



آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية في المنطقة الشرقية : دراسة ميدانية

أ. سهير فرج المصري

أستاذ مساعد، كلية الاقتصاد فرع القبة، جامعة درنة
bofasuhair@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025/11/17 : تاريخ القبول: 2026/01/24 : تاريخ النشر: 2026/03/02

الكلمات المفتاحية:

المستخلص

حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، الجامعات الليبية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية. وانطلقت الدراسة من مشكلة تتعلق بتزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية وما يترتب عليها من آثار سلبية على مصداقية القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية، في ظل ما تشير إليه تقارير الجهات الرقابية من قصور في النظم المحاسبية والرقابية داخل المؤسسات الاقتصادية الليبية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات من عينة عشوائية بسيطة بلغ حجمها (72) عضواً من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في جامعات (بنغازي، درنة، عمر المختار، طبرق). وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، بالاعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، ولا سيما معاملات الارتباط والانحدار الخطي البسيط. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات مجتمعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لكل من لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية على تقليص هذه الممارسات. وأشارت النتائج إلى أن المراجعة الداخلية جاءت في المرتبة الأولى من حيث قوة التأثير، تلتها المراجعة الخارجية، ثم لجان المراجعة، مما يعكس أهمية تفعيل هذه الآليات بصورة متكاملة لتعزيز الشفافية وتحسين جودة التقارير المالية. وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، أوصت الدراسة بضرورة تعزيز تطبيق آليات حوكمة الشركات، وتفعيل استقلالية وكفاءة أجهزة المراجعة، ودعم الدور الرقابي للجان المراجعة، بما يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية داخل البيئة الليبية..

The Role of Corporate Governance Mechanisms in Reducing Creative Accounting Practices: A Field Study from the Perspective of Faculty Members in Accounting Departments at Libyan Universities in the Eastern Region

Suhair Faraj Al-Masri

Assistant Professor, Faculty of Economics (Al-Qubba Branch), University of Derna

Received : 17/11/2025

Accepted: 24/01/2026

Published: 02/03/2026

Abstract

This study aimed to identify the role of corporate governance mechanisms in mitigating creative accounting practices, from the perspective of faculty members in accounting departments at Libyan universities in the eastern region. The study stemmed from the problem of the increasing prevalence of creative accounting practices and their negative impact on the credibility of financial statements and the quality of accounting information, particularly considering reports from regulatory bodies indicating shortcomings in accounting and control systems within Libyan economic institutions. The study employed a descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire as the primary data collection tool. A simple random sample of 72 faculty members from accounting departments at the universities of Benghazi, Derna, Omar Al-Mukhtar, and Tobruk was surveyed. Data were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), employing descriptive and inferential statistical methods, especially correlation coefficients and simple linear regression. The study concluded that corporate governance mechanisms, taken together, have a statistically significant impact on reducing creative accounting practices. The results also showed a significant impact of audit committees, internal audits, and external audits on mitigating these practices. Internal audits had the strongest impact, followed by external audits, and then audit committees, reflecting the importance of activating these mechanisms in an integrated manner to enhance transparency and improve the quality of financial reports. Considering these findings, the study recommends strengthening the application of corporate governance mechanisms, activating the independence and efficiency of audit bodies, and supporting the oversight role of audit committees. This will contribute to reducing creative accounting practices and enhancing confidence in accounting information within the Libyan environment.

Keywords

Corporate Governance, Creative Accounting, Audit Committees, Internal Audits, External Audits, Libyan Universities..



© The Author(s) 2026. This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0).

المحور الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية من أبرز القضايا التي أثارت اهتمام الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال العقود الأخيرة، لما لها من آثار سلبية مباشرة على مصداقية القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي ينعكس سلباً على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح، ويسهم في إضعاف الثقة بالأسواق المالية، حيث تعتمد هذه الممارسات على استغلال المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية لاختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تحريف النتائج المالية وإظهار الأداء المالي للشركات بصورة لا تعكس واقعها الحقيقي، دون الخروج الصريح عن الأطر والمعايير المحاسبية المعتمدة.

وفي ظل تنامي هذه الظاهرة وما نتج عنها من أزمات مالية وانهيارات لشركات كبرى على المستويين الإقليمي والدولي، برزت الحاجة إلى إيجاد آليات رقابية فعالة قادرة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز نزاهة التقارير المالية.

وفي هذا السياق، حظيت حوكمة الشركات باهتمام متزايد باعتبارها إطاراً مؤسسياً متكاملًا يهدف إلى ضبط سلوك الإدارات، وحماية حقوق أصحاب المصالح، وتعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي، بما يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية والحد من فرص التلاعب المحاسبي (الغريب، 2024).

وتتمثل حوكمة الشركات في مجموعة من الآليات والقواعد التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح، ويعد من أبرز هذه الآليات ذات الطابع المحاسبي كل من لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، لما لها من دور رقابي مباشر في تقييم سلامة النظم المحاسبية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية، والتحقق من مصداقية البيانات المالية، الأمر الذي يجعلها أدوات أساسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة في البيئتين العربية والليبية العلاقة بين تطبيق آليات حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث توصلت دراسة الغريب (2024) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والحد من هذه الممارسات، كما أشارت دراسة مصلي والشهوبي (2022) إلى فعالية المراجعة الداخلية كإحدى آليات الحوكمة في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين أظهرت نتائج دراسة العامري (2023) أن تطبيق مبادئ الحوكمة يسهم بشكل ملموس في الحد من هذه الظاهرة.

وعلى الرغم من إسهام هذه الدراسات في إثراء الأدب المحاسبي، إلا أن معظمها ركز على قطاعات أو بيئات مختلفة، مع ندرة الدراسات التي تناولت دور آليات حوكمة الشركات المحاسبية من وجهة نظر أكاديمية

متخصصة، وبخاصة في البيئة الليبية، ولا سيما في الجامعات الواقعة بالمنطقة الشرقية، ومن هنا تبرز الفجوة البحثية التي تسعى هذه الدراسة إلى معالجتها، من خلال تسليط الضوء على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.

2.1 مشكلة الدراسة:

أشارت العديد من التقارير الرقابية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي وهيئة الرقابة الإدارية إلى وجود اختلالات جوهرية في النظم المحاسبية والرقابية داخل عدد من المؤسسات الاقتصادية الليبية، تمثلت في ضعف نظم الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة، وتدني مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، إضافة إلى تسجيل مخالفات مالية ومحاسبية متكررة (ديوان المحاسبة الليبي، 2020؛ هيئة الرقابة الإدارية، 2021).

وقد أوضحت هذه التقارير أن من أبرز أسباب هذه الاختلالات لجوء بعض الإدارات إلى استخدام بدائل محاسبية بشكل غير سليم، والتلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وإعادة تصنيف بعض البنود المالية بما يخدم أهدافا إدارية أو شخصية، وهو ما يشكل ممارسات صريحة للمحاسبة الإبداعية، التي تسهم في تشويه الصورة الحقيقية للوضع المالي ونتائج الأعمال، وتؤدي إلى إضعاف موثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية (ديوان المحاسبة الليبي، 2022).

كما أكدت تقارير هيئة الرقابة الإدارية أن ضعف تفعيل آليات الحوكمة، ولا سيما الآليات المحاسبية والرقابية، مثل لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، يعد من العوامل الرئيسة التي ساعدت على استمرار هذه الممارسات، نتيجة غياب الاستقلالية، وقصور الكفاءة المهنية، وعدم وضوح الأدوار والمسؤوليات، الأمر الذي حد من قدرة هذه الآليات على أداء دورها في الرقابة والحد من الانحرافات المحاسبية (هيئة الرقابة الإدارية، 2022).

وعلى الرغم من التأكيد المتكرر في الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة على الدور المحوري لآليات حوكمة الشركات في تعزيز الشفافية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا أن الواقع العملي في البيئة الليبية، كما تعكسه التقارير الرقابية، يشير إلى وجود فجوة واضحة بين متطلبات تطبيق الحوكمة وممارساتها الفعلية داخل المؤسسات الاقتصادية، كما أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في السياق الليبي لا تزال محدودة، وبخاصة تلك التي تعتمد على رؤية أكاديمية متخصصة من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة. وفي ضوء ما سبق، تتحدد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

ما دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية؟
ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ما دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل أساسي للتعرف على أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على أثر لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.
- التعرف على أثر المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.
- التعرف على أثر المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.

4.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة مما يلي:

أولاً: الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في إسهامها في إثراء الأدب المحاسبي المتعلق بحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، من خلال تناول العلاقة بين آليات الحوكمة المحاسبية، والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما تسهم الدراسة في سد فجوة بحثية قائمة في البيئة الليبية، حيث لا تزال الدراسات التي تناولت هذا الموضوع محدودة، ولا سيما تلك التي تعتمد على وجهة نظر أكاديمية متخصصة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

ثانياً: الأهمية العملية: تتجلى الأهمية العملية للدراسة فيما يمكن أن تقدمه من نتائج وتوصيات عملية تفيد إدارات المؤسسات الاقتصادية، والجهات الرقابية، والمراجعين الداخليين والخارجيين، في تعزيز فعالية تطبيق آليات حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5.1 فرضيات الدراسة:

في ضوء أهداف وأسئلة الدراسة تم اشتقاق الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية. تتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية.

6.1 مبررات إجراء الدراسة

تستند هذه الدراسة إلى مجموعة من المبررات العلمية والعملية التي تؤكد الحاجة إلى إجرائها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- **تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية:** أظهرت تقارير ديوان المحاسبة الليبي وهيئة الرقابة الإدارية وجود مخالفات مالية ومحاسبية متكررة، وضعف في الالتزام بالمعايير المحاسبية ونظم الرقابة، الأمر الذي يعكس انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية والحاجة إلى دراستها في ضوء آليات حوكمة الشركات.
- **ندرة الدراسات التي تعتمد المنظور الأكاديمي المتخصص:** على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، إلا أن معظمها اعتمد على وجهة نظر الممارسين، في حين تقتصر الأدبيات إلى دراسات تستند إلى رؤية أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة، الذين يجمعون بين المعرفة النظرية والخبرة التطبيقية.
- **الحاجة إلى تقييم فعالية الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل:** ركزت العديد من الدراسات السابقة على آلية واحدة أو على مبادئ الحوكمة بشكل عام، بينما تبرز الحاجة إلى دراسة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية) في نموذج متكامل، لقياس دورها الفعلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية.

7.1 الدراسات السابقة:

يتناول هذه الجزء أهم الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة:

استهدفت دراسة صالح (2024) التعرف على دور الحوكمة المصرفية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لمبادئ الحوكمة المصرفية (مبدأ حماية حقوق المساهمين مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، مبدأ الاعتراف بدور أصحاب المصالح، مبدأ الإفصاح والشفافية).

كما تناولت دراسة الغريب (2024) إلى تحديد دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف التجارية في مدينة الزاوية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: إن هناك علاقة بين آليات المحاسبية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف التجارية. وأيضاً توصلت إلى أن لجان المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

درس Al-Hadrawi (2024) أهمية الحوكمة في المؤسسات وكيف يمكن أن تحد من تقنيات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين المتخصصين في لبنان، وقد خلصت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات، بما في ذلك الشفافية والإفصاح ومشاركة أصحاب المصلحة، تحد بشكل كبير من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتناولت دراسة متولي (2024) العلاقة بين حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية في ظل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمه تأثير حوكمة الشركات والآليات التي تعمل بها من خلال مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية على جودة التقارير المالية، مع حتمية وجود دوراً فعالاً لمجلس الإدارة في الممارسات السليمة لتطبيق الحوكمة و وضع السياسات لممارساتها.

وأظهرت دراسة Ibrahim et al (2023) التي هدفت إلى تبيان دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المالية المؤقتة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها وجود دور لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية المرحلية، ولم يلتزم العراق حتى الآن بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات رغم دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إما دراسة العامري (2023) فهذهت إلى الكشف عن أثر الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في السوق المالي السعودي وقد أظهرت الدراسة الي أن هناك أثر عكسي لمستوى تبني الشركات للحوكمة المؤسسية على درجة ممارستها للمحاسبة الإبداعية؛ فكلما كان مستوى تبني الحوكمة

المؤسسية أعلى كلما أثر ذلك على الحد من ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالبيانات المالية .

بينما هدفت دراسة العجيلي (2023) إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،وتوصلت الدراسة إلى وجود دور لركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في انه يوجد دور للجان المراجعة والإفصاح المحاسبي والمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة ساعد (2023) هدفت للكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها والمستخدمه في (المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، إدارة الأرباح)، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها و توصي الدراسة بالاطلاع على المعايير الدولية أولاً بأول التي تساهم في محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تناولت دراسة (Alregab& Abdelhamed,2023) دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية (بالتطبيق علي عينة من دول الشرق الأوسط)المستخلص :تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور حوكمة الشركات في الحد من مخاطر ممارسات المحاسبية الإبداعية من وجهة نظر خبراء المحاسبة , و قد تم التركيز على أربع آليات لحوكمة الشركات تم تصميمها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هي: معايير المحاسبة والمراجعة، ودور المراجع الداخلي، ودور المراجع الخارجي، ودور لجان المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة وآليات المراجعة الخارجية، في رأي خبراء المحاسبة، هي الأكثر قدرة على منع ممارسات المحاسبية الإبداعية.

سلط الضوء كلا من قداري و نحال(2022) في دراستهما عل دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية، وتوصلت الدراسة إلى وجود دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لولاية تيارت، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في أن هناك دور للآليات المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من تلك الممارسات.

دراسة دريد و علاق (2022) هدفت إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من تأثير تلاعبات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن لحوكمة الشركات دور في الحد من تلاعبات المحاسبة

الإبداعية، خاصة فيما يخص الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والتي كان لها تأثير أكبر من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

تهدف دراسة جموعي و آخرون (2022) إلى تبيان العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على دور الآليات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية و تأثيرها على مصداقية القوائم المالية ، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية فقد كانت التشريعات والقوانين هي الأكثر فاعلية من بين الآليات التي تمت دراستها، بالإضافة إلى ضرورة وضع تدابير من شأنها أن تدعم السلوك المهني الأخلاقي والتقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

أما دراسة ياقه و عزوز (2022) فهذفت إلى تسليط الضوء على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية و توصلت الدراسة إلى أن لحوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هدفت دراسة مصلي و الشهوبي (2022) إلى اكتشاف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة بالمصارف التجارية الليبية، ومن ثم التعرف على مدى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد خلصت الدراسة إلى أن عينة الدراسة ترى أن وظيفة المراجعة الداخلية ذات فعالية في المصارف التجارية الليبية، وأن هناك استخدام لبعض أساليب وممارسات والمحاسبة الإبداعية في هذه المصارف، وأظهرت هذه النتائج أيضا أن وظيفة المراجعة الداخلية ذات كفاءة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمصارف التجارية الليبية.

تناولت دراسة بن سي عمار و بن خليفة (2022) التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية ، وبيان دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وتوصلت الدراسة إلي أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تشكل تلاعب و احتيال في مهنة المحاسبة. أن التدقيق الخارجي يهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية، للمدقق الخارجي دور في مكافحة إجراءات المحاسبة الإبداعية عن طريق أساليب لكشف ممارساتها والحد منها.

إما دراسة أحمد (2021) فهذفت إلي بيان دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف العراقية العاملة في محافظة اربيل .وتوصلت الدراسة إلى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها، ضمان الالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة

عن الهيئات الرقابية والإشرافية وكذلك اتخاذ إجراءات ردية فيما يخص ممارسي المحاسبة الإبداعية ورفع السلوك الأخلاقي.

هدفت دراسة باناصر و الصائغ (2020) إلى التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات الاتصالات بالرياض. حيث توصلت الدراسة لعدة نتائج منها : أن تفعيل دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية يُساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و قد بينت أيضا أن المراجعة الداخلية تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أوصت الدراسة بضرورة إقامة البرامج والدورات التدريبية المتخصصة لأعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين حول طرق كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمواجهتها والحد منها .

8.1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة والفجوة البحثية

يتضح من استعراض الدراسات السابقة أن معظمها قد أجمع على وجود دور فاعل لحوكمة الشركات وآلياتها المختلفة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء في القطاعات المصرفية أو الشركات التجارية أو الأسواق المالية، وفي بيئات عربية ودولية متعددة. كما ركزت أغلب هذه الدراسات على اختبار العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة أو بعض آلياتها وبين تقليص الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، من خلال الاعتماد على آراء المحاسبين، والمراجعين، والمديرين الماليين، أو باستخدام بيانات الشركات والأسواق المالية. ورغم هذا الجهد البحثي، إلا أن الدراسات السابقة تظهر عددا من أوجه القصور التي تمثل فجوة بحثية واضحة تسعى الدراسة الحالية إلى معالجتها، فمن ناحية، ركزت نسبة كبيرة من الدراسات اللببية على القطاع المصرفي أو على تطبيق دليل الحوكمة الصادر عن مصرف ليبيا المركزي، في حين لم تحظ دراسة دور آليات حوكمة الشركات في مؤسسات اقتصادية أخرى، أو من زاوية أكاديمية بحثية، بالاهتمام الكافي، كما أن غالبية الدراسات تناولت الحوكمة بشكل عام أو ركزت على مبادئها الكلية، دون التعمق في تحليل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات مجتمعة في نموذج واحد، ولا سيما لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ودورها المتكامل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن ناحية ثانية، يتضح أن معظم الدراسات السابقة اعتمدت على وجهة نظر الممارسين (محاسبين، مراجعين، إدارات تنفيذية)، في حين لم يعط الاهتمام الكافي لوجهة نظر أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة، رغم ما يمتلكونه من خلفية علمية ومنهجية تجمع بين الجانب النظري والتطبيقي، الأمر الذي يمثل فجوة معرفية تتعلق بمصدر البيانات وأدوات القياس المستخدمة في الدراسات السابقة.

كما يلاحظ أن القليل من الدراسات تناول البيئة الليبية في ضوء الملاحظات الواردة في تقارير الجهات الرقابية، مثل ديوان المحاسبة الليبي وهيئة الرقابة الإدارية، والتي تشير إلى استمرار مظاهر القصور في نظم الرقابة والتقارير المالية، بما يعكس فجوة بين الإطار النظري لتطبيق الحوكمة وواقع ممارستها الفعلية داخل المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي، فإن الربط بين الإطار الأكاديمي لحوكمة الشركات والواقع العملي الذي تعكسه التقارير الرقابية لا يزال محدودًا في الأدب المحاسبي الليبي.

وانطلاقًا مما سبق، تتميز الدراسة الحالية بكونها تركز على الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية) في نموذج متكامل، وتسعى إلى قياس دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية متخصصة، وفي البيئة الليبية بالمنطقة الشرقية.

2. المحور الثاني الإطار النظري للدراسة

1.2 مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف موحد لمصطلح حوكمة الشركات متفق عليه بين كافة الأطراف ذات العلاقة بحوكمة الشركات (الاقتصاديين، الأكاديميين والقانونيين)، والسبب في ذلك يرجع إلى تداخلها في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، فقد عرفها كادبوري في تقريره الشهير لسنة 1992 " حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار وتراقب بها الشركات (مجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم في مكانه. إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين وأعضاء الجمعية العامة" (ياقة و عزوزي، 2022، ص: 7).

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنها: "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه حدد قواعد وإجراءات المديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء." (مومن و آخرون، 2017، ص: 365 ملاح، 2019، ص: 60)

كما تُعرّف حوكمة الشركات بأنها "مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تُحدّد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة، والمساهمين والمالكين وأصحاب المصالح من جهة أخرى" (Aregab & Abdelhamed, 2023, p:)

14)، كما عرفت المنظمة الدولية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية حوكمة الشركات "بأنها الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح في المنشأة لتوفير الإشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة" (بن محمد، 2017، ص: 5).

2.2 خصائص حوكمة الشركات:

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص مثل الانضباط بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب، و الشفافية لتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث والاستقلالية و المساواة و المسؤولية و العدالة باحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة (معمر، 2024، ص: 21).

3.2 أهداف حوكمة الشركات

يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق جملة من الأهداف والتي أشار إليها عدد من الباحثين كما يلي (ساعد، 2023، ص: 16-17) :

1. التقليل من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح المستفيدين المختلفة.
2. تقليل المخاطر المالية والاستثمارية.
3. حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الإستراتيجية الاستثمارية السليمة.
4. تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات.
5. زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني.
6. إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية.
7. تحسين الأداء المالي للشركة.
8. الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة.
9. فتح السبيل لانفتاح الشركات على الأسواق المالية العالمية.

4.2 أهمية حوكمة الشركات

للحوكمة الشركات العديد من المزايا والفوائد التي يُمكن للشركات، بل وحتى الدول، سواءً المتقدمة أو النامية، أن تجني ثمارها المتمثلة في (محمد و مرزوق، 2024):

1. تحقيق الرقابة الفعالة على المؤسسة.
2. تحسين كفاءة أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها المرغوبة.
3. المساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات الموكلة للعاملين بالمؤسسة بناء على مياد

الشفافية والعدالة.

4. تطبيق مبدأ المساءلة على جميع العاملين دون تمييز.
5. نشر الثقة والتعاون والمصادقية بين العاملين بالمؤسسة، مع توافر بيئة عمل مميزة
6. الحد من الفساد الإداري والمالي.
7. تشجيع العاملين على المشاركة في صنع القرارات واتخاذها بناء على القواعد واللوائح المعمول بها بالمؤسسة.
8. تعزيز الإطار الإداري والتنظيمي القائم بالمؤسسة.

5.2 آليات المحاسبة لحوكمة الشركات

من الطبيعي أن تُحدّ آليات المحاسبة لحوكمة الشركات من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وسينعكس ذلك على طبيعة الوضع في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي، مما يؤدي إلى عرض المعلومات المحاسبية بشكل أكثر عدالة ودقة. ومن المتوقع أن تخدم هذه المعلومات جميع أصحاب المصلحة في الشركة وتؤثر على قراراتهم المختلفة. وعليه، ينبغي أن تستند العملية إلى بناء علاقات متبادلة بين جميع آليات المحاسبة لحوكمة الشركات (أي معايير المحاسبة والتدقيق، والتدقيق الداخلي، ولجان التدقيق، والتدقيق الخارجي) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أن النتيجة النهائية لتفعيل هذه الآليات بشكل متكامل تُسهم في إنتاج معلومات محاسبية موثوقة.

وقد ذكر (Alregab & Abdelhamed, 2023, PP:14-15) أربعة آليات محاسبية:

1. معايير المحاسبة والتدقيق: تُعد هذه المعايير الآلية الرئيسية في تفعيل حوكمة الشركات، إذ تحث الشركات على إتباع قواعد المحاسبة وإجراء مراجعات دورية مستقلة بما يخدم مصلحة الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير.
2. التدقيق الداخلي: يُساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال ضمان فعالية الرقابة الداخلية. وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في تعاونه مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لإدارة ومراقبة مستويات المخاطر في ظل إجراءات حوكمة شركات فعّالة.
3. التدقيق الخارجي: أصبح دور التدقيق الخارجي جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة. يُصدر المدققين الخارجيين رأياً فنياً محايداً بشأن تقرير التدقيق الداخلي حول مدى صدق ونزاهة البيانات المالية التي يُعدّها عملاؤهم.

4. لجان التدقيق: تؤكد معظم دراسات وتقارير حوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان تدقيق في المؤسسات التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات. لزيادة مصداقية وموثوقية البيانات المالية التي تُعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين.

7.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية

قد تناولت الأدبيات المحاسبية والمالية العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية من خلال وجهات نظر مختلفة سوف نسردها بعض منها:

حيث يُعرف (الغريب, 2024, ص: 36) المحاسبة الإبداعية بأنها "شكل من أشكال التلاعب والاحتياال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالباً ما يملك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة". ويعرف (ياقة و عزوز, 2022, ص: 14) المحاسبة الإبداعية أيضاً بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة ، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية".

كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنه "الممارسة المحاسبية التي قد تتبع أو (لا تتبع) مبادئ أو معايير المحاسبة، ولكنها تتحرف عما تهدف هذه المبادئ أو المعايير إلى تحقيقه، من أجل إظهار الصورة المرغوبة للشركة لأصحاب المصلحة". لذلك، تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها، مما قد يكشف عن نقاط ضعف مختلفة تُظهر البيانات المالية بطريقة مختلفة عن صورتها الحقيقية، وبطريقة تخدم هدفاً محددًا الطرف الذي يستفيد من الإجراءات الرسمية على حساب الأطراف الأخرى (Alregab & Abdelhamed, 2023, P:15).

8.2 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

أظهرت العديد من الأبحاث، ومنها دراسة (احمد، 2021، ص:50) و (ياقة وعزوز، 2022) ، أن هناك مجموعة من الأسباب التي ساهمت في ظهور ما يُعرف بالمحاسبة الإبداعية، وأبرزها ما يلي:

1. إمكانية اختيار المعالجات المحاسبية: تمنح السياسات والمعايير المحاسبية في بعض الأحيان المجال للمنشآت لاختيار الطريقة المناسبة لها من بين مجموعة من البدائل المقبولة، مما يسمح لها باستخدام الأسلوب الذي يتماشى مع أهدافها ويُظهر نتائجها المالية بالشكل الذي تريده.

2. المرونة في التقديرات المالية: يتطلب تنفيذ بعض المعاملات المالية قدرًا من الحكم المهني والتقدير الذاتي، وهو ما قد تستغله الإدارة لتعديل هذه التقديرات بما يخدم مصلحتها، كأن تكون متفائلة أو متحفظة بشكل متعمد، كما يحدث عند تقدير العمر الإنتاجي للأصول لتحديد قيمة الإهلاك.

3. التحكم في توقيت تنفيذ المعاملات: تستطيع الإدارة التأثير في النتائج المحاسبية من خلال تأخير أو تسريع تنفيذ بعض العمليات الاقتصادية، بما يساعد في الوصول إلى نتائج مالية مرغوبة في فترة معينة.

4. تعدد البدائل في السياسات المحاسبية: تسمح بعض الأطر التنظيمية في المحاسبة للمؤسسة باختيار أساليب معينة من بين مجموعة خيارات، مما يمكنها من صياغة الصورة المالية التي ترغب في عرضها.

5. استخدام قيود محاسبية غير حقيقية: يمكن استغلال بعض المعاملات بالتعاون مع أطراف خارجية لإنشاء قيود مالية تخدم أهدافًا معينة، مثل بيع أحد الأصول ثم إعادة استئجاره، بحيث يُحدد سعر البيع بطريقة تؤثر على الأرباح أو على قيمة الأصل في الدفاتر.

6. توظيف القيود المحاسبية الواقعية بصورة موجهة: حتى القيود المستندة إلى معاملات حقيقية قد تُستخدم بطريقة تساعد على إعطاء انطباع إيجابي عن الوضع المالي للمؤسسة، دون أن تكون تلك الصورة دقيقة تمامًا.

9.2 أساليب المحاسبة الإبداعية

الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية عديدة يمكن عرض أهم هذه الأساليب فيما يلي (صالح و آخرون، 2024، ص: 297-300) (Alregab & Abdelhamed ,2023,P:15) (الغريب، 2024، ص: 37-38):

1. أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال الإفصاح وتشتمل على العديد من الأساليب كالتحويل خارج الميزانية وذلك من خلال عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة منقوصة وغير مباشرة عن عمليات تمويل ذات أهمية نسبية بالنسبة للشركة، وكذا عدم الإفصاح عن التغييرات المحاسبية سواء التغييرات في التقديرات المحاسبية أو في السياسات المحاسبية أو في الطرق المحاسبية.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير : تتضمن هذه الأساليب التلاعب في تقدير أعمار الأصول الثابتة ، وكذا التلاعب في حسابات المدينين .
3. أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت وتشتمل على التلاعب في توقيت بعض الممارسات المحاسبية كالاعتراف بالإيراد سواء من خلال تعجيله أو تأجيله لفترة لاحقة، وكذلك قد يتم تعجيل الاعتراف بالمصروف أو تأجيله لفترة لاحقة.

10.2 دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تُعد ممارسات المحاسبة الإبداعية واحدة من أكثر المواضيع إثارة للجدل في مجال المحاسبة. وذلك لأن هناك مدرسة من الباحثين يرون الجانب الإيجابي للمحاسبة الإبداعية كما يمارسها المحاسبون المحترفون عندما يستغلون مرونة اللوائح المحاسبية بطريقة جيدة. ومع ذلك، تجادل مدرسة أخرى بأن المديرين الذين هم المستفيد الأول من المحاسبة الإبداعية وتقنياتها يجب أن يحكمهم صانعو السياسات بطريقة عادلة تجاه أصحاب المصلحة الآخرين في الشركة (Alregab & Abdelhamed ,2023,P:16) . في هذا القسم، يُناقش دور آليات المحاسبة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توضيح دور هذه الآليات. (Alregab & Abdelhamed ,2023,P:16-19؛ صالح و آخرون، 2024؛ الغريب، 2024):

أولاً: دور آلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لضمان قيام التدقيق الداخلي بدوره المتوقع في الحد من سلوك الإدارة التلاعب باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب استيفاء مجموعة من الشروط منها:

1. المهارات المهنية للمدققين الداخليين :أشار المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين في عام (2005) إلى أنه من المفترض أن يمتلك المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والقدرة المهنية للوفاء بمسؤولياتهم الشخصية. ومن المفترض أنه كلما زادت المهارات المهنية للمدققين الداخليين، زادت قدرتهم على اكتشاف الممارسات المشبوهة.

2. الموضوعية :يشير ذلك إلى مدى قدرة قسم التدقيق الداخلي على العمل بشكل مستقل دون مواجهة تدخل الإدارة العليا.

3. جودة تنفيذ المهام :يعتمد ذلك على عدة متغيرات، بما في ذلك التخطيط الكافي لعملية المراجعة، ونطاق العمل المنجز، ووجود دليل للتدقيق الداخلي للشركة، ووجود نظام لمراقبة أداء المهام.

ثانياً: دور آلية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يُعد التدقيق الخارجي من أهم العوامل التي تساعد على تحسين جودة البيانات المالية. ويلعب المدقق الخارجي دوراً رئيسياً في ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي والسليم والشفاف عن المعلومات والبيانات الصادرة عن

الشركات .ويجب أن يتم التدقيق الخارجي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية لإبداء رأي موضوعي حول سياسة الإفصاح التي تتبعها الشركة،

ثالثاً: دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تلعب لجان التدقيق دوراً حاسماً في مراقبة وإشراف أنشطة الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع ضمن مسؤولية الإدارة العليا .ويمكن تحقيق ذلك من خلال ضمان الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية..

3. المحور الثالث منهجية الدراسة:

1.3 المنهج والإجراءات:

1.1.3.1.3 منهج الدراسة: في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، فقد أتبع في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يدرس ويحلل الظاهرة قيد الدراسة، وجوانبها المختلفة عن طريق تجميع البيانات الثانوية والأولية، وتحليلها للوصول إلى استنتاجات تتعلق بالإجابة عن تساؤلات الدراسة وتختبر فرضياتها، وتحقق أهدافها، كما تم اعتماد مصدرين أساسيين في تجميع بيانات الدراسة، وهما:

- المصادر الثانوية: والمتمثلة في الكتب والدوريات والرسائل والأطروحات العلمية الورقية والإلكترونية - العربية والأجنبية - ذات الصلة الوثيقة بالدراسة.

- المصادر الأولية: وهي تجميع الميدانية من المستهدفين بموضوع الدراسة من خلال الاستعانة بالاستبانة كأداة رئيسية، فضلاً عن تقديم أي إيضاح شخصي حول أي غموض قد يقابل أي مبحوث.

2.1.3.1.3 مجتمع وعينة الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع المستهدفين بالدراسة بالجامعات الواقعة في المنطقة الشرقية والتي تشمل كلاً من (جامعة درنة، جامعة عمر المختار، جامعة بنغازي، جامعة طبرق) حول موضوع (دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وقد تم اختيارهم كمفردة للدراسة كونهم مرتبطين بشكل مباشر بأبعاد ومتغيرات الدراسة. كما تم تحديد حجم عينة البحث والبالغ قوامها (75) من المشاركين (بالأقسام المحاسبية والمالية) بالقطاع المستهدف وتم اختيارهم بطريقة العينة العشوائية البسيطة.

2.3 أداة الدراسة: استخدمت الاستبانة أداة رئيسية في تجميع بيانات الدراسة الميدانية، والتي صممت استناداً على مجموعة من الدراسات والبحوث السابقة، وما تم استخلاصه من الإطار النظري للدراسة.

ثبات أداة الدراسة وصدقها:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة أجريت دراسة استطلاعية على عينة بلغ قوامها (20) مفردة من مجتمع الدراسة، وطبقت معادلة (ألفا-كرونباخ) لحساب الثبات، وقد تراوحت قيم معاملات ثبات أبعاد آليات حوكمة الشركات ما بين (0.815 إلى 0.857)، ومعامل قيمة المقياس ككل بلغ (0.930)، وهي درجات ثبات مقبولة، كما أن معاملات الصدق كانت مرتفعة أيضاً حيث تراوحت للأبعاد من (0.903 إلى 0.926) وللمقياس ككل بلغ (0.964)، وهذا يدل على أن استمارة الاستبيان اتسمت بالثبات وبدرجة جيدة من التميز، وذلك كما بالجدول التالي:

الجدول (1) يبين قيم معامل الثبات والصدق لأداة الدراسة

النتيجة	معامل الصدق	مستوى الثبات	معامل الثبات	العبارات	متغيرات الدراسة
مقبول إحصائياً	0.924	مرتفع	0.853	5	لجان المراجعة
مقبول إحصائياً	0.926	مرتفع	0.857	5	المراجعة الخارجية
مقبول إحصائياً	0.903	مرتفع	0.815	5	المراجعة الداخلية
مقبول إحصائياً	0.964	مرتفع جداً	0.930	15	دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

كما أجرى اختبار الصدق التمييزي (**Discriminant Validity**): يعيد الصدق التمييزي أحد الأبعاد الجوهرية في تقويم أدوات القياس، حيث يستخدم للتحقق من مدى تمايز المتغيرات عن بعضها البعض، وعدم اندماجها في مفهوم واحد، مما يعزز من دقة النتائج ومصداقية الاستنتاجات البحثية، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (2) يبين قيم معامل ارتباط بيرسون

معامل ارتباط بيرسون	لجان المراجعة	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
لجان المراجعة	1	0.721**	0.721**
المراجعة الخارجية	0.721**	1	0.761**
المراجعة الداخلية	0.721**	0.721**	1

تشير نتائج معاملات ارتباط بيرسون المبينة في الجدول (2) إلى أن معظم معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة جاءت أقل من (0.85)، وهو ما يعكس تحقق شرط الصدق التمييزي بدرجة جيدة، حيث يوضح ذلك أن كل متغير يقاس جانباً مميزاً ومختلفاً عن المتغيرات الأخرى، مع وجود ارتباطات منطقية ومعتدلة تعكس

العلاقة النظرية المتوقعة بينها، وبناءً على ذلك يمكن القول إن أدوات القياس المعتمدة في هذه الدراسة تتمتع بقدرة جيدة على التمييز بين المفاهيم المختلفة محل البحث، مما يدعم سلامة النتائج وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

3.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة، باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) حيث تنوعت الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات على حسب أهداف الدراسة، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية التي قام الباحث باستخدامها:

أولاً أساليب الإحصاء الوصفي:

1. التكرارات، النسبة المئوية، المتوسط المرجح، والانجراف المعياري، لوصف متغيرات الدراسة.
2. ثبات مقياس الدراسة (Reliability) معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتأكد من أسئلة الاستبانة، ومدى تجانسها وانسجامها مع مشكلة الدراسة لغرض الإجابة عن تساؤلاتها، كما استخدم الصدق الذاتي للتأكد من قدرة المقياس على قياس ما وضع من أجله.
3. اختبار كولموجروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnova) لمعرفة إذا ما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، الأمر الذي ترتب عليه تحديد نوع الاختبارات سواء كانت البارامترية أو اللابارامترية.

ثانياً: أساليب الإحصاء الاستدلالي:

1. اختبار T-test لعينة واحدة لاختبار الفروق بين المتوسطات.
 2. اختبار بيرسون للتعرف على العلاقة بين المتغيرات بعد توزيع الاستمارات وفرزها وتحديد الاستمارات الصحيحة، والتي تم الاعتماد على الإجابات الواردة فيها بعملية التحليل، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science SPSS-28 لتحليل البيانات التي جُمعت من عينة الدراسة حيث تم استخدام نموذج لتحليل الإجابات على فقرات استمارة الاستبيان لتحديد مستوى الموافقة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي باعتباره أكثر المقاييس استخداماً، حيث يُعطى لكل إجابة درجة على النحو التالي:
- تدرج غير موافق بشدة تُعطى درجة (1)، غير موافق تُعطى درجة (2)، محايد تُعطى درجة (3)، موافق تُعطى درجة (4)، وموافق بشدة تُعطى درجة (5)، ويوضح الجدول رقم (3-4) كيفية توزيع الوزن النسبي للتعرف على دور المحاسبة البيئية في تعزيز الإفصاح البيئي للأنشطة الصناعية، كما في الجدول التالي:

جدول (3) مستويات مقياس ليكرت والوزن النسبي

مقياس ليكرت	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط المرجح	1 أقل 1.80	1.80 أقل 2.60	2.60 أقل 3.40	3.40 أقل 4.20	4.20-5
مدى الوزن النسبي	20) أقل 36%)	36) أقل 52%)	52) أقل 68%)	68) أقل 84%)	84) أقل 100%)
وصف المستوى	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً

وعليه يكون المتوسط النظري للدراسة هو: مجموعة الدرجات لعبارات المقياس على العدد الكلي لمقياس يساوي 3 وهذا يمثل المتوسط النظري لدراسة (3)، وحيث أن زيادة متوسط الفقرة عن المتوسط النظري دل على موافقة الباحثين على الفقرة وبالتالي ارتفاع مستواها، وأما إذ انخفض المتوسط دل ذلك على عدم موافقة الباحثين على الفقرة وبالتالي انخفاض مستواها

4.3 توزيع استمارة الاستبيان:

قامت الباحثة بتوزيع عدد (75) استبانة على عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (72) استبانة، بما نسبته (96%)، وهي نسبة مقبولة إحصائياً في مجال الدراسات والبحوث العامة، وبالبحوث المحاسبية خاصة، وتعطي الثقة في نتائج الدراسة. وفيما يلي استعراض عملية توزيع استمارة الاستبانة:

جدول رقم: (4) الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

المجتمع	الموزعة	المستردة والصالحة للتحليل	نسبة التمثيل
المستهدفين بالأقسام المحاسبية والمالية بالجامعات الواقعة في المنطقة الشرقية	75	72	96.0

5.3 التحليل الوصفي للبيانات واختبار الفرضيات:

تحليل البيانات الخاصة بالمبحوثين:

يتضمن هذا الجزء تحليلاً للبيانات الشخصية، والمتمثلة في الجنس، والجامعة، المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والدرجة العلمية وقد جاءت النتائج وفقاً لما هو موضح بالجدول التالية:

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، وذلك كما بالجدول التالي:

جدول (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
الجنس	نكر	37	51.4
	أنثى	35	48.6
	المجموع	72	100.0

يوضح جدول (5) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، حيث تبين أن عدد الذكور بلغ (37) مشاركاً بنسبة (51.4%) من إجمالي العينة، في حين بلغ عدد الإناث (35) مشاركة بنسبة (48.6%). وتشير هذه النتائج إلى أن العينة جاءت متقاربة من حيث التمثيل النسبي للجنسين، مما يعزز من حيادية النتائج ويسهم في زيادة قدرتها على التعميم.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغيري الجامعة والمؤهل العلمي:

لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغيري الجامعة والمؤهل، وذلك كما بالجدول التالي:

جدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغيري الجامعة والمؤهل العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
الجامعة	جامعة درنة	19	26.4
	جامعة عمر المختار	19	26.4
	جامعة بنغازي	27	37.5
	جامعة طبرق	7	9.7
	المجموع	72	100.0
المؤهل العلمي	دكتوراه	13	18.1
	ماجستير	59	81.9
	المجموع	72	100.0

يوضح جدول (6) توزيع عينة الدراسة وفق متغيري الجامعة والمؤهل العلمي، حيث يتبين من النتائج أن المشاركين توزعوا على أربع جامعات، حيث شكلت جامعة بنغازي النسبة الأكبر من أفراد العينة بواقع (27) مشاركا وبنسبة (37.5%)، تلتها كل من جامعة درنة وجامعة عمر المختار بعدد (19) مشاركا لكل منهما وبنسبة (26.4%)، في حين بلغت نسبة مشاركة جامعة طبرق (9.7%) ممثلة بـ(7) مشاركين فقط، ويظهر هذا التوزيع تنوعا جغرافيا وأكاديميا مناسباً، الأمر الذي يعزز شمولية العينة وقدرتها على تمثيل البيئة الجامعية المستهدفة.

وفيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي، فقد تبين أن غالبية أفراد العينة يحملون مؤهل الماجستير بنسبة (81.9%)، مقابل (18.1%) فقط من حملة الدكتوراه، ويعكس ذلك ارتفاع نسبة أعضاء هيئة التدريس في مرحلة الماجستير ضمن مجتمع الدراسة، مما قد يسهم في تقديم بيانات أكثر ارتباطا بسياق التطوير الأكاديمي، مع احتفاظ العينة بقدر مناسب من التنوع من حيث المستوى العلمي للمشاركين.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغيري عدد سنوات الخبرة والدرجة العلمية:

لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغيري عدد سنوات الخبرة والدرجة العلمية، وذلك كما بالجدول

بالتالي:

جدول (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة والدرجة العلمية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	26	36.1
	من 5 - 10 سنوات	26	36.1
	أكثر من 10 سنة	20	27.8
	المجموع	72	100.0
الدرجة العلمية	محاضر مساعد	23	31.9
	محاضر	22	30.6
	أستاذ مساعد	21	29.2
	أستاذ مشارك	6	8.3
	المجموع	72	100.0

6.3 تحليل محاور الاستبانة:

تم في هذا الجزء الاعتماد على مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت لوصف اتجاهات آراء أفراد العينة، كما تم استخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي للبيانات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة:

اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي (Tests of Normality):

لتحديد ما إذا كانت بيانات العينة ($N=72$) تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، تم استخدام اختبار كلمنجروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov)، وصيغت الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: (H_0): البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة (H_1): البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

والنتائج كانت على النحو التالي:

جدول (9) اختبار كلمنجروف-سمرنجوف (Kolmogorov-Smirnova)

Kolmogorov-Smirnova			متغيرات الدراسة	ر.م
الدالة الإحصائية	درجة الحرية	إحصائي الاختبار		
.200	72	.066	دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	1
.200		.070	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2
.200		.069	دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3
.200		.184	دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	--

حيث تشير البيانات الواردة في الجدول (9) إلى تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، وذلك لأن القيمة الاحتمالية Sig أكبر عن مستوى الدلالة المحدد (0.05)، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية (H_0) والتي تنص على تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، ونرفض الفرضية البديلة (H_1).

7.3. تحليل محاور الاستبانة:

يختص هذا الجانب بتحليل محاور الدراسة وذلك على النحو التالي:

- دور آليات لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية

لتحليل بيانات المحور تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية للفقرات المكونة لهذا المتغير والأبعاد المكونة له، وذلك بدف تحديد مستوى مساهمة هذه العوامل بدقة. كما تم إجراء اختبار T لعينة واحد لاختبار الفروق بين المتوسطات، ويعرض الجدول (9) نتائج هذه التحليلات الخاصة بأبعاد متغير الدراسة:

جدول (9): المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لمتغير آليات لجان المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة	T اقيمة	Sig
1.	تعمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.	4.014	.831	80.3	مرتفع	3	10.357	0.000
2.	قيام لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاحي التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للمؤسسة.	4.013	.778	80.3	مرتفع	4	11.057	0.000
3.	أن دراسة لجنة المراجعة تقارير المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التصحيحية لها يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.111	.683	82.2	مرتفع	2	13.806	0.000
4.	قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها وذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.013	.847	80.3	مرتفع	5	10.152	0.000
5.	قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم آراءها وتوصياتها بخصوصها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.125	.786	82.5	مرتفع	1	12.143	0.000
	المستوى العام لبعد آليات لجان المراجعة	4.057	.625	81.1	مرتفع	--	14.340	0.000

تشير نتائج الجدول (9) إلى أن مستوى مساهمة آليات لجان المراجعة جاء مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.057) بوزن نسبي (81.1%) وانحراف معياري (625.)، مما يعكس اتفاقاً كبيراً بين أفراد العينة حول فعالية هذه الآليات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أظهرت جميع الفقرات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد قوة التأثير وموثوقية التقديرات.

وقد جاءت الفقرة المتعلقة بقيام لجنة المراجعة بفحص القوائم المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة في المرتبة الأولى بمتوسط (4.125) ووزن نسبي (82.5%)، وهو ما يدل على الدور المحوري للجنة في مراجعة التقارير المالية الدورية للكشف المبكر عن الممارسات غير السليمة، بينما الفقرة المتعلقة بقيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها وذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمركز الأخير بمتوسط (4.013) ووزن نسبي (80.3%).

وبناءً على ما سبق، تظهر نتائج هذا البعد أن آليات لجان المراجعة تسهم بدرجة كبيرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات، وفقاً لآراء أعضاء هيئة التدريس، وهو ما يدعم دور هذه اللجان كأداة حوكمة فعالة في تعزيز مصداقية التقارير المالية.

- دور آليات المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية

ويعرض الجدول (10) نتائج هذه التحليلات الخاصة بفقرات هذا البعد الدراسة:

جدول (10): المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لمتغير آليات المراجعة الخارجية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة	تقيمة	Sig
1.	امتلاك المراجع الخارجي للمعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة، المراجعة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.180	.828	83.6	مرتفع	2	12.101	0.000
2.	قيام المراجع الخارجي بالتأكد والتحقق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية وطبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من أساليب التلاعب.	4.264	.581	85.3	مرتفع جداً	1	18.451	0.000
3.	قيام المراجع الخارجي بالتأكد أن القوائم المالية توفر معلومات كافية ومناسبة تعكس	4.139	.827	82.8	مرتفع	3	11.679	0.000

							بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
0.000	9.423	5	مرتفع	79.2	.863	3.958	4. يؤدي قيام المراجع الخارجي بمتابعة مجلس الإدارة إلى تحقيق أهدافه للحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.
0.000	10.333	4	مرتفع	82.2	.912	4.111	5. يؤدي قيام المراجع الخارجي بمتابعة مجلس الإدارة إلى تحقيق أهدافه للحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.
0.000	14.834	--	مرتفع	82.6	.647	4.131	المستوى العام لبعد آليات المراجعة الخارجية

تشير النتائج الواردة في الجدول (10) أن مستوى مساهمة آليات المراجعة الخارجية جاء مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.131) بوزن نسبي (82.6%)، وهو ما يعكس اتفاقاً بين أفراد العينة حول الدور الفعال للمراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، كما أظهرت جميع الفقرات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدعم قوة هذه النتائج، وقد حققت الفقرة الأعلى ترتيباً تلك التي تتعلق "بدور المراجع الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الدفاتر والسجلات المالية"، من خلال متوسط بلغ (4.264) ووزن نسبي (85.3%) وهو ما يشير إلى إدراك أفراد العينة لأهمية هذا الدور المباشر في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي، في المقابل، جاءت الفقرة الأقل ترتيباً في الجانب المرتبط "بمتابعة المراجع الخارجي لمجلس الإدارة ودوره في الحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية"، من خلال متوسط بلغ (3.958) ووزن نسبي (79.2%) مما قد يعكس تفاوتاً في تقييم أفراد العينة لقوة هذا البعد مقارنة بالأبعاد الأخرى.

وبناءً على ذلك، تؤكد النتائج الدور المحوري للمراجع الخارجي كآلية رقابية فعالة لتعزيز جودة الإفصاح المالي والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة داخل المؤسسات.

- دور آليات المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية؟

يعرض الجدول (11) نتائج هذه التحليلات الخاصة بأبعاد متغير الدراسة:

جدول (11): المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لمتغير آليات المراجعة الداخلية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوى	الرتبة	T قيمة	Sig
1.	قيام المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية مما يحد من إمكانية التلاعب في العمليات المحاسبية	4.236	.759	84.7	مرتفع جدا	1	13.805	0.000
2.	توفر المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة والمراجعة لدى المراجع الداخلي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.208	.711	84.2	مرتفع جدا	2	14.424	0.000
3.	قيام المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية.	4.167	.712	83.3	مرتفع	4	13.902	0.000
4.	قيام المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات المحاسبية والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهري على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.167	.650	83.3	مرتفع	3	15.229	0.000
5.	امتلاك المراجع الداخلي كل الإمكانيات المادية والآلية التي تسمح بأداء مهامه يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.069	.738	81.4	مرتفع	5	12.299	0.000
	المستوى العام لبعد آليات المراجعة الداخلية	4.169	.542	83.4	مرتفع	--	18.310	0.000

تشير النتائج بالجدول (11) حول آليات المراجعة الداخلية تحقق مستوى مساهمة مرتفعا في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث بلغ المتوسط العام (4.169) بوزن نسبي (83.4%)، وهو ما يعكس إدراكا قويا لدى أفراد العينة لأهمية الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في تعزيز موثوقية المعلومات المالية والحد

من فرص التلاعب، كما أظهرت جميع الفقرات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدعم قوة ودقة هذه النتائج.

وقد جاءت الفقرة الأعلى ترتيباً لتعكس "الدور الأساسي للمراجع الداخلي في تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية بما يحد من التلاعب المحاسبي"، بمتوسط (4.236) ووزن نسبي (84.7%) مما يؤكد أهمية الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية في حماية الممارسات المالية السليمة. بينما جاءت الفقرة الأقل ترتيباً لتشير إلى جانب يتعلق بـ "توفير الإمكانيات المادية والآلية للمراجع الداخلي"، بمتوسط (4.069) ووزن نسبي (81.4%) وهو ما قد يعكس تفاوتاً نسبياً في تقدير أفراد العينة لأهمية هذا العامل مقارنة بالعوامل الأخرى. وبشكل عام، تؤكد النتائج أن المراجعة الداخلية تعد أحد أهم عناصر الحوكمة المالية داخل المؤسسات، وأن تعزيز قدراتها وإمكاناتها ينعكس بشكل مباشر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة التقارير المالية.

8.3 صياغة الفرضيات الإحصائية:

في هذا الجزء تمت صياغة فرضيات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للجان المراجعة في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة

الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة.

9.3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

يتناول هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسات من خلال استخدام اختبار ارتباط بيرسون للتحقق من وجود علاقة

بين متغيرات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

نتائج اختبار الفرضية الأولى:

يعرض الجزء التالي عرض لبيانات اختبار هذه الفرضية، كما يظهر بالجدول (12):

جدول رقم (12): نتائج اختبار للفرضية الأولى

ملخص النموذج Model Summary					
معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	Adj R2			
.901 ^a	.811	.809			
تحليل التباين ANOVA					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	F Sig
الانحدار	17.315	1	17.315		
الباقي	4.030	70	.058	300.785	.000
المجموع	21.344	71			
جدول المعاملات Coefficients					
المتغير التابع	النموذج	β	الخطأ المعياري	Beta	T المحسوبة
					T Sig

.000	4.876		.187	.912	الثابت	ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	17.343	.901	.046	.791	للجان المراجعة	

تشير البيانات الإحصائية الواردة في جدول رقم (12) إلى نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس أثر لجان المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (لجان المراجعة) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).

إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) نحو (0.901)، وهي قيمة مرتفعة تعكس قوة العلاقة بين لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بما يدل على أن تفعيل دور لجان المراجعة يرتبط بشكل كبير بانخفاض هذه الممارسات داخل المؤسسات. كما بلغ معامل التحديد (R^2) حوالي (0.811)، وهو ما يشير إلى أن ما نسبته (81.1%) من التغيرات في ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تفسيرها من خلال لجان المراجعة، في حين تعزى النسبة المتبقية (18.9%) إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج الإحصائي. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن قيمة اختبار (F) بلغت (300.785) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig = 0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، الأمر الذي يؤكد معنوية نموذج الانحدار المستخدم، ويشير إلى أن العلاقة بين لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية علاقة ذات دلالة إحصائية، وليست علاقة عشوائية.

وبالرجوع إلى جدول المعاملات (Coefficients)، يتضح أن قيمة الثابت بلغت (0.912) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، وهو ما يعكس مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية في حال عدم تفعيل دور لجان المراجعة مع ثبات العوامل الأخرى. كما بلغت قيمة معامل الانحدار غير المعياري (β) للجان المراجعة (0.791)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (17.343) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، مما يدل على وجود أثر إيجابي ودال إحصائياً للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويفسر ذلك بأن زيادة مستوى فاعلية لجان المراجعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.791)، كما تعكس قيمة معامل الانحدار المعياري Beta (0.901) الأهمية

النسبية الكبيرة للجان المراجعة مقارنة بغيرها من العوامل، باعتبارها إحدى الآليات المحاسبية الأكثر تأثيراً في الحد من هذه الممارسات.

وبناءً على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك عند مستوى دلالة (0.05).

تشير النتائج الواردة في الجدول (12) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة قوية بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.721)، وهي قيمة مرتفعة تعكس قوة العلاقة بين المتغيرين، كما تظهر النتائج أن قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، مما يعني أن العلاقة ذات دلالة إحصائية معنوية ويمكن الاعتماد عليها في تفسير العلاقة بين المتغيرين.

وتدل هذه النتيجة على أن التنسيق الفعال بين لجان المراجعة تسهم بدرجة كبيرة في تعزيز فعالية نظام الرقابة المالية، ويعد عاملاً جوهرياً في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية عبر تدعيم آليات المراجعة والتحقق والفحص المشترك. وبالتالي، تقبل الفرضية البديلة الأولى نظراً لوجود علاقة معنوية قوية بين المتغيرين.

نتائج اختبار الفرضية الثانية:

يعرض الجزء التالي عرض لبيانات اختبار هذه الفرضية، كما يظهر بالجدول (13):

جدول رقم (13): نتائج اختبار للفرضية الثانية

ملخص النموذج Model Summary					
معامل الارتباط R		معامل التحديد R ²		Adj R2	
.918 ^a		.842		.840	
تحليل التباين ANOVA					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	F
الانحدار	17.970	1	17.970	372.785	.000
الباقي	3.374	70	.048		

				71	21.344	المجموع	
جدول المعاملات Coefficients							
T	T	Beta	الخطأ المعياري	β	النموذج	المتغير التابع	
Sig	المحسوبة						
.000	5.374		.168	.905	الثابت	ممارسات المحاسبة الإبداعية	
.000	19.308	.918	.040	.778	المراجعة الخارجية		

تشير البيانات الإحصائية الواردة في جدول رقم (13) إلى نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس أثر المراجعة الخارجية كإحدى آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) نحو (0.918)، وهي قيمة مرتفعة تعكس قوة العلاقة بين المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بما يشير إلى أن زيادة فاعلية المراجعة الخارجية تسهم بشكل ملحوظ في تقليص هذه الممارسات داخل المؤسسات، كما بلغ معامل التحديد (R^2) حوالي (0.842)، وهو ما يدل على أن ما نسبته (84.2%) من التغيرات في ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تفسيرها من خلال المراجعة الخارجية، في حين تعزى النسبة المتبقية (15.8%) إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج الإحصائي.

وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj R^2$) نحو (0.840)، مما يعكس قوة النموذج الإحصائي وملاءمته العالية للبيانات، وقدرته التفسيرية المستقرة مع الأخذ في الاعتبار حجم العينة وعدد المتغيرات. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن قيمة اختبار (F) بلغت (372.785) عند مستوى دلالة إحصائية (Sig = 0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، الأمر الذي يؤكد معنوية نموذج الانحدار المستخدم، ويشير إلى أن العلاقة بين المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية علاقة ذات دلالة إحصائية، وليست علاقة عشوائية.

وبالرجوع إلى جدول المعاملات (Coefficients)، يتضح أن قيمة الثابت بلغت (0.905) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، وهو ما يعكس مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية في حال عدم تفعيل دور المراجعة الخارجية مع ثبات العوامل الأخرى. كما بلغت قيمة معامل الانحدار غير المعياري (β) للمراجعة الخارجية (0.778)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (19.308) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، مما يدل على وجود أثر إيجابي ودال إحصائياً للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويُفسّر ذلك بأن زيادة مستوى فاعلية المراجعة الخارجية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.778)، كما تعكس قيمة معامل الانحدار المعياري Beta (0.918) الأهمية النسبية الكبيرة للمراجعة الخارجية مقارنة بغيرها من العوامل، باعتبارها إحدى آليات الحوكمة المحاسبية ذات التأثير القوي في تعزيز مصداقية المعلومات المالية والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة. وبناءً على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك عند مستوى دلالة (0.05).

نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

يعرض الجزء التالي عرض لبيانات اختبار هذه الفرضية، كما يظهر بالجدول (14):

جدول رقم (14): نتائج اختبار Pearson للفرضية الثانية

ملخص النموذج Model Summary					
معامل الارتباط R		معامل التحديد R ²		Adj R2	
.902		.814		.811	
تحليل التباين ANOVA					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	F Sig
الانحدار	17.374	1	17.374	306.326	.000 ^a
الباقي	3.970	70	.057		

				71	21.344	المجموع	
جدول المعاملات Coefficients							
T	T	Beta	الخطأ المعياري	β	النموذج	المتغير التابع	
Sig	المحسوبة						
.158	1.426		.219	.313	الثابت	ممارسات المحاسبة الإبداعية	
.000	17.502	.902	.052	.913	المراجعة الداخلية		

تشير البيانات الإحصائية الواردة في جدول رقم (14) إلى نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس أثر المراجعة الداخلية كإحدى آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (المراجعة الداخلية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).

إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) نحو (0.902)، وهي قيمة مرتفعة تعكس قوة العلاقة بين المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بما يدل على أن تفعيل دور المراجعة الداخلية يسهم بدرجة كبيرة في تقليص هذه الممارسات داخل المؤسسات. كما بلغ معامل التحديد (R^2) حوالي (0.814)، وهو ما يشير إلى أن ما نسبته (81.4%) من التغيرات في ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تفسيرها من خلال المراجعة الداخلية، في حين تعزى النسبة المتبقية (18.6%) إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج الإحصائي. وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj R^2$) نحو (0.811)، مما يعكس قوة النموذج الإحصائي

وملاءمته العالية للبيانات، وقدرته التفسيرية المستقرة مع الأخذ في الاعتبار حجم العينة وعدد المتغيرات. كما أظهرت نتائج تحليل التباين (ANOVA) أن قيمة اختبار (F) بلغت (306.326) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، الأمر الذي يؤكد معنوية نموذج الانحدار المستخدم، ويشير إلى أن العلاقة بين المراجعة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية علاقة ذات دلالة إحصائية، وليست علاقة عشوائية.

وبالرجوع إلى جدول المعاملات (Coefficients)، يتضح أن قيمة الثابت بلغت (0.313) إلا أنها غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.158)، وهو ما يعني أن مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية في

حال غياب دور المراجعة الداخلية لا يختلف معنويًا عن الصفر مع ثبات العوامل الأخرى. في المقابل، بلغت قيمة معامل الانحدار غير المعياري (β) للمراجعة الداخلية (0.913)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (17.502) عند مستوى دلالة إحصائية (0.000)، مما يدل على وجود أثر إيجابي ودال إحصائيًا للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويفسر ذلك بأن زيادة مستوى فاعلية المراجعة الداخلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.913)، كما تعكس قيمة معامل الانحدار المعياري Beta (0.902) الأهمية النسبية الكبيرة للمراجعة الداخلية مقارنة بغيرها من آليات الحوكمة المحاسبية، بما يعزز دورها الرقابي في تحسين جودة التقارير المالية والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة.

وبناءً على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك عند مستوى دلالة (0.05).

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

توصلت الدراسة، من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان والاختبارات الميدانية، إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أن مستوى مساهمة آليات لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية جاء مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.057) بوزن نسبي (81.1%)، كما تبين أن جميع الفقرات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وهو ما يشير إلى موثوقية التقديرات الإحصائية.
- أشارت النتائج إلى أن آليات المراجعة الخارجية تحقق مستوى مساهمة مرتفعاً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.131) وبوزن نسبي (82.6%). كما كانت جميع الفقرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، مما يدعم موثوقية الدور الرقابي للمراجعة الخارجية.
- أظهرت النتائج أن آليات المراجعة الداخلية تحقق أعلى مستوى من المساهمة بين متغيرات الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.169) بوزن نسبي (83.4%)، مما يعكس إدراك أفراد العينة للدور الحيوي للمراجعة الداخلية في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

- أظهرت نتائج اختبار الانحدار وجود علاقة ارتباط قوية موجبة بينها وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية ($R = 0.902$)، وقدرة تفسيرية بلغت (81.4%). وتعكس هذه النتائج الدور المحوري للمراجعة الداخلية في تقييم نظم الرقابة الداخلية والحد من فرص التلاعب المحاسبي.
- أظهرت نتائج اختبارات (F) و (T) لجميع النماذج الإحصائية أن قيم الدلالة الإحصائية (Sig) بلغت (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يؤكد معنوية نماذج الانحدار المستخدمة، ويدعم رفض الفرضيات الصفرية وقبول الفرضيات البديلة الثلاث، والتي تنص على وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل من لجان المراجعة، والمراجعة الخارجية، والمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء النتائج السابقة، تقدم الدراسة مجموعة من التوصيات على النحو التالي:
- تعزيز استقلالية لجان المراجعة وتمكينها من ممارسة دورها الرقابي دون تدخل إداري.
 - تطوير آليات فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية لرفع جودة الإفصاح المالي وتقليل فرص التلاعب.
 - تحسين مستوى المتابعة الرقابية للمراجع الخارجي لأعمال مجلس الإدارة لضمان الحد من التلاعب المحاسبي.
 - دعم المراجعة الداخلية بالبنية التقنية والأنظمة الحديثة اللازمة لتطوير العمل الرقابي.
 - تعزيز التكامل بين لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين من خلال اجتماعات دورية وتبادل مستمر للمعلومات.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أحمد، حكمت مصطفى (2021), دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية العاملة في محافظة إربيل، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأدنى، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق.
- العامري، أحمد بن محمد، (2023), أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق السعودي، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية و التجارية، المجلد (4)، العدد الثاني، الجزء الثاني.
- العجيلي، إيمان سالم، (2023), دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) دراسة ميدانية من وجهة نظر أكاديمي و مهني مدينة مصراتة)، مجلة دراسات الاقتصاد و الأعمال، المجلد(10)، العدد(1).
- الغريب، إيو عجيلة رمضان عثمان، (2024), دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية على المصارف التجارية العاملة في مدينة الزاوية، مجلة الريادة للبحوث و الأنشطة العلمية، العدد (9).
- باناصر، لميس جميل و الصائغ، مها فيصل، (2020), دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض : دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية و القانون، المجلد (4)، العدد (15).
- بن سي عمار، سلوى و بن خليفة، أميمة، (2022), دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة لمحافظة الحسبات لولاية ميلة، رسالة ماجستير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، الجزائر.
- بن محمد، أنفال، (2017), دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة لآراء عينة من المراجعين الداخليين و الخارجيين بولاية بسكرة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر.
- ثورانديك، روبرت ، وهيجن اليزابيث (1986) ، القياس والتقييم في علم النفس ، ترجمة : عبد الله الكيلاني ، عبدالله علي ، عمان ، مركز الكتب الأردني.
- جموعي، عمر و آخرون، (2022), أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية (دراسة ميدانية)، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد (13)، العدد (1).

- دريد، حنان و علاق، هشام، (2022)، دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد (5)، العدد (1) .
- دويدار، عبد الفتاح (1999). أسس علم النفس التجريبي ، بيروت : دار النهضة العربية.
- ساعدي، بخوش حسينة، (2023)، دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي - من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر .
- صالح، رضا إبراهيم، و آخرون، (2024)، دور الحوكمة المصرفية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية، مجلة بحوث الأعمال، المجلد (1)، العدد (1) .
- قداري، أمال رانية و نحال، أحلام شهرزاد، (2022)، متطلبات الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين بولاية تيارت، رسالة ماجستير، جامعة ابن خلدون - تيارت، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر .
- متولي، فادية ناجي محمد، (2024)، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للدراسات و البحوث المالية والتجارية، المجلد(5)، العدد (2)، الجزء الثاني.
- محمد، شيماء خالد و مرزوق، خالد سيد، (2024) حوكمة الجامعات مفهومها و أهدافها و مبادئها، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، مجلد(11)، العدد(1).
- معمري، حمدي، (2024) حوكمة الشركات ، مطبوعة دروس لطلبة الماجستير، جامعة حسينية بن بو علي الشلف، قسم العلوم الاقتصادية.
- مصلي، عبد الحكيم محمد و الشهوبي، إسماعيل سالم، (2022)، دور المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة حالة المصارف التجارية الليبية)، مجلة دراسات الاقتصاد و الأعمال، المجلد (9)، العدد(2).
- ملاح، وئام، (2019)، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد (12)، العدد (1) .
- مومن، فاطمة الزهراء و آخرون، (2017)، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد (1)، العدد (1) .

ياقة، حورية و عزوزي، مريم، (2022)، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية بولاية أدرار، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر.

ثانياً:المراجع الإنجليزية

alhadrawi,a.a.s., (2024). The role of corporate governance in limiting creative accounting practices, world economics & finance bulletin (wefb), march, vol. 32,(p105).

Alregab,H., & Abdelhamed, R.(2023). The Role of Corporate Governance Mechanisms in limiting Creative Accounting Practices: A View from Specialists in Middle East Countries. Journal for Commercial Research, Vol. 4,(PP 10,14).

Ibrahim, Lina K.et al., 2023, The Role of Corporate Governance in Reducing Negative Impact of Creative Accounting on The Reliability of The Interim Financial Information, American Journal of Business Management, Econ