



## مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته"

\*أبو بكر شابون<sup>1</sup> و عبدالله الشويرف<sup>1</sup> و عبدالسلام دهبوم<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كلية الاقتصاد ، جامعة مصراته، ليبيا

<sup>2</sup> المعهد العالي للعلوم والتقنية، مصراته، ليبيا

### الكلمات المفتاحية:

الشركات الليبية  
كفاءة المراجعة الخارجية  
المراجع الخارجي  
مصراته  
ممارسات المحاسبة الإبداعية

### الملخص

بعد الانهيارات التي شهدتها الشركات الكبيرة العالمية، وظهور ما يسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية، ازداد الاهتمام بعملية المراجعة، حيث تعتبر المراجعة إحدى الركائز الأساسية لنظام الرقابة في الشركات؛ لكي تتمكن من تحقيق أهدافها بكفاءة. 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 الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي؛ ولهذا فقد تم تصميم قائمة استبانة لغرض تجميع بيانات حول متغيرات الدراسة، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، 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 لأساليب المحاسبة الإبداعية؛ وذلك حسب آراء عينة الدارسة، كما أظهرت الدراسة بأن كفاءة المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## The Extent of External Auditing Efficiency in Limiting Creative Accounting Practices "Empirical Study on External Auditing bureau in Misrata"

\*Abubaker Shaboun<sup>a</sup>, Abdalla shwairef<sup>a</sup>, Abdusalam Salem<sup>b</sup>

<sup>a</sup>Accounting department, Faculty of Economics, Misrata, Libya

<sup>b</sup>Accounting, Higher Institute of Science and Technology, Misrata, Libya

### Keywords:

Creative Accounting Practices  
Efficiency of External Auditing  
external auditing  
Misrata  
Libyan companies

### ABSTRACT

After the collapse of large international companies and the emergence of the creative accounting methods, interest has increased in the audit process. For Companies to achieve its goals efficiently, have to apply auditing which is considered one of the main pillars of the corporate control system. This study aims to identify the extent of the efficiency of external auditing, and attempts to investigate its effect on creative accounting practices. In addition, the study aims to identify the extent to which the corporate management use creative accounting methods as perceived by external auditors and academics in the city of Misrata. Therefore, a questionnaire was designed for the purpose of collecting data to measure the study's variables. The data analyzed using the (SPSS) statistical software program. This study contributed to enriching the theoretical side of the creative auditing and accounting process. The study found that the efficiency of external auditing is moderate, and that there is an existence of creative accounting practices in the companies studied. The finding also, showed that the efficiency of external auditing plays a vital role in limiting creative account accounting practices.

\*Corresponding author:

E-mail addresses: [aburob2@yahoo.com](mailto:aburob2@yahoo.com), (A. shwairef) [Sh\\_accounting@eps.misuratau.edu.ly](mailto:Sh_accounting@eps.misuratau.edu.ly), (A. Salem) [salem913748399@gmail.com](mailto:salem913748399@gmail.com)

Article History : Received 14 December 2020 - Received in revised form 15 March 2021 - Accepted 10 April 2021

## المقدمة

## 1 الإطار العام للدراسة :

1.1 مقدمة: شهدت مهنة المحاسبة تطوراً كبيراً في العقود الأخيرة، وعلى نفس الغرار فقد شهد العالم العديد من الفضائح المالية وما تبع ذلك من الانهيارات التي أصابت الكثير من الشركات العالمية مثل انهيار "World com" و "Enron" و "Zerex" [12]، والسبب الرئيسي في هذه الانهيارات هو الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافتقارها للممارسات السليمة ونقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، كل هذا أدى إلى فقدان الثقة في موثوقية القوائم المالية [15].

وبالتالي فقد أصبح الدور الأساسي للمراجع الخارجي غير مقتصر فقط على كشف الأخطاء ومنع حدوثها وتحديد مواطن الضعف والعمل على تصحيحها؛ بل أصبح أكثر من ذلك، حيث أصبح من أهم الأعمال المناطة به هو الحد من ممارسات إدارة الأرباح وسياسات المحاسبة الإبداعية [19]، وخاصة في ظل زيادة حجم الشركات وتعدد عملياتها المالية؛ أي أن المحاسبة الإبداعية تشكل تحدياً كبيراً عبر الممارسات والسياسات التي يقوم بها المحاسبون، مستغلون في ذلك معرفتهم وخبرتهم بالقواعد والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام؛ بهدف إظهار المعلومات المحاسبية بصورة حسنة، [25] وحيث إن كفاءة المراجعة الخارجية تساعد في الحد من المحاسبة الإبداعية [10] [22] فمن هنا جاءت أهمية الدراسة لمعرفة مدى كفاءة المراجعة الخارجية في البيئة الليبية، ودورها في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية .

## 1.2 الدراسات السابقة :

## 1.2.1 دراسة مطروحوالحلي، (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية التي تمت مراجعتها، مجتمع الدراسة كان عبارة عن الشركات الأردنية العامة المساهمة، وكانت عينة الدراسة هم موظفون في هذه الشركات والمراجعين الخارجيين، وقد بلغت عينة الدراسة 150 مستجوباً، بعد أن تم تجميع البيانات عن طريق قائمة الاستبانة تم اختبار الفرضيات عن طريق الاختبارات الإحصائية؛ لغرض تحقيق أهداف الدراسة، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة هو أن البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات تتأثر بأساليب المحاسبة الإبداعية، ويقوم مراجعو الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات .

## 2.2.1 دراسة جريرة وآخرون، (2015)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر آليات الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث كان مجتمع الدراسة يتكون من (354) مراجعاً من مراجعي الحسابات في الأردن، حيث أصبح دور المراجع الخارجي جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة؛ لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وكانت عينة الدراسة عبارة عن (144) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، تم تجميع البيانات عن طريق قائمة استبانة، ولتحليل البيانات

المجمعة فقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS)، هذا وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحكومة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بهذا الخصوص يزيد من كفاءة التقارير المالية في زيادة الشفافية والإفصاح .

## 3.2.1 سفيان وهواري، (2017)

إن الهدف الأساسي لهذه الورقة هو توضيح دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وقد تم استعراض الجانب النظري لكل من المحاسبة الإبداعية ودور المراجع في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن خلال الاطلاع على الجانب النظري المتعلق بهذا الموضوع فقد توصلت الدراسة إلى خاتمة جاء فيها: يحاول المراجع جاهداً ووفق المعايير الدولية للمحاسبة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي عن طريقها يحاول بعض المحاسبين استغلال كل الثغرات والفرص المتاحة للتهرب من الالتزام بالقواعد المحاسبية التي تقضي بإعطاء صورة صحيحة عن الوضع المالي للشركات، وكذلك فإن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر أحد الأسباب التي أجبرت المنظمات المحاسبية إلى إجراء بعض التغييرات في المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى ما تقدم فقد أُتضح أن للمراجع دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وبالتالي يجب التركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين بشكل مستمر؛ ليتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي للمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي تجعل الشركات تتلاعب بنتائج الأعمال وبالمركز المالي .

## 4.2.1 دراسة أمين وآخرون، (2017)

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت طبيعة الدراسة استكشافية؛ حيث اعتمدت على كل من المنهج الاستقرائي في استقراء رأي المراجعين الممارسين للمهنة، وقد تم توزيع الاستبانة على مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين في قسم المحاسبة، وتم إجراء الاختبارات الإحصائية بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS)؛ للتأكد من صدق بنود قائمة الاستبانة وثباتها، وكذلك لاختبار الارتباط بمتغيرات الدراسة لاختبار فرضية الدراسة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرزها تحديد مدى كفاءة المراجعة الخارجية، وكذلك فإن يقظة المراجعين والمراقبين وكفاءتهم تساعدان في الكشف المبكر لممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

## 5.2.1 دراسة (Rabin, 2005, p. 67-88)

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من موقف المراجعين الخارجيين من المحاسبة الإبداعية وعلاقته بالقرار الأخلاقي عند تقييمهم لكفاءة المراجعة الخارجية، وكذلك تحققت من إدراك المراجعين في جنوب أفريقيا للعوامل التي تؤثر في إعداد القوائم المالية وتؤدي إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، استنتجت هذه

بمدينة مصراتة بكفاءة.

1-5-2 تمارس إدارات الشركات أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.

1-5-3 توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الليبية.

1-6-6 أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في الجوانب التالية :

1-6-1 العديد من الأطراف التي لها علاقة بالشركات مثل المستثمرين الحاليين والمرتبين تهتم بكفاءة المراجعة الخارجية .

1-6-2 الارتباط الكبير بين الثقة في عملية المراجعة وكفاءة المراجعة؛ مما يظهر الحاجة للاهتمام بدراسة كفاءة المراجعة الخارجية .

1-6-3 الوقوف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التقارير المنشورة من قبل الشركات؛ لما لها من أهمية على تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المنشورة .

1-6-4 دراسة أثر كفاءة المراجعة على أساليب المحاسبة الإبداعية تساهم في إلقاء الضوء على أحد العوامل المهمة التي تساهم أو تحد من هذه الممارسات في البيئة الليبية .

1-7 منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة ولغرض اختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم تجميع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة عن طريق قائمة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض، وتم اقتباسها من الدراسات السابقة، والتي تتكون من ثلاثة أجزاء.

ولقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات التي تم تجميعها عن طريق قائمة الاستبانة من المراجعين والأكاديميين العاملين في مدينة مصراتة؛ حيث تم إجراء الاختبارات الإحصائية المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم استخدام اختبار (كرونيباخ ألفا)؛ لغرض التأكد من صدق وثبات فقرات قائمة الاستبانة، وبعد ذلك تم إجراء الاختبارات الوصفية لقياس الوسط والانحراف المعياري واختبار T الأحادي لمعرفة الموافقة أو عدم الموافقة على فقرات الاستبانة؛ بينما تم استخدام تحليل الارتباط وتحليل الانحدار لغرض اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة .

### 1-8-8 المحاسبة الإبداعية

1-8-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية: يعتبر مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم المثيرة للجدل من قبل الباحثين والمختصين في المجال المحاسبي [11]، وبالتالي فيجب إيضاح أن مفهوم المحاسبة الإبداعية مفهوم واسع ومتشعب، وظهرت لها تعريفات عديدة في الأدب المحاسبي؛ إلا أن هذه التعريفات وإن تباينت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون وفيما يلي مجموعة من المفاهيم :

يرى Belkaoui أن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة فضلى مما تكون عليه أصلاً، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي [23].

-أما حمادة فقد عرفها بأنها: الممارسات غير الأخلاقية في اختار التقديرات

الدراسة وجود علاقة ذات أهمية بين تقديرات المراجعين لممارسات المحاسبة الإبداعية وصدق هذه القوائم مع موقف المراجعين للمحاسبة الإبداعية .

### 1-6-2 دراسة (Almasani, Azam, Ahmed, & Yusoff, 2019)

كان أحد أهداف هذه الدراسة هو التحقق من العلاقة المباشرة والغير مباشرة بين كفاءة المراجعة مع مصداقية القوائم المالية، وقد تم تجميع البيانات عن طريق قائمة استبانة موجهة للمراجعين القانونيين في اليمن، حيث كانت عينة الدراسة 285 مستجوباً، وتم استخدام طريقة النمذجة الهيكلية (SEM) عن طريق البرنامج الإحصائي (Smart PLS) وكذلك البرنامج الإحصائي (SPSS) ، وكانت إحدى نتائج هذه الدراسة هي وجود علاقة ذات أهمية طردية بين كفاءة عملية المراجعة ومصداقية القوائم المالية .

### 1-3 مشكلة الدراسة :

بناء على رغبة الإدارة فقد يقوم معدو القوائم المالية بالتلاعب بالبيانات الواردة فيها، بهدف تحسين الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم؛ وتتمثل مشكلة الدراسة في أن هناك حرية كبيرة متاحة لإدارات الشركات للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية البديلة؛ مما قد يؤثر على الأرقام المحاسبية الواردة في قوائمها المالية، وذلك كأن تسعى الإدارة إلى زيادة الأرباح أو تخفيضها عن طريق ممارسة ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

ونظراً لأحوال بيئة الأعمال الحديثة وقيام الكثير من الشركات الليبية إلى تجميل المعلومات المالية رغبة منها لإظهار الوضع المالي من حيث الربحية ومن حيث المركز المالي بشكل مخالف للواقع لتحقيق أهداف ذاتية [4]، جعل هذه الإدارات تلجأ إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق استغلال تنوع الطرق والإجراءات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية المنشورة؛ مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك البيانات [21]، وبالإضافة إلى ذلك فقد خلصت دراسة الزواوي [18]، التي تم إجراؤها في البيئة الليبية بأنه للمراجع الخارجي دور مهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؛ وبذلك تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى ممارسة الشركات الليبية لأساليب المحاسبة الإبداعية، ومدى كفاءة عملية المراجعة التي من شأنها أن تحد من هذه الممارسات.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

### 1-4 أهداف الدراسة

1-4-1 الوقوف على مدى كفاءة المراجعة الخارجية للقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات العاملة بمدينة مصراتة.

1-4-2 تحديد أي مدى تقوم به إدارات الشركات الليبية العاملة في مدينة مصراتة بممارسة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

1-4-1 دراسة دور كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الليبية العاملة في مدينة مصراتة.

### 1-5 فرضيات الدراسة :

1-5-1 تتمتع عملية المراجعة للقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات العاملة

تقتضي معايير المراجعة مستوى أداء مهني معين للمراجع الخارجي لضمان الارتقاء بأدائه المهني عند قيامه بعملية المراجعة [7]، وهناك تعارض في وجهات النظر حول مفهوم كفاءة المراجعة مع مصالحي الأطراف المختلفة المهتمة بعملية المراجعة، ويتوجب على المراجع الخارجي المستقل أن يقوم بعمله بشكل موضوعي منظم في ظل المعايير والمسؤوليات القانونية للقيام بعملية المراجعة بأعلى كفاءة ممكنة من وجهة نظره، وذلك عن طريق التركيز على إجراءات عملية المراجعة أكثر من نتائجها، من جانب آخر فإن إدارة الشركة - محل المراجعة - ترى بأن كفاءة عملية المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على التقارير المالية [9]؛ بينما كفاءة المراجعة من وجهة ذوي المصالح هي خلو التقارير المالية من الغش والأخطاء الجوهرية لغرض استخدام المعلومات المنشورة في اتخاذ القرارات؛ لكن من خلال مفهومي الكفاءة والفعالية قامت العديد من الهيئات الدولية بتعريف الكفاءة على أنها: "إنجاز الأهداف المخططة أو أي أهداف أخرى محددة للبرنامج بطريقة منتظمة تساهم في تخفيض تكاليف العمليات دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة أو الوقت الذي يجب أن تؤدي فيه الخدمة" [6].

وعُرفت الفعالية بأنها: "اختيار وسائل التنفيذ التي تعمل على تحقيق الخطط والأهداف (الفوائد) للمشروعات بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية وفي حدود إطار الوقت المتفق عليه، ومن خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف كل من الكفاءة والفعالية في مجال المراجعة بما يلي:

كفاءة المراجعة: عبارة عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (المراجعين) والوقت المحدد والتكلفة المحددة.

فعالية المراجعة: عبارة عن تحقيق أهداف عملية المراجعة والمتمثلة في إعداد تقرير المراجع الذي يوضح مدى صدق وعدالة القوائم المالية وكذلك اكتشاف حدوث الأخطاء والغش ومنعها [21].

## 2. الدراسة العملية:

تهدف الدراسة العملية إلى توضيح أثر كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين في مصراته، من خلال قائمة استبانة صممت لهذا الغرض، تضمنت استبانة الاستبانة 23 سؤالاً، بُوت في ثلاثة أجزاء رئيسية، الجزء الأول: يتضمن الأسئلة المتعلقة بالعوامل الديمغرافية للمستجوبين، بينما الجزء الثاني: يتضمن أسئلة خاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية تتكون من 10 أسئلة، والجزء الثالث: يتضمن أسئلة خاصة بقياس كفاءة المراجعة الخارجية تتكون من 9 فقرات، وللتأكد من صدق الاستبانة (أي تقيس أسئلتها ما وضعت لقياسه) تم إرسالها في صورتها الأولية إلى 3 أكاديميين في جامعة مصراتة لغرض التحكيم وإبداء ملاحظاتهم حول فقرات الاستبانة، بعد تحكيم الاستبانة تم توزيع عدد 90 استبانة عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة، تم استرجاع 81 استبانة منها 4 منها غير صالحة للتحليل، أي أن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل كان عددها 77 بنسبة ردود 85.6%، تم إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي (SSPS) لمعالجتها، حيث تم القيام بالتحليلات على مرحلتين:

المرحلة الأولى - وهي تحليل فقرات الاستبانة.

والمرحلة الثانية - متمثلة في التحليلات الإحصائية لتحديد العلاقة بين متغيرات

والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب والغش؛ مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة [16].

-ويرى الشيخ أنها: إجراءات محاسبية متعمدة وهادفة إلى إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها؛ لأغراض خاصة استغلالاً لمرونة المبادئ والمعايير المحاسبية أو مخالفة القوانين [5].

-ويعرفها العبيدي بأنها: مجموعة من الأساليب التي يتبناها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته المحاسبية؛ لإظهار الأرقام الواردة بالقوائم المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل معها الشركة [16].

## 1-8-2 دو افع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

تنحصر دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية في النقاط الآتية: [14].

1. تحقيق أرقام محددة للأرباح تسعى إليها الشركات، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة.
2. مواجهة تكاليف الديون من خلال قيام المديرين باختيار أو تغيير الطرق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها اتفاقيات وموثيق عقود الديون.
3. التعويضات الإدارية والمكافآت التشجيعية للمديرين؛ إذ إن مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم.
4. التكاليف السياسية نتيجة القوانين والإجراءات التي تفرضها الدولة، مثل: الأعباء الضريبة والأعباء الاجتماعية.
5. التقليل من العبء الضريبي من خلال الاختيار بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة.

## 3.8.1 أساليب المحاسبة الإبداعية:

تستخدم المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية وإظهارها بصورة مرضية لبعض أطراف مستخدمي هذه القوائم، وعليه فيمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية على حسب نوع القائمة المالية، فمن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي: (تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة، تضخيم حسابات الأصول المدينة، تقليل الالتزامات، التلاعب في المخصصات، التلاعب في طرق تقييم الأدوات المالية [4].

أما أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل فأهمها: (إثبات إيرادات المبيعات مبكراً قبل إتمام عملية البيع أو قبل إتمام عملية تبادل المنفعة - زيادة الدخل من خلال عائد مرة واحدة، مثل: زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقية، وكذلك تسجيل عائد من الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً - نقل وتحميل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة كان يتم جعل التكاليف التشغيلية تكاليف رأسمالية أو تغيير في السياسات المحاسبية، مثل: استهلاك التكاليف الرأسمالية بشكل بطيء جداً - نقل الإيرادات الحالية إلى فترة مالية لاحقة، تحميل المصاريف المستقبلية على الفترة المالية الحالية أو زيادة المصاريف وخاصة تلك التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المالية الحالية [20].

## 9.1 المراجعة الخارجية

من 36 إلى 45؛ حيث كانت بنسبة (59.7%)، وأن معظم المستجوبين يشغلون وظيفة مراجع خارجي بنسبة (70.1%)، وأن ما نسبته (50.6%) من أفراد عينة البحث من حملة البكالوريوس، بينما كان حملة الماجستير والدكتوراه بنسبة (46.8%)، أما ما يخص عدد سنوات الخبرة فلقد كان المستجوبون الذين خبرتهم أقل من 10 سنوات يمثلون ما نسبته (46.8%)، الجدول (1) يوضح هذه الخصائص بتفصيل أكثر:

الدراسة. في البداية تم التأكد من مصداقية وثبات الاستبانة عن طريق اختبار معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة، وتم إجراء اختبار T الأحادي (One Sample T test) لاختبار الفرضية الأولى والثانية، أما لاختبار الفرضية الثالثة لهذه الدراسة فقد تم استخدام اختبار الارتباط واختبار الانحدار الخطي البسيط.

## 1.2 وصف خصائص عينة الدراسة

من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها فإن معظم أعمار المشاركين تتراوح

جدول (1) خصائص أفراد العينة

السؤال	الإجابة	العدد	النسبة المئوية
العمر	من 25 إلى 35	13	16.9
	من 36 إلى 45	46	59.7
	أكثر من 45	18	23.4
المؤهل العلمي	المجموع	77	100%
	دبلوم متوسط	2	2.6
	بكالوريوس	39	50.6
	ماجستير	28	36.4
	دكتوراه	8	10.4
	المجموع	77	100%
الوظيفة	مراجع خارجي	54	70.1%
	أكاديمي	23	29.9%
	المجموع	77	100%
الخبرة	أقل من 10 سنوات	36	46.8
	من 10 إلى 20 سنة	14	18.2
	من 21 إلى 30 سنة	21	27.3
	31 سنة فأكثر	6	7.8
المجموع		77	100%

## 2.2 تحليل صدق الاستبانة وثباتها

يقاس ثبات فقرات الاستبانة بالاتساق الداخلي لفقراتها؛ لغرض التأكد من أنها مناسبة لما يراد قياسه، قد استخدم معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لهذا الغرض، حيث تعتبر قيمة (0.7) أو أكثر لهذا المعامل مقبولة إحصائية [24].

جدول (2) قياس صدق فقرات الاستبانة وثباتها

الرقم	المتغير	عدد الفقرات	قيمة $\alpha$ الفا
1	كفاءة المراجعة الخارجية	9	0.742
2	أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية	10	0.769

من خلال جدول (2) نجد أن قيمة هذه المعامل 0.742 للمتغير المستقل؛ بينما كانت 0.769 للمتغير التابع، وهي تحقق المعدل المطلوب لهذا المعامل .

3.2 تحليل فقرات الاستبانة :  
لأجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، لقياس متغيرات الدراسة عن طريق مجموعة فقرات تم اقتباسها من الدراسات السابقة، وذلك حسب المقاييس التالية: 1 = غير موافق بشدة، 2 =

غير موافق، 3 = محايد، 4 = موافق، 5 = موافق بشدة. حيث إن الرقمين 1، 2 يعبران على عدم الموافقة؛ بينما الرقمين 4، 5 يعبران عن الموافقة، ويعبر الرقم 3 عن الحياد.  
تم استخدام برنامج (SPSS) لإجراء الاختبارات الإحصائية التي تم عرضها في جداول إحصائية تحتوي على بعض مقاييس الإحصاء الوصفي، وهي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة؛

للفقرة أصغر من مستوى المعنوي (0.05)، والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من (3)، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوي (0.05)، وهذا يدل على عدم دلالة إجابات عينة الدراسة، وإن الإجابات تعتبر محايدة .

فيما يلي توضيح لنتائج هذه الاختبارات للفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة. 1-3-2 تحليل فقرات الاستبانة التي تقيس كفاءة المراجعة الخارجية في هذه الدراسة تُعتبر كفاءة المراجعة الخارجية هي المتغير المستقل، والتي تعني الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والقيام بعملية المراجعة في الوقت المحدد وضمن التكلفة المحددة، ولقد تم اقتباس فقرات الاستبانة من دراسة أمين وآخرون [6]. والجدول (2) يوضح نتائج تحليل هذه الفقرات.

### جدول (3) تحليل الفقرات التي تقيس كفاءة المراجعة الخارجية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	احصائه اختبار T	الدلالة الإحصائية	القرار
01	تقوم المراجعة الخارجية بدور رئيسي للتأكد من تطبيق مفاهيم المراجعة بالشركة.	3.75	.588	55.974	.000	موافق
02	يتوفر لدى المراجع الخارجي معرفة كافية بالمعايير الفنية.	3.75	.463	71.090	.000	موافق
03	تستخدم إدارة المراجعة الخارجية دليل عمل في تنفيذ عملياتها.	3.30	.904	32.014	.000	موافق
04	يقوم المراجع الخارجي بتحديد فرص التحسين والتطوير.	3.70	.608	53.385	.000	موافق
05	يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الخارجية.	2.79	.991	24.718	.000	غير موافق
06	يتولى المراجع الخارجي مهمة تقييم أنشطة الرقابة الداخلية.	3.65	.721	44.401	.000	موافق
07	يعتمد المراجع الخارجي أثناء عملية فحص وتقييم الحسابات على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق المراجعة الخارجية.	3.68	.697	46.295	.000	موافق
08	يأخذ المراجع الخارجي في عين الاعتبار أثناء عملية الفحص والتقييم أنشطة الحسابات وتكاليف الجودة والتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.	3.44	.752	40.155	.000	موافق
09	توجد خطط استراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين.	2.70	.796	29.786	.000	غير موافق
10	المعدل العام	3.3757	.49550	59.782	.000	موافق

2-3-2 تحليل فقرات الاستبانة التي تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية المحاسبة الإبداعية عبارة عن إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية، أو تجميل الدخل، أو من أجل تحقيق مكاسب شخصية، ولقياس المحاسبة الإبداعية تم اقتباس فقرات الاستبانة التي تقيسها من دراسة لخزاري وزين [14].

من خلال الجدول (3) يتضح أن لجميع فقرات الاستبانة الخاصة بالمتغير المستقل كان مستوى المعنوي أقل من (0.05)؛ مما يعني أن الإجابات أما في منطقة القبول أو في منطقة الرفض، ومن خلال النظر إلى المتوسطات الحسابية نجد أن معظم الفقرات متوسطاتها أكبر من (3) : أي أن إجابات عينة الدراسة في منطقة القبول؛ مما يعني الموافقة على هذه الفقرات، بينما كانت المتوسطات الحسابية للفقرة الخامسة والفقرة التاسعة أقل من 3 ؛ مما يعني أن الإجابات تقع في منطقة الرفض أو عدم القبول.

## جدول (4) تحليل فقرات الاستبانة التي تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. ممارسات المحاسبة الإبداعية						
القرار	الدلالة الإحصائية	إحصاء اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ت
موافق	.000	45.316	.688	3.78	تطبيقات المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير على كل من اختيار السياسات المحاسبية والتلاعب للمعاملات المالية في التقارير المالية.	01
غير موافق	.000	23.444	1.065	2.84	يوجد نموذج محاسبي مصمم (من قبل الهيئات المهنية) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد التقارير المالية للشركات.	02
غير موافق	.000	29.312	.879	2.94	تصنيف بعض المصاريف التشغيلية ضمن الخسائر غير الاعتيادية في حسابات التشغيل.	03
موافق	.000	34.374	.826	3.23	تصنيف مصاريف البحث والتطوير ضمن المصروفات الرأسمالية.	04
موافق	.000	26.654	1.052	3.19	تصنيف الأرباح غير الاعتيادية ضمن الأرباح التشغيلية.	05
موافق	.000	24.922	1.157	3.29	عدم إقفال الدفاتر المحاسبية لعدد من الأيام رغم انتهاء الدورة التشغيلية؛ لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة بالاتفاق مع العملاء.	06
موافق	.000	30.209	.966	3.32	تحسين نسب السيولة؛ وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال الدورة من قروض طويلة الأجل.	07
موافق	.000	30.981	.912	3.22	عدم الإفصاح عن الالتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	08
موافق	.000	22.270	1.254	3.18	الزيادة في تقدير الأرباح المستقبلية للمصاريف الإدارية، مثل: مصاريف الدعاية والإعلان، أو مصاريف التطوير.	09
موافق	.000	28.597	.948	3.09	الزيادة أو التقليل في تقدير الأصول بين الحين والآخر يتم حسب غايات الشركة	10
موافق	.000	48.781	.57300	3.1854	المعدل العام	11

## 4.2 اختبار العلاقة بين كفاءة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية:

لاختبار هذه العلاقة تم إجراء اختبار الارتباط واختبار الانحدار الخطي؛ حيث كان معامل ارتباط بيرسون (-0.377)، وهو ارتباط سالب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.01)، ولاختبار مدى معنوية العلاقة تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط والذي كانت نتائجه كما تلي:

**2-4-1** معامل التحديد ( $R^2$ ): عند تقدير معادلات نموذج الانحدار فمن الضروري استخدام معامل التحديد ( $R^2$ )؛ لمعرفة مدى توفيق خط الانحدار المقدر للمتغير التابع والمتغير المستقل [2].

جدول (5) معامل التحديد ( $R^2$ )

R	معامل التحديد ( $R^2$ ):	معامل التحديد ( $R^2$ ) المعدل	الخطأ المعياري
.377	.142	.131	.56308

الواردة في الجدول السابق أتضح أن قيمة الخطأ المعياري الذي كلما كانت قيمته أقل يدل على خطأ أقل لنموذج الانحدار.

**2-4-2** اختبار **F-test**: من خلال اختبار معنوية الانحدار المتعدد بصورة عامة أتضح أن القيمة المحسوبة للاختبار (12.46) أن مستوى الدلالة Sig = 0.000، كما يظهر من الجدول (6).

من خلال الجدول (4) أتضح أن لجميع فقرات الاستبانة الخاصة بالمتغير التابع أن مستوى المعنوي أقل من (0.05)؛ مما يعني أن الإجابات أما في منطقة القبول أو في منطقة الرفض.

ومن خلال النظر إلى المتوسطات الحسابية فإننا نجد أن معظم الفقرات متوسطاتها الحسابية أكبر من (3)؛ أي أن إجابات عينة الدراسة في منطقة القبول؛ أي أنه تمت الموافقة على هذه الفقرات، بينما كانت المتوسطات الحسابية للفقرة الثانية والفقرة الثالثة أقل من (3)؛ أي أنه لم تتم الموافقة عليها أو عدم قبولها.

يوضح الجدول (5) بعض القيم الإحصائية التي تم حسابها للنموذج المقدر، وهي قيمة الارتباط (0.377)، بينما كان مربع معامل هذه القيمة أي معامل التحديد (0.142)، والذي يوضح مدى تفسير التغير في المتغير التابع عن طريق التغير في المتغير المستقل، وهذا يشير إلى أن التغير في المتغير المستقل يفسر (14%) من التغير في المتغير التابع، وهذه القيمة تعتبر متوسطة [24]، ومن ضمن البيانات

جدول (6) نتائج اختبار F قدرة نموذج الانحدار على التنبؤ

نموذج الانحدار	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط الربعات	F اختبار	Sig. مستوى المعنوية
الانحدار	3.950	1	3.950	12.459	.001
المتبقي	23.780	75	.317		
المجموع	27.730	76			

الجدولية (1.96)، عندما تكون قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية يتم قبول فرضية الدراسة أو عن طريق قيمة p-value والتي يتم قبول الفرضية عندما تكون قيمتها أقل من (5%).

يوضح جدول (6) قيمة اختبار (F)، والتي كانت معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، والتي تدل على صلاحية نموذج الانحدار للتنبؤ.

### 3-4-2 اختبار T-test

يوفر تحليل الانحدار قيمة t- المحسوبة، والتي تتم مقارنتها بقيمة t-

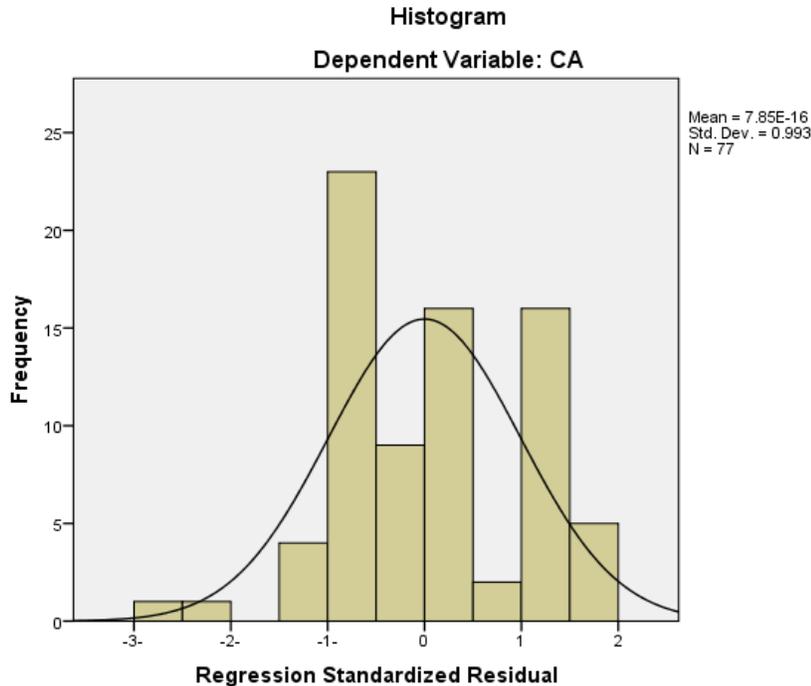
جدول (7) نتائج اختبار T يبين قيمة المعاملات

Sig. مستوى المعنوية	اختبار T	المعاملات المعيارية		المعاملات الغير معيارية		البيان
		Beta	Std. Error	B		
.000	11.091		.416	4.618		الثابت
.001	-3.530-	-.377-	.123	-.434-		كفاءة المراجعة الخارجية

المحاسبة الإبداعية: المتغير التابع

والأكاديميين في مدينة مصراته.  
2 المدرج التكراري:  
من مخرجات تحليل الانحدار أيضا المدرج التكراري، والذي يوضح توزيع بيانات الدراسة، ومن خلال الشكل (1) نلاحظ أن البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا:

من خلال جدول (7) أظهرت نتائج التحليل أن قيمة sig مستوى المعنوية أقل من (5%)، وهذا يدل على قبول فرضية الدراسة، والتي مفادها: توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الليبية حسب آراء مراجعي الحسابات



شكل 1. اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

## 1.3 النتائج:

تبين من خلال التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم تجميعها بواسطة استمارة الاستبانة الموجهة للمراجعين الخارجيين والأكاديميين داخل مدينة مصراتة الآتي:

1. من خلال تحليل الفقرات التي تقيس كفاءة المراجعة الخارجية اتضح أن المتوسط العام لإجابات عينة الدراسة لكفاءة المراجعة الخارجية هو (3.376)، وهو أكبر من (3)؛ مما يعني أن عملية المراجعة لقوائم الشركات الليبية العاملة بمدينة مصراتة حسب آراء المشاركين تعتبر ذات كفاءة، وحسب مقياس ليكرت للمواقفة النسبية جبار ص 125 [8]، هذا المتوسط يقع في الفترة (3) إلى (-3.75)؛ أي أن المعدل العام يعتبر متوسطاً، أي أن عملية المراجعة على حسب آراء العينة تتمتع بكفاءة متوسطة، وهذا ما تؤيده دراسة قويدر، ص 152 [13].

2. حسب تحليل فقرات الاستبانة التي تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية اتضحت عدة أساليب تتم من خلالها إدارة الأرباح؛ حيث كان المعدل العام (3.185)، وهو يعتبر متوسطاً على حسب مقياس ليكرت النسبي، وهذا المعدل يعتبر متوسطاً؛ أي أن الشركات -محل المراجعة- تقوم بممارسة بعض أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا يتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة أشميلة وآخرون [4].

3. فيما يخص اختبار وتحليل علاقة التأثير بين المتغير المستقل (كفاءة المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) - وُجد أنها علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية؛ أي أن كفاءة المراجعة الخارجية لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هذه النتيجة تتفق مع مجموعة من الدراسات السابقة مثل دراسة الزواوي [17] ودراسة أمين وآخرون [6] ودراسة (Almasani et al.) [22].

## 2.3 التوصيات:

1. توصي الدراسة مكاتب المراجعة في ليبيا بالالتزام بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية، وأن يتم تكوين فرق عمل؛ لتحسين أعمال المراجعة الخارجية.

2. وضع خطط استراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين؛ وذلك للرفع من كفاءتهم من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

3. على الشركات محل المراجعة أن تقوم بتبني نموذج محاسبي مصمم (من قبل الهيئات المهنية) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد التقارير المالية.

4. على المراجعين التأكد من عدم قيام الشركات محل المراجعة بتصنيف بعض المصاريف التشغيلية ضمن الخسائر غير الاعتيادية في حسابات التشغيل.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية:

## الكتب:

- [1]- ليونارد ج ، ترجمة مصطفى جلال . (2004). الإحصاء التجاري، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر.
- [2]- مجيد، علي حسين، عفاف عبد الجبار. (1998). الاقتصاد القياسي: النظرية والتطبيق، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

## المجلات العلمية:

- [3]- إدريس، أ.ح. (2015). تأثير حجم العينة وتوزيع المجتمع على قوة الاختبار الإحصائي حالة اختبار T للعينتين المستقلتين والمرتبطين. Journal of Science and Technology, 16(2).
- [4]- أشميلة، ميلاد، و رجب و لربش، منصور محمد والفاخري، جمعة محمد، (2018). مدى ممارسة الإدارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، (11)، 188 – 219
- [5]- الشيخ، سهيل . (2010). مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33(5): 1-22
- [6]- أمين، هونر محمد. أمين، سوران محمد، الغزالي، م. ح. ا. (2019). مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين) The Scientific Journal of Cihan University – Sulaimany 1(3): 276-291 .
- [7]- بن عبد العزيز، سفيان وهواري منصور. (2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (8): 449 – 512.
- [8]- جبار، ناظم شعلان. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، 9، (2): 238 – 263
- [9]- جريرة صلال سليمان، البشتاوي سليمان حسين، الحياصات حمدان محمد، (2015). أثر آليات المحاسبة للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، (2): 317 – 347
- [10]- جعارة، أسامة عمر. القضاة، كمال أحمد. أبو تمام، ميساء. (2015). أثر إدراك المالكين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، دراسات العلوم الإدارية. 42 (1): 277-297
- [11]- العطار، حيدر عباس. (2018). دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد. مجلة الدنانير. (14): 462- 497
- [12]- فليح، حسن وجميل، فارس. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة

- [25] - Rabin, C. E. (2005). Determinants of auditors' attitudes towards creative accounting. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 13(2), 67–88.
- [26] - Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill building approach*. John Wiley & Sons.
- (27) العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد الاقتصادية. 388 – 355
- [13] - قويدر، أيمن إبراهيم، 2017، نظام الرقابة الداخلية وأثره على فاعلية المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية على شركة خدمات الطرق السريعة، المجلة الجامعية، 1 (9)، ص 151 - 198 .
- [14] - لخداري، عبد الجليل وزين، عيسى، (2018)، الدوافع والعراقيل التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، جامعة الشهيد حمدة لخضر – الوادي، ص 1-16
- [15] - مطر، محمد والحلي ليندا. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط. 1-36.
- [16] - حمادة، رشا (2010) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد (26) العدد الثاني.
- رسائل جامعية:
- [17] - العبيدي، صبيحة بزان. (2008). دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق في مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- [18] - الزواوي، على عبد الحفيظ سالم. (2009). العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجع الحسابات لممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا.
- [19] - عطية، فاطمة نصر فرج. (2018). علاقة لجان المراجعة بالحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.
- [20] - قبّال، زينب و ديفني، حياة. (2016). دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة لمدقي الحسابات لولاية أدرار، رسالة ماجستير غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة أحمد دراية أدرار، ولاية أدرار، الجزائر.
- [21] - النعاس، إبراهيم أحمد محمد. (2014). إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة بنغازي، ليبيا.
- ثانيا- المراجع الأجنبية:
- [22] - Almasani, A. A., Azam, S. M. F., Ahmed, S., & Yusoff, S. K. B. M. D. (2019). The Mediation Effect of Audit Quality on the relationship between Auditor-Client Contracting Features and the Reliability of Financial Reports in Yemen. *International Journal of Business Society*, 3(10), 58–69.
- [23] - Belkaoui, Ahmed, (2014) "Accounting Theory", 5 th ed , australia:thomson learning, Inc,2014. P 59
- [24] - Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*, 2nd edn. Á/L. Erbaum Press, Hillsdale, NJ, USA.