

## دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: من وجهة نظر موظفي شركات الاتصالات في ليبيا

مرwan مفتاح سالم صالح<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup> قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزيتونة، تروهونة، ليبيا

## The Role of Corporate Governance in Reducing Creative Accounting Practices: From the Perspective of Telecommunications Company Employees in Libya

Marwan Muftah Salem Saleh<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Department of Accounting, Faculty of Commerce, Al-Zaytouna University, Libya

\*Corresponding author

marwan1990025@gmail.com

\*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2025-04-15

تاريخ القبول: 2025-03-28

تاريخ الاستلام: 2025-02-01

### الملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى أدراك العاملين بشركتي ليبيا والمدار لأهمية دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة من العاملين بشركتي ليبيا والمدار، وتم توزيع عدد (100) استمارة بين الشركتين ليبيا والمدار، واسترجع منها (74) استمارة، واعتمد برنامج الإحصائية (SPSS\_V24) بشكل رئيسي في الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات، (التحليل الإحصاء الوصفي، واختبار المتوسطات الحسابية لمعرفة الفرضية الأولى واختبار T لعينة واحدة واختبار "T" لعينتين مستقلتين)، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: توفر مستوى جيد من الإدراك لدى المبحوثين لأهمية دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركتي ليبيا والمدار، وكما توصلت أيضاً إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية في مستوى فهم وإدراك العاملين بشركتي ليبيا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة، وأخيراً توصلت أيضاً إلى عدم وجود فروق لمستوى أدراك للمفاهيم المحاسبية الحديثة بين موظفي شركتي ليبيا والمدار، وتوصي الدراسة بعقد الورش والمؤتمرات حول ترسيخ فوائد وأهمية حوكمة المؤسسات والتعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية ومخاطر الناجمة عند ممارستها داخل المؤسسات، والتعاون بين المؤسسات في تبني نماذج ناجحة للحوكمة والنتائج الإيجابية من وراء تطبيقها.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، شركات الاتصالات، المصارف التجارية.

### Abstract

The study aims to know the extent of awareness of employees of Libyana and Al Madar companies of the importance of the role of corporate governance in reducing creative accounting practices. To achieve this goal, the descriptive analytical approach was followed. The study community was represented by employees of Libyana and Al Madar companies. (100) questionnaires were distributed between Libyana and Al Madar companies, and (74) questionnaires were retrieved from them. The statistical

program (SPSS\_V24) was mainly relied upon to answer the study questions and test the hypotheses (descriptive statistical analysis, arithmetic averages test to know the first hypothesis, T-test for one sample, and "T" test for two independent samples). The study reached several results, the most important of which are: the availability of a good level of awareness among the respondents of the importance of the role of corporate governance in reducing creative accounting practices in Libya and Al Madar companies. It also reached the existence of significant differences in the level of understanding and awareness of employees of Libya and Al Madar companies at a specific average value (3.5) as a standard for comparison. Finally, it also reached the There are no differences in the level of awareness of modern accounting concepts between employees of Libya and Al-Madar companies. The study recommends holding workshops and conferences to consolidate the benefits and importance of corporate governance, introducing the concept of creative accounting and the risks associated with its practice within institutions, and cooperating between institutions to adopt successful governance models and the positive results resulting from their implementation.

**Keywords:** Corporate Governance, Creative Accounting, Telecommunications Companies, Commercial Banks.

#### مقدمة

بعد الانهيارات المالية التي مست الكثير من الشركات الكبرى في بعض الدول أصبحت حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية من أهم المواضيع الحديثة الهامة والمطروحة من طرف أغلب المنظمات، وهذا يرجع إلى غياب النظام الرقابي المتكامل والأخلاقي لمهنة المحاسبة مما تمكن أعضاء مجلس الإدارة في الشركات من استعمال ممارسات انتهازية على حساب المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، ومن أشكال هذه الممارسات التي استخدمت لتحريف الصورة الصادقة عن الشركة وتضليل الأطراف ذات المصلحة عن الواقع الحقيقي لشركة دون مخالفة القوانين والقواعد المحاسبية، حيث تم اللجوء إلى استعمال ممارسات ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية وهذا المصطلح نتج عن تغيير مفهوم المحاسبة، نتيجة للخبرة الميدانية واستغلال المرونة المحاسبية وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية مما يؤثر على جودة معلوماتها ومصداقية القوائم المالية عن طريق التلاعب بالأرقام المالية حسب رغبة الإدارة لتحقيق أهداف معينة (ياقة، عزوزي، 2022).

قد فرضت حوكمة الشركات نفسها على الصعيدين العالمي والإقليمي كآلية من آليات الحد من أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالإلزام بتطبيقها يحقق الشفافية التي تعتبر من أكثر العناصر التي تساعد على توفير الدقة والمصداقية في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية حيث أصبحت الأسواق المالية المطبقة لمبادئ الحوكمة محط أنظار المستثمرين لأنهم ليسوا على استعداد لتحمل النتائج السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية (بوزرزور، 2021).

ولقد تعرضت العديد من الشركات والمصارف العالمية في كافة الدول سواء المتقدمة أو النامية على حد سواء إلى العديد من الانهيارات، مثال ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وأزمة شركة إنرون (Enron)، والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م، وكذلك أزمة شركة وورلد كوم ( world com) الأمريكية للاتصالات عام 2002م (عماد، 2011).

#### مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة مدى أدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة وهذا ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة في - حدود علم الباحث - حيث أصبحت مفهوم حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد الأزمات المالية وانهيار الشركات الكبرى العالمية بسبب الفساد المالي والإداري، حيث تم استخدام طرق محاسبية مبتدعة

لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح، وعدم الإفصاح عن القوائم المالية الصحيحة وما تحتويه من معلومات وبيانات واضحة وذات مصداقية، حيث.

تركز حوكمة الشركات على تعزيز الشفافية والمساءلة والنزاهة في إدارة الشركات، ومما يقلل من فرص قيام الإدارة بالتلاعب بالأرقام المالية، ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشركات كنظام وقائي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتكمن مشكلة الدراسة في ندرت الدراسات المحلية - في حدود علم الباحث - حول معرفة أدراك العاملين في الشركات المبحوثة لأهمية دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتحليل الفروق لمستوى فهم وإدراك المبحوثين عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة، وبشكل أكثر تفصيل يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

#### التساؤل الرئيسي الأول

- ما مدى إدراك العاملين بشركتي ليبيانا والمدار لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة، المحاسبية الإبداعية)؟ ويتفرع التساؤل الرئيسي الأول إلى التساؤلات الفرعية التالية:
- ما مدى إدراك العاملين بشركتي ليبيانا والمدار لمفهوم الحوكمة؟
- ما مدى إدراك العاملين بشركتي ليبيانا والمدار لمفهوم المحاسبة الإبداعية؟

#### التساؤل الرئيسي الثاني

- هل توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة في شركتي ليبيانا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة؟ ويتفرع التساؤل الرئيسي الثاني إلى التساؤلات الفرعية التالية:
- هل توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين لمفهوم الحوكمة في شركتي ليبيانا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة؟
- هل توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين لمفهوم المحاسبة الإبداعية في شركتي ليبيانا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة؟

#### التساؤل الرئيسي الثالث

- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء العاملين بشركتي المدار وليبيانا حول ادراكهم لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة-المحاسبية الإبداعية)؟ ويتفرع التساؤل الرئيسي الثالث إلى التساؤلات الفرعية التالية:
- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء العاملين بشركتي المدار وليبيانا حول ادراكهم لمفهوم الحوكمة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء العاملين بشركتي المدار وليبيانا حول ادراكهم لمفهوم المحاسبة الإبداعية؟

#### أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوعي حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية باعتبارهما من المواضيع المهمة والحديثة، كما أن هذه الدراسة تستمد أهميتها من النتائج والتوصيات المتوقعة منها، والتي يمكن أن تساهم في تقديم دليل علمي حول معرفة أدراك العاملين في الشركات المبحوثة لمفاهيم المحاسبة الحديثة (حوكمة الشركات\_ المحاسبة الإبداعية)، وتحليل الفروق بين آراء المبحوثين حول مدى أدراكهم للمفاهيم المحاسبية الحديثة من وجهة نظر العاملين بشركتي ليبيانا والمدار.

#### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل عام إلى معرفة أدراك العاملين في الشركات المبحوثة لمفاهيم المحاسبية الحديثة، وتحليل وجود فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة في شركتي ليبيانا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة، وتحليل الفروق بين آراء المبحوثين حول مدى أدراكهم للمفاهيم الحديثة، وبشكل أكثر تفصيل يمكن تحديد أهداف الدراسة التالية:

- معرفة مدى إدراك العاملين بشركتي ليبيانا والمدار لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة، المحاسبة الإبداعية).

- تحليل وجود فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة في شركتي ليبيا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة.  
- تحليل وجود فروق ذات دلالة معنوية بين آراء العاملين بشركتي المدار وليبيا حول ادراكهم لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة، المحاسبة الإبداعية).

#### فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** يتوفر لدى المبحوثين بشركتي ليبيا والمدار للاتصالات الادراك الكافي لمفاهيم المحاسبة الحديثة والمتمثلة في (الحوكمة\_ المحاسبة الإبداعية).

**ويتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:**

**H1:** يتوفر لدى المبحوثين بشركتي ليبيا والمدار للاتصالات الادراك الكافي لمفهوم الحوكمة.

**H1:** يتوفر لدى المبحوثين بشركتي ليبيا والمدار للاتصالات الادراك الكافي لمفهوم المحاسبة الإبداعية.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى إدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة في شركتي ليبيا والمدار للاتصالات في ليبيا.

**ويتفرع من الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:**

**H1:** توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفهوم الحوكمة في شركتي ليبيا والمدار للاتصالات في ليبيا.

**H1:** توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الإبداعية في شركتي ليبيا والمدار للاتصالات في ليبيا.

**الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لمستوى إدراك بين آراء العاملين بشركتي ليبيا والمدار للمفاهيم المحاسبية الحديثة.

**ويتفرع من الفرضية الرئيسية الثالثة الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:**

**H0:** لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لمستوى ادراك العاملين بشركتي ليبيا والمدار لمفهوم الحوكمة.

**H0:** لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لمستوى ادراك العاملين بشركتي ليبيا والمدار لمفهوم المحاسبة الإبداعية.

#### منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والوصفي المقارن والذي من خلاله تسهل قياس قيم الفروقات والتقديرية المعلمية بين شركتي (ليبيا، المدار) من وجهة نظر موظفي الشركات للاتصالات، كما أن البيانات الكمية للدراسة الحالية سيتم جمعها باستخدام صحيفة استبيان سيتم تصميمها اعتمادا على بعض الأدبيات السابقة.

#### مصطلحات الدراسة

- **الحوكمة:** أنها "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريق إدارة المؤسسة والرقابة عليها، من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بمعايير النزاهة والشفافية" (أمين، 2010).
- **المحاسبة الإبداعية:** بأنها "إجراءات محاسبية معتمدة وهادفة إلى إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتهم لأغراض خاصة استغلالا لمرونة المبادئ والمعايير المحاسبية أو مخالفة القوانين" (عماد، 2011).

#### الدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة

##### ■ الدراسات السابقة

##### أولاً: الدراسات المحلية

دراسة (ربيع، صالح، 2022) بعنوان: "دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل".

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق إلى مشكلة تشغل اليوم ميادين المعرفة المحاسبية والمالية في العالم، وهي مشكلة المحاسبة الإبداعية، حيث كان مجتمع الدراسة مجموعة من الموظفين بمكاتب المراجعة في المنطقة الغربية التي يسعى الباحثان إلى أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدرسة وللحصول على

بيانات تغطي جوانب هذه الدراسة واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، فبعد عرض جانبها النظري، باستخدام أساليب التحليل الإحصائي وفق برنامج (SPSS) الإحصائي، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط سبيرمان)، وتم التوصل إلى عدة نتائج أهمها: تعد المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب و العش. وتؤثر خبرات المراجع الخارجي العلمية وكفاءته العلمية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، نذكر منها: ضرورة اهتمام المراجعين بمعرفة أساليب التلاعب المحاسبي للقيام بموجهة استخدامها بالأشكال كافة، يجب تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية على الشركات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية. دراسة (بويكر، عبد الله، عبد السلام، 2021) بعنوان: "مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة المراجعة الخارجية، ودراسة أثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إدارات الشركات لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين بمدينة مصراته. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ولهذا فقد تم تصميم قائمة استبانة لغرض تجميع بيانات حول متغيرات الدراسة، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، والتي تم عرضها في جداول إحصائية تحتوي على بعض مقاييس الإحصاء الوصفي، وهي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وأسهمت هذه الدراسة في إثراء الجانب النظري الخاص بعملية المراجعة والمحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية ذات كفاءة إلى حد ما كما بينت الدراسة إلى وجود ممارسات الأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك حسب آراء عينة الدراسة كما أظهرت الدراسة بأن كفاءة المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصي الدراسة مكاتب المراجعة في ليبيا الالتزام بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية، وأن يتم تكوين فرق عمل، لتحسين أعمال المراجعة الخارجية.

دراسة (أشرف محمد، 2020) بعنوان: "دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (من وجهة نظر موظفي المصارف التجارية ومراجعي ديوان المحاسبة).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المصرفية الليبية، وذلك عن طريق دراسة المبادئ الخمس لحوكمة الشركات، وهي مبدأ حماية حقوق المساهمين، ومبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، ومبدأ دور أصحاب المصالح، ومبدأ الإفصاح والشفافية، ومبدأ دور مسؤوليات مجلس الإدارة. ولتحقيق هدف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها فقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من المصارف التجارية العاملة في المنطقة الشرقية، سواء كانوا موظفي إدارات رئيسية أو فروع، حيث اقتصرت عينة الدراسة على موظفي أقسام المحاسبة والمراجعة في أربع مصارف داخل نطاق مدينة بنغازي، كما شمل مجتمع أيضا المراجعين بديوان المحاسبة فرع بنغازي، وذلك لإعطاء الدراسة نتائج أكثر موضوعية وبعيدة عن التحيز، حيث تم توزيع عدد (105) استمارة استبيان، استرجع منها (91) استمارة، تم تحليلها بواسطة برنامج الرزم الإحصائية (SPSS)، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي وذلك عن طريق الجداول التكرارية والنسب المئوية، إضافة إلى المتوسطات والانحرافات المعيارية، كما تم استخدام الإحصاء الاستنتاجي لاختبار فرضيات الدراسة، وذلك عن طريق اختبار (Wilcoxon Signed Rank)، بالإضافة إلى اختبار (Mann-Whitney) وذلك لاختبار الفروقات المعنوية بين إجابات طرفي مجتمع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن لمبادئ حوكمة الشركات دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات سألته الذكر يساهم في الحد من هذه الممارسات، وذلك حسب المتوسطات المتحصل عليها بعد تحليل إجابات المشاركين، كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود فروقات معنوية بين إجابات طرفي مجتمع الدراسة، وتوصي الدراسة التركيز على مفهوم حوكمة الشركات، وبيان أثر الحوكمة الرشيدة على جودة التقارير المالية في المصارف التجارية والمؤسسات المالية بشكل عام.

## ثانياً: الدراسات العربية

دراسة (سعد بخوش، 2023) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي" (من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة).

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والابعاد التابعة لها والمستخدمه في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، إدارة الأرباح، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة لغرض جمع البيانات من أفراد العينة، واعتمد منها لغاية الدراسة والتحليل على 340 استبياناً أي ما نسبته 95% من الاستبانات الموزعة، وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة، اعتماداً على المتوسطات الحسابية وأنموذج الانحدار وغيرها من الأساليب الإحصائية الأخرى، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها تقدر (56.3%) وتوصي الدراسة بضرورة الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية من شأنه أن يساهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. دراسة (احمد بن محمد العامري، 2023) بعنوان: "أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية" (دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق السعودي).

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في السوق المالي السعودي. ولتحقيق ذلك، تم استخدام نموذج مؤشر التلاعب (Beneish، 1999) والتي تم عرضها في جداول إحصائية تحتوي على بعض مقاييس الإحصاء الوصفي، وهي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لتحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة من (100) شركات مدرجة في السوق المالي السعودي، كما تم تطبيق مؤشر الحوكمة المؤسسية لقياس درجة تطبيق الحوكمة من قبل هذه الشركات وقد أظهرت نتائج الدراسة أن (36) من (100) شركة تمارس المحاسبة الإبداعية وفقاً للنموذج المستخدم كما أن (48) من هذه الشركات المبحوثة لديها مؤشر حوكمة يزيد عن (80%) كما بينت النتائج أن بأن هنالك أثر عكسي دال إحصائياً لمستوى تبني الحوكمة المؤسسية على درجة ممارستها للمحاسبة الإبداعية، فكلما كان مستوى تبني الحوكمة المؤسسية أعلى كلما أثر ذلك على الحد من ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية من التلاعب بالبيانات المالية، وتوصي الدراسة بزيادة الوعي بمفهوم آليات الحوكمة المؤسسية ودورها في تطوير الاقتصاد والسوق السعودي، وتوصي أيضاً بتمكين هيئة السوق المالية من الإشراف على الشركات المساهمة السعودية التي تتضمن تقاريرها المالية مؤشرات قوية في ممارسة المحاسبة الإبداعية.

دراسة (بوحداجة، ابوبكر، 2023) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة استبائية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإعداد وتوزيع (60) استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي يتكون من مجموعة من الأساتذة الجامعيين والمحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة، اعتمد في تحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الإلكترونية (EXCEL2016) لقد تم اختيار مجتمع الدراسة حسب متغيرات الموضوع محل الدراسة، لذا تم اختيار عينة تشمل الاساتذة الجامعيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات وكل العاملين في مجال المحاسبة. حيث توصلنا إلى وجود مساهمة لآليات حوكمة الشركات ذات دلالة إحصائية في الحد من استخدام البدائل المحاسبية وكذا الحد من تأثيرها السلبي على مخرجات مختلف الكشوف والقوائم المالية وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: تعميم الوعي المحاسبي لما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، تقديم الإجراءات المناسبة للحد من تأثيرها السلبي داخل الشركات الجزائرية واعداد برامج توعوية للمحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

دراسة (ياقة حورية، عزوزي مريم 2022)، بعنوان: "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية" (دراسة ميدانية بولاية أدرار).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان ووزعناها على مجموعة من محافظي الحسابات والممارسون لوظيفة محاسب في المؤسسات العمومية والخاصة، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وكما تم توزيع الاستمارة على بعض أساتذة الاختصاص، تمت معالجة وتحليل نتائج الاستبيان بعد القيام بجمعه باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS)، وبعد تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات توصلنا إلى أن الحوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصي الدراسة ضرورة الاهتمام بنشر ثقافة حوكمة الشركات بين أفراد المجتمع، وتفعيل نظام الرقابة الداخلية لضمان النزاهة والأمان في القيام بالعمل.

دراسة (جمال احمد، 2022) بعنوان: "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية).

هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية، والتعرف على أثر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا التعرف على دور التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على استخدام المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم جمع البيانات من مصادرها الأولية، ومن تم صياغة الفرضيات لاختبارها إحصائياً، وتصميم أداة الدراسة (استمارة الاستبيان) وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية العاملة في العاصمة صنعاء، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها، أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يساعد على زيادة مهاراته وكفاءته في أداء عملية المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن هناك دوراً للمراجعة الخارجية مؤثراً للالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقدمت الدراسة عدة توصيات منها، ضرورة تدريب وتأهيل الكوادر العاملة بمكاتب المراجعة الخارجية اليمنية بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ينبغي على مكاتب المراجعة الخارجية اليمنية الاهتمام بمراجعة القوائم المالية لمعرفة المؤشرات الدالة على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### ثالثاً: الدراسات الأجنبية

دراسة Abdulrahman Bala Sani. and Ruth Oluwayemisi Owode (2021) بعنوان: "تأثير آلية حوكمة الشركات في التخفيف من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات الكبرى المدرجة في نيجيريا".

هدفت هذه الدراسة تأثير آلية حوكمة الشركات في التخفيف من ممارسة المحاسبة الإبداعية للشركات الكبرى المدرجة في نيجيريا، استخدمت البيانات الثانوية التي تم الحصول عليها من التقارير والحسابات السنوية للشركة للفترة من 2013 إلى 2020، يشمل مجتمع الدراسة ست شركات مدرجة في بورصة نيجيريا وتم قياس المحاسبة الإبداعية للمتغير التابع باستخدام الاستحقاقات التقديرية كما تم تقديرها بواسطة نموذج جونز المعدل، تم تمثيل آلية حوكمة الشركات المتغيرة المستقلة من خلال لجنة التدقيق وحجم مجلس الإدارة واستقلال مجلس الإدارة والملكية الإدارية، تم استخدام تقنية الانحدار المتعدد لتحليل بيانات اللوحة باستخدام الأدوات الإحصائية Stata الإصدار 13. وأظهرت نتائج الدراسة أن لجنة المراجعة لها تأثير سلبي كبير على ممارسة المحاسبة الإبداعية، للملكية الإدارية تأثير إيجابي كبير على ممارسة المحاسبة الإبداعية، ليس لحجم مجلس الإدارة واستقلاليتها أي تأثير كبير على ممارسة المحاسبة الإبداعية للشركات الكبرى المدرجة في نيجيريا. وتوصلت الدراسة إلى أن الحوكمة الرشيدة للشركات لها تأثير على المحاسبة الإبداعية، وبناء على هذه النتائج، توصي الدراسة الشركات بالتطبيق الفعال آلية الحوكمة الجيدة للشركات، وينبغي أن يكون لديهم لجنة تدقيق مستقلة، لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة Hazar Ahmed Younis (2021) بعنوان: "دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك).

هدفت الدراسة الحالية دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتهدف الدراسة إلى محاولة التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها والدوافع التي شجعت الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وكذلك تسليط الضوء على قانون ساربنيز اوكسلي من حيث المفهوم والهيكلية الأساسية، وتسلط الضوء مفهوم نظام الرقابة الداخلية وما هو دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملاءمته طبيعة الدراسة، حيث استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة بالمهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والاكاديميين في محافظة دهوك، إذ تم توزيع (93) استمارة استبيان على عينة عشوائية تمكن الباحث من استرداد (81) استمارة منها أي ما يعادل (87%) من مجموع الاستمارات الموزعة، وبلغت الاستمارات الصالحة للتحليل (75) استمارة، ولغرض تحليل البيانات تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي IBM SPS Statistics (V.20). وتوصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها: موافقة اغلب أفراد عينة الدراسة على أنه هناك دور لقانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وكما اختتمت الدراسة بجملة من التوصيات أهمها: ضرورة حث الشركات تطبيق قانون ساربنيز اوكسلي من خلال إتباع نظام رقابة داخلية فعال والامتثال بمتطلبات عمله، وتنمية الثقافة المحاسبية للمهتمين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات والبيانات المالية، من خلال عقد حلقات نقاشية وإقامة دورات تثقيفية لمستخدمي التقارير والبيانات المالية تناقش فيها الممارسات الإبداعية، وتوضح أهم المستجدات في مجال المحاسبة.

#### التعقيب على الدراسات السابقة

توصلت الدراسات السابقة إلى مجموعة مهمة من النتائج والتوصيات التي أعانت الباحث كثيراً في تحديد مشكلة الدراسة وصياغة فروضها، كما تم الاستفادة منها في تحديد منهجية الدراسة وبناء هيكليتها وتقسيماتها الرئيسية، كما هناك بعض الدراسات التي اتفقت عن هدف الدراسة مثل دراسة (سعد، 2023) ودراسة (ابوبكر وآخرون، 2023) ودراسة (عزوزي مريم وآخرون، 2022) ودراسة (بوزرزور (حسنا، 2021) ودراسة (لميس، 2020) ولكنها اختلفت في مجتمع الدراسة واختلافات باقي الدراسات من حيث الأهداف، وبالرغم من الاسهامات التي قدمتها الأدبيات السابقة فإن الدراسة الحالية لا تختلف كلياً علي ما جاءت به الدراسات السابقة وإنما تشترك معها في بعض الجزئيات وتنفرد في بعض الجزئيات الأخرى والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة فالدراسة الحالية تناولت أهميه فهم العاملين للمفاهيم المحاسبية الحديثة بشركتي الاتصال (ليبيانا والمدار) وهذا لم تتناوله الأدبيات السابقة. كما أن الدراسة الحالية ركزت على تحليل الفرق بين مجموعتين مستقلتين ألا وهما العاملين في شركتي ليبيانا والمدار وهذا ما لم تدرسه الدراسات السابقة، وكما أن الدراسة الحالية ركزت ايضاً على تحليل وجود فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى فهم وإدراك المبحوثين للمفاهيم المحاسبية الحديثة في شركتي ليبيانا والمدار عند قيمة متوسطة محددة (3.5) كمعيار للمقارنة، وهذا ما لم تتطرق لها الدراسات السابقة ايضاً.

#### ■ الإطار النظري

أولاً: تعريف حوكمة الشركات: عرفها مركز دراسات السياسات الاوروبية بأنها نظام متكامل للحقوق، والعمليات والضوابط الداخلية والخارجية الموضوعة لرصد ومتابعة تسيير أي كيان اقتصادي بهدف حماية كافة الأطراف ذات المصالح. (comeliest، 2009). وأما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)) فقد أوردت تعريف للحوكمة عام 1999 م على أنها "مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة". (طارق، 2019)، وكما عرفها معهد المراجعين الداخليين: هي عمليات تتم من خلال اجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي بالمساهمين المباشرة في انجاز أهداف وحفظ قيم المنظمة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن أداء أنشطة حوكمة الشركات يكون مسئولية أصحاب

المصالح في المنظمة لتحقيق فعالية الوكالة (عطا الله، 2005). ويرى أحمد، حمزة، (2018): أن حوكمة الشركات بأنها مجموع الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية التي تفرض على الشركات لحماية أموال المستثمرين خاصة المتعلقة بالشفافية والإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة.

### ثانياً: تعريف المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والمتخصصين والكتاب وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات وآرائهم لهذا أصبح العديد من التعريفات والمفاهيم للمحاسبة الإبداعية نذكر منها: فقد عرفها (Anna، 2016، Artur): بأنها بعض أو كل الإجراءات أو الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتياطي في التقرير المالي، وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل. وكما تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "عبارة ابتدعها الممارسين للمحاسبة وكذلك الصحفيين المعلقين على نشاطات البورصة، حيث أن المحاسبة الإبداعية تقوم على استعمال المعايير المحاسبية بطريقة خاطئة من أجل تظليل المستثمرين، من أجل إظهار لهم أن هناك نمو للنتائج والأرباح التي تحققها الشركة." (Herve J، Mishel J، LeBas، 2010)). وتعرف المحاسبة الإبداعية بناءً على نظرة المحاسبين الأكاديميين بأنها الممارسات التي يستخدم فيها المحاسب خبرته ومعرفته بالقواعد المحاسبية من أجل التلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات المؤسسة. (Other، Phillips، 2003)).

### ثالثاً: علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية

يتمثل الهدف الأسمى لحوكمة الشركات في ضبط القوانين والمعايير التي تحكم الشركات للحفاظ على مصالح كل الأطراف المستفيدة من الشركة، ولكون المحاسبة الإبداعية تعمل على إخفاء بعض المعلومات أو تحريفها عن طريق عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء بسلامة شكلها القانوني فقط فكان لا بد من إصدار معايير جديدة تحد من هذه الممارسات، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى الاتجاهات الحديثة لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية وسنسلط الضوء على دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في مواجهتها، ويمكن أن يكون هناك دور وإسهامات لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، وذلك لأن حوكمة الشركات في ظل تطبيقها الفعال ستكون قادرة على حل مشكلة هيمنة طرف أو أكثر داخل الشركة على القرارات الإدارية والمالية والحد من تأثيرهم على القوائم المالية من خلال استخدامهم لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما سيتم شرحه في هذا المبحث. (حمزة، 2020).

### أولاً: آليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية:

لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا بد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات، وفيما يلي عرض لآليات الداخلية والخارجية المقترحة (2015):

- **معايير المحاسبة والتدقيق:** تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحت الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة إجراءات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه Oxley Sarbans والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.
- **التدقيق الداخلي:** يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.
- **لجان التدقيق:** أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة لجان التدقيق في المنشأة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها

المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

- **التدقيق الخارجي:** أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات الأمر الذي يكمن هذه الشركات من الاستمرارية والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما تعتبر آليات الحوكمة و الأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من تأثيراتها السلبية على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة.

### ثانياً: تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة تتدخل حوكمة الشركات في محاولة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة لآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة، وإن ركائز الحوكمة الثلاث، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها إيجابيا؛ إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح، كما تعد ضرورية أيضا لإحكام ضبط الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول بأن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاثة يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (حمزة، 2020).

### الدراسة الميدانية

#### ■ مجتمع الدراسة وتقنية تحديد العينة

اعتمد الباحث على عدد (2) شركات عامة للاتصالات وهما (المدار، لبييانا)، كعينة للدراسة الحالية، كما تمثل المستهدفين منها من هم شاغرو الأقسام والإدارة المالية والمحاسبية، وعليه فقد تم توزيع (100) صحيفة استبيان مناصفة بين شركتي المدار وليبيان للاتصالات أي بنسبة (1:1) لكلتا الشركتين، وقد اختيرت هذه الشركات تحديداً باعتبارها أكبر الشركات انتشاراً واستخداماً في ليبيا والوحيدة العاملة في ليبيا، والتي تغطي خدماتها رقعة جغرافية واسعة من البلاد، يوضح الجدول التالي الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل.

**جدول (1): عدد الاستبانات الموزعة والصالحة للتحليل.**

النسبة %	الصالحة	المفقودة	الموزعة	البيان
78%	39	11	50	شركة المدار
70%	35	15	50	شركة لبييانا
74%	74	26	100	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث

#### ■ مناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يتوفر لدى المبحوثين بشركتي المدار وليبيان للاتصالات الادراك الكافي لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة).

يتضح من نتائج الجدول رقم (2): الذي يكشف لنا نتائج متوسط الدرجات والأوزان النسبية لمعدل مستوى توفر الادراك لدى المبحوثين بعينة الدراسة، لمفاهيم المحاسبة الحديثة (الحوكمة). حيث توصلت

نتائج التحليل بأن العبارة التي نصت على " الهدف الاساسي للحوكمة هو حماية حقوق اصحاب المشروع" جاء في المرتبة الاولى وبمعدل ادراك عالي حيث بلغ متوسط الدرجات لعينة الدراسة المبحوثة (4.1486) عند الدرجة الكلية لإجابات المبحوثين (5.000) درجة، وهذا يشير إلى ان هناك ادراك لدى المبحوثين بالهدف الاساسي للحوكمة، وبنسبة مئوية فاقت 83%، يليه بنفس المرتبة الأولى العبارة التي نصت على (تساهم الحوكمة في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية) الذي جاء بمتوسط درجاته (4.1351) مقارنة بالدرجة الكلية للعامل الذي بلغ (5.000) درجات وفقاً للإجابات المبحوثين حول فقرات هذه العبارة، والذي بلغت النسبة المئوية المرجحة (83%)، تلاها في الترتيب وبمعدلات ادرام جيدة جداً، العبارة التي نصت على (تساهم الحوكمة في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية) الذي بلغت نسبة متوسط درجاته إلى الدرجة الكلية (80%) ، كما كان من نصيب العبارة التي نصت على (تعمل الحوكمة على الزام الشركات باتباع سياسة محاسبية ثابتة ومتعارف عليها) المرتبة الثالثة وبوزن نسبي (79%) نسبتاً إلى درجة متوسطة إلى درجته الكلية التي تناسبت فيما بينها ، وجاءت العبارى التالية (تعتمد مصداقية المعلومات المحاسبية على تطبيق مبادي الحوكمة) في المرتبة الثالثة هي ايضاً وبمتوسط حسابي (3.9595) وبنسبة مئوية (79%).

وبناءً على ما سبق يمكن تفسير هذه المعالم والتقديرات المعلمية المتعلقة بمعدلات توفر مستوى ادراك جيد للمفاهيم المحاسبية الحديثة (الحوكمة) بعينة الدراسة المبحوثة، والتي تمثلت في موظفي شركتي لبييانا والمدار، بأن تلك النتائج بينت إلى أن هناك مستوى ادراك عالي لدى المبحوثين بالمفاهيم المحاسبية الحديثة (الحوكمة) وهذا ما دلت عليه نتائج التقديرات العامة للمحور الاول، حيث بلغ المتوسط العام لها (3.9730)، وبوزن نسبي بلغ (79%)، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الاولى التي نصت على (يتوفر لدى المبحوثين بشركتي المدار وليبيانا للاتصالات الادراك الكافي لمفاهيم المحاسبية الحديثة (الحوكمة)).

**جدول (2): الإحصاء الوصفي لعبارات المفاهيم المحاسبية الحديثة (الحوكمة)**

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البعد
1	83%	0.69602	4.1486	الهدف الاساسي للحوكمة هو حماية حقوق اصحاب المشروع
5	77%	0.61828	3.8784	تعمل الحوكمة على دراسة السياسات المحاسبية والتوصية بشأنها
3	79%	0.58378	3.9595	تعمل الحوكمة على إلزام الشركات باتباع سياسة محاسبية ثابتة ومتعارف عليها
4	78%	0.63175	3.8919	تساهم الحوكمة في تعزيز الإطار الاخلاقي لمهنة المحاسبة المحتملة
3	79%	0.83484	3.9595	تعتمد مصداقية المعلومات المحاسبية على تطبيق مبادي الحوكمة
2	80%	0.74023	4.0000	تساهم الحوكمة في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية
1	83%	0.58108	4.1351	تساهم الحوكمة في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية
3	79%	0.72098	3.9730	تعمل الحوكمة على ضرورة الافصاح عن المخاطر المحتملة
**	**	0.45277	3.9932	التقديرات العامة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

**ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يتوفر لدى المبحوثين بشركتي المدار وليبيانا للاتصالات الادراك الكافي لمفاهيم المحاسبية الحديثة (المحاسبية الابداعية).**

يكشف لنا الجدول رقم (3): نتائج الاحصاء الوصفي لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبية الحديثة (المحاسبية الابداعية) ، فلقد توصلت النتائج وبشكل عام بأن ما نسبته (72%) من عبارات المحاسبية الابداعية لها مستوى ادراك مقبول لدى المبحوثين، وهذا ما يشير الى توفر مستوى الادراك اتجاه هذا المفهوم، وبشي اكثر تفصيل، فلقد توصلت نتائج الدراسة بأن العبارة التي نصت على (المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبية الابداعية تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة) جاء في المرتبة الاولى وبمعدل ادرام هو الاعلى مقارنة بالعبارات الأخرى حيث بلغ متوسط الدرجات لعينة الدراسة

المبحوثة (3.9054) عند الدرجة الكلية لإجابات المبحوثين (5.000) درجة، وهذا يشير إلى ان هذه العبارة لديها مستوى ادراك جيد من قبل المبحوثين وبنسبة مئوية فاقت 78%، يليه في المرتبة الثانية العبارة التي نصت على (المحاسب الذي يستجيب لرغبة الادارة في استخدام الابداع المحاسبي غير مؤهل اخلاقيا للممارسة المهنة) الذي جاء متوسط درجاته (3.8243) مقارنة بالدرجة الكلية للعامل الذي بلغ (5.000) درجات وفقاً للإجابات المبحوثين حول فقرات هذا العامل، والذي بلغت نسبة المتوسط إلى درجته الكلية (84%)، تلاها في الترتيب وبمعدلات ادراك جيدة العبارة (ينتج عن ممارسات المحاسبة الابداعية معلومات محاسبية مضللة تؤثر سلباً في اتخاذ القرار) الذي جاءت نسبة متوسط درجاته إلى الدرجة الكلية (74%) ، كما كان من نصيب العبارة (تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية على مبادا استثمارية المنشأة) المرتبة الرابعة وبوزن نسبي (71%) نسبياً إلى درجة متوسطة إلى درجته الكلية التي تناسبت فيما بينها.

وبناءً على ما سبق يمكن تفسير هذه المعالم والتقديرات المعلمية المتعلقة بمعدلات توفر مستوى إدراك مقبولة لدى المبحوثين بمفاهيم المحاسبة الابداعية وبنسبة عامة بلغت 72% في بيئة الدراسة، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية التي نصت على (يتوفر لدى المبحوثين بشركتي المدار وليبينانا للاتصالات الادراك الكافي لمفاهيم المحاسبة الحديثة (المحاسبة الإبداعية)).

**جدول (3): الإحصاء الوصفي لعبارات المفاهيم المحاسبية الحديثة (المحاسبة الابداعية)**

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البعد
2	76%	0.91199	3.8243	المحاسب الذي يستجيب لرغبة الادارة في استخدام الابداع المحاسبي غير مؤهل اخلاقيا للممارسة المهنة
1	78%	0.87849	3.9054	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الابداعية تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة
5	70%	0.86362	3.5270	تستخدم المحاسبة الابداعية لرفع القيمة السوقية للمنشأة
4	71%	0.99648	3.5135	تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية على مبادا استثمارية المنشأة
4	71%	0.90945	3.5405	تفقد ممارسات المحاسبة الابداعية الميزة التنافسية للمنشأة
3	74%	0.86832	3.7162	ينتج عن ممارسات المحاسبة الابداعية معلومات محاسبية مضللة تؤثر سلباً في اتخاذ القرار
5	70%	0.86394	3.4865	تعتبر المحاسبة الابداعية سبب من اسباب انهيار المالي
4	71%	0.86136	3.5676	تمتاز القواعد المحاسبية بالمرونة مما يخلق بيئة خصبة للممارسات المحاسبة الابداعية
***	72%	56464.	3.6351	التقديرات العامة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

### اختبار اعتدالية بيانات الدراسة

أن من أهم شروط الواجب توافرها قبل البدء في اختبار فروض الدراسة هو أن تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي لضمان عدم تحيز إجابات المبحوثين نحو اتجاه معين دون غيره، ولاختبار التوزيع الطبيعي، تم تطبيق اختبار (Kolmogorov-Smirnov test) للتعرف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويمكن الحكم على ذلك من خلال قيمة الدلالة المعنوية (sig)، فان بلغت قيمتها مستوى أكبر من (0.05) اي غير دال، هذا يؤشر على تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، والذي يتيح لنا استكمال اختبار فرضيات الدراسة، الجدول التالي رقم (4) يكشف لنا نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnova)، حيث جاءت كافة قيم الاحتمالية (sig) للعينتين أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الاعتدالي، وعليه يمكن اختبار فروض الدراسة.

#### جدول (4): اختبار التوزيع الطبيعي بطريقة (Kolmogorov-Smirnov<sup>a</sup>)

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov			الشركة	المقوم
Sig	df	Statistic	Sig	Df	Statistic		
0.0687	38	6548.0	0.0712	38	0.1425	المدار	الحوكمة
0.0547	34	0.5485	0.0644	34	0.1142	ليببانا	
0.1354	38	0.9875	0.1245	38	0.875	المدار	المحاسبة الإبداعية
0.0894	34	0.5489	0.1245	34	0.5422	ليببانا	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

#### ■ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية باستخدام تحليل (One-Sample T-Test).

نصت الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة في نصها الرئيسي الثاني على التالي:

- توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الحديثة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا..

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا.

- توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الإبداعية في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا.

لاختبار هذا الفرض تم الاعتماد على اختبار تحليل (One-Sample T-Test) ويستخدم هذا التحليل لمقارنة فروق المتوسطات للعينة الواحدة (دون تقسيم العينة)، ولمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب لعينة الدراسة مع المتوسط الافتراضي، ولصعوبة توفر معيار محدد للمقارنة مع المتوسط المحسوب، تم افتراض القيمة المتوسطة (5) كمعيار محك بهدف المقارنة، وذلك لعدة اعتبارات يراها الباحث، والمتمثلة في أن القيمة المتوسطة المحددة كمعيار (3.5) من (5) درجات ذو الوزن النسبي (70%)، تعادل قيمة متوسطة عادلة وفي المستوى الجيد المرتفع كحد يمكن الاعتماد عليه في التحقق من مستوى توفر ادراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا (دون تقسيم العينة)، وبمعنى آخر اذا بلغ متوسط إجابات المبحوثين ما نسبته (70%)، فأعلى، اعتبرته الباحث مستوى جيد لأدراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا.

- قاعدة اتخاذ القرار: يرفض الفرض الصفري (H0) ويقبل الفرض البديل (H1) عندما تكون قيمة الدلالة أقل من (0.05) بمعنى دال معنوياً، وعند قيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية كمعيار لاتخاذ القرار عند قيمة تساوي (1.964).

مناقشة نتائج اختبار الفرض الفرعي الاول:

تظهر لنا نتائج التحليل كما في الجدول رقم (5) نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة والذي نص على: ((توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا))، حيث اشارت لنا النتائج بالجدول أدناه بان قيمة الدلالة أقل من (0.05)، وبلغت قيمتها (0.000)، أي بمعنى دال معنوياً، كما ان قيمة T المحسوبة للمفهوم الأول (الحوكمة) قد بلغت قيمتها (75.868) وهي أكبر من المعيار (1.964)، وعند مستوى دال معنوياً، كما دلت الفروق في قيم المتوسطات الحسابية ايجابية الفرق.

ونخلص مما سبق بأنه توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية أقل من (sig < 0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليببانا للاتصالات في ليبيا ، وعليه يمكن القول بأن قيم المتوسطات الحسابية المحسوبة لاتجاهات وآراء العينة حول عبارات متغيرات الدراسة أظهرت بوجود فروق بين قيم المتوسطات المحسوبة والمعيار المحدد عند قيمة متوسطة تساوي

(3.5) وبفروق متوسطة بلغت (3.99324) ، وبمعنى آخر يمكن القول بأنه يتوفر ادراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا، وعليه تقبل الفرضية التي نصت على (توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم الحوكمة في شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا). الجدول التالي يوضح نتائج اختبار (One-Sample T-Test)، لمقارنة فروق متوسطات الحسابية لعينة الدراسة دون تقسيمها (العينة الواحدة).

**جدول (5): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة**

One-Sample Test						
Test Value = 3.5						
المفاهيم المحاسبية الحديثة	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الحوكمة	75.868	73	0.000	3.99324	3.8883	4.0981

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

#### مناقشة نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني:

تظهر لنا نتائج التحليل كما في الجدول رقم (6) نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة والذي نص على: ((توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الابداعية في شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا))، حيث اشارت لنا النتائج بالجدول أدناه بان قيمة الدلالة أقل من (0.05)، حيث بلغت قيمتها (0.000)، أي بمعنى دال معنوياً، كما ان قيمة T المحسوبة للمفهوم الثاني (المحاسبة الابداعية) قد بلغت قيمتها (55.382) وهي أكبر من المعيار (1.964)، وعند مستوى دال معنوياً، وبالنظر إلى الجدول نفسه، دلت لنا النتائج أيضا فيما يتعلق ، حيث كانت القيمة المتوسطة لها (3.63514) وهو اعلى من المعيار المحدد (3.5) وهذا يشير الى توفر ادراك المبحوثين لمفهوم المحاسبة الابداعية ببيئة الدراسة (شركتي المدار وليبيانا معاً)، وهذا ما تأكده نتائج الفروق في المتوسطات الحسابية للعينة الواحدة فكانت جميعها ايجابية القيمة انها تشير الى توفر مستوى ادراك جيد لهذا المفهوم بالبيئة محل الدراسة، وعليه تقبل الفرضية التي نصت على (توجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى الدلالة المعنوية (0.05) لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الابداعية في شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا). الجدول التالي يوضح نتائج اختبار (One-Sample T-Test)، لمقارنة فروق متوسطات الحسابية لعينة الدراسة دون تقسيمها (العينة الواحدة).

**جدول (6): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة**

One-Sample Test						
Test Value = 3.5						
المفاهيم المحاسبية الحديثة	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحاسبة الابداعية	55.382	73	.000	3.63514	3.5043	3.7660

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

#### ■ اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة اختبار "T" لعينتين مستقلتين Independent Samples T test).

نصت الفرضية الرئيسية الثالثة لهذه الدراسة في نصها الرئيسي الثالث على التالي:

- توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة الحديثة في شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.

### ويتفرع من الفرضية الرئيسية الثالثة الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (الحوكمة) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.
  - توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (الابداعية) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.
- أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (الحوكمة) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.
- ولاختبار هذا الفرض تم الاعتماد على اختبار (T) لعينتين مستقلتين للتحقق من قيم الفروق في المتوسطات الحسابية بين العينتين، والمتمثلة في الموظفين بشركة المدار وعددهم (39)، وموظفين شركة ليبيا وعددهم (35)، بعد التحقق من افتراضات أو الشروط لهذا النوع من التحليل، والمتمثل في عشوائية البيانات، واستقلاليتها، وخلوها من القيم الشاذة، والتحقق من اعتدالية التوزيع الطبيعي لها كما هو موضح بالجدول رقم (7)، والجدول رقم (8) يكشف لنا نتائج اختبار الوصف الإحصائي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لمفهوم الحوكمة ومن وجهة نظر العينتين، كل منهما على حدة، حيث كشفت لنا نتائج التحليل بأن متوسط الحسابي لإجابات العينة الأولى (موظفي شركة المدار) حول مفهوم الحوكمة بلغ (4.0288) وبوزن نسبي بلغ (81%)، وانحراف معياري بلغ (0.42772)، بينما يكشف لنا نفس الجدول قيم المتوسط الحسابي للعينة الثانية (موظفي شركة ليبيا)، بأن قيم المتوسط الحسابي للبعد نفسه قد بلغ (3.9816)، ذو انحراف معياري عند (0.45967)، وكان الوزن النسبي لها (79%).

### جدول (7): الإحصاء الوصفي لعينتين الدراسة

المحور الأول	اسم الشركة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الإدراك
مفهوم الحوكمة	المدار	39	4.0288	0.42772	%81
	ليبيا	35	3.9816	0.45967	%79

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

ولمعرفة ما إذا كانت تلك الفروق في المتوسطات الحسابية بين العينتين حول ابعاد المقوم الاداري ذو دلالة إحصائية أم لا نقرأ نتائج اختبار (T) التالي كما هو مبين بالجدول رقم (10-3).

### جدول (8): اختبار "T" لعينتين مستقلتين (Independent Samples T test)

المحور الأول	اختبار ليفين للتجانس	Levene's Test for Equality of Variances		T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
		F	Sig.				
مفهوم الحوكمة	Equal variances assumed	0.033	0.856	0.455	71	0.651	0.04723
	Equal variances not assumed	-	-	0.452	67.983	0.653	0.04723

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

الجدول السابق يكشف لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test)، لمقارنة فروق متوسطات لعينتين مستقلتين، حيث دلت نتائج اختبار تجانس ليفين (Levene's Test)، بأن مستوى

الدلالة اعلى من (0.05)، وعند مستوى (0.856) بالنسبة للمفهوم الاول " الحوكمة"، وهذا يشير الى وجود تباين بين افراد العينة، وبهذه نقرا نتائج الاختبار لتحديد ماذا كانت نتائج الفروق لصالح العينة الاولى (موظفي شركة المدار)، أم لصالح العينة الثانية "موظفي شركة ليبيا".

كشفت لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test)، لعدم وجد الدلالة المعنوية عند مستوى (0.000)، حيث بلغت قيمتها (0.651) وهي اكبر من مستوى الدلالة المطلوب، كما أظهرت لنا أيضاً نتائج قيمة " T " المحسوبة (0.455) وهي أصغر من المعيار (1.96)، جميع تلك النتائج تشير الى عدم وجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى ادراك المبحوثين حول مفهوم الحوكمة من وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا، وعليه تقبل الفرضية الفرعية التي نصت على " لا توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (الحوكمة) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.

**ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى إدراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (المحاسبة الابداعية) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيانا للاتصالات في ليبيا.**

يكشف لنا نتائج اختبار الوصف الإحصائي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لمفهوم المحاسبة الابداعية ومن وجهة نظر العينتين، كل منهما على حد، حيث كشفت لنا نتائج التحليل بأن متوسط الحسابي لإجابات العينة الاولى (موظفي شركة المدار) حول مفهوم " المحاسبة الابداعية " بلغ (3.6250) وبوزن نسبي بلغ (72%)، وبانحراف معياري بلغ (0.58700)، بينما يكشف لنا نفس الجدول قيم المتوسط الحسابي للعينة الثانية (موظفي شركة ليبيا)، بأن قيم المتوسط الحسابي للبعد نفسه قد بلغ (3.6471)، وذو انحراف معياري عند (0.55517)، وكان الوزن النسبي لها (73%).

**جدول (9): الإحصاء الوصفي لعينتين الدراسة**

المحور الثاني	اسم الشركة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الادراك
مفهوم المحاسبة الابداعية	المدار	39	3.6250	0.58700	72%
	ليبيا	35	3.6471	0.55517	73%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

ولمعرفة ما إذا كانت تلك الفروق في المتوسطات الحسابية بين العينتين حول مفهوم المحاسبة الابداعية، ذو دلالة إحصائية أم لا نقراً نتائج اختبار (T) التالي كما هو مبين بالجدول رقم (10):

**جدول (10): اختبار "T" لعينتين مستقلتين (Independent Samples T test)**

المحور الثاني	اختبار ليفين للتجانس	Levene's Test for Equality of Variances		T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
		F	Sig.				
مفهوم المحاسبة الابداعية	Equal variances assumed	0.52	0.821	-0.164-	71	0.870	0.02206-
	Equal variances not assumed	-	-	-0.165-	70.509	0.870	0.02206-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

الجدول السابق يكشف لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test)، لمقارنة فروق متوسطات لعينتين مستقلتين، حيث دلت نتائج اختبار تجانس ليفين (Levene's Test)، بأن مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، وعند مستوى (0.821) بالنسبة لمفهوم " المحاسبة الابداعية"، وهذا يشير الى وجود تباين بين افراد العينة، وبهذه نقرا نتائج الاختبار لتحديد ماذا كانت نتائج الفروق لصالح العينة الاولى (موظفي شركة المدار)، أم لصالح العينة الثانية "موظفي شركة ليبيا". أظهرت لنا نتائج اختبار (Independent Samples T test)، وجد الدلالة المعنوية عند مستوى (0.000)، كما أظهرت لنا أيضاً نتائج قيمة " T " المحسوبة (-0.164) وهي أقل من المعيار (1.964)، جميع تلك النتائج تشير الى عدم وجود فروق ذو دلالة معنوية لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (المحاسبة الابداعية) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيا للاتصالات في ليبيا، وعليه تقبل الفرضية الصفرية التي نصت على " لا توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى ادراك المبحوثين لمفاهيم المحاسبة (المحاسبة الابداعية) بين وجهتي نظر موظفي شركتي المدار وليبيا للاتصالات في ليبيا.

### الخاتمة

مما لا شك فيه أن مفاهيم المحاسبة الحديثة أصبحت اليوم مجالاً واسعاً لاهتمام المؤسسات والمنظمات، التي تسعى الى تعزيز مبدأ الصدق والموثوقية والشفافية لمعلوماتها المالية، والذي بات اليوم من ضرورة فهم وأدراك تلك المؤسسات لتلك المفاهيم، والتي لا شك من تحقيقها عندي تبني وتطبيق المفاهيم الحديثة ببيئتها الداخلية. ونخص الذكر (شركتي المدار وليبيا للاتصالات محل للدراسة)، وعليه فلقد توصلت نتائج الدراسة إلى توفر مستوى جيد لبعض المفاهيم المحاسبية الحديثة ونخص الذكر (الحوكمة، والمحاسبة الابداعية) بشركتي المدار وليبيا، كما توصلت الدراسة الى عدم وجود فروق في قيم المتوسطات الحسابية لمستوى ذلك الادراك بين موظفي شركتي المدار وليبيا.

### النتائج الدراسة

- ويمكن تلخيص نتائج الدراسة ومن وجهة نظر المبحوثين في النقاط التالية:
- يتوفر الحد الأدنى وعند نسبة إدراك بلغ 83% من إدراك المبحوثين من الهدف الاساسي للحوكمة والمتمثل في حماية حقوق اصحاب المشروع.
  - لدى المبحوثين الدراية الكافية حول اهمية دور الحوكمة في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية.
  - لدى المبحوثين الدراية الكافية حول اهمية دور الحوكمة في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية.
  - لدى المبحوثين الدراية الكافية حول مبادي الحوكمة في إلزام الشركات باتباع سياسة محاسبية ثابتة ومتعارف عليها.
  - يتوفر الحد الأدنى وعند نسبة إدراك بلغ 76% من إدراك المبحوثين حول استخدام الابداع المحاسبي يجعله مرتكبه (المحاسب) غير مؤهل اخلاقيا للممارسة المهنة.
  - لدى المبحوثين الدراية الكافية حول ان نتائج ممارسات المحاسبة الابداعية ستضلل المعلومات المحاسبية وتؤثر سلبا في اتخاذ القرار.
  - لدى المبحوثين الدراية الكافية حول ان المحاسبة الابداعية سبب من اسباب انهيار المالي.
  - يتوفر الحد الأدنى وعند نسبة إدراك بلغ 71% من إدراك المبحوثين حول تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على مبدأ استمرارية المنشأة.

### التوصيات

- تتضمن التوصيات في مجملها التركيز على تقوية نقاط الضعف في نتائج اراء المبحوثين حول مفاهيم الحديثة للمعلومات المحاسبية (الحوكمة، المحاسبة الابداعية)، والحفاظ على نقاط القوة ودعمها، يمكن تلخيص التوصيات في النقاط التالية:
- عقد الورش والمؤتمرات حول ترسيخ فوائد واهمية حوكمة المؤسسات والتعريف بمفهوم المحاسبة الابداعية ومخاطر الناجمة عند ممارستها داخل المؤسسات.
  - التعاون بين المؤسسات في تبني نماذج ناجحة حول تطبيق مبادي الحوكمة والنتائج الايجابية من وراء تطبيقها.

## المراجع العربية:

1. أحمد بن محمد العامري، "أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق السعودي"، كلية التجارة\_ جامعة دمياط\_ المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، (2023).
2. أحمد محمودي، حمزة ضيوف، (2018)، بعنوان "دور حوكمة الشركات في تعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03.
3. أشرف محمد يونس الفارسي، "دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، الأكاديمية ليبيا، جامعة بنغازي، رسالة ماجستير، (2020).
4. بوبكر شابون، عبد الله الشويري، عبد السلام ديهوم، "مدي كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كلية الاقتصاد، جامعة مصراته، ليبيا، مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية، (2021).
5. بوحداجة يوسف، بوبكر عبد الهادي "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة ابن خلدون - تيارت، رسالة ماستر، (2023).
6. بوزرزور حسناء، (2023)، بعنوان "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير \_ جامعة محمد بوضياف\_ المسيلة، رسالة ماجستير.
7. جمال أحمد محمد سعيد، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، كلية العلوم الإدارية، جامعة البيضاء، مجلة جامعة البيضاء، (2022).
8. جميلة قمبر، مصطفى افتوحة، صالح الزواغي، "دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها"، كلية الاقتصاد والتجارة-جامعة المرقب، مجلة علمية دولية آفاق اقتصادية، (2021).
9. حمزة بولحشيش، (2020)، بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استقراء دراسات السابقة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحي جيجل، الجزائر.
10. ربيع سلامة جمعة كريمة، صالح المختار مبارك عمر، "دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل"، كلية الاقتصاد العجيلات-جامعة الزاوية، مجلة الأصالة مجلة عالمية محكمة، العدد: 3، (2022).
11. رقية الطيب على أحمد "دور الحوكمة من الممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية"، كلية الاقتصاد والتجارة، - جامعة الملك خالد، (2019).
12. سعد بخوش، "دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة"، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، - جامعة عبد الحفيظ بو الصوف ميلة-شهادة الدكتوراه، (2023).
13. عادل نقموش، (2019)، بعنوان "الأساليب الحديثة لكشف الممارسات الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارة، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 02.
14. عطاء الله وراد خليل، (2005)، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة - الإمارات العربية المتحدة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
15. عماد سليم الأغا، (2011)، بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

16. عوادي عبد القادر، " استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال"، كلية التجارة - جامعة محمد خيضر- بسكرة، رسالة دكتوراه، (2022).
17. فضل الدين، قوسم "الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء –الجزائر- "، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي- تبسة، (2019).
18. لميس جميل بالناصر، مها فيصل الصائغ، "دور الأليات المحاسبة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض"، كلية الاقتصاد - جامعة الملك عبد العزيز، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، (2020).
19. ياققة حورية، عزوزي مريم، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة أحمد داريه أدرار، رسالة ماستر، (2020).

#### المراجع الاجنبية

1. Abduirahman Bala Sani. and Ruth Oluwayemisi owode, (2021), "Impact of Corporate governance Mechanism in mitigating creative Accounting practice of listed conglomerate companies in Nigeria", Asian gournal of Economics, Business and Accounting.
2. Artur Holda, Anna Staszal, Definitions, (2016), " Percetion and Dunctioning of creation Accounting in The Theory and Practceof Different Languages", Countries, and Parts of The World, China, USA Business Review, issue, Volts Poiand.
3. Comelis A.de Kluyrer, Aprimeron Corporate Gourernance, (2009), "corporate Governance collection", Business Expert Press, USA.
4. Hazar Ahmed Younis, (2021). "The Role of The Sarbanes Oxley Act In Activating The Internal Control System And Limiting Creative Accounting Practices A Field Study In A Sample Of Auditing And Account Organization Offices And Academics In Dohuk Governorate". Banking And Accounting Programs. Near East University master's thesis (2021).
5. Hervej, Micheij, LEBAS, (2010), "Comptabilite et analyse Financiere", de Boeck, Belgiaue, Bruxelles.