات الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي لمجالات الدراسة الثلاث

اولا مجال مدى المعرفة والالمام بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية									
رقم السؤال	1	2	3	4	5				
معامل الارتباط بيرسون	**0.839	**0.734	0.844	**0.760	**0.840				
قيمة الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000				
ثانيا مجال مدى استخدام إجراءات واختبارات اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية									
رقم السؤال	6	7	8	9	10	11	12	13	14
معامل الارتباط بيرسون	0.637**	0.605**	0.714**	0.662**	0.738**	0.699**	0.753**	0.685**	0.810**
قيمة الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
رقم السؤال	15	16	17	18	19	20	21	22	
معامل الارتباط بيرسون	**0.610	**0.613	**0.612	**0.636	**0.679	**0.506	**0.617	**0.608	
قيمة الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	
ثالثا مجال مدى استخدام إجراءات واختبارات معالجة آثار المحاسبة الإبداعية									
رقم السؤال	23	24	25	26	27	28	29	30	
معامل الارتباط بيرسون	0.761**	**0.806	0.800**	**0.687	0.681**	**0.808	**0.754	**0.770	
قيمة الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

من الجدول (4) يتضح لنا ما يلي:

1. ان معامل الارتباط بين كل سؤال من اسئلة المجال الاول الذي يقيس مدى المعرفة والالمام بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية والدرجة الكلية للمجال تراوحت بين ( 0.734 – 0.844 ) وهذا يدل على إن جميع اسئلة المجال الاول ترتبط بمجالها وأنها دالة احصائيا وتعتبر صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

2. ان معامل الارتباط بين كل سؤال من اسئلة المجال الثاني الذي يقيس مدى استخدام إجراءات واختبارات اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والدرجة الكلية للمجال تراوحت بين ( 0.605 – 0.810 ) وهذا يدل على أن جميع الاسئلة ترتبط بمجالها وأنها دالة احصائيا وتعتبر صادقة ومنسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

3. إن معامل الارتباط بين كل سؤال من أسئلة المجال الثالث الذي يقيس مدى استخدام إجراءات واختبارات معالجة آثار المحاسبة الإبداعية والدرجة الكلية للمجال تراوحت بين ( 0.681 – 0.808 ) وهذا يدل على أن جميع الأسئلة ترتبط بمجالها وأنها دالة إحصائياً وتعتبر صادقة ومتسقة داخلياً لما وضعت لقياسه.

### 11-6-3 صدق الاتساق البنائي

تم قياس صدق الاتساق البنائي لفقرات الاستبانة بإيجاد معامل الارتباط بيرسون بين كل مجال من مجالات الدراسة الثلاث والدرجة الكلية لأسئلة الاستبانة وذلك كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول 5: معاملات الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق البنائي للاستبانة

ت	مجالات الدراسة	عدد الفقرات	معامل الارتباط	
			معامل الارتباط بيرسون	قيمة الدلالة
1	مدى المعرفة والامام بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية.	5	**0.653	0.000
2	مدى استخدام إجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	17	**0.950	0.000
3	مدى استخدام إجراءات واختبارات المعالجة من تأثير المحاسبة الإبداعية.	8	**0.818	0.000
**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				
*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).				

يوضح الجدول لبيان (0) جميع قيم معامل الارتباط لمجالات الدراسة بالدرجة الكلية لأسئلة الاستبانة دالة عند مستوى (0.01) ومحصورة بين (0.653 – 0.950) مما يعكس الاتساق البنائي للاستبانة.

### 12- اختبار فرضيات الدراسة والمناقشة

#### 12-1 اختبار فرضية الدراسة الرئيسية

من أجل استخدام اختبار T لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية وفرضياتها الفرعية لابد من تحقق الشرطين التاليين قبل إجراء الاختبار (الزعيبي والطلافة، 2006، ص 153):

0. يجب أن يكون توزيع المتغير المراد إجراء الاختبار على متوسطة توزيعاً طبيعياً ويمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بزيادة حجم العينة وتعتبر العينة من الحجم 30 أو يزيد عينة كبيرة.

1. يجب أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض.

ونظراً لتحقيق الشرطين السابقين في مفردات عينة الدراسة فحجمها 57 مفردة ويمكن اعتبارها كبيرة الحجم، كما أن قيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض وبذلك يمكن استخدام اختبار T لتحقيق الشرطين السابقين.

#### 12-1-1 تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولى ومناقشة النتائج

الجدول (6) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار T للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على " لا تتوافر معرفة لدى مراجعي ديوان المحاسبة بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف " وذلك كما يلي:

جدول 6: نتائج التحليل الإحصائي الوصفي و اختبار T لمعرفة مراجعي ديوان المحاسبة بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية
1	تخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة المصروفات من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة والتهرب الضريبي.	3.684	0.759	6.800	0.000	3
2	تعظيم القيمة المالية للشركة من أجل تحسين سعر سهم الشركة في الأسواق المالية.	3.333	1.091	2.307	0.025	5
3	تحسين المركز المالي وتضخيم قيمة الأصول من أجل التأثير الإيجابي على القرار الائتماني والحصول على القروض.	3.701	0.844	6.274	0.000	2
4	تعظيم الإيرادات والأرباح وتخفيض الالتزامات لعكس صورة إيجابية عن الأرباح وأداء الإدارة.	3.789	0.839	7.099	0.000	1
5	تحسين النسب والمعدلات المالية من أجل الحصول على تصنيف متقدم على الشركات المنافسة في عمليات التصنيف التي تجريها المؤسسات المحلية أو الدولية المتخصصة.	3.649	0.876	5.594	0.000	4
	معرفة مراجعي ديوان المحاسبة بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.631	0.704	6.765	0.000	

الجدول (6) يوضح خمس دوافع ومسببات لممارسات المحاسبة الإبداعية و تفيد اجابات مفردات عينة الدراسة أنهم على معرفة بهذه المسببات والدوافع لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة الخاصة بتعظيم الإيرادات والأرباح وتخفيض الالتزامات لعكس صورة إيجابية عن الأرباح وأداء الإدارة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.789 و بانحراف معياري 0.839، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى التي تنص على "لا تتوافر معرفة لدى مراجعي ديوان المحاسبة بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف" لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها.

وبذلك تتفق نتائج الدراسة مع دراستي (القرني، 2010) في البيئة السعودية و(الرفيع، 2018) في البيئة الفلسطينية على وجود عدة دوافع ومسببات لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للشركات المساهمة.

## 12-1-2 تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الثانية ومناقشة النتائج

الجدول (7) يوضح نتائج التحليل الإحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على " لا يستخدم مراجعي ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف" وذلك كما يلي:

جدول 7: نتائج التحليل الإحصائي الوصفي و اختبار T لاستخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية
6	الافصاح	3.947	0.638	11.199	0.000	1
7	التأكد من عدم تسجيل عقود إيجار طويلة الأجل غير قابلة للإلغاء أنها عقود إيجار تشغيلية.	3.649	0.719	6.812	0.000	5
8	التحقق من الإفصاح عن الالتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	3.754	0.662	8.600	0.000	4
9	التحقق من ادراج الإقساط المستحقة خلال العام من القروض طويلة الأجل.	3.912	0.605	11.367	0.000	2
10	التحقق من افصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة	3.824	0.684	9.093	0.000	3
	الفقرات الخاصة بالإفصاح	3.817	0.467	13.190	0.000	
11	التوقيت	3.807	0.789	7.720	0.000	2
12	التأكد من عدم تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في مبيعات السنة القادمة.	3.807	0.789	7.720	0.000	2
13	التأكد من عدم تسجيل إيرادات مبيعات من عمليات بيع غير تامة من أجل تحسين مبيعات السنة الحالية.	3.842	0.620	10.242	0.000	1
	الفقرات الخاصة بالوقت	3.818	0.651	9.483	0.000	
14	التقدير	3.877	0.656	10.087	0.000	2
15	التحقق من صحة التقديرات المحاسبية الخاصة بتقدير عمر الأصول الثابتة لغرض حساب الاستهلاك لهذه الأصول.	3.947	0.638	11.199	0.000	1
16	التحقق من اتباع تقديرات محاسبية سليمة عند اثبات المصروفات الرأسمالية مثل مصروفات البحث والتطوير ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الإلكترونية للشركة.	3.824	0.758	8.204	0.000	4
17	التحقق من عدم المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.	3.631	0.899	5.304	0.000	5
18	التحقق من عدم المبالغة في تقدير المخزون السلعي.	3.842	0.675	9.407	0.000	3
	الفقرات الخاصة بالتقدير	3.824	0.519	11.978	0.000	
19	التصنيف	3.754	0.605	9.399	0.000	3

					المصروفات التشغيلية ضمن بنود الخسائر غير الاعتيادية في قائمة الدخل.	
2	0.000	7.709	0.773	3.789	التحقق من عدم تصنيف الأرباح غير الاعتيادية ضمن الأرباح التشغيلية للفترة المالية.	20
2	0.000	9.625	0.619	3.789	التحقق من عدم تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل الى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الاسعار.	21
1	0.000	9.407	0.675	3.842	التحقق من عدم تضمين المخزون السلعي مخزون متقدم أو راكد.	22
	0.000	12.089	0.495	3.793	الفقرات الخاصة بالتصنيف	
	0.000	13.783	0.446	3.814	استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	

يوضح الجدول (7) أربع إجراءات أساسية يستخدمها مراجعو ديوان المحاسبة لاكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها وهي تتعلق بالإفصاح والتوقيت والتقدير والتصنيف وتفيد إجابات مفردات عينة الدراسة أنهم يستخدمون هذه الإجراءات والاختبارات لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة، ويمكن تناول ذلك بشيء من التفصيل على النحو التالي:

1. استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإفصاح: يمكن القول أن الفقرة الخاصة بالتأكد على تطبيق مبدأ الثبات من خلال ثبات السياسات المحاسبية وعدم تغييرها الا في حالات محددة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.947 و بانحراف معياري 0.638، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإفصاح لأن مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفقرات ككل أو لفقراتها كلا على حدة.

2. استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتوقيت: يمكن القول أن الفقرة الخاصة بالتأكد من عدم تسجيل إيرادات مبيعات من عمليات بيع غير تامة من اجل تحسين مبيعات السنة الحالية قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.842 و بانحراف معياري 0.620، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتوقيت لأن مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفقرات ككل أو لفقراتها كلا على حدة.

3. استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتقدير: يمكن القول أن الفقرة الخاصة بالتحقق من صحة تقدير مخصص الديون المشكوك فيها قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.947 و بانحراف معياري 0.638، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتقدير لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفقرات ككل أو لفقراتها كلا على حدة.

4. استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتصنيف: يمكن القول أن الفقرة الخاصة بالتحقق من عدم تضمين المخزون السلعي مخزون متقدم أو راكد قد

حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.842 و بانحراف معياري 0.675، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى استخدام مراجعي ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتصنيف لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفقرات ككل أو لفقراتها كلا على حدة.

وبشكل عام أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية لمتوسط حسابي قدره 3.793 وانحراف معياري 0.495، كما تشير نتائج اختبار ( T ) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف" لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها، وبذلك تتفق نتائج الدراسة مع عدة دراسات مثل دراسة ( اقبير والمحبوب، مرجع سابق، ص141) ودراسة ( الطرلي وآخرون، 2021، ص62) في البيئة الليبية ودراسة ( الحلبي، مرجع سابق، ص150 ) في البيئة الاردنية ودراسة ( بوعروج، مرجع سابق، ص108 ) في البيئة الجزائرية ودراسة ( جبار، مرجع سابق، ص259 ) في البيئة العراقية حيث تشير هذه الدراسات إلى وجود التزام من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية، في حين اختلفت مع نتائج دراسة ( ثليب، مرجع سابق، ص109 ) في البيئة الجزائرية والتي توصلت إلى أن المراجعة الخارجية لا تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لوجود عدة عوامل تساعد على وجود مثل هذه الممارسات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### 12-1-3 تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثة ومناقشة النتائج

الجدول (8) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار T للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على " لا يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات لمعالجة تأثير المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف" وذلك كما يلي:

جدول 8: نتائج التحليل الإحصائي الوصفي و اختبار T لاستخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات معالجة تأثير المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية
23	القيام بتبليغ ديوان المحاسبة مرفقاً بجميع الأدلة والمستندات المؤيدة لحدوث هذه الأساليب عند اكتشاف أي أساليب للمحاسبة الإبداعية.	3.631	0.770	6.187	0.000	5
24	القيام بمناقشة وبحث الأمر مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة عند اكتشاف أي أساليب للمحاسبة الإبداعية.	3.631	0.793	6.009	0.000	5
25	القيام بتحديد اي قصور في الرقابة ادى إلى ممارسات للمحاسبة الإبداعية وبحث الأمر مع الإدارة وتقديم اقتراحات بتحسين اوجه القصور الموجودة.	3.631	0.747	6.382	0.000	5
26	القيام بتحديد اي دوافع ومسببات ادت إلى ممارسات للمحاسبة الإبداعية وبحث الأمر مع	3.789	0.647	9.206	0.000	2



					الإدارة وتقديم اقتراحات بمعالجة هذه المسببات والدوافع.	
4	0.000	6.415	0.805	3.684	التحقق من استمرارية واستقرار السياسات النقدية والمالية المطبقة داخل الشركة أو المصرف.	27
3	0.000	6.864	0.829	3.754	التحقق من تعزيز مبادئ الحوكمة الجيدة ونزاهة الإدارة.	28
1	0.000	7.313	0.833	3.807	التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة ذات العلاقة.	29
3	0.000	7.469	0.762	3.754	التحقق من كفاءة أداء الشركة أو المصرف والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.	30
	0.000	9.126	0.587	3.710	استخدام مراجعو ديوان المحاسبة لإجراءات واختبارات معالجة تأثير المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف	

يوضح الجدول (8) ثمانية إجراءات واختبارات لمعالجة تأثير المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف وتفيد اجابات مفردات عينة الدراسة أنهم يستخدمون هذه الإجراءات والاختبارات لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة الخاصة بالتأكد من تطبيق القوانين والأنظمة ذات العلاقة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.807 وبانحراف معياري 0.833، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة التي تنص على " لا يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات لمعالجة تأثير المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف" لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها، وتتفق نتائج الدراسة مع دراستي ( بوعروج، 2016 ) و( ربحانة، 2015 ) في وجود دور للمراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية في معالجة آثار المحاسبة الإبداعية.

### 13- النتائج والتوصيات

#### 1-13 النتائج

تظهر نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة ما يلي:

**1-1-13** تتوافر معرفة لدى مراجعي ديوان المحاسبة في البيئة الليبية بدوافع ومسببات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف، الأمر الذي انعكس ايجابياً على دورهم في الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة تأثيرها.

**2-1-13** يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات الحد من واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف سواء أكانت هذه الإجراءات والاختبارات تتعلق بالإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف.

**3-1-13** يستخدم مراجعو ديوان المحاسبة إجراءات واختبارات لمعالجة آثار المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة والمصارف.

#### 2-13 التوصيات

ومن خلال الاطار النظري ونتائج التحليل الإحصائي توصي الدراسة بتوصيات عدة تتمثل فيما يلي:

**1-2-13** الاهتمام بعقد دورات تدريبية حول المحاسبة الإبداعية بشكل منتظم لمراجعي ديوان المحاسبة لزيادة

المعرفة والإدراك بمسببات ودوافع المحاسبة الإبداعية وأساليبها وإجراءات واختبارات اكتشافها والحد منها ومعالجة آثارها الأمر الذي يعزز دورهم في مكافحتها ويدعم دقة وصحة التقارير المحاسبية للشركات العامة والمصارف.

**13-2-2** إجراء دراسات متخصصة حول أساليب المحاسبة الإبداعية المعقدة والمركبة التي تمارسها الشركات الدولية خصوصاً في مجال النفط والاستثمارات ومناقشتها وطرحها في شكل ندوات علمية مع مراجعي ديوان المحاسبة من أجل تطوير دورهم الرقابي وحماية الاقتصاد الليبي الذي يمتلك أموال هائلة مستثمرة في هذين المجالين الهامين.

**13-2-3** تطوير العملية التعليمية المحاسبية بكافة مستوياتها ( الجامعية - الدراسات العليا ) من خلال دمج موضوعات عن المحاسبة الإبداعية والجوانب الأخلاقية بما يحسن من نوعية الخريجين المحاسبين ويدعم دورهم المستقبلي كمحاسبين ومعدّين للمعلومات المحاسبية أو مراجعين لهذه المعلومات بما يزيد من شفافيتها ومصداقيتها.

**13-2-4** عقد نقابة المحاسبين وأقسام المحاسبة بالمعاهد العليا والجامعات والاكاديميات لبرامج توعوية وتعليمية بشكل مستمر تتمثل في مؤتمرات وندوات علمية وحلقات نقاش وورش عمل لمختلف الاطراف ذات العلاقة لتنمية الإدراك والمعرفة بأسباب ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية وأثرها على الإفصاح العادل للمعلومات المحاسبية ومخاطرها طويلة الاجل على الجوانب المالية والاقتصادية للدولة.

#### المراجع

الاغا، نعمان سعد الدين نعمان، (2015)، مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والادارية بفسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة.

اشميلة واخرون (2020) " إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية " مجلة آفاق اقتصادية، العدد 12، ص 85-102.

الطربي، وآخرون (2021) " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح "دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا" ، مجلة المنتدى الأكاديمي، المجلد 5 ، العدد 1، ص43-73.

اقنبر، الصديق سالم ومحمود جمعة المحجوب، (2016)، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية، مجلة آفاق الاقتصادية، 2(4)، ص125-145.

بوعروج، معاذ، (2016)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، قسم العلوم التجارية.

بوسنة، حمزة، (2012)، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات، الجزائر.

ثليب، خولة. (2015)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، قسم العلوم التجارية.

جبار, ناظم شعلان. (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، 9 (2)، ص 238-263.

جرار، عدي منذر. (2006)، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الاردنية: دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان.

جعارة، أسامة عمر، كمال أحمد القضاة، ميساء أبوتمام، (2015)، اثر إدراك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي- دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الاردنية، مجلة دراسات للعلوم الإدارية. الجامعة الاردنية. 42 (1). ص 227-246.

الحلبي، ليندا حسن نمر، (2009)، دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، قسم المحاسبة.

ريحانة، خلايفة، (2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر.

الرفيع، محمود تيسير عبد الله، (2018)، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين.

زيدرة، زينب، (2014)، دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسساتية فعالة للحد من استخدام الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام البواقي.

الزعبي، محمد بلال وعباس الطلافحة، (2006)، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

زين عيسى، لخداري عبد الجليل، (2017)، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية- دراسة ميدانية بالوادي، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، ص 1-18.

الغمري، محمود حمزة أحمد، (2009)، اثر الرقابة المالية على تمويل مؤسسات التعليم العالي في فلسطين- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

القرى، ميسون بنت محمد بن على القرى، (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، قسم المحاسبة.

القطيش، حسن فليح مفلح و فارس جميل حسين الصوفي، (2011)، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية لغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الاسراء، العدد 27، ص 355-388.

موسى، ابراهيم المهدي احمد وحسن عبد السلام عمران ويوسف حميدي محمد، (2018)، دور القيادة الخلاقة في الحد من دوافع وممارسات المحاسبة الإبداعية بالمنظمات، *مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، 1 (4)، ص106-122.*

المومني، محمد عبد الله، (2009) دور الابعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والافصاح المحاسبي في حدوث الازمات المالية، الملتقى الدولي الرابع حول الازمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا، جامعة دالي ابراهيم، الجزائر.

مؤتمر الشعب العام، (2010)، قانون رقم (23) لسنة 2010م بشأن النشاط التجاري.

المؤتمر الوطني العام، (2013)، قانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

هيئة الرقابة الادارية، التقرير السنوي 2017م.

ديوان المحاسبة، التقرير السنوي 2017م.

Salome , Ezeani Nneka. Ogbonna Martin Ifeanyi. Ezemoyih Chuks Marcel and Okonye Ekendu Echezonachi. (2012). the Effect of Creative Accounting on the Job Performance of Accountants (Auditors) In Reporting Financial Statement in Nigeria, *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*. 1(9). PP 1-30.

Torre, Ignacio de la,(2009), *Creative Accounting Exposed*, Basingstoke : Palgrave Macmillan.

Tassadaq, Fizza. Malik, Qaisar Ali. (2015). *Creative Accounting And Financial Reporting: Model Development And Empirical Testing*. *International Journal Of Economics And Financial Issues*. 5(2). PP 544-551.