الهيئة الليبية للبحث العلمي
Libyan Authority of Scientific Research

العدد السابع 07
ديسمبر 2024

دراسات محاسبية

مجلة علمية محكمة نصف سنوية
تصدر عن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين
تحت إشراف الهيئة الليبية للبحث العلمي

■ رئيس هيئة التحرير

• أ. د. محمد شعبان أبوعين
قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس – ليبيا

■ أعضاء هيئة التحرير

• أ. د. عبدالرزاق المبروك أبوفائد قسم المحاسبة – مدرسة العلوم الإدارية والمالية – الاكاديمية الليبية

• د. عبدالحميد علي المقروس قسم المحاسبة – مدرسة العلوم الإدارية والمالية – الأكاديمية الليبية

• د. على عبدالسلام ناصف قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية –سوق الاحد – جامعة الزيتونة

• د. محيي الدين عمر النجار قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

• د. منصور محمد الفرجاني قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والتجارة – جامعة المرقب

■ المشرف العام

• أ. صلاح الدين بشير التركي
نقيب المحاسبين والمراجعين الليبيين

■ سكرتير هيئة التحرير

• أ. أسامة سالم الرياني
محاسب ومراجع قانوني

إخراج وتنفيذ ومراجعة لغوية:
القبس للخدمات الإعلامية

دراسات محاسبية

Studies of Accounting

مجلة علمية محكمة نصف سنوية
تصدر عن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين
تحت إشراف الهيئة الليبية للبحث العلمي

رقم الإيداع الدولي ISSN: 2616 - 5848
رقم الإيداع القانوني (2017/195) دار الوطنية للكتاب بنغازي

حقوق النشر والطبع محفوظة لمجلة دراسات محاسبية

العنوان :

نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين

شارع الوادي خلف مدرسة حيدر الساعاتي،

طرابلس - ليبيا

هاتف : 218213341810 + محمول: 218916683760 +

www.accounting - studies.ly

Email: info@accounting - studies.ly

الهيئة العلمية الاستشارية

■ أ. د. بوبكر فرج شريعة قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

■ أ. د. الصديق عثمان الساعدي قسم المحاسبة بكلية المحاسبة – جامعة غريان –

■ أ. د. المكي معتوق سعود قسم المحاسبة بكلية التجارة والاقتصاد الإسلامي/ مسلاتة – الجامعة الأسمرية الإسلامية

■ أ. د صالح ميلود رمضان خلاط قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية صرمان – جامعة صبراتة

■ أ. د. عبدالرزاق المبروك أبوفائد قسم المحاسبة بمدرسة العلوم الإدارية والمالية – الأكاديمية الليبية

■ أ. د. على محمد موسى قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة الزاوية

■ أ. د. عبدالناصر إبراهيم نور قسم المحاسبة بكلية الأعمال – جامعة النجاح الوطنية – فلسطين

■ أ. د. مصطفى ساسي افتوحة قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية صرمان – جامعة صبراتة

■ أ. د. ماهر موسى درغام قسم المحاسبة والمراجعة بكلية الاقتصاد والأعمال – الجامعة الإسلامية – فلسطين

■ أ. د. نصر صالح محمد أحمد قسم المحاسبة – جامعة ليبيا المفتوحة

■ أ. د. نورالدين عبد الله حمودة قسم المحاسبة بكلية العلوم الإدارية والمالية التطبيقية/ طرابلس

■ أ. د. مصطفى بكار محمود قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد–جامعة بنغازي

■ أ. د. الهادي محمد السحيري قسم المحاسبة بكلية المحاسبة – جامعة غريان

■ أ.د. مصطفي البشير منيع – قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

■ أ.د. شعلة أبوالقاسم الأبيض – قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

■ أ.د. عبدالحميد إبراهيم معتوق –قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

■ أ.د. يوسف ممدو حميدي –قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والمحاسبة مرزق – جامعة فزان

■ أ.د. مسعود محمد مريود – قسم المحاسبة بكلية المحاسبة – جامعة غريان

■ أ.د. عبد المنعم حسن إجبارة – قسم التمويل والمصارف بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

■ أ.د. نورالدين عبدالله حمودة – قسم المحاسبة بكلية العلوم الإدارية والمالية – طرابلس

■ أ.د. إبراهيم مسعود الفرجاني – قسم التمويل والمصارف بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

دراسات محاسبية
Studies of Accounting
مجلة علمية محكمة نصف سنوية
تصدر عن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين
تحت إشراف الهيئة الليبية للبحث العلمي
الهيئة الليبية للبحث العلمي
Libyan Authority of Scientific Research
نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين
Libyan Union of Accountants & Auditors

نبذة عن المجلة وأهدافها :

أنشئت مجلة دراسات محاسبية بموجب قرار نقيب المحاسبين والمراجعين رقم (2) لسنة 2017م وتحمل الإيداع الدولي رقم (ISSN:2616 - 5848) ورقم الإيداع القانوني (2017/195) دار الوطنية للكتاب بنغازي وهي مجلة علمية محكمة تهتم بنشر البحوث والدراسات العلمية الخاصة بالمجالات المالية والمحاسبية والمراجعة، وتنشر البحوث إلى جانب عرض ملخصات الكتب والدوريات، والرسائل العلمية (الماجستير والدكتوراه)، والتقارير الصادرة عن المؤتمرات والندوات، وورش العمل من داخل ليبيا وخارجها.

رؤية المجلة

التميز والريادة والابتكار في نشر البحوث العلمية المُحَكَّمة التي تلبي طموحات الأكاديميين والمهنيين الليبيين في مجال المحاسبة والمراجعة

الرسالة

تسعى المجلة لتصبح مرجعاً علمياً للباحثين ونشر البحوث المُحكَّمة في مجالي المحاسبة والمراجعة المالية والعلوم ذات العلاقة وفق المعايير العالمية للمهنة والشروط العلمية للنشر.

أهداف المجلة

تسعى المجلة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1 - نشر الأبحاث العلمية التي تتناول مشاكل بحثية محلية أو إقليمية أو دولية ذات صلة بالمحاسبة والمراجعة.

2 - الارتقاء بمهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال نشر الأبحاث العلمية.

3 - إتاحة الفرصة للباحثين لنشر بحوثهم ودراساتهم العلمية، من أجل توسعة دائرة المعرفة لدى الباحثين وصانعي القرار والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة.

4 - تشجيع التواصل بين الباحثين الأكاديميين من جهة والمهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة من جهة أخرى حول الموضوعات المستجدة في هذه المجالات.

5 - تشجيع البُحَّاث وطلبة الدراسات العليا على إجراء المزيد من البحوث العلمية في مجالي المحاسبة والمراجعة والعلوم ذات العلاقة.

6 - مواكبة التطورات والمستجدات العلمية الصادرة من المنظمات الدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتعاون معها.

7 - المساهمة والمشاركة في إعداد وتنظيم الأنشطة والمهنية من مؤتمرات وورش عمل وحلقات نقاش.

8 - المساهمة في تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة.

شروط النشر في المجلة

أولا: قواعد عامة للنشر:

يشترط في البحوث المقدمة للنشر بالمجلة اتباع القواعد والشروط التالية:

1 - تنشر المجلة الدراسات الأصلية والبحوث المبتكرة الرصينة المكتوبة بأسلوب علمي منهجي، على ألا تكون قد سبق نشرها أو قدمت للنشر في مجلة أخرى.

2 - أن يكون البحث متسماً بالعمق والأصالة في موضوعه ومنهجه وعرضه ومصادره بحيث تكون متوافقة مع عنوانه، بعيداً عن الحشو، سليم اللغة، دقيق التوثيق.

3 - التقيد بأصول البحث العلمي وقواعده وشكلياته من حيث أسلوب العرض والمصطلحات وتوثيق المصادر والمراجع في بيانات كاملة لنشرها .

4 - تعد الدراسات والبحوث باللغة العربية واللغة الانجليزية والفرنسية، على أن تتضمن النسخة الأجنبية ملخصاً لها باللغة العربية.

5 - يجب كتابة البحث بلغة سليمة خالية من الأخطاء الإملائية واللغوية والنحوية والمطبعية.

6 - الالتزام بأخلاقيات البحث العلمي وملء تعهد من قبل الباحث بالأمانة العلمية.

ثانياً: الشروط الشكلية والفنية للبحوث المقدمة للنشر:

1 - تحمل الصفحة الأولى عنوان البحث باللغتين العربية والانجليزية بالإضافة إلى اسم الباحث ثلاثيا ومؤهله العلمي ودرجته العلمية، واسم القسم والكلية والجامعة والبريد الالكتروني الخاص به.

2 - ملخص البحث باللغتين العربية والانجليزية لا تتجاوز (250) كلمة لكل لغة .

3 - الكلمات المفتاحية (Key words)، بعد الملخص باللغتين العربية والانجليزية.

4 - تقدم البحوث مطبوعة على وجه واحد من ورق مقاس (A4) ومرقمة ترقيماً متسلسلاً ، بما في ذلك الجداول والأشكال والصور واللوحات وقائمة المصادر والمراجع على أن لا يقل عدد الصفحات عن (15) صفحة ولا يزيد عن (30) صفحة، كما تقدم البحوث بالإضافة إلى النسخة المطبوعة نسخة أخرى مخزنة على قرص ليزري (CD).

5 - **الهوامش:** يجب أن تكون هوامش الصفحات سواء كان البحث باللغة العربية أو الانجليزية كما يلي: أعلى وأسفل الصفحة (2.5) سم، يسار الصفحة (2.5) ويمين الصفحة (3) سم وتباعد الأسطر (1.5).

6 - **الخطوط:** من برنامج وورد (Word2010) تحت نظام التشغيل (Windows) كما يلي:

أ - **اللغة العربية:** تكون كتابة البحوث بنوع خط Simplified Arabic، حجم الخط (16) **غامق** للعنوان الرئيسي، ومتن البحث (14)، والجداول والأشكال(12)**عادي**.

ب - **اللغة الإنجليزية:** تكون كتابة البحوث بنوع خط Times New Roman، حجم الخط (14) **غامق** للعنوان الرئيسي، ومتن البحث (12)، والجداول والأشكال (12) **عادي**.

7 - **الأشكال والرسومات التوضيحية والجداول:**

أ - تُدرج الرسوم البيانية والأشكال التوضيحية في النص، وتكون الرسوم والأشكال باللونين الأبيض والأسود وترقم ترقيماً متسلسلاً، وتكتب (مصادرها إن وجدت) والملاحظات التوضيحية في أسفلها.

ب - تُدرج الجداول في النص وترقم ترقيماً متسلسلاً وتكتب أسماؤها في أعلاها. أما الملاحظات التوضيحية فتكتب أسفل الجدول.

8 - **طريقة التهميش:** التهميش تتم الإشارة إلى المصادر والمراجع التي استشهد بها الباحث في متن البحث، وفق طريقة جمعية علم النفس الأمريكية (APA)، في تثبيت الهوامش والمراجع، والتي تنص على أن يشير الباحث إلى الهامش في متن البحث بكتابة لقب المؤلف أو اسم العائلة وسنة النشر ورقم الصفحة بين قوسين كبيرين مثلاً: (أبو فائد، 2018)، أما في حالة مؤلفين اثنين أو ثلاثة (الشريف، مازق، الفضلي، 2018)، وفي حالة أكثر من ثلاثة (الشريف، وآخرون، 2018)، أما عندما يعتمد الباحث على مرجع أجنبي لمؤلف واحد (khlat, 2018)، في حالة مؤلفين اثنين أو ثلاثة (Aboulqasim & Belgasem, 2018)، وفي حالة أكثر من ثلاثة (khlat& et al, 2018).

وتكون قائمة المراجع في نهاية البحث بحيث يتم ترتيبها حسب الحروف الهجائية، وتكون قائمة المراجع العربية أولاً ثم المراجع الأجنبية، بشرط أن تتضمن القائمة ما أشار إليه الباحث في متن البحث فقط

● **مثال للمراجع العربية**

البغدادي، محمد مرعي، (2018)، مدى استخدام أدوات التخطيط المالي كأداء للرقابة المالية، مجلة دراسات محاسبية الصادرة عن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، العدد الأول، طرابلس، ليبيا ص 53 - 70.

● **مثال للمراجع الأجنبية**

1.Chakroun. R & Hussainey .K (2014) «Disclosure Quality In Tunisian Annual Reports» Corporate Ownership & Control, Vol 11, No 4, PP.58 - 80

● **ثالثاً: آلية تحكيم البحوث المقدمة للنشر**

1 - تخضع البحوث المرسلة إلى المجلة لفحص أولي، من قبل هيئة التحرير لتقرير أهليتها للتحكيم، وذلك خلال أسبوع من تاريخ استلام البحث.

2 - يتم فحص البحوث المقدمة للمجلة عن طريق أحد برامج الكشف عن الأصالة في الإنتاج العلمي (Plagiarism Detection Software)

3 - تخضع البحوث المقدمة للنشر في المجلة للتحكيم العلمي من قبل أستاذين متخصصين كحد أدنى تحددهم هيئة التحرير بشكل سري، ويتم إبلاغ الباحث بنتيجة التحكيم خلال شهر من تاريخ الاستلام.

الافتتاحية

الحمد لله رب العالمين حمدا يليق بجلاله وقدرته كما ينبغي والصلاة والسلام على نبينا محمد رسول الله عليه أفضل الصلاة والسلام.

وبعد

يسرنا أن نقدم للقارئ الكريم العدد السابع من مجلة دراسات محاسبية، التي تصدر عن نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، تحت إشراف ومتابعة الهيئة الليبية للبحث العلمي، يأتي هذا العدد في وقت تتزايد فيه أهمية الدراسات المحاسبية في تعزيز الشفافية والنزاهة في الأعمال، وتقديم حلول مبتكرة للتحديات التي تواجه القطاع المالي والمحاسبي في ليبيا، مما يجعل من الضروري تعزيز الوعي والمعرفة في مجالات المحاسبية والتمويل.

نرحب بكم في العدد السابع من مجلة دراسات محاسبية الذي نسعى من خلاله تسليط الضوء على الأبحاث والدراسات التي تعنى بتطورات المحاسبة والمراجعة والتمويل، وابتكاراتها، وأفضل الممارسات العالمية في هذا المجال، كما نهدف إلى توفير منصة للباحثين والمهنيين لمشاركة أفكارهم وتجاربهم، مما يسهم في تعزيز المعرفة والممارسات المحاسبية.

في هذا العدد، سنستعرض مجموعة من المقالات العلمية التي تتناول مواضيع متنوعة تشمل تحليل الأداء المالي، وأثر التكنولوجيا على المحاسبة، واستراتيجيات تحسن جودة المراجعة، كما نرحب بمساهماتكم وملاحظاتكم القيمة التي ستساعدنا في تحسين محتوى المجلة وتوسيع افاقها.

نتطلع إلى أن يكون هذا العدد نقطة انطلاق لمزيد من النقاشات المثمرة والمبادرات الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة والتمويل، ونسعى إلى تعزيز التعاون بين الأكاديميين والمهنيين لتحقيق الأهداف المشتركة.

نشكركم على دعمكم المستمر لمجلتنا ونتمنى لكم قراءة ممتعة ومفيدة.

مع أطيب التحيات

أ.د. محمد شعبان أبوعين

رئيس هيئة تحرير المجلة

- **المجلة ترحب بما يرد إليها من دراسات وأبحاث علمية في مجالي المحاسبة والمراجعة والعلوم ذات العلاقة.**
- **تكون كافة حقوق النشر والطبع محفوظة للمجلة العلمية للدراسات المحاسبية على أن يكون رئيس التحرير الممثل القانوني لها.**
- **تنتقل حقوق طبع ونشر البحث إلى المجلّة عند إعلام صاحب البحث المقبول للنشر بقبوله.**
- **جميع الآراء الواردة في المجلة تعبر عن آراء كاتبيها، ولا تعبر بالضرورة عن وجهة نظر المجلة أو النقابة.**
- **لا يجوز إعادة طبع الدراسات والأبحاث إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من رئيس هيئة تحرير المجلة.**

رسوم اقتناء المجلة

الرقم	الجهة	القيمة
1.	أعضاء النقابة وأساتذة الجامعات	10د. ليبية
2.	للطلبة الأكاديميين	5 د. ليبية
3.	للمؤسسات والشركات	15 د. ليبياً
4.	خارج دولة ليبيا باستثناء نفقات البريد	20 دولارا

فهرس البحوث

مدى الالتزام بمبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار COBIT 2019

"دراسة حالة جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي، فرع بنغازي" 13

■ أ. ريم سعد علي

دور تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق الاستدامة 47

دراسة ميدانية على الشركات العاملة بمدينة مصراتة

■ د. عائشة محمد العربي الشريف ■ أيوب محمد عريبي ■ محمد حامد البصير ■ على عبد الكريم لحيو

عوامل تغيير المراجع الخارجي وأثرها على مهنية المصارف الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين 85

"دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي"

■ د. محمد فرج محمد شقلوف

مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية 127

(دراسة استطلاعية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي)

■ د. عبد الحميد على المقروس ■ أ. عبد المنعم محمد حسين

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي والمعوقات التي تواجه 165

■ على مسعود الدروقي ■ رجب منصور امطير

دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي

203 **دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب الليبية**

■ أ. فراج محمود حامد المبروك

اقتراح نظام محاسبي الكتروني باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي

235 **للشركات التجارية العاملة في نطاق مدينة درنة – ليبيا**

■ د. نوري سليمان التركاوي

أثر الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي

269

■ د. مرعي محمد البدري

دور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية

298

■ د. إبراهيم مسعود الفرجاني ■ أ. نضال محمد العمامي

تفسير الاختلافات حول تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات

328 **من منظور النظرية الشرطية: دراسة نظرية**

■ د. سامي سالم الحصادي ■ د. خالد زيدان الفضلي

دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية» دراسة ميدانية

380 **على شركة الكهرباء**

■ د.مريم المهدي محمد

مدى الالتزام بمبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار COBIT 2019

"دراسة حالة جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي، فرع بنغازي"

■ أ. ريم سعد علي *

■ تاريخ استلام البحث 2024/06/19م ■ تاريخ قبول البحث 2024/08/03م

■ **المستخلص:**

تناولت الدراسة مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي، فرع بنغازي بمبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار «COBIT«2019، على اعتبار أن جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر ذو طبيعة خاصة ومهمة للغاية، إذ يعول عليه في حل مشكل شح المياه الصالحة للشرب في كافة ربوع ليبيا. ولذلك حاولت الدراسة معرفة مدى اهتمام الجهاز بمستجدات التطورات التكنولوجية وتبني أطر متخصصة في ظل مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات؛ لتوفير المرونة في العمليات والأنشطة ومواكبة التطورات الحاصلة، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على الاستبيان والمقابلات الشخصية مع المحاسبين والمراجعين وخبراء تكنولوجيا المعلومات، وفق المنهج المختلط. وتمثلت أهم نتائج الدراسة في: موافقة المشاركين على الالتزام بأغلب عبارات المجالات الخمس لإطار"COBIT«2019، ناهيك عن الاهتمام بتطبيق التكنولوجيا ولكن دون وجود إطار عام ينظمها، فعلى الرغم من الجهود المبذولة من قبل الجهاز إلا إن التوجه نحو التبني الكامل والسليم لآليات الحوكمة وحوكمة تكنولوجيا المعلومات لايزال في مراحله الأولى، وأوصت الدراسة بالتأكيد على تبني استراتيجية شاملة لتنفيذ الحوكمة بشكل سليم ومتابعة الأطر المنظمة لتكنولوجيا المعلومات والعمل على تطبيقها.

● **الكلمات المفتاحية:** جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي، حوكمة تكنولوجيا المعلومات، إطار COBIT 2019 .

* محاضر مساعد بكلية الاقتصاد – قسم المحاسبة- جامعة طبرق – طالبة دكتورة بالأكاديمية الليبية فرع بنغادي

The Extent of Adherence to the Principles of Information Technology Governance According to the COBIT 2019 Framework

Case Study of the Executive and Management Authority of the" Great Man-Made River Project، Benghazi Branch

■ Ms. Reem Saad Ali

● Received: 19/06/2024 ● Accepted:03/08/2024

■ **Abstract: -**

The study addressed the extent to which the Executive and Management Authority of the Great Man-Made River Project, Benghazi Branch, adheres to the principles of Information Technology Governance in accordance with the "COBIT 2019» framework, considering that the Executive and Management Authority of the Great Man-Made River Project has a unique and highly significant nature, as it is relied upon to resolve the issue of the scarcity of potable water throughout Libya. Therefore, the study sought to ascertain the extent of the Authority›s interest in technological developments and the adoption of specialized frameworks in light of the principles of Information Technology Governance; in order to provide flexibility in operations and activities and to keep pace with ongoing developments. To achieve this, a mixed-method approach was employed, relying on questionnaires and personal interviews with accountants, auditors, and IT specialists to reach the study›s objectives. The main findings of the study indicated that participants agreed on adherence to most of the statements of the five domains of the "COBIT 2019» framework, in addition to an interest in applying technology, albeit without a general framework to regulate it. Despite the efforts exerted by the Authority, the move towards complete and proper adoption of governance and Information Technology Governance remains in its early stages. The study recommended emphasizing the adoption of a comprehensive strategy for the proper implementation of governance, monitoring the regulatory frameworks for Information Technology, and working towards their application.

● **Keywords:** Executive and Management Authority of the Great Man-Made River Project, Information Technology Governance, COBIT 2019 framework..

Assistant Lecturer at the Faculty of Economics - Tobruk University *A PHD student at the Libyan Academy OF graduate Studies, Benghazi branch* E-mail: reemsaad881@gmail.com

■ المقدمة

إن التطورات السريعة المصاحبة لتكنولوجيا المعلومات تعد من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات اليوم، فلقد أصبحت تكنولوجيا المعلومات أكثر تعقيدًا عن السابق وأكثر عرضة للمخاطر التي من شأنها أن تؤثر على العمليات الداخلية (وهدان وآخرون، 2021). إذ تعتمد المؤسسات بشكل متزايد على تكنولوجيا المعلومات لدعم الأعمال والحصول على مزايا تنافسية، الأمر الذي يتطلب وجود إطار شامل يحكمها ويكسبها قيمة إضافية، لإدارة التكنولوجيا المطبقة ومواءمة استراتيجية تكنولوجيا المعلومات مع استراتيجية الأعمال والاستجابة السريعة لأي أحداث طارئة؛ ومساعدة المؤسسات في تنفيذ عملياتها المختلفة، والتي من أهمها إطار (COBIT) Technology Control Objectives for Information and related كأحد الأطر الشاملة لحوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات (Haouam, 2020; Mangalaraj et al., 2014).

فالمؤسسات تهدف إلى متابعة التطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات مما يتطلب توافر آليات وأطر حديثة لضمان الاستثمار الأمثل فيها وإدارة مخاطرها (عزام وآخرون، 2023)، ويعد إطار عمل «COBIT 2019» الذي تم وضعة من قبل جمعية مراجعة ومراقبة نظم المعلومات (ISACA) Information Systems Audit and Control Association، من أهم الأطر التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة تكنولوجيا المعلومات وإدارة وحماية أمن المعلومات ومواجهة التغيرات في بيئة التكنولوجيا (أمل التميمي وظاهر التميمي، 2021).

■ مشكلة الدراسة

إن تطبيق التكنولوجيا في المؤسسات الليبية أصبح ضرورة حتمية باعتبارها المرجع الرئيسي لكافة العمليات التي تحدث في المؤسسات وفقًا لما جاء في دليل حوكمة تكنولوجيا المعلومات لمصرف ليبيا المركزي في منشوره رقم 21 لسنة 2023، وهذا يتفق مع دراسة كلًا من (الجهاني وأمين، 2020؛ أبو شناف وآخرون، 2022؛ اعليجة وعمران، 2024)

بضرورة حث المؤسسات الليبية على استخدام التقنيات الحديثة وقيام الإدارة العليا بتطوير هيكلها التنظيمي بما يتناسب مع تكنولوجيا المعلومات، وإدارة التكنولوجيا بالشكل الذي يضمن فاعليتها وتأثيرها الإيجابي على بيئة العمل. وفي نفس السياق ركزت دراسة زاقوب (2019) على أهمية تشجيع المؤسسات الليبية بتبني مبادئ حوكمة الشركات باعتبارها المرجع الرئيسي لتطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات، ووضع قوانين لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، وتطوير ممارسات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية. ومن زاوية أخرى ذكرت دراسة امهني وبن إدريس (2021) ودراسة النوال (2023) أن ليبيا تعاني من محدودية مواردها المائية حسب تقارير الأمم المتحدة، فلا يتجاوز متوسط نصيب الفرد من المياه 10 ٪ من المتوسط العالمي، الأمر الذي يتطلب الاهتمام والتركيز على هذا القطاع الحيوي، ومن هذا المنطلق يمكن صياغة المشكلة البحثية على اعتبار أن الاهتمام بمستجدات التطورات التكنولوجية في جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر وتبني أطر متخصصة في ظل حوكمة تكنولوجيا المعلومات لم يعد اختيارًا بل أصبح إلزامًا؛ لتوفير المرونة المطلوبة في بيئة العمل ومحاولة السيطرة على التعقيد الحاصل واستغلال الموارد المائية أفضل استغلال. ويتمثل تساؤل الدراسة الرئيس في:

«ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار COBIT 2019» ؟

وينبثق عن التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة **Evaluate، Direct and Monitor** (EDM)؟
- ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم **Align، Plan and Organize** (APO)؟
- ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ **Acquire and Implement** (BAI)؟

- ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم **Deliver، Service and Support (DSS)؟**
- ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المراقبة والتقييم والتقدير **Monitor، Evaluate and Assess (MEA)؟**

■ أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على أحد الأطر الحديثة والمتمثلة في إطار «COBIT 2019» والتي يعد محل اهتمام العديد من المنظمات المهنية، والتي من ضمنها جمعية مراجعة ومراقبة نظم المعلومات (ISACA)، مما يتيح للمؤسسات استراتيجيات أكثر مرونة لتبني حوكمة تكنولوجيا المعلومات.

بينما تنبع الأهمية العملية للدراسة من أهمية المؤسسات الليبية وبضرورة اعتمادها على أطر تساعد على فهم أنظمة التكنولوجيا ومحاولة الاستفادة منها، ناهيك عن النتائج والتوصيات التي ستقدمها الدراسة والتي قد تفتح الآفاق أمام الباحثين والمهتمين بالحوكمة، حول إمكانية تطبيق إطار "COBIT 2019 " وفق أسس مهنية في البيئة الليبية.

■ أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى إعطاء صورة واضحة حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار «COBIT«2019، ويعتمد تحقيق الهدف الرئيس على الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على إطار "COBIT«2019 كأحد آليات تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات.
- التعرف على مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة.
- التعرف على مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم.

- التعرف على مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ.
- التعرف على مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم.
- التعرف على مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المراقبة والتقييم والتقدير.

■ حدود الدراسة

اقتصرت الحدود المكانية بتطبيق هذه الدراسة على جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي – فرع بنغازي، دون غيره من المؤسسات.

بينما ركزت الحدود الموضوعية على معرفة مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار «COBIT 2019 "، ونظراً لصعوبة دراسة جميع العمليات والإجراءات التي يوفرها الإطار، تم التركيز على العمليات التي تعد الأساس لتطبيق الإطار في كافة المؤسسات المتمثلة في:

EDM01, EDM02, EDM03, EDM05, APO01, APO02, APO06, APO08, APO09, APO012, BAI01, BAI02, BAI04, BAI09, BAI011, DSS01, DSS02, DSS03, MEA01, MEA02, MEA03. وغير ذلك يخرج عن نطاق الدراسة.

واقتصرت الدراسة على معرفة أراء ومقابلة مجموعة من المشاركين في الدراسة دون غيرهم، وهم المحاسبين، المراجعين، خبراء تكنولوجيا المعلومات.

وتمثلت الحدود الزمنية في الفترة من شهر يوليو إلى شهر سبتمبر لسنة 2024.

■ الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لإطار «COBIT» وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية والتي جاءت في الفترة الزمنية بين

2009 - 2024، وسوف تستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الاشارة إلى أبرز ملامحها، وتقديم تعليقًا عليها يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.

- دراسة Abu-Musa (2009) بعنوان: **اكتشاف عمليات COBIT في تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المنظمات السعودية.**

والتي هدفت إلى بيان مدى تأثير تطبيق عمليات «COBIT5» على دعم وتقييم حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركات السعودية، وتمثلت عينة الدراسة في المحاسبين والمراجعين في البنوك والوحدات الحكومية السعودية، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي، وكان من أبرز نتائجها أن المديرين في البنوك والشركات السعودية لديهم استعداد لفهم حوكمة تكنولوجيا المعلومات، كما أن تطبيق عمليات "COBIT" لا تخضع لإجراءات المراجعة بسبب عدم وجود شكل رسمي متفق على تطبيقها.

- دراسة El-Gazzar and Jacob (2017) بعنوان: **دمج أطر الرقابة الداخلية وحوكمة تكنولوجيا المعلومات لتحقيق الفعالية للشركات.**

والتي هدفت إلى التعرف على كيفية دمج العديد من أطر الرقابة الداخلية لتحقيق الإدارة الفعالة لتكنولوجيا المعلومات للشركات، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستنتاجي، وتوصلت الدراسة إلى تطوير إطار عمل متكامل ينسجم مع الاستراتيجية المؤسسية والتشغيلية وضوابط وعمليات إطار "«COBIT5 مع مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وإدارة تكنولوجيا المعلومات والمخاطر الاستراتيجية الكبيرة وضمان تطابق الأهداف بين تكنولوجيا المعلومات وإدارة الأعمال.

- دراسة Al-Fatlawi et al (2021) بعنوان: **أمن المعلومات المحاسبية وحوكمتها في ظل إطار "»COBIT5.**

والتي هدفت إلى التعرف على دور تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات باستخدام إطار عمل "«COBIT5 في تحسين أمن نظام المعلومات المحاسبية، وتقييم مستوى حوكمة

تكنولوجيا المعلومات في مصرف التجارة العراقي، وتمثلت عينة الدراسة في المحاسبين ومُديري تكنولوجيا المعلومات بمصرف التجارة، واستخدمت الدراسة أسلوب المقابلات مع عينة الدراسة وفق منهج دراسة الحالة، وبينت نتائج الدراسة أن تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات يساهم في التقليل من مخاطر معالجة البيانات، وتحسين أمن نظام المعلومات المحاسبية، كما أظهرت النتائج أيضًا أن مستوى تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات بالمصرف جيد ولكنه يحتاج إلى مزيد من الدعم والتطوير.

- دراسة الديباني (2023) بعنوان: **دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار COBIT" في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف التجارية الليبية،**

والتي هدفت إلى التعرف على دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وفق إطار «COBIT» في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف التجارية الليبية، وتمثلت عينة الدراسة في المديرين الماليين، المحاسبين، المراجعين الداخليين، ومهندسي تقنية المعلومات العاملين بالمصارف التجارية الليبية الواقعة في مدينة بنغازي، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة وفق المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في وجود دور لحوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار «COBIT» في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بالمصارف التجارية الليبية.

- دراسة السجيني وآخرون (2023) بعنوان: **دور إطار «COBIT 2019» في إدارة مخاطر عمليات تكنولوجيا المعلومات بالمصارف العراقية.**

والتي هدفت إلى التعرف على إطار "COBIT «2019 ومراحل تطوره ودوره في إدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات بالمصارف العراقية، وتمثلت عينة الدراسة في المحاسبين والمراجعين بقسم إدارة المخاطر وأمن المعلومات، وتم الاعتماد على أداة الاستبيان وفق المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لعمليات إطار «COBIT 2019» في تحسين إدارة مخاطر التكنولوجيا بالمصارف قيد الدراسة.

- دراسة Alsaleem and Husin (2023) بعنوان: **تأثير حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار «COBIT5» في التقليل من مخاطر التدقيق في الشركات الأردنية.**

والتي هدفت إلى التأكد من كيفية عمل إطار «COBIT5» بمجالاته المختلفة في التقليل من مخاطر التدقيق ودعم نظم الرقابة الداخلية، وتمثلت عينة الدراسة في العاملين في الشؤون المالية الداخلية وإدارات التدقيق وتكنولوجيا المعلومات بالشركات الأردنية، واستخدمت الدراسة أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج الكمي والوصفي التحليلي، وتمثلت أهم نتائجها في التأثير الإيجابي لمجالات إطار COBIT» في التقليل من مخاطر التدقيق وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، كما أظهرت النتائج أن مجال الرصد والتقييم هو أحد المجالات الأكثر تأثيرًا في التقليل من مخاطر التدقيق.

- دراسة Sherly and Fianty (2024) بعنوان: **تعزيز عمليات التكنولوجيا المالية: تقييم شامل باستخدام إطار عمل COBIT 2019**».

والتي هدفت إلى تعزيز حوكمة تكنولوجيا المعلومات في شركة التكنولوجيا المالية "Fintech" بإندونيسيا، نظرًا للتحديات الرئيسية التي تواجهها الشركة وغياب الشفافية، ومحاولة مواجهة هذه التحديات من خلال إطار عمل«COBIT 2019»، وللوصول إلى هدف الدراسة تم عمل مقابلات مع المختصين في التكنولوجيا، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في احتياج الشركة إلى مزيد من التحسينات الاستراتيجية في مجال تكنولوجيا المعلومات، وخاصةً فيما يتعلق بتصميم النظام، وتعزيز القدرات من خلال التقييم الاستباقي وتحسين خطط الآمان، وتطوير استراتيجيات للحصول على حلول أكثر تكيفًا مع التكنولوجيا المطبقة، لتشكيل بيئة تشغيلية أكثر فعالية وشفافية في شركات التكنولوجيا المالية.

من خلال استعراض الدراسات السابقة نشير إلى أن الدراسة الحالية استفادت كثيرًا مما سبقها من دراسات، في الوصول إلى تشخيص دقيق للمشكلة ومعالجتها بشكل شمولي، فالدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام إلا إنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي:

- إن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة مزجها لعدة جوانب على درجة من الأهمية تمثلت في: تكنولوجيا المعلومات، الحوكمة، إطار COBIT

2019»"، وتناولها لقطاع حيوي يُعتمد عليه بشكل أساسي في معالجة مشاكل نقص المياه بنقلها من مناطق الجنوب الليبي إلى المناطق الساحلية التي تعاني من نقص شديد في المياه. في حين ركزت أغلب الدراسات السابقة على إطار "COBIT5" وقطاعات مختلفة.

- وظفت بعض الدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي وبعضها الآخر المنهج الاستنباطي والاستقرائي، في حين اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج المختلط، والذي يجمع بين مدخلين بحثيين (المدخل الكمي، المدخل الكيفي) وذلك بناءً على الجمع بين جوانب القوة في كل نوع من البيانات والتوصل إلى نتائج دقيقة.
- كما اعتمدت الدراسات السابقة على وسيلة محددة لجمع البيانات، بينما دمجت الدراسة الحالية بين أداة الاستبيان والمقابلات لضمان دقة النتائج.

1. الإطار النظري

1.1 حوكمة تكنولوجيا المعلومات

ظهرت حوكمة تكنولوجيا المعلومات (Information Technology Governance (ITG في السنوات الأخيرة كمفهوم مطور ومكمل لحوكمة الشركات، مع التركيز على إدارة واستخدام تكنولوجيا المعلومات، فاحتلت حوكمة تكنولوجيا المعلومات مكانة بارزة في تحقيق النجاح المؤسسي؛ ولذلك أصبحت جزءًا لا يتجزأ من حوكمة للشركات (Haouam، 2020). وفي هذا الشأن قُدمت عدة تعريفات لمفهوم حوكمة تكنولوجيا المعلومات، ولعل أبرزها التعريف الصادر عن معهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات (ITGI)، حيث عُرفت بأنها "مسؤولية مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وهي جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات، وتتألف من الهياكل التنظيمية والإجراءات التنفيذية والقيادية التي تضمن أن تكنولوجيا المعلومات تدعم الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة"، 2003، (Information Technology .Governance Institute) [ITGI] p. 10

كما عرفت بأنها "عبارة عن مجموعة من التعليمات والقوانين والتي تقع مسؤولية

تنفيذها على الإدارة التنفيذية في الشركة لغرض السيطرة على مخاطر تكنولوجيا المعلومات وتحقيق التوافق والموائمة بين استراتيجية تكنولوجيا المعلومات واستراتيجيات الشركة وبالتالي إضافة ميزة تنافسية للشركة" (عزام وآخرون، 2023، ص. 142).

وتأسيساً لما سبق يمكن القول إن حوكمة تكنولوجيا المعلومات هي مجموعة من الهياكل والعمليات التي تهدف إلى تحديد أولويات الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، والتي تقع مسؤولية تنفيذها على الإدارة العليا؛ من خلال وضع الاستراتيجيات والضوابط اللازمة لعمليات التكنولوجيا وفق أطر مُنظمة.

2.1 أهداف الرقابة على المعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة

يوفر إطار (COBIT) Technology Control Objectives for Information and related النهج السليم لتنفيذ عمليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات؛ من خلال (34) عملية رقابية على تكنولوجيا المعلومات تتضمن أكثر من (300) هدف رقابي مقسم على أربعة مجالات هي: التخطيط والتنظيم، الاستحواذ والتنفيذ، التوصيل والدعم، المتابعة والتقييم (Abu-Musa، 2009; Abu Khadra، 2009).

تم إنشاؤه بواسطة جمعية مراجعة ومراقبة نُظم المعلومات (ISACA)Information Systems Audit and Control Association، ومعهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات (ITGI) في عام 1992، وتم إطلاقه لأول مرة عام 1996، واقتصرت مهامه على مساعدة المديرين والمراجعين والمستخدمين على فهم أنظمة تكنولوجيا المعلومات وتطوير نموذج الحوكمة الملائم، وتوالت الإصدارات حتى عام 2018 أصدرت ISACA نسخة من الإطار بدون رقم إصدار»COBIT 2019«، والذي يؤكد على متابعة التطور وفقاً لاحتياجات المؤسسة، وايجاد استراتيجيات حوكمة أكثر مرونة وفعالية (السجيني وآخرون، 2023Haouam، 2020; ISACA، 2018).

ولا مناص من القول إن إطار »COBIT« يدعم حوكمة تكنولوجيا المعلومات من خلال توفير إطار عمل متكامل لضمان ما يلي: (Haouam، 2020)

1. تناسق أهداف تكنولوجيا المعلومات مع أهداف الأعمال.

2. تعظيم الفوائد واستخدام الموارد بشكل مسؤول وفعال.

3. إدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب.

3.1 إطار COBIT 2019

يعد «COBIT«2019 باعتباره آخر الاصدارات من ISACA نموذج يقدم رؤية شاملة حول تكنولوجيا المعلومات، وضمان الحوكمة الفعالة للتكنولوجيا المطبقة، ولا بد من الاشارة إلى أن ما يميز إطار «COBIT«2019 عن الإصدارات السابقة هو إمكانية تطبيقه في كافة المؤسسات وتمييزه الواضح بين الحوكمة والإدارة، إذ يتضمن النموذج (40) عملية، منها 5 عمليات تخص الحوكمة و35 عملية تخص إدارة تكنولوجيا المعلومات (كلثوم، 2023، ISACA، 2018).

كما أوضحت دراسة Sherly and Fianty (2024) إن تطبيق إطار«COBIT«2019 يوفر فهم شامل لكيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسات، وتحسين الإجراءات الأمنية، تعزيز إدارة المخاطر، وتقديم رؤى حول كيفية دعم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات وضمان الامتثال المعايير واللوائح الموضوعة.

4.1 مجالات إطار COBIT 2019

تتمثل مجالات إطار «COBIT« 2019 في:

1. **مجال التقييم والتوجيه والمراقبة** (EDM): Evaluate، Direct and Monitor والمتعلق بضمان مشاركة أصحاب المصلحة، ودور الإدارة العليا بشأن الأهداف الاستراتيجية المختارة ومراقبة الإنجازات المحققة وضمان وضع إطار الحوكمة المناسب (ISACA، 2018، P. 27.).

بينما تتمثل أهداف الإدارة في أربعة مجالات:

2. **المواءمة والتخطيط والتنظيم** (APO): Align، Plan and Organize ويتضمن

التنظيم لأنشطة تكنولوجيا المعلومات وإدارة البنية المؤسسية، إدارة الموارد البشرية، إدارة العلاقات، إدارة اتفاقيات الخدمة، إدارة الموردين، إدارة الجودة، إدارة أمن نظم المعلومات، إدارة البيانات، إدارة المخاطر .(ISACA، 2018، P. 53)

3. **البناء والاستحواذ والتنفيذ** (BAI): Build Acquire and Implement ويركز على اقتناء التكنولوجيا وتكاملها مع العمليات وتنفيذ حلول تكنولوجيا المعلومات، وإدارة البرامج، إدارة الحلول، إدارة التغيير التنظيمي، إدارة قبول وتغيير تكنولوجيا المعلومات، إدارة المعرفة، إدارة المشاريع، إدارة الأصول (ISACA، 2018، P. 151).

4. **التسليم والخدمة والدعم** (DSS): Deliver، Service and Support ويتمثل في التسليم التشغيلي والدعم لخدمات تكنولوجيا المعلومات، وإدارة العمليات، إدارة طلبات الخدمة والحوادث، إدارة المشاكل، إدارة الاستمرارية، إدارة الخدمات الأمنية، إدارة ضوابط العمليات التجارية .(ISACA، 2018، P. 229)

5. **المراقبة والتقييم والتقدير** (MEA): Monitor، Evaluate and Assess ويتضمن تقييم الأداء ومدى توافق تكنولوجيا المعلومات مع المتطلبات الداخلية والخارجية، ومراقبة الأداء ومراقبة أداء نظام الرقابة الداخلية، إدارة الامتثال للمتطلبات الخارجية، إدارة الضمان (ISACA 2018، P. 271).

2. الإطار العملي للدراسة

1.2 نبذة مختصرة عن جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي

تقوم فكرة إنشاء مشروع النهر الصناعي على مواجهة ما تعاني منه المناطق الساحلية من نقص شديد في المياه سواء للاستعمال الحضري أو الزراعي أو الصناعي، بنقل المياه الجوفية المنتشرة جغرافيًا في مناطق الجنوب الليبي بكل من جبل الحساونة وغدامس والكفرة. لذا فقد اتجه التفكير إلى إنشاء جهاز يتولى تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي، تكون له صلاحيات واسعة فيما يتعلق بالتعاقد على تنفيذ المشروع والمرافق والإنشاءات

اللازمة له، والإشراف على هذا التنفيذ والقيام بكافة الأعمال المتعلقة بنقل المياه ووضع الخطوط وتصميم مراحل مشروع النهر الصناعي وتنفيذها وصيانتها إذ صمم مشروع النهر الصناعي بحيث ينتج وينقل حوالي (6.4 ملايين) متر مكعب من المياه الجوفية العذبة يومياً وذلك عبر منظومات المشروع .بناءً عليه صدر القانون رقم (11) لسنة 1983م بإنشاء جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي الذي يعتبر ذا طبيعة خاصة؛ نظرًا لأهميته الاستراتيجية بالنسبة للشعب الليبي، حيث يعول عليه في حل مشكل شح المياه الصالحة للشرب في كافة ربوع ليبيا مع توفير المياه للأغراض الأخرى من تنمية زراعية وصناعية وغيرها. ولتنفيذ هذا المشروع صدر القانون رقم (10) لسنة 1983م وتعديلاته بشأن تمويل تنفيذ مشروع النهر الصناعي الذي حدد مصادر التمويل اللازمة لتنفيذ برامج وخطط مشروع النهر الصناعي، وفي 3 أكتوبر 1983 تم انعقاد مؤتمر الشعب العام في دورة استثنائية لصياغة قرار تمويل وتنفيذ مشروع النهر الصناعي، ووضع حجر الأساس لمشروع النهر الصناعي بمنطقة السرير للبدء في التنفيذ في 28 أغسطس 1984، وفي 28 أغسطس 1986 تم افتتاح مصنع البريقة لإنتاج الأنابيب الخرسانية والتي تعتبر أضخم أنابيب تم تصنيعها باستخدام أسلاك الصلب كما وضع حجر الأساس للمرحلة الثانية لمشروع النهر الصناعي في 26 أغسطس 1989 .وبدأت المياه بالتدفق إلى خزان إجدابيا ثم خزان عمر المختار بسلوق يليه خزان القرضابية بسرت وخزان سيدي السائح بطرابلس، وبلغ عدد الآبار التي تم حفرها حوالي 1300 بئر، تضخ ما مقداره ستة ملايين ونصف متر مكعب من المياه يوميًا، لتزود ما مقداره ألف لتر من المياه لكل مواطن تقريبًا.

2.2 منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج المختلط والذي يجمع بين البيانات الكمية والبيانات النوعية ومحاولة دمجها ثم تفسيرها؛ وذلك من خلال التركيز على جوانب القوة في كل نوع من البيانات لفهم المشكلة البحثية ولضمان دقة النتائج التي سيتم التوصل إليها (قنديلجي والسامرائي، 2009).

3.2 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بجهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي الواقع في مدينة بنغازي، وتمثلت مفردات الدراسة في كافة المحاسبين والمراجعين وخبراء تكنولوجيا المعلومات والبالغ عددهم (53)، وفي هذا الشأن تم إجراء مسح شامل لمجتمع الدراسة ووزعت عليهم استمارات استبيان واستردت بالكامل، مع إجراء مقابلات مع البعض منهم لدعم نتائج الاستبيان.

4.2 أداة جمع البيانات

بعد الاطلاع على عدد من الدراسات السابقة اعتمدت الدراسة على التصميم الموازي عند اختيار أداة الدراسة بين الاستبيان والمقابلات كمصادر أولية لجمع البيانات، من خلال جمع بيانات نوعية وكمية وتحليلها بشكل مستقل لغرض مقارنة النتائج والتحقق من صحتها، ولذلك اعتمدت الدراسة على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، والتي تتميز بسهولة الفرز والتحليل، وللتحقق من عدم غموضها وقربها من الواقع والخروج بمعلومات دقيقة عن موضوع الدراسة تم تدعيمها بالمقابلات، وتطويرها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة والمتمثلة في (أمل التميمي وظاهر التميمي، 2021؛ الديباني، 2023؛ عزام وأخرون، 2023؛ السجيني، 2023؛ كلثوم، 2023؛ (ISACA، 2018).

5.2 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات التي تم تجميعها من المشاركين، وقد استخدمت مقاييس الإحصاء الوصفي في التحليل والتعليق على نتائج الاستبانات، وتمثلت هذه المقاييس في التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وباعتبار أن الاستبانة صممت وفقًا لمقياس ليكرت الخماسي فتم حساب المدى بين درجات المقياس بناءً على الجدول التالي:

جدول (1) مستويات مقياس ليكرت والوزن النسبي

المتوسط المرجح		الاتجاه	الوزن النسبي(٪)		المستوى
من	إلى أقل من		من	إلى أقل من	
1	1.8	غير موافق بشدة	20	36	منخفض جدًا
1.8	2.6	غير موافق	36	52	منخفض
2.6	3.4	محايد	52	68	متوسط
3.4	4.2	موافق	68	84	فوق المتوسط
4.20	أو يساوي5	موافق بشدة	84	100	مرتفع

1.5.2 الخصائص العامة للمشاركين

من أجل التعرف على خصائص المشاركين ومدى قدرتهم على فهم المتغيرات والإجابة على التساؤلات؛ تم تحليل خصائصهم الشخصية، وذلك على النحو التالي:

جدول (2) توزيع المشاركين حسب الخصائص الشخصية

الخصائص	الفئات	التكرار	٪ النسبة
الخبرة	أقل من 5 سنوات	17	32.1
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	9	17
	10 سنوات فأكثر	27	50.9
	المجموع	53	100٪
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	8	15.1
	بكالوريوس	35	66
	ماجستير	9	17
	دكتوراه	1	1.9
	المجموع	53	100٪

الخصائص	الفئات	التكرار	٪ النسبة
المسمى الوظيفي	مدير مالي	2	3.8
	مساعد مدير	3	5.7
	رئيس قسم	11	20.8
	مراجع	3	5.7
	محاسب	12	22.6
	مهندس تقنية معلومات	22	41.5
	المجموع	53	٪100
التخصص العلمي	محاسبة	21	39.6
	اقتصاد	1	1.9
	إدارة أعمال	4	7.5
	تمويل ومصارف	2	3.8
	تقنية معلومات	25	47.2
	المجموع	53	٪100

من خلال تحليل البيانات الشخصية للمشاركين يتضح أن نسبة50.9 ٪ من المشاركين تتجاوز سنوات الخبرة لديهم العشر سنوات، مما يقودنا إلى إمكانية الإجابة بشكل دقيق عن الأسئلة.

وبالنسبة لمتغير المؤهل العلمي يتضح من الجدول أن ما نسبته 66 ٪ من المشاركين هم من حملة البكالوريوس، وفي المرتبة التي تليها حملة الماجستير بنسبة 17 ٪، يليها حملة الدبلوم العالي بنسبة 15.1 ٪ ثم حملة الدكتوراه بنسبة 1.9 ٪، مما يؤكد أن أغلب المشاركين يحملون مؤهلات علمية تمكنهم من فهم الأسئلة والرد عليها بموضوعية.

أما فيما يتعلق بمتغير المسمى الوظيفي فكانت النسبة الأعلى لمهندسي تقنية المعلومات بنسبة 41.5 ٪، يليها المحاسبين بنسبة 22.6 ٪، يليها رؤساء الأقسام بنسبة 20.8 ٪،

يليها مساعد مدير والمراجعين بنفس النسبة 5.7 ٪، وفي المرتبة الأخيرة المدير المالي بنسبة 3.8 ٪، وهذا يوضح ارتباط المسمى الوظيفي للمشاركين بهدف الدراسة.

وفيما يتعلق بمتغير التخصص العلمي نلاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر من المشاركين تخصصهم تقنية المعلومات بنسبة 47.2 ٪، يليها تخصص المحاسبة بنسبة 39.6 ٪، ثم تخصص إدارة الأعمال بنسبة 7.5 ٪، يليه تخصص التمويل والمصارف بنسبة 3.8 ٪، وأخيرًا تخصص الاقتصاد بنسبة 1.9 ٪، يتبين من تخصصات المشاركين أنه تم التركيز على المحاسبين وخبراء تقنية المعلومات باعتبارهم المستهدفين للإجابة عن الأسئلة.

2.5.2 تحليل بيانات الجزء الثاني من الاستبانة

يتعلق هذا الجزء بتحليل البيانات المتعلقة بمدى الالتزام بمبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفقًا لإطار «COBIT«2019، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية؛ لتحديد الاتجاه العام لإجابات المشاركين على النحو التالي:

1.2.5.2 **التساؤل الفرعي الأول:** ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة؟

جدول (3) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لعبارات التساؤل الأول

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1. تحديد ومعرفة أهمية تكنولوجيا المعلومات ودورها فيما يتعلق بالأعمال.	4.51	.669	90.2	مرتفع
2. النظر في اللوائح والقوانين والالتزامات التعاقدية الخارجية وتحديد كيفية تطبيقها ضمن تكنولوجيا المعلومات في جهاز النهر.	4.23	.724	84.6	مرتفع

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
3. مراقبة الاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات لتحقيق عوائد مرضية، مع توافر الرقابة الكافية على موجودات وموارد تكنولوجيا المعلومات.	4.02	.843	80.4	فوق المتوسط
4. إطار حوكمة تكنولوجيا المعلومات ينفذ ضمن الإطار العام للحوكمة.	3.85	.818	77	فوق المتوسط
5. تحديد المستويات المناسبة لتفويض السلطة، لقرارات تكنولوجيا المعلومات، مع وضع ميزانية للاستثمار في تكنولوجيا المعلومات بالتوافق مع أهداف الجهاز.	3.87	.941	77.4	فوق المتوسط
6. تحديد مستوى المخاطر المقبولة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وقدرة الجهاز على التعامل معها، مع استقطاب المهارات والكفاءات لإدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات ومحاولة تقليلها.	4.19	.786	83.8	فوق المتوسط
7. التواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين والداخليين، وإشراكهم في كل ما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات لتلبية احتياجاتهم وتوليد قيمة من التكنولوجيا المطبقة.	3.89	.913	77.8	فوق المتوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالكامل	4.0782	.59864	81.6	**فوق المتوسط**

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لعبارات التساؤل الأول حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة. قد تراوحت ما بين (3.85-4.51) وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.669-0.941)، وجاءت في المرتبة الأولى العبارة «الأولى» بمتوسط حسابي (4.51) وانحراف معياري (0.669) ووزن نسبي (90.2)، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة «الرابعة» بمتوسط حسابي (3.85) وانحراف معياري (0.818) ووزن نسبي (77)، وبوجه عام فإن المتوسط الحسابي لعبارات التساؤل الأول قد بلغ (4.0782)، بانحراف معياري (0. 59864) ووزن نسبي (81.6)، وهو مرتفع بناءً على مستويات مقياس ليكرت الموضحة في جدول رقم (1)، مما يدل على موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الأول حول توفر الالتزام بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة.

2.2.5.2 **التساؤل الفرعي الثاني:** ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم؟

جدول (4) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لعبارات التساؤل الثاني

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1. فهم الرؤية الاستراتيجية لجهاز النهر والتحديات التي تواجهه، مما يضمن التناغم والتوافق بين أهداف تكنولوجيا المعلومات وأهداف المشروع.	4.21	.717	84.2	مرتفع
2. فهم هدف الجهاز من تطبيق تكنولوجيا المعلومات بدءاً من خفض التكاليف، أو زيادة التركيز على العملاء، أو الوصول إلى السوق بشكل أسرع وغيرها...	3.94	.949	78.8	فوق المتوسط

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
3. ضمان جودة النظام وإدارة العلاقات المتداخلة بين تكنولوجيا المعلومات، وباقي أقسام جهاز النهر بطريقة رسمية، وإدارة مخاطر المشروعات الرسمية.	4.28	.841	85.6	مرتفع
4. تحديد الأولويات والأدوار والمسؤوليات وتحديد المخولين باتخاذ القرارات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.	4.19	1.001	83.8	فوق المتوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالكامل	4.1557	.69203	83.1	**فوق المتوسط**

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لعبارات التساؤل الثاني حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم. قد تراوحت ما بين (3.94-4.28) وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.717-1.001)، وجاءت في المرتبة الأولى العبارة «الثالثة» بمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري (0.841) ووزن نسبي (85.6)، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة «الثانية» بمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري (0.949) ووزن نسبي (78.8)، وبوجه عام فإن المتوسط الحسابي لعبارات التساؤل الثاني قد بلغ (4.1557)، بانحراف معياري (.692030) ووزن نسبي (83.1)، وهو مرتفع بناءً على مستويات مقياس ليكرت الموضحة في جدول رقم (1)، مما يدل على موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الثاني حول توفر الالتزام بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم.

3.2.5.2 **التساؤل الفرعي الثالث:** ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ؟

جدول (5) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لعبارات التساؤل الثالث

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1. تقييم الحلول، والبرامج، والمتطلبات الأخرى، قبل التعاقد على شرائها، أو بنائها؛ للتأكد من أنها تتوافق مع المتطلبات الاستراتيجية للجهاز.	4.11	891.	82.2	فوق المتوسط
2. توافر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات واستبدال النُظم القائمة بأُخرى حديثة، كالأنظمة والبرامج المرخصة.	4.19	833.	83.8	فوق المتوسط
3. تحقيق التوازن بين الاحتياجات، وجاهزية تكنولوجيا المعلومات، والكفاءة الحالية والمستقبلية، وتقديم خدمة فعالة، والتنبؤ بالاحتياجات المستقبلية حسب متطلبات العمل.	4.04	919.	80.8	فوق المتوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالكامل	4.1132	80315.	82.3	**فوق المتوسط**

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لعبارات التساؤل الثالث حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ. قد تراوحت ما بين (4.04-4.19) وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (.8380-0.919)، وجاءت في المرتبة الأولى العبارة الثانية" بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.833) ووزن نسبي (83.8)، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة

"الثالثة" بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.919) ووزن نسبي (80.8)، وبوجه عام فإن المتوسط الحسابي لعبارات التساؤل الثالث قد بلغ (4.1132)، بانحراف معياري (.803150) ووزن نسبي (82.3)، وهو مرتفع بناءً على مستويات مقياس ليكرت الموضحة في جدول رقم (1)، مما يدل على موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الثالث حول توفر الالتزام بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ.

4.2.5.2 **التساؤل الفرعي الرابع:** ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم؟

جدول (6) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لعبارات التساؤل الرابع

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1. التحقق من توصيل تكنولوجيا المعلومات إلى كافة أنظمة جهاز النهر، والتأكيد على استمرارية الخدمات وأمن المعلومات.	4.25	705.	85	مرتفع
2. تنسيق الأنشطة، والإجراءات التنفيذية اللازمة، وتنفيذها؛ لتقديم خدمات تكنولوجيا المعلومات الداخلية كما هو مخطط لها، مع تقديم استجابة فعالة في الوقت المناسب لطلبات المستخدمين.	4.09	791.	81.8	فوق المتوسط

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
3. مراقبة الحوادث والمشاكل المتعلقة بالتشغيل واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين المهام التشغيلية التي تم تنفيذها، ومعرفة أسبابها الجذرية.	4.17	826.	83.4	فوق المتوسط
4. توافر إجراءات حماية للبرامج وخطوط المياه من التلف والمخاطر البيئية الأخرى.	4.36	811.	87.2	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالكامل	4.2170	64681.	84.3	**مرتفع**

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لعبارات التساؤل الرابع حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم. قد تراوحت ما بين (4.09-4.36) وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (.7050-0.826)، وجاءت في المرتبة الأولى العبارة الرابعة" بمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (0.811) ووزن نسبي (87.2)، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة "الثانية" بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.791) ووزن نسبي (81.8)، وبوجه عام فإن المتوسط الحسابي لعبارات التساؤل الرابع قد بلغ (4.2170)، بانحراف معياري (.646810) ووزن نسبي (84.3)، وهو مرتفع بناءً على مستويات مقياس ليكرت الموضحة في جدول رقم (1)، مما يدل على موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الرابع حول توفر الالتزام بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم.

5.2.5.2 **التساؤل الفرعي الخامس:** ما مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المراقبة التقييم والتقدير؟

جدول (7) المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لعبارات التساؤل الخامس

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
1. مراقبة العمليات التي تم تنفيذها مقابل مقاييس وأهداف الكفاءة، والتوافقية المعتمدة، وتقديم تقارير تبين سير العمليات بشكل منتظم، مع تقييم كفاية الضوابط الداخلية.	4.17	.871	83.4	فوق المتوسط
2. تأكيد الشفافية بالتعامل مع أصحاب المصلحة الرئيسين، بشأن مدى كفاية نظام التدقيق الداخلي، وتعزيز ثقتهم في العمليات.	4.08	.917	81.6	فوق المتوسط
3. تقييم إنجاز الأهداف الموضوعة لتكنولوجيا المعلومات من قبل الإدارة، ومدى القدرة على استخدام الموارد استخدام كُفء.	4.04	.831	80.8	فوق المتوسط
4. مراقبة مواطن الضعف الكامنة في بيئة تكنولوجيا المعلومات الحالية والمُخطط لها، وإجراءات تقييم دوري للمخاطر المرتبطة بالتكنولوجيا.	4.17	.849	83.4	فوق المتوسط
5. تحديد معوقات أنشطة تكنولوجيا المعلومات وسبل معالجتها لتحسين مستوى رضا مستخدمي التكنولوجيا.	4.25	.853	85	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالكامل	4.1396	71423.	82.8	**فوق المتوسط**

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لعبارات التساؤل الخامس حول

مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المراقبة والتقييم والتقدير. قد تراوحت ما بين (4.04-4.25) وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.917-.8310)، وجاءت في المرتبة الأولى العبارة "الخامسة" بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.853) ووزن نسبي (85)، وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة "الثالثة" بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.831) ووزن نسبي (80.8)، وبوجه عام فإن المتوسط الحسابي لعبارات التساؤل الخامس قد بلغ (4.1396)، بانحراف معياري (.714230) ووزن نسبي (82.8)، وهو مرتفع بناءً على مستويات مقياس ليكرت الموضحة في جدول (1)، مما يدل على موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الخامس حول توفر الالتزام بتطبيق مجال المراقبة والتقييم والتقدير.

3.5.2 تحليل المقابلات

إلى جانب الاستبيان تم استخدام المقابلات، وذلك بتوجيه بعض الاستفسارات للمشاركين، وتسجيل الملاحظات حول البيانات المجمعة والتحقق منها؛ لغرض الربط والتفسير المنطقي للنتائج التي تم الوصول إليها من خلال الاستبيان.

وبناءً على ما سبق ونظرًا لخبرة بعض المشاركين وقدرتهم العالية على توضيح بعض النقاط الواردة في الاستبيان بشكل أكثر استفاضة، ولاعتبارات الوقت والتكلفة أجريت ثلاث مقابلات مع المشاركين والذين كانت تخصصاتهم (محاسبة، مراجعة، مهندس تقنية معلومات)، وتجاوزت خبرتهم 10 سنوات، وتم التركيز على فقرات معينة تمثلت في:

تحديد ومعرفة أهمية تكنولوجيا المعلومات ودورها فيما يتعلق بالأعمال، اتضح وجود اهتمام من قبل جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتكنولوجيا المعلومات، وخاصة خلال السنوات الخمس الأخيرة، على الرغم من عدم وجود إطار ينظمها، فالجهاز يجمع بين المنظومات المالية الإلكترونية إلى جانب الدفاتر والمستندات الورقية، إلا إن اللوائح والقوانين المنظمة لجهاز النهر لم تتطرق إلى تكنولوجيا المعلومات بشكل مباشر ولم يتم تحديثها استجابة للتطورات التكنولوجية الحاصلة.

وفيما يتعلق بالتأكد من تحقيق الفوائد وتحسين قيمة الأعمال من الاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات، وعلى اعتبار أن عوائد جهاز النهر خدمية (في شكل خدمات) وليست عوائد مادية، فإن الاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات يتم مراقبتها من خلال إدارة ضبط الجودة التابعة لقسم تكنولوجيا المعلومات، وذلك بتقييم إنجازات قسم تكنولوجيا المعلومات من خلال تقارير(شهرية، كل 3 أشهر، كل 6 أشهر، سنوية) وترفع التقارير لمدير إدارة تكنولوجيا المعلومات لغرض تقييم أداء القسم ككل. وفي نفس السياق يتم توزيع استبيانات سنوية على كل الإدارات تعرف بـ "استبيانات الاحتياجات السنوية لإعداد ميزانية النهر" لتحديد الاحتياجات من البرامج والأجهزة والدورات التدريبية وغيرها ثم العمل على تقييم المبالغ الواردة في الاستبيانات وتحديد ما إذا كان لها مبررات.

ولا بد أن ننوه فيما يتعلق بتبني إطار عمل الحوكمة وتحليل وتوضيح متطلبات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الجهاز، بينت المعطيات التحرك البطيء لجهاز النهر نحو الاهتمام بالحوكمة، ولا مناص من القول إنه على الرغم من الجهود المبذولة في محاولة لتبني هذا المفهوم إلا إنها لاتزال في مراحلها الأولى، وقد يرجع ذلك إلى عدم إلزامية التشريعات والقوانين المنظمة للحوكمة في ليبيا، فبعض مبادئ الحوكمة مطبقة، ويظهر ذلك جلياً في التأكيد على الفصل بين الوظائف، وتطبيق الرقابة قبل الصرف وليس بعد الصرف وتحديد المسؤوليات بشكل واضح وصريح. إلا إن هناك تقصيرا في الفهم الواضح والوعي بأهمية الحوكمة من قبل كافة الأطراف.

أما فيما يتعلق بتطوير أهداف الجهاز المستقبلية، فهناك رؤية واضحة لأهداف الجهاز الاستراتيجية؛ ويظهر ذلك جليًا من خلال عدة مؤشرات والتي من ضمنها وضع الخطط الاستراتيجية التي تغطي عدة سنوات قادمة للمنظومات الإلكترونية والوصلات الرئيسية للمشروع، وآخرها خطة "2022-2027" والتي من ضمن أولوياتها توصيل خط نقل المياه "اجدابيا – طبرق"، وفي ضوء ذلك فإن منظومة (السرير – سرت – تازربو – بنغازي) مكتملة بنسبة 100 ٪، (منظومة الحساونة – سهل الجفارة) مكتملة بنسبة 100 ٪، منظومة (القرضابية – السدادة) مكتملة بنسبة 100 ٪، أما منظومة (غدامس – زوارة

– الزاوية) فنسبة الإنجاز تصل إلى 40 ٪، وكذلك (وصلة الكفرة – تازربو) نسبة الإنجاز وصلت لحوالي 70 ٪، وأخيًرا وصلة (اجدابيا – طبرق) نسبة الإنجاز لا تتعدى 1 ٪ .

وفي ظل تلك المؤشرات أيضًا التركيز على المخاطر التي تواجه الجهاز وخطوط نقل المياه وسرعة نقل المعلومات والاستجابة للمشاكل، مع تحديد مدى تقبل الجهاز للمخاطر والعمل للحد منها بشكل مستمر وذلك بتصنيف المخاطر إلى مخاطر مقبولة ومخاطر جسيمة، فالمخاطر المقبولة تتمثل في نقص كمية المياه داخل الخط، أما المخاطر الجسيمة فتتمثل في انقطاع المياه بشكل كلي على المواطنين، وهذا النوع من المخاطر يلقى اهتماما كبيرا لدى الجهاز.

وفي نفس السياق يتم صرف ميزانيات ضخمة للاستثمار في تكنولوجيا المعلومات ومتابعة أحدث التطورات لضمان استمرار الخدمة والاستجابة السريعة للمشاكل، والتركيز على استقطاب كوادر متخصصة في التعامل مع التكنولوجيا، والتعاقد مع شركات محلية متخصصة في التكنولوجيا وشراء برامج مرخصة والتي تلبي احتياجات الجهاز، وعليه تم مؤخرًا تطبيق تقنية "المراقبة الصوتية ومنظومة إدارة المخاطر لأنابيبPRMS " لمعرفة أي أعطال أو تآكل داخل خطوط المياه الممتدة بين المدن بإعطائها لإشارات حول وجود مشاكل، وإعطاء قراءات صحيحة عن المخاطر المحتملة في الخط وتراكم الانقطاع في أسلاك التسليح بالأنابيب والحماية من التآكل، وتجميع معلومات حول الأنابيب المتضررة قبل تدهور حالتها، والتشغيل والصيانة لمنظومات نقل المياه بواسطة أنابيب PCCP، على أن يتم متابعة هذه التقنيات من قبل إدارة المكامن الجوفية، وإدارة ضبط الجودة، وإدارة الحماية من التآكل. فضلاً عن وجود عدد من المصانع التابعة لجهاز النهر والمختصة بتوفير قطع غيار خطوط المياه كمصنع السرير. مع التأكيد على الالتزام بمعايير الجودة وضبط العمليات وإجراءات عدم مطابقة المواصفات الدولية لتصنيع أنابيب PCCP، وحتى تتضح الرؤية تم خلال السنوات السابقة تصنيع عدد 439،000 أنبوب PCCP، منها ما يقارب 8000 أنبوب صدر بشأنها تقرير عدم مطابقة، وتم العمل على تحسينها لتكون مؤهلة للاستخدام ورفض مجموعة من الأنابيب لعدم مطابقتها للمواصفات الدولية، وهذا يؤكد ما آلت إليه دراسة النوال (2023).

أما من جانب التواصل مع أصحاب المصلحة، يتضح أن هناك تواصلاً مع أصحاب المصلحة الخارجيين والداخليين إلى حد ما، وقد أكد على ذلك الاتجاه نحو تلبية احتياجات أصحاب المصلحة الداخليين من العاملين في الصحراء بتوفير منظومات إلكترونية تمكنهم من الحصول على العديد من الخدمات عن بعد، كمعرفة تفاصيل المرتب من إضافة وخصم، درجة وظيفية وغيرها، إلى جانب الاهتمام بتبليغ أصحاب المصلحة الخارجيين بأي أعطال أو أعمال صيانة من قبل المركز الإعلامي للجهاز، والذي يتولى مهمة إبلاغ المواطنين بأي إصلاحات متوقعة، كالإصلاحات التي تمت في مدينة جالو.

■ النتائج والتوصيات

تمثلت أهم نتائج الدراسة في:

1. بينت الدراسة النظرية أن المجالات الخمسة لإطار COBIT 2019 (التقييم والتوجيه والمراقبة، المواءمة والتخطيط والتنظيم، البناء والاستحواذ والتنفيذ، التسليم والخدمة والدعم، المراقبة والتقييم والتقدير) تُشكل مزيجاً مثالياً بين الحوكمة والإدارة والرقابة الداخلية، والتي تضمن الاستثمار المثالي في تكنولوجيا المعلومات، وإدارة المخاطر المُصاحبة لها. وجاءت هذه النتائج متفقة مع دراسة أمل التميمي وظاهر التميمي (2021).
2. يوفر إطار COBIT 2019» ضمان الامتثال المعايير واللوائح الموضوعة ومراقبة وتقييم نظام الضوابط الداخلية وتعظيم قيمة الأعمال. وجاءت هذه النتائج متفقة مع دراسة عزام وآخرون (2023) ودراسة السجيني وآخرون (2023).
3. أوضحت النتائج العملية للدراسة موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الأول حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التقييم والتوجيه والمراقبة؛ ويظهر هذا جليًا من خلال التحديد الدقيق لخدمات تكنولوجيا المعلومات والضوابط الداعمة لاستراتيجية جهاز النهر، على الرغم من القصور في تبني مبادئ الحوكمة لدى الجهاز كأساس لتطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات.

4. بينت النتائج العملية للدراسة موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الثاني حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المواءمة والتخطيط والتنظيم؛ وذلك من خلال التركيز على تحقيق التناغم بين استراتيجية الجهاز وأهداف تكنولوجيا المعلومات، ووضع الخطط لضمان جودة واستمرارية خدمات تكنولوجيا المعلومات.

5. بينت النتائج العملية للدراسة موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الثالث حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال البناء والاستحواذ والتنفيذ؛ ويتمثل ذلك من خلال إدارة أصول تكنولوجيا المعلومات بكفاءة والحصول على البرامج المرخصة واستبدال النظم القائمة بأخرى حديثة.

6. بينت النتائج العملية للدراسة موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الرابع حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال التسليم والخدمة والدعم؛ ويظهر ذلك من خلال مراقبة المشاكل المتعلقة بالتكنولوجيا والاستجابة السريعة لطلبات المستخدمين وتوفير إجراءات معينة لحماية للأجهزة، والبرامج وخطوط المياه من التلف.

7. بينت النتائج العملية للدراسة موافقة المشاركين على أغلب عبارات التساؤل الخامس حول مدى التزام جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي بتطبيق مجال المراقبة والتقييم والتقدير؛ ويظهر ذلك بوضوح من خلال التأكيد على شفافية المعلومات ومراقبة العمليات، وتحديد المعوقات التي تحول دون التبني الكامل للتكنولوجيا.

■ التوصيات

تمثلت أهم توصيات الدراسة في:

1. على الرغم من توافق القوانين والتشريعات الليبية في أغلبها مع مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD، إلا إن هذه القوانين تظل بلا معنى دون إلزامية تطبيقها في المؤسسات الليبية، لذا وجب التأكيد على تبني استراتيجية شاملة لتنفيذ حوكمة الشركات بشكل سليم باعتبارها

الأساس لتطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وجاءت هذه التوصية متفقة مع دراسة أبو عجيلة وعبد السلام (2019).

2. في ظل البيئة المعاصرة والاعتماد الكبير على تكنولوجيا المعلومات ضرورة تركيز المؤسسات بصفة عامة وجهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر بصفة خاصة باعتباره من أهم المشاريع الاستراتيجية في ليبيا وصمام الآمان في الحفاظ على مواردها المائية، بتطبيق آليات تسعى إلى إنجاح الاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات وقياس ادائها، والتأكد من قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة كإطارCOBIT، وجاءت هذه التوصية متفقة مع دراسة النوال (2023).

3. التوعية بالمخاطر المصاحبة للتكنولوجيا والحاجة إلى تبني آليات توضح مواطن الضعف الكامنة في بيئة التكنولوجيا وكيفية معالجتها، مع اختيار الإجراءات الرقابية المناسبة لحماية الأمن المائي والحفاظ عليه والتقليل من الصعوبات المتعلقة بتوصيل المياه إلى كافة المدن الليبية على اعتبار أنها مورد أساسي لا يمكن الاستغناء عنه وباعتبار أن ليبيا مصنفة ضمن الدول التي تعاني من الندرة المائية.

4. التركيز على استقطاب المؤهلات ذات القدرة على التعامل مع تكنولوجيا المعلومات بمهارة عالية كشرط أساسي عند التوظيف. وجاءت هذه التوصية متفقة مع دراسة الجهاني وأمين (2020) ودراسة اعليجة وعمران (2024).

وتقترح الباحثة في ختام هذه الورقة بناءً على النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها، وفي ظل التحول الرقمي الذي يشهده العالم وما يصاحبه من مشاكل متعلقة بالتكنولوجيا المطبقة واختراقات لنظم المعلومات والضعف في تبني آليات الحوكمة، بالاتجاه في البحوث نحو الدمج بين الآليات التي تركز على استغلال الكفاءات الحالية والمستقبلية للتكنولوجيا، بما في ذلك كفاءة وصحة العمليات والمعلومات المفصح عنها والسيطرة على المخاطر، وذلك ضمن الإطار العام للحوكمة «كتطبيقات الذكاء الاصطناعي» ومعايير ISO» " وآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات"، مع التركيز على القطاعات الحيوية والتي تمس معيشة المواطن الليبي بشكل أساسي.

■ المراجع

1. أبو شناف، عبدالله الفيتوري ووريث، الصيد انبيه والتويرقي، خالد عبد العزيز. (2022). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات في أداء الجامعات الليبية: من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس. ع (9)، 1-36.

2. أبو عجيلة، عماد محمد وعبد السلام، نورية. (2019). مدى توافق القوانين والتشريعات الليبية مع مبادئ حوكمة

3. الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .OECD **المجلة الجامعة**، 5 (21)، 49-90.

4. امهني، صالح امحمد وبن إدريس، عبدالله محمد. (25-26 سبتمبر 2021). **الأمن المائي الليبي: التحديات والتهديدات المحيطة والحلول المقترحة**. مؤتمر حوكمة إدارة المياه بين الواقع واستراتيجيات التنمية، برلين-ألمانيا. الفترة الخاصة بالمؤتمر توضع هنا

5. اعليجة، مصطفى صالح وعمران، حسن عبدالسلام. (2024). دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين الأداء الوظيفي دراسة تحليلية لآراء عينة من قيادات البنوك التجارية العاملة بمدينة الخمس. **مجلة الدراسات الاقتصادية**، 7(1)، 90-103. https://doi.org/10.37375/esj.v7i1.2698

6. التميمي، أمل، وظاهر، التميمي. (2021). حوكمة تقنية المعلومات وأثرها في تعزيز كفاءة الرقابة الداخلية: بحث تطبيقي في الشركة العامة لتوزيع المنتجات النفطية. Warith Scientific Journal، 3(8)، 84 - 103. https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-1359374

7. جهاز تنفيذ وإدارة مشروع النهر الصناعي. الموقع الرسمي للمشروع عبر شبكة الإنترنت: https://gmra.com.ly/index.php/ar/

8. الدبياني، سهى أنور. (2023). **دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار COBIT في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف التجارية الليبية [رسالة ماجستير]**. جامعة قاريونس، ليبيا.

9. زاقوب، علي عوض. (2019). نظرة عامة حول إطار حوكمة الشركات في ليبيا. Corporate Ownership and Control. 17 (1)، 1-21. البحث باللغة الانجليزية: http://doi.org/10.22495/cocv17i1art9

10. الجهاني، حسن مفتاح وأمين، علي. (2020). دور تكنولوجيا المعلومات في منظمات الدولة الليبية. **المجلة الدولية للإدارة والعلوم الإنسانية**. 4 (1)، 30-36.

11. السجيني، عبدالحميد وعبدالرازق، دنيا سمير وعيادة، طيف خضر. (2023). دور إطار (COBIT2019) في إدارة مخاطر عمليات تكنولوجيا المعلومات بالمصارف العراقية: دراسة ميدانية. **المجلة المصرية للدراسات التجارية**)47 ،2)، 1-25.

12. عزام، وليد حمدان ودحام، جمال نوري وهندي، وليد خالد. (2023). دور آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق أطار COBIT في تعزيز ثقة المستثمرين بالقوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف العراقية الخاصة. **مجلة الريادة للمال والأعمال**، 4 (4)، 137-153. https://doi.org/10.56967/ejfb2023348

13. قنديلجي، عامر، والسامرائي، إيمان .(2009) .البحث العلمي الكمي والنوعي. دار اليازوردي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

14. كلثوم، بريك. (2023). **واقع تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر[** رسالة ماجستير] جامعة قاصدي مرباح ورقلة. الجزائر.

15. مصرف ليبيا المركزي. دليل حوكمة تكنولوجيا المعلومات. (2023). طرابلس، ليبيا. https: // /10/cbl.gov.ly/micifaf/2023

16. النوال، حمزة جمعة. (15-17 مايو 2023). **الأمن المائي في ليبيا ودور مشروع النهر الصناعي في تحقيق التنمية المستدامة.** المؤتمر العلمي للموارد المائية والأمن المائي في ليبيا، جامعة طرابلس.

17. وهدان، محمد علي، وسعادة، طارق إبراهيم، وكشك، إيمان حسن. (2021). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات في فعالية الرقابة الداخلية. **المجلة العلمية للبحوث التجارية (جامعة المنوفية)**، 41(2)، 113-142. *DOI: 10.21608/sjsc.2021.57732.1015*

18. Abu-Musa، A. A. (2009). Exploring COBIT Processes for ITG in Saudi

19. Organizations: An empirical Study. *International Journal of Digital Accounting Research*, *9*(1). *https://DOI: 10.41928517--1577/v9_4*

20. Abu Khadra، H.، & Zuriekat، M.، & Alramhi، N. (2009). An empirical examination of maturity model as measurement of information technology governance implementation. *The International Arab Journal of Information Technology*, *6* (3)، 310.319-

21. Al-Fatlawi، Q. A.، & Al Farttoosi، D. S.، & Almagtome، A. H. (2021). Accounting

22. information security and it governance under cobit 5 framework: A case study.

Webology، 18(Special Issue on Information Retrieval and Web Search)، 294-310 *DOI: 10.14704/WEB/V18SI02/WEB18073*

23. Alsaleem، E. A.، & Husin، N. M. (2023). The Impact of Information Technology Governance Under Cobit-5 Framework on Reducing the Audit Risk in Jordania Companies. *International Journal of Professional Business Review:* Int. J. Prof. Bus. Rev.، 8(2)، 4. https://miguilim.ibict.br/handle/miguilim/7298

. .42 El-Gazzar، S. M.، & Jacob، R. A. (2017). Integrating internal control frameworks for effective corporate information technology governance. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, *14*، 361370-. https://www.scielo.br/j/jistm/

25.Haouam، D. (2020). IT governance impact on financial reporting quality using COBIT framework. *Global Journal of Computer Sciences: Theory and Research*، *10*(1)، 110-. https://doi.org/10.18844/gjcs.v10i1.4143

26.Information Technology Governance Institute ITGI (2003). *Board Briefing on IT Governance*. (2nd Edition). United States of America

27.https://www.itgovernance.co.uk/files/download/Board_Briefing_on_IT_Governancev6.pdf

.82Information Systems Audit، & Control Association (ISACA). (2018). *COBIT 2019 framework: Governance and management objectives*.https://www.isaca.org/bookstore/bookstore-cobit_19-digital/wcb19fgm

29. Mangalaraj، G.، Singh، A.، & Taneja، A. (2014، August). IT Governance Frameworks and COBIT-A Literature Review. In *AMCIS*.

30. Sherly، S.، & Fianty، M. I. (2024). Enhancing Financial Technology Operations: A Comprehensive Evaluation Using COBIT 2019 Framework. *Jurnal Riset Informatika*, *6*(2)، 5766-. DOI: https://doi.org/10.34288/jri.v6i2.267

دور تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق الاستدامة

دراسة ميدانية على الشركات العاملة بمدينة مصراتة

■ د. عائشة محمد العربي الشريف *

■ أيوب محمد عريبي** ■ محمد حامد البصير** ■ علي عبد الكريم لحيو**

● تاريخ استلام البحث 2024/10/05م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/18م

■ **المستخلص:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة الخضراء والتعرف على دور المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق الاستدامة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الاستبانة كمصدر لجمع البيانات من عينة الدراسة وتم توزيعها على المحاسبين والمعدين للتقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة والبالغ عددهم (95). واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (الحزمة الإحصائية للعلوم الاقتصادية والاجتماعية) لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة الخضراء، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أيضاً بين دور تطبيق المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية المعلومات بالتقارير المالية، وعليه أوصى الباحثون بالعمل على سن قوانين واللوائح المحلية التي تواكب المعايير الدولية المحدثة التي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية مما يدعم شفافيتها، وضرورة قيام الشركات الصناعية العاملة بمدينة مصراتة بالمزيد من الاهتمام بتطبيق المحاسبة الخضراء للإسهام بشكل واضح في المسؤوليات والواجبات التي يجب أن تتحملها الشركات في مجال البيئة لأغراض تنموية.

● **كلمات مفتاحية:** المحاسبة الخضراء- شفافية معلومات التقارير المالية- التنمية المستدامة.

*أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة

**طالب دراسات العليا بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة E-mail: aisha618179@gmail.com

The role of applying green accounting in improving the transparency of financial reporting information for the purpose of achieving sustainability

atarusiM fo ytic eht ni gnitarepo seinapmoc no yduts dlefi A

■ Dr. Aisha Mohammed Al-Arabi Al-Sharif

● Ayyoub Mohammed Arabi ** ● Mohammed Hamed Al-Basir ** ● Ali Abdul Karim Lahio **

● Received: 19/06/2024 ● Accepted:03/08/2024

■ **ABSTRACT**

This study aimed to identify the extent of accountants' awareness of the importance of applying green accounting and to identify the role of green accounting in improving the transparency of financial reporting information for the purpose of achieving sustainability. To achieve the study objectives, the questionnaire was used as a source for collecting data from the study sample and was distributed to accountants and financial report preparers for a sample of industrial companies operating in the city of Misurata, numbering (95). The study relied on the descriptive analytical approach and the statistical program (SPSS) (Statistical Package for Economics and Social Sciences) was used to analyze the data and reach the results. The study reached several results, the most important of which is that there is a statistically significant relationship between accountants' awareness of the importance of applying green accounting, and that there is also a statistically significant relationship between the role of applying green accounting and improving the transparency of information in financial reports. Accordingly, the researchers recommended working on enacting local laws and regulations that keep pace with the updated international standards that oblige industrial companies to disclose environmental costs in the financial statements, which supports their transparency, and the need for industrial companies operating in the city of Misurata to pay more attention to applying green accounting to contribute clearly to the responsibilities and duties that companies must bear in the field of the environment for development purposes.

●**Keywords**: Green accounting - transparency of financial reporting information - sustainable development.

Assistant Professor, Department of Accounting – Faculty of Economics and Political Science – University of Misurata

**Postgraduate Student, Faculty of Economics and Political Science – University of Misurata.

■ **المقـدمـــة:**

في ظل التطور الاقتصادي والصناعي الذي يشهده العالم أصبحت الدول تتوجه إلى الاهتمام بالبيئة في إطار تبني التنمية المستدامة. وتوفر التنمية المستدامة حاجات الأجيال الحالية دون الإخلال بحقوق الأجيال المستقبلية في الرفاه والتمتع بالموارد من خلال استخدامها للموارد الطبيعية والتي يمكن أن تحدث عن طريق استراتيجية تعتمد على المتطلبات التالية: (البيئية، الاجتماعية، الاقتصادية)، ويُتخذ التوازن البيئي كمحور أساسي لها حيث تدعو إلى عدم استنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوي للبيئة. ومن خلال هذا المنظور أصبح من الضروري على الشركات الحد من الانتهاكات البيئية وتقليل الانبعاثات الضارة، ويترتب على ذلك تكاليف بيئية، في حين كانت المحاسبة التقليدية تخفي تلك التكاليف ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة مما ينتج معلومات غير دقيقة واتخاذ قرارات خاطئة ولمعالجة هذه المشاكل أصبح من الضروري تبني إطار علمي جديد متطور لمهنة المحاسبة يعرف بالمحاسبة الخضراء يساعد الشركات على مواجهة المشاكل الخاصة بقياس وتحليل التكاليف البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية والذي يساعد على تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لإعطاء صورة واضحة للمستفيدين من هذه التقارير. وهناك مجموعة من العوامل التي في حال تطبيقها تتحقق الشفافية في معلومات التقارير المالية المتمثلة في: (تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة، وتطبيق اللوائح والقوانين والمعايير الدولية، والحد من عدم تماثل المعلومات).

وعليه تناولت الدراسة دور تطبيق اجراءات المحاسبة الخضراء (تكاليف، التزامات، منافع) في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لتحقيق المتطلبات(البيئية) للتنمية المستدامة للشركات الصناعية.

■ **الدراسات السابقة:**

سنتناول فيما يلي أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة:

● **دراسة (العماري، الحداد، 2020):**

كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى أهمية المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية البيئية المستدامة في المؤسسات الصناعية الليبية، وكذلك التعرف على دور وأهمية المحاسبة البيئية في الحد من التلوث البيئي.وتكون مجتمع البحث من جميع محطات توليد الكهرباء في ليبيا، وتم اختيار دراسة حالة المحطة البخارية لتوليد الكهرباء في مدينة سرت كعينة ممثلة لمجتمع البحث. واستخدمت الاستبانة كأداة لتحقيق أهداف البحث واعتمد هذا البحث أسلوب الإحصاء الوصفي،وباستخدام الحزمة الإحصائيةSPSS لتحليل البيانات تم استخراج نتائج البحث. توصل البحث إلى جملة من النتائج لعل أهمها : النظام المحاسبي في محطة سرت البخارية يستوعب بعض التكاليف البيئية، وتلتزم محطة سرت البخارية بقوانين حماية البيئة والحفاظ على مواردها الطبيعية. وكما تهتم باقتناء التكنولوجيا صديقة للبيئة ومعالجة مخلفاتها بشكل ايجابي، توجد علاقة طردية بين المحاسبة البيئية والتنمية البيئية المستدامة في المحطة البخارية سرت.

● **دراسة (نايف، بن عميرة،2020):**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الخضراء بركيزتيها القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد البيئي)، وتم التوصل إلى أن المحاسبة الخضراء هي الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام الشركات الجزائرية في المحافظة على البيئة بما توفره من معلومات عن التكاليف التي تكبدتها في هدا المجال، وأوصت الدراسة على ضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي بشكل يلاءم التطورات البيئية الحديثة ومنها متطلبات المحاسبة الخضراء.

● **دراسة (Dravikumar، ، 2020):**

هدفت هذه الدراسة إلى فهم ما تعنيه المحاسبة الخضراء أو التقارير الخضراء

وكذلك أهميتها ، ومعرفة مدى أهمية قيام الشركات في بنغالور- الهند بتطبيق المحاسبة الخضراء وتتبع ما يتم تلقيه من البيئة وما تقدمه في المقابل، هذا من شأنه أن يساعد في الاستخدام الفعال للموارد ويساعد أيضا في تقليل التلوث إلى حد ما، وتم التوصل إلى أن المحاسبة الخضراء تساعد الشركات على الاستخدام الأفضل للموارد وأيضا تحقيق الاستدامة البيئية، وأوصت الدراسة على ضرورة خلق الوعي حول المحاسبة الخضراء وإعداد تقاريرها للشركات كما أنه يجب على الحكومة أن تلزم جميع الشركات بالمحافظة وتطبيق ما يسمى بالمحاسبة الخضراء، ويجب عليها الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمحاسبة الخضراء في تقاريرها السنوية.

- **دراسة** (Hasyim، Anggoro، 2020):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تطبيق المحاسبة الخضراء في المستشفيات العامة في (مالانغ بإندونيسيا) على استدامة الأعمال. ظهرت النتائج أن تطبيق المحاسبة الخضراء لها تأثير على استدامة الأعمال، وأوصت الدراسة بتطبيق المحاسبة الخضراء التي تتضمن أنشطة مالية واجتماعية لقياس الاستدامة.

- **دراسة (بوعكاز،** 2021):

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر مساهمة المحاسبة الخضراء في التقليل من الاعتبارات البيئية لتحقيق التنمية المستدامة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الخضراء تساهم إلى حد كبير في التقليل من الاعتبارات البيئية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية، وأوصت الدراسة إلى دمج المحاسبة الخضراء ضمن أهداف المؤسسة سواء على المدى القريب أو البعيد، وأن تلتزم المؤسسات الصناعية بإصدار التقارير السنوية عن الأداء البيئي.

- **دراسة** (Amosun، Akintoye، 2021):

هدفت هذه الدراسة في تأثير المحاسبة على الأداء المالي للشركات في نيجيريا،

استنادا إلى البيانات المستخرجة من التقارير السنوية لشركتي موارد طبيعية مدرجتين في البورصة النيجيرية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة البيئية (تكلفة الحفاظ على البيئة) لديها تأثير كبير على الأداء المالي لشركات الموارد الطبيعية، وتوصي هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن المحاسبة الخضراء يمكن أن يؤثر على الأداء المالي للشركات.

● **دراسة (أمين وآخرون،2022):**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع المحاسبة الخضراء ودورها في تحسين مستوى الأداء البيئي في الشركات الصناعية في العراق، وإظهار أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة الخضراء(البيئية) وتفصح عنها لتستفيد منها الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي ومعرفة تأثير هذه القرارات على إضافة القيمة الاقتصادية للشركات الصناعية، وتم التوصل إلى أن الشركات الصناعية لاتقوم بتطبيق المحاسبة الخضراء وتقوم بدمج تكاليفها البيئية مع تكاليفها الأخرى، وأوصت الدراسة على ضرورة اهتمام الحكومة بالمشاكل البيئية، والتوسع في عملياتها المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة عليها من الآثار السلبية التي تخلقها الشركات الصناعية ،وتطبيق نظام المحاسبة البيئة والإفصاح عن المعلومات البيئة في قوائمها المالية الأساسية أو كبند منفصل أو كملحق لتسهل إمكانية الرجوع إليها.

● **دراسة (Mayah، Eunice ، 2022):**

هدفت هذه الدراسة في تأثير ممارسات المحاسبة الخضراء على تحليل تدفق المواد لشركات المنتجة للنفط في نيجيريا، واعتمدت الدراسة على المصادر الثانوية للبيانات التي تم الحصول عليها من التقارير السنوية للشركات التي تم أخذ عينات منها، وتوصلت الدراسة إلى أثر إيجابي معنوي لإفصاح المحاسبة الخضراء على معدل دوران المواد، وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بأن يشكل المستهلكون النقطة المحورية في حملة خضراء والاستدامة لأنهم يشكلون حجر الأساس لتحسين أرباح الشركة بمرور الوقت، ويمكن

إجراء مزيد من الدراسات حول عوامل محددة أخرى تؤثر على ممارسات المحاسبة الخضراء في الشركات المنتجة للنفط أو القطاعات الأخرى ذات الصلة.

- **دراسة** (Dura، Suharsona، ، 2022):

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر المحاسبة الخضراء على كل من التنمية المستدامة والأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا، وتم التوصل إلى أن المحاسبة الخضراء لها تأثير على التنمية المستدامة والأداء المالي، وأوصت الدراسة بعدم التردد في تطبيق المحاسبة الخضراء لأنها دليل على الفوائد التي تعود على الشركات والمجتمع.

- **دراسة (الدريوي والتارقي، 2024):**

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في البيئة الليبية وذلك من خلال دراسة حالة على الشركات الخدمية العامة في مدينة بنغازي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لمناسبته لأغراض الدراسة، كما تم اعتماد الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، بحيث تم توزيعه على جميع فئات مجتمع الدراسة من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة المالية وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: توافر متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الخدمية العامة في مدينة بنغازي، من وجود إدراك ووعي لمفهوم المحاسبة البيئية ولأهميتها في الشركات الخدمية العامة، و التزام الشركات الخدمية العامة بتطبيق المحاسبة البيئية وتبين أيضا أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه الشركات الخدمية العامة لتطبيق المحاسبة البيئية، و كذلك عدم توفر خبراء متخصصين في مجال المحاسبة البيئية للاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق المحاسبة البيئية. أوصت الدراسة بضرورة بذل المزيد من الاهتمام والتوعية بالمحاسبة البيئية في الشركات الخدمية العامة بشكل خاص من ناحية دعمها مالياً ومعنوياً لكي تواكب آخر التطورات في مجال حماية البيئة من أثر التلوث، بالإضافة إلى ضرورة إلزام الشركات الخدمية العامة بقياس التكاليف والموارد البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: أن الدراسة الحالية تعتبر مكملة للدراسات السابقة في مجال المحاسبة الخضراء ويتضح من الدراسات السابقة أنه تم دراسة المحاسبة الخضراء وتطبيقها في بيئات مختلفة عن بيئة الدراسة الحالية وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنه لا توجد دراسة تناولت دور تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لتحقيق الاستدامة في الشركات الصناعية في مدينة مصراتة-ليبيا.

■ **مشكلة الدراسة:**

تتمثل مشكلة الدراسة في بيان مدى دور تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية حول البيئة ومتطلباتها لغرض تحقيق الاستدامة بشكل ينسجم مع التغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع الحديثة في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده ليبيا والتعرف على الصعوبات والعوائق التي تحول دون التطبيق الملائم والذي يوفر الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المنشورة في التقارير المالية وعليه يمكن صياغة هذه المشكلة في التساؤلين الرئيسين التاليين:

- السؤال الرئيسي الأول:هل هناك إدراك لدى المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء؟
- السؤال الرئيسي الثاني: هل هناك دور لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق الاستدامة؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الثاني التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى دور تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في تنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات؟
- هل هناك دور لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في تنفيذ اللوائح والقوانين

المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؟

- هل هناك دور لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية داخل الشركات؟

4- **أهداف الدراسة:** للدراسة هدفين رئيسيين هما:

- الهدف الرئيسي الأول: التعرف على مدى إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء.
- الهدف الرئيسي الثاني: التعرف على دور إجراءات المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق الاستدامة.

وينقسم الهدف الرئيسي الثاني إلى الأهداف الفرعية التالية:

1. بيان مدى دور إجراءات المحاسبة الخضراء في تطبيق اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
2. تحديد مدى دور إجراءات المحاسبة الخضراء في الحد من عدم تماثل المعلومات داخل الشركات.
3. إيضاح العلاقة بين إجراءات المحاسبة الخضراء وآليات تحقيق شفافية معلومات التقارير المالية.
4. دراسة الإطار النظري للتنمية المستدامة والمحاسبة الخضراء باعتبارها من الفروع الجديدة في المحاسبة وإبراز أهميتها في دعم الاستدامة.
5. التعرف على الصعوبات التي تواجه إجراءات المحاسبة الخضراء في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

■ **أهمية الدراسة:**

تأتي الأهمية العلمية والعملية لهذه الدراسة في الآتي:

● **الأهمية العلمية:**

1- قلة إجراء البحوث والدراسات في كلية الاقتصاد والعلوم السياسية في موضوع المحاسبة الخضراء كونه من المواضيع الحديثة في المحاسبة.

2- إثراء مكتبة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ببحث نأمل أن يستفيد منه الآخرون.

● **الأهمية العملية:**

1- إعطاء صورة واضحة عن أهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء، وبيان الفوائد التي يمكن أن تحصل عليها الشركات من خلال تحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لغرض تحقيق الاستدامة.

2- تسهيل إمكانية الجهات الحكومية والمنظمات البيئية في تقييم أداء الشركات لنشاطها في الحفاظ على البيئة من التلوث من خلال الاعتماد على شفافية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

■ **فرضيات الدراسة:**

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات التالية:

● الفرضية الرئيسية الأولى: لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء.

● الفرضية الرئيسية الثانية: لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقق الاستدامة.

وتنبثق من الفرضية الرئيسة الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات.

2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من عدم تماثل المعلومات.

7- **منهجية الدراسة:** تم من خلال هذه الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الاعتماد على البيانات الثانوية الموجودة في الكتب والدوريات والأبحاث ذات العلاقة وتفسير الأدبيات التي عالجت الموضوع وحققت أهدافه، وكذلك الاعتماد في جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة على صحيفة الاستبيان والتي أُعدت وفق إجراءات البحث العلمي.

■ الإطار النظري:

● مفهوم المحاسبة الخضراء:

للمحاسبة الخضراء تعاريف عديدة كان أشملها ما جاءت به (بوعكاز،2021، ص21) والتي عرفتها على أنها «فرع من فروع المحاسبة الذي يمد المستفيدين ومتخذي القرارات بالمعلومات المحاسبية وبمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية، أي شمول وتكامل بين أساليب القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، ومهمتها قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للمنشأة وأثرها على الموارد الطبيعية واستخدام نتائج هذه القياسات لمساعدة الجهات المختصة، ولإدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط المنشأة على البيئة من أجل حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة».

● **دوافع الاهتمام بالمحاسبة الخضراء:**

في مجال العلاقة التي تربط بين المحاسبة والبيئة يمكن حصر أهم أسباب اهتمام المحاسبة بالبيئة فيما يلي (كمرشو، وآخرون،2020):

● **ظهور قوانين حماية البيئة:**

نتيجة للأثار السلبية للمؤسسات الاقتصادية مما أجبر العديد من الدول على إصدار قوانين بيئية تهدف إلى حماية البيئة والحفاظ عليها، ومن بين هذه الدول ليبيا؛ حيث أصدر بسنة 1982م القانون رقم 7 والذي يهدف إلى حماية المحيط الذى يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية من الثلوت، وأصدربسنة 1999م القرار رقم 263 بشأن إنشاء الهيئة العامة للبيئة، وأصدر بسنة 2003 القانون رقم 15 بشأن حماية وتحسين البيئة.

● **المقرضون:**

تهتم فئة المقرضون بالتأثيرات المالية الناتجة عن عدة عوامل بيئية، ونظرا لعدم إمكانية المحاسبة التقليدية توفير مثل هذه المعلومات، هذا ما أدى لظهور الحاجة للمحاسبة الخضراء قصد التعامل مع القضايا البيئية.

● **المستهلكون:**

هم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن أداء المنتوج والحصول على منتوجات صديقة للبيئة أي التي لا تسبب أضراراً للبيئة.

● **المساهمون والمستثمرون:**

يأخذ المستثمرون بعين الاعتبار مدى التزام المؤسسات بالمتطلبات البيئية لضمان استمرار تدفق الأرباح، إذ إن الممارسات البيئية السيئة تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي زيادة المخاطر وتخفيض الأرباح.

- **مبادئ المحاسبة الخضراء:**

تشمل المبادئ العلمية للمحاسبة الخضراء مايلي (يحياوي، خلاف، 2018):

- **مبدأ الأهمية النسبية:**

ويعني الأخذ في الاعتبار الأبعاد والآثار البيئية الهامة، وهذا المبدأ له انعكاسات أيضا في محاسبة التكاليف بصفة عامة، ومن هذه الانعكاسات اعتبار بعض عناصر التكاليف المباشرة كبنود غير مباشرة لصغر حجمها وأهميتها النسبية.

- **مبدأ تسجيل الأبعاد والآثار البيئية:**

ويقصد بتسجيل عملية إثبات الأبعاد والآثار البيئية كما حدثت بحجمها ونوعها، ولكن مع الأخذ في الاعتبار ما قد يترتب على هذه الأبعاد والآثار البيئية من التزامات بيئية محتملة.

- **مبدأ حصر وتجميع التكاليف البيئية في شكل مستقل:**

ووفقا لهذا المبدأ ينبغي تصميم نظام محاسبة تكاليف بيئية يكفل حصر وتجميع التكاليف البيئية في حجم تكلفة مستقل عن سائر التكاليف الأخرى، فلا يكفي إذاً التسجيل ولكن ينبغي أن يكون تسجيل عناصر التكاليف البيئية على نحو منفصل.

- **مبدأ التحميل:**

ويقصد به تحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط، حتى تستخرج التكلفة البيئية لكل وحدة من هذا النشاط باعتبارها هي التي تسببت حدوث هذه التكاليف البيئية.

- **مبدأ التبويب:**

ويقصد به القيام بعملية تبويب أو تصنيف التكاليف البيئية سواءا على أساس مكوناتها أو على أساس سهولة أو صعوبة قياسها.

- **مبدأ المعايرة:** ويقصد به إعداد المقاييس التي تتخذ أداة حكم على درجة كفاءة التكاليف البيئية التي حدثت فعلا ومدى مطابقتها لما كان ينبغي أن يكون عليه.
- **مبدأ محاسبة المسؤولية:** ويتطلب هذا المبدأ من نظام التكاليف البيئية إعداد تقارير التكاليف البيئية اللازمة وبالجودة المستهدفة للمحاسبة الإدارية البيئية وكذلك للإفصاح المحاسبي البيئي للأطراف الخارجية.

○ **أهداف المحاسبة الخضراء:** تهدف المحاسبة الخضراء إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها(بومعراف،2014):

- إعداد تقارير للنفقات البيئية التي تحملتها المؤسسة، مما يوضح إلتزامها بالقوانين والتشريعات التي تهدف إلى حماية البيئة.
- إظهار المنافع التي حققتها المؤسسة خلال كل فترة، والناتجة من تطبيق نظام الإدارة البيئية.
- إظهار الوفورات التي حققتها المؤسسة في التكاليف، وذلك من خلال التخفيض في خسائر وأضرار التلوث البيئي.
- إدخال عناصر التكاليف البيئية ضمن متغيرات عملية اتخاد القرارات.
- يؤدي المحاسب دور فعال يتمثل في القياس والإفصاح عن كفاءة المؤسسة في مجال حماية البيئة وذلك بغرض تسهيل عملية الرقابة عليها .

○ **مفهوم شفافية المعلومات:** لقد تناولت العديد من الدراسات تعريف الشفافية وفيما يلي بعض من تلك التعريفات:

لقد عرفها(أحمد،2016، ص48) بأنها "توفير كل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالمنشأة لكافة أصحاب المصالح، والتي تتسم بالقدرة التنبؤية وصدق التمثيل لحقيقة موقف الشركة بما يساعد على رقابة الإدارة وتخفيض حالة عدم

التأكد وترشيد القرارات".

- **أهمية شفافية المعلومات:** ويمكن تحديد أهمية تحقيق الشفافية للمعلومات المحاسبية في التالي(يوسف، 2016):

- تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المدخرات في الشركات المقيدة في أسواق المال.
- الشفافية تضمن وصول كافة المعلومات لكافة المستخدمين وبالتالي تقليل الفجوة بينهم.
- التغلب على مشاكل الوكالة والتي ترجع في معظمها إلى ما تتمتع به الإدارة من ميزة معلوماتية لا تتوفر للمستثمرين مما ينتج عنه عدم التماثل المعلوماتي.
- الحد من تقلبات الأسواق المالية والتقليل من ظاهرتي عدم تماثل المعلومات وإدارة الأرباح.

- **آليات تحقق شفافية معلومات التقارير المالية لترشيد قرارات المستثمرين:**

يمكن أن يتحقق المستوى المقبول من الشفافية من خلال تحقق الآليات التالية:

- **الحد من ظاهرة عدم التماثل المعلوماتي:** إن الحد من ظاهرة عدم التماثل المعلوماتي في السوق يؤدي إلى تحسين مستوى شفافية معلومات التقارير المالية والعكس صحيح؛ أي أن التأكد من تحقق المستوى المناسب من شفافية معلومات التقارير المالية يعني الحد من ظاهرة عدم التماثل المعلوماتي، حيث توجد علاقة عكسية بين مستوى شفافية معلومات التقارير المالية وظاهرة عدم التماثل المعلوماتي (عبدالنعيم، 2013، ص16).

- **التطبيق الفعّال لمبادئ الحوكمة:** تعرف الحوكمة بأنها «النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية» (يوسف، ص7، 2006).

- **تنفيذ اللوائح والمعايير المحاسبية الدولية:** يتناول هذا الجزء متطلبات الإفصاح

والشفافية وفقًا للوائح والمعايير والاتفاقيات الدولية.

- **مفهوم التنمية المستدامة:** عرفت التنمية المستدامة بأنها(عباس، 2010، ص19)» صيانة واستدامة الموارد المتعددة في البيئة لتلبية احتياجات البشر الحاليين الاجتماعية والاقتصادية وإدارتها بأرقى التكنولوجيا مع ضمان استمرارية الموارد لرفاهية الأجيال التالية».

- **أبعاد التنمية المستدامة:** أكد تقرير «برونتلاند» الصادر عن اللجنة العالمية لتنمية والبيئة سنة 1987 على الارتباط الوثيق بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع الحفاظ على البيئة، وأشار التقرير إلى عدم إمكانية تطبيق استراتيجية للتنمية المستدامة دون ملاحظة متطلبات التنمية للجوانب الثلاثة فهي تشمل عدة أبعاد متداخلة فيما بينها حيث إن التنمية المستدامة تنمية بثلاثة أبعاد متفاعلة وكل بعد يتكون من مجموعة عناصر كما يلي(الغامدي، 2006، ص19):

■ **أولاً: البعد الاقتصادي:** تسعى التنمية المستدامة إلى تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات الضرورية، في ظل محدودية الموارد لن يتحقق هذا المسعى إلا بتوفير العناصر التالية:

- توفر عناصر الإنتاج الضرورية للعملية الإنتاجية.
- رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد لتنفيذ السياسات والبرامج التنموية.
- زيادة معدلات النمو في مختلف المجالات الإنتاجية، لزيادة معدلات الدخل الفردي وتنشيط التغذية العكسية بين المدخلات والمخرجات.

■ **ثانياً: البعد الاجتماعي:** يشمل المكونات والأنساق البشرية والعلاقات الفردية والاجتماعية وما تقوم به من جهود تعاونية أو ما سببه من مشكلات أو ما تطرحه من احتياجات، أما عناصر هذا البعد فاهي:

- **الحكم الرشيد** المتمثل في نمط السياسات والقواعد ومدى المشاركة بين القطاع الخاص وقطاع المجتمع المدني.
- **التمكين:** ويقصد به توعية المجتمع بضرورة الاسهام في بناء وتعبئة طاقاته من أجل المستقبل، الاندماج والمشاركة لإقامة مجتمع موحد في أهدافه، ومتضامن في مسؤولياته.

■ **ثالثاً: البعد البيئي (وهو البُعد موضوع الدراسة):** يركز على حسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان، دون إحداث خلل في مكونات البيئة، وذلك لن يتحقق إلا بالعناصر التالية:

- الثروات والموارد المكتشفة والمخزونة من الطاقة المتجددة والناضبة.
- التلوث البيئي الذي يخل بصحة الكائنات الحية.
- التنوع البيولوجي تتمثل في البشر، النباتات والغابات، الحيوانات والطيور والاسماك.

9: الإطار الميداني:

1.9 : **مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة، أما عينة الدراسة متمثلة في مجموعة من المحاسبين ومعدي التقارير المالية في الشركات التالية: (الحديد والصلب، قرارة، بلادي، الجيد)، وتم الاعتماد في أسلوب جمع البيانات على نموذج الاستبيانة حيث تم تصميمها بشكل يخدم أهداف الدارسة، وتم توزيعها على مفردات العينة لهذه الشركات.

2.9: **تصميم صحيفة الاستبانة:**تم إعداد الاستبانة على أساس مستنبط من مناهج البحث العلمي والإطار النظري للموضوع، حيث تم وضع قائمة فقرات مكتوبة ومحددة تتضمن كل محاور موضوع الدراسة مصنفة حسب فرضية الدراسة وماهي العبارات والخطوات التي تخدم الفرضية، بحيث يصبح من الممكن وضع الإجابات

على هذا المحور في شكل قابل للتحليل الإحصائي السليم، لغرض الوصول إلى النتائج والتوصيات. وقد قسمت صحيفة الاستبانة إلى قسمين على النحو التالي:

- **القسم الأول:** عبارة عن معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة لمعرفة ما بينهم من اختلافات قد تؤثر على أداء مهامهم.
- **القسم الثاني:** تم جمع معلومات من خلال معرفة أراء المشاركين حول صحة الفرضيتين الرئيسيتين.

- **ثبات الاستبانة:** يقصد بثبات الاستبانة هو أن تعطي الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضا إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ماهي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة وقد تحقق الباحثون من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخCronbach›s Alpha Coefficient وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول (1).

جدول رقم (1) معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

م	العبـــــــــــــارة	معامل الفا كرونباخ
1	إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء	.847
2	تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقق الاستدامة	.865
3	الاستبانة ككل	.921

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تتراوح بين (.847و.865) أما قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل فقد بلغ (.921) وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال احصائيا.

■ **تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها:**

يتم في هذه المرحلة عرض لتحليل البيانات واختبار مقاييس الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن تساؤلات الدراسة وتفسير أبرز نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الأولية للمستجيبين التي اشتملت على (المؤهل العلمي، التخصص، الصفة الإدارية، سنوات الخبرة) لذا تم إجراء المعالجات الاحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة.

● **أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الأولية:** فيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الأولية:

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	2	٪2.5
ماجستير	11	٪13.9
بكالوريوس	59	٪74.7
دبلوم عالي	1	٪ 1.3
دبلوم متوسط	3	٪3.8
أخرى	3	٪3.8
المجموع	79	٪ 100

يتضح من الجدول (2) والمتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي بأن نسبة مؤهل الدكتوراه بلغت (2.5 ٪)، تليها نسبة مؤهل الماجستير والتي بلغت (13.9 ٪)، ومن ثم النسبة الأعلى لمؤهل البكالوريوس والتي بلغت (74.7 ٪)، تليها نسبة مؤهل دبلوم متوسط وكذلك مؤهلات أخرى والتي بلغت (3.8 ٪) وأخيراً النسبة الأقل لمؤهل الدبلوم العالي حيث كانت نسبتها (1.3 ٪).

- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

جدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	68	٪86.1
تمويل	1	٪1.3
إدارة أعمال	2	٪2.5
اقتصاد	1	٪ 1.3
تجارة دولية	1	٪ 1.3
أخرى	6	٪ 7.6
المجموع	79	٪ 100

يتضح من الجدول (3) والمتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب التخصص بأن النسبة الأعلى كانت لتخصص المحاسبة حيث بلغت (86.1 ٪)، والنسبة الأقل لتخصص كل من: التمويل والتجارة الدولية وكذلك الاقتصاد حيث بلغت (1.3 ٪) من تم نسبة تخصص إدارة الأعمال التي بلغت (2.5 ٪)، ونسبة التخصصات الأخرى بلغت (7.6 ٪).

- **توزيع عينة الدراسة حسب الصفة الإدارية:**

جدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب الصفة الإدارية

الصفة الإدارية	التكرار	النسبة المئوية
مدير	2	٪2.5
مدير إدارة	7	٪8.9
مدير مالي	7	٪8.9
مستشار مالي	2	2.5٪
موظف	17	٪21.5
محاسب	12	٪15.2
محلل حسابات	2	٪2.5
رئيس قسم	4	٪5.1
أخرى	26	٪32.9
المجموع	79	100٪

يتضح من الجدول (4) والمتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب الصفة الإدارية بأن النسبة الأقل كانت لصفة المدير ومحلل حسابات ومستشار مالي بلغت (2.5 ٪)، تليها نسبة صفة مدير إدارة ومدير مالي حيث بلغت (8.9 ٪)، من ثم النسبة الأعلى للصفات الأخرى والتي بلغت (32.9 ٪)، تليها نسبة صفة الموظف وبلغت (21.5 ٪)، من ثم نسبة صفة المحاسب حيث بلغت (15.2 ٪)، وأخيراً تأتي نسبة صفة رئيس القسم والتي بلغت (5.1 ٪).

- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

جدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	20	٪25.3
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	17	٪21.5
من 10 إلى أقل من 15 سنة	10	٪12.7
15سنة فأكثر	32	٪40.5
المجموع	79	٪ 100

يتضح من الجدول (5) والمتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة بأن نسبة الخبرة الأقل من 5 سنوات بلغت (25.3 ٪)، تليها نسبة الخبرة التي تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات والتي بلغت (21.5 ٪)، ومن ثم النسبة الأقل لفئة الخبرة التي تتراوح ما بين 10 إلى 15 سنة وبلغت (12.7 ٪)، تليها النسبة الأعلى للخبرة التي تتجاوز 15 سنة وكانت نسبتها (40.5 ٪).

- **ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:**

- H01 : الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لمعرفة إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء

جدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات " إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء "

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
1	وجود إدراك لدى محاسبي الشركة بإجراءات المحاسبة الخضراء	3.33	1.02097	2.902	.005	11	محايد
2	تعد المحاسبة الخضراء من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة الشركات الصناعية	3.60	.95808	5.555	.000	7	موافق
3	عدم وجود الوحدات التدريبية المختصة بالمحاسبة الخضراء يؤدي إلى عدم تطبيقها	3.93	.71336	11.502	.000	1	موافق
4	توفر المحاسبة الخضراء معلومات لكافة الأطراف المستفيدة والمستخدمة لها تساعد في رسم سياسة التنمية البيئية	3.84	.72213	10.349	.000	9	موافق
5	تلعب المحاسبة الخضراء دورا إيجابيا في انجاح خطط التنمية المستدامة	3.72	.83107	7.717	.000	5	موافق
6	تعمل المؤسسة على اعداد تقارير دورية خاصة بتكاليف البيئية تقدمها للجهات المعنية بها	3.37	.88149	3.829	.000	10	محايد
7	إن دراسة تحليل التكاليف البيئية تساعد الشركة في توفير المعلومات للمجتمع عن التأثيرات البيئية للشركة	3.87	.69055	11.150	.000	2	موافق
8	يؤدي قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحقيق الاستغلال العقلاني للمواد الطبيعية	3.85	.83846	8.971	.000	3	موافق
9	يتم احتساب وتسجيل اهتلاك الاصول المعالجة للتلوث مع باقي اصول المؤسسة	3.54	.86672	5.522	.000	8	موافق

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
10	تعمل المؤسسة على وضع أهداف التنمية المستدامة ضمن خططها السنوية	3.64	.86751	6.526	.000	6	موافق
11	تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة ومواردها	3.81	.83866	8.561	.000	4	موافق
12	يؤدي التزام الشركة بتحسين شفافية معلومات تقارير المالية إلى توليد تقارير عن التنمية المستدامة ذات جودة عالية	3.64	.87006	3.721	.000.	6	موافق
13	يوجد دور للمحاسبة الخضراء في اتخاذ القرارات المتعلقة بالبعد البيئي للتنمية المستدامة	3.64	.87006	6.549	000.	6	موافق
إدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء		3.65	.50796	11.496	.000	-	موافق

يلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى» **وجود إدراك لدى محاسبي الشركة بإجراءات المحاسبة الخضراء**» يساوي 3.33، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.005) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالحياد. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثانية" **تعد المحاسبة الخضراء من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى ادارة الشركات الصناعية**» يساوي 3.60، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة" **عدم وجود الوحدات التدريبية المختصة بالمحاسبة الخضراء يؤدي إلى عدم تطبيقها**» يساوي 3.93 المعنوية

p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة" **توفر المحاسبة الخضراء معلومات لكافة الأطراف المستفيدة والمستخدمة لها تساعد في رسم سياسة التنمية البيئية**» يساوي 2.48، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة" **تلعب المحاسبة الخضراء دورا إيجابيا في انجاح خطط التنمية المستدامة**» يساوي 3.72، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة السادسة" **تعمل المؤسسة على إعداد تقارير دورية خاصة بتكاليف البيئية تقدمها للجهات المعنية بها**» يساوي 3.37، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالحياد. أما المتوسط الحسابي للفقرة السابعة" **إن دراسة تحليل التكاليف البيئية تساعد الشركة في توفير المعلومات للمجتمع عن التأثيرات البيئية للشركة**» يساوي 3.87، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة" **يؤدي قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى تحقيق الاستغلال العقلاني للمواد الطبيعية**» يساوي 3.85، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة

التاسعة" **يتم احتساب وتسجيل اهتلاك الاصول المعالجة للتلوث مع باقي أصول المؤسسة**» يساوي 3.54، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة» **تعمل المؤسسة على وضع أهداف التنمية المستدامة ضمن خططها السنوية**» يساوي 3.64، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر" **تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة ومواردها**» يساوي 3.81، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر" **يؤدي التزام الشركة بتحسين شفافية معلومات تقارير المالية إلى توليد تقارير عن التنمية المستدامة ذات جودة عالية**» يساويي 3.64، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة عشر" **الإجراءات المحاسبية للتقرير عن المحاسبة الخضراء**» يساوي 3.64، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة.

أما بالنسبة **لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء** فقد بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة 3.65 ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أنه **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء.**

H02: الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقق الاستدامة.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T والترتيب لمعرفة **تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقق الاستدامة.**

جدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقيق الاستدامة.

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
	تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية وذلك لأغراض تحقق الاستدامة	3.66	.48530	12.145	.000	-	موافق

يلاحظ من خلال الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي **لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من تماثل المعلومات** لآراء العينة 3.66 ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعنيى **بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة الخضراء في تحسين شفافية معلومات التقارير المالية.**

وينبثق عن هذه الفرضية مجموعة الفرضيات التالية:

- **H12: الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات.**

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T والترتيب لمعرفة **تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات.**

جدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات " تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات "

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
1	يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول بشكل دقيق	3.91	.78756	10.286	.000	3	موافق
2	تؤثر استقلالية الإدارة والجهات الرقابية على تفعيل حوكمة الشركات	3.91	.74181	10.837	.000	3	موافق
3	تعمل حوكمة الشركات على تحقيق موثوقية معلومات المحاسبة الخضراء	3.65	.85016	6.792	.000	8	موافق
4	تعتبر الحوكمة نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية لتحسين شفافية معلومات التقارير البيئية	3.82	.80168	9.039	.000	5	موافق
5	تعمل الحوكمة على تدعيم عنصر الشفافية وإجراءات المحاسبة الخضراء في كافة معاملات وعمليات الشركة	3.80	.75692	9.424	.000	6	موافق
	تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات	3.82	.61100	11.969	.000	-	موافق

يلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى« **يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول بشكل دقيق** « يساوي 3.91، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثانية« **تؤثر استقلالية الإدارة والجهات الرقابية على تفعيل حوكمة الشركات** « يساوي 3.91، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة" **تعمل حوكمة الشركات على تحقيق موثوقية معلومات المحاسبة الخضراء** « يساوي 3.65 المعنوية p - value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة« **تعتبر الحوكمة نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية لتحسين شفافية معلومات التقارير البيئية** « يساوي 2.82، ومستوى المعنوية p - value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة" **تعمل الحوكمة على تدعيم عنصر الشفافية وإجراءات المحاسبة الخضراء في كافة معاملات وعمليات الشركة** « يساوي 3.80، ومستوى المعنوية p - value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة.

أما بالنسبة **تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات** فقد بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة 3.82 ومستوى المعنوية p- value يساوي

(0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني **بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات.**

- H22: **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T والترتيب لمعرفة **تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.**

جدول رقم (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات " تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية "

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
6	التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات الصناعية تتلاءم وتتماشى مع التعديلات التي جاءت بها المعايير الدولية (IFRS) والمعايير المحلية التي تخص المحاسبة الخضراء	3.18	.92803	1.719	.090	----	----
7	القوانين واللوائح المحلية للبيئة الليبية تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح للجهات ذات العلاقة عن التكاليف البيئية	3.34	.92339	3.311	.001	11	محايد
8	يتم إعداد الايضاحات حول التكاليف البيئية في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المالية الدولية	3.27	.93236	2.584	.012	12	محايد

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
9	تلتزم الشركات الصناعية بالقوانين واللوائح العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة ومواردها	3.61	.84101	6.462	.000	9	موافق
10	يعتبر الإفصاح على المعلومات البيئية تعبير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمعايير الدولية	3.83	.74584	9.868	.000	4	موافق
تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية		3.45	.68875	5.826	.000	-	موافق

يلاحظ من خلال الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي للفقرة السادسة «**التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات الصناعية تتلاءم وتتماشى مع التعديلات التي جاءت بها المعايير الدولية** (IFRS) **والمعايير المحلية التي تخص المحاسبة الخضراء** " يساوي 3.18، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.090) وهي أكبر من (0.05) مما يشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1). أما المتوسط الحسابي للفقرة السابعة" **القوانين واللوائح المحلية للبيئة الليبية تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح للجهات ذات العلاقة عن التكاليف البيئية** « يساوي 3.34، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.001) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالحياد. أما

المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة" **يتم إعداد الايضاحات حول التكاليف البيئية في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المالية الدولية** « يساوي 3.27، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.012) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالحياد. أما المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة" **تلتزم الشركات الصناعية بالقوانين واللوائح العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة** « يساوي 3.61، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة" **يعتبر الافصاح على المعلومات البيئية تعبير عن مدى التزام الشركة بالقوانين والمعايير الدولية** « يساوي 3.83، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة.

أما بالنسبة **لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية** فقد بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة 3.45 ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني **بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخ**

- H32: **الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من تماثل المعلومات.**

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T والترتيب لمعرفة تطبيق **إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من تماثل المعلومات.**

جدول رقم (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات " تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من عدم تماثل المعلومات».

ت	الفقرة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	T	P-value	الترتيب	المستوى
11	تعكس شفافية معلومات التقارير المالية عدالة ومصداقية هذه التقارير وبالتالي المعلومات التي تحتويها	3.93	.70875	11.662	.000	2	موافق
12	يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية إلى زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤوليتها البيئية	4.08	.77604	12.402	.000	1	موافق
13	المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية سبب في عدم تماثل المعلومات	3.33	.92637	3.198	.002	13	محايد
14	استخدام التكنولوجيا في إعداد القوائم المالية يساهم في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات	3.67	.84309	7.073	.000	7	موافق
15	يحدث عدم تماثل المعلومات المحاسبية بسبب عدم امتلاك المساهمين جميع المعلومات المتوفرة لدى الإدارة	3.58	.78389	6.542	.000	10	موافق
	تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من تماثل المعلومات.	3.71	.36644	13.10	.000	-	موافق

يلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر» **تعكس شفافية معلومات التقارير المالية عدالة ومصداقية هذه التقارير وبالتالي المعلومات**

التي تحتويها « يساوي 3.93، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر" **يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية إلى زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤوليتها البيئية** « يساوي 4.08، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة عشر" **المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية سبب في عدم تماثل المعلومات** « يساوي 3.33، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.002) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالحياد. أما المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة عشر" **استخدام التكنولوجيا في اعداد القوائم المالية يساهم في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات** « يساوي 3.67، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة. أما المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر" **يحدث عدم تماثل المعلومات المحاسبية يسبب عدم امتلاك المساهمين جميع المعلومات المتوفرة لدى الإدارة** « يساوي 3.58، ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) مما يعني أن الاتجاه العام حول هذه الفقرة بالموافقة.

أما بالنسبة **لتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء والحد من عدم تماثل المعلومات.** فقد بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة 3.71 ومستوى المعنوية p- value يساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية

البديلة (H1) مما يعني **بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة الخضراء في الحد من عدم تماثل المعلومات.**

■ **نتائج الدراسة:**

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية لإدراك المحاسبين بأهمية تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء.
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتحسين شفافية معلومات التقارير المالية.
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ المبادئ العامة لحوكمة الشركات.
4. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء وتنفيذ اللوائح والقوانين المحلية والمعايير المحاسبية الدولية
5. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة الخضراء والحد من عدم تماثل المعلومات.
6. إن تطبيق مبادئ الحوكمة يعمل على تدعيم عنصر الشفافية وإجراءات المحاسبة الخضراء في كافة معاملات وعمليات الشركة.
7. يؤدي التزام الشركة بتحسين شفافية معلومات التقارير المالية إلى إعداد تقارير عن التنمية المستدامة ذات جودة عالية.
8. عدم وجود قوانين ولوائح محلية تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية مما يقلل من شفافية هذه القوائم.

9. أن تطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء للشركات الصناعية يعتبر حديث العهد ولم يتم الاهتمام به إلى مستوى يليق بأهمية هذا الجانب للشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام.

■ توصيات الدراسة:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نوصي بمايلي:

1. يطلب من الشركات الصناعية القيام بالمزيد من الاهتمام بتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء للإسهام بشكل واضح بالمسؤوليات والواجبات التي يجب أن تتحملها في مجال البيئة، وذلك لأغراض تنموية.

2. العمل على سن القوانين واللوائح من قبل الجهات ذات التختصاص بالموضوع محل الدراسة والتي يجب أن تواكب المعايير الدولية المحدثة والتي تلزم الشركات الصناعية بالإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم مما يدعم شفافيتها.

3. العمل على إدراج البعد البيئي كهدف تسعى الشركة إلى تحقيقه بجانب تحقيق هدف الربح.

4. ينبغي الاستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة وخاصة الملتزمة بتطبيق إجراءات المحاسبة الخضراء في كيفية تحديد وقياس التكاليف البيئية وأيضاً الإفصاح عنها في قوائمها المالية.

5. العمل على تطوير مؤهلات وخبرات المحاسبين بما يتفق مع متطلبات حماية البيئة وكذلك المدققين حتى يتمكنوا من الفحص والتقرير على مدى التزام الشركات بمسؤوليتها البيئية.

6. يطلب من الشركات الصناعية إدراج جميع التكاليف البيئية التي يمكن قياسها في التقارير المالية حتى يتسنى لمستخدمي هذه التقارير الإلمام بواقع المحاسبة الخضراء بالشركة مما يدعم مبدأ الشفافية في التقارير المالية لها.

■ المراجع

● أولا: المراجع العربية:

- أحمد، ضياء محمد، (2016). **العلاقة بين مستوى شفافية الإفصاح وأسعار وحجم تساوي الأسهم في إطار حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر
- الدريوي، إيمان، التارقي، فدوى، (2024)، **متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في البيئة الليبية_ دراسة حالة على الشركات الخدمية العامة في مدينة مصراتة، مجلة الدراسات الاقتصادية**، المجلد السابع، العدد الأول، ص ص 175-195.
- العماري، إمباركة، الحداد، عطية، (2020)، **المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الليبية وأهميتها في تحقيق التنمية المستدامة_ دراسة تطبيقية على محطة سرت البخارية**، مجلة البحوث الأكاديمية، المجلد 15، ص ص 550- 567.
- الغامدي، عبد العزيز بن صقر، (2016). **تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة**، ورقة علمية مقدمة للملتقى العربي الثالث للتربية والتعليم، جامعة نايف للعلوم، الرياض، السعودية.
- بوعكاز، نور الهدى، (2021). **مساهمة المحاسبة الخضراء في التقليل من الاعتبارات البيئية وتحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة لمؤسسة نفطال بأم البواقي**. رسالة ماجستير، الجامعة العربية بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر
- بومعراف، فاطمة الزهراء، (2014). **مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة**، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، ولاية بسكرة، الجزائر.
- حمه أمين، عثمان عبد القادر، ومحي الدين، باه ناز أحمد، (2022). **دور المحاسبة لخضراء في تحسين مستوى الأداء البيئي للشركات الصناعية**، مجلة علمية، مجلد6، العدد 1، جامعة السلمانية التقنية، العراق.
- عباس، صلاح، (2010). **التنمية المستدامة في الوطن لعربي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.
- عبد النعيم، عرفات حمدي، **"دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري"**، (المؤتمر الدولي الأول المنعقد في جامعة بني سويف بعنوان: تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 7-8 أبريل 2013).
- كمرشو، صلاح الدين، وعيادي، محمد الديار، (2020). **أثر تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين**

الأداء البيئي، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.

- ناـفي، دنيا، وبن عميرة، رزيقة، (2020)، **أثر المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- يحياوي، نصيره، وخلاف، عايدة، (2018). **واقع تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل**، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 6، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
- يوسف، أبوبكر محمد، (2016). **قياس أثر شفافية الإفصاح للتقارير المالية على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم**، مجلة البحوث التجارية، مجلد 38، العدد 1، ص 161-210، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
- يوسف، محمد حسن، (2007). **"محددات الحوكمة ومعاييرها"**، منشورات بنك الاستثمار القومي، يونيو.

- **ثانياً: المراجع الأجنبية:**

- Amosun, Olayemi, Akintoye, Ishola, (2021). **Green Accounting and Business Health in Sub-Saharan Africa**, MalaysiaI International conference.
- **Basel**. (2010). Committee Banking Supervision, Principles for Enhancing Corporate Governance for Banking Organization.
- Dravikumar, K., (2020). **Green accounting it's significance for companies**, University Mangalore, Post Doctoral fellow.
- Dura, Justita, Suharsono, Riyanto, (2022). **Application Green Accounting to Sustainable Development Improve Financial Performance Study in Green Industry**, Jurnal Akuntami, vol. 26.
- Hasyim, Muhammed, Anggoro, Yudhi, (2020). **Implementation of Green Accounting in Business Stustainability at Public Hospitals**, International Journal of Multicultural and multireligious understanding, PP: 391403-, Malang Raya, Indonesia.
- Mayah, Eunice, (2022). **Green Accounting and Material flow analysis in oil Producting Companies**, Journal (JAFM), vol. 8, No. 3, chukwuemeka odumegwu ojukwu university ranking in nigeria.

عوامل تغيير المراجع الخارجي وأثرها على مهنية المصارف الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

«دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة المعتمدة من قبل مصرف ليبيا المركزي»

■ د. محمد فرج محمد شقلوف*

● تاريخ استلام البحث 2024/05/23م ● تاريخ قبول البحث19 /2024/07م

■ **المستخلص:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، من خلال إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة المسجلة في سجل قيد مصرف ليبيا المركزي الذين يمثلون مجتمع الدراسة وهم (26) مكتباً لغرض جمع البيانات الأولية وتم تصميم الاستبانة وأساس للتحليل الإحصائي حيث تم توزيع (26) استبانة وإرجاعها بالكامل بدون فاقد وبنسبة (100 ٪) وتم الاعتماد على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف متغيرات الدراسة، ولغرض اختبار الفرضيات تم استخدام الاسلوب الإحصائي (T-Test) . ولقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً لكلاً من العوامل ذات العلاقة وهي" العوامل المرتبطة بالمصرف محل المراجعة والعوامل المرتبطة بمعايير قواعد السلوك المهني:

1/ ضرورة معالجة القصور في التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية .

2/ العمل على و ضع ضوابط للرفع من جودة خدمات مكاتب المراجعة من خلال إقامة ورش العمل و المؤتمرات العلمية و الندوات و المحاضرات.

● **الكلمات المفتاحية:** المراجع الخارجي، المصارف الليبية، مكاتب المراجعة، مصرف ليبيا المركزي

* أستاذ مشارك بقسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس

«Factors of changing the external auditor in Libyan commercial banks from the point of view of external auditors»

A field study on the audit offices approved by the Central Bank of Libya»"

■ Name: Dr. Mohamed Farag Shagluf

● Received: 23/05/2024 ● Accepted:19/07/2024

■ **Abstract:**

This study aimed to identify and determine the factors influencing the change of the external auditor in Libyan commercial banks from the point of view of the external auditors registered with the Central Bank of Libya. In order to achieve the study's objectives, the researcher conducted a field study on audit offices registered in the Central Bank of Libya's registration register, who represent the study population, namely (26) offices. The study found that there is a positive impact of both the relevant factors, which are "the factors related to the bank under review and the factors related to the standards of professional conduct.".

● **Key words:** External Auditor, Libyan Banks, Audit Offices, Central Bank of Libya

■ المقدمـة:

نظراً للتطور والتوسع السريع في الحياة الاقتصادية والنمو الكبير في عالم الأعمال وازدياد التعقيد في معاملاته، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دوراً ، فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لاتخاذ القرارات سواء في الإدارات الحكومية أو المنشآت التجارية والصناعية والخدمية والموظفين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين وغيرهم ممن يبني ثقته في هذه

* Associate Professor, Department of Accounting – Faculty of Economics and Political Science – University of Tripoli E-mail: m.shagaluf@uot.edu.ly

المعلومات من خلال تقرير المراجع الخارجي والذي يعتبر شخصاً مستقلاً ومحايداً عن المنشأة محل المراجعة يُبدي رأيه الفني بكل مصداقية عن مدى عدالة ووضوح وشفافية القوائم المالية والمركز المالي وتمثيلها للمنشأة. فعملية تغيير المراجع الخارجي هي إنهاء علاقة المنشأة بالمراجع الخارجي، وذلك عن طريق تقديم استقالته واستبداله بمراجع خارجي آخر، وهذا من مسؤولية الجمعية العمومية ومن الطبيعي أن تحكم عملية تغيير المراجع الخارجي مجموعة من العوامل التي تؤثر على اتخاذ قرار التغيير منها العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة مثل الرغبة في التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة الأكثر شهرة، أو العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة مثل حجم أتعاب القيام بخدمة المراجعة (عثمان،2011). وقد أصدر مجلس إدارة مصرف ليبيا المركزي القرار رقم (15) لسنة 2010م بشأن شروط قيد مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، والضوابط في المادة (3) فقرة (4) تنص على " ألا يقوم المراجع الخارجي بمراجعة حسابات نفس المصرف التجاري لأكثر من أربع سنوات متتالية، وإذا رغب المصرف في تغيير المراجع الخارجي خلال هذه الفترة، فعليه إخطار مصرف ليبيا المركزي بأسباب التغيير، ".

■ **الدراسات السابقة:** أهم الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة من عدة جوانب مختلفة مرتبة من الأحدث إلى الاقدم:

❑ **دراسة (Alhazm et al (2024 بعنوان "أثر تغيير المدققين الخارجيين، ومدة عمل المدقق، ونوع شركة التدقيق على جودة التقارير المالية في السوق المالية السعودية" .**

الغرض من هذه الدراسة هو دراسة تأثيرات نوع شركة المراجع الخارجي، ومدة عمل المراجع، وتغييرات المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في المملكة العربية السعودية. على وجه الخصوص، تبحث هذه الدراسة في جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية باستخدام نموذج تقييم مقبول على نطاق واسع تم تعديله من قبل شركة جونز. تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت شركات المراجعة الأربع

الكبرى وغير الأربع الكبرى، مدة عمل المراجع لمدة ثلاث سنوات أو أكثر، وليس لتغييرات المراجع الخارجي أي تأثير على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في السعودية. تستخدم هذه الدراسة (175) ملاحظة سنوية لـ (35) شركة مدرجة في السوق المالية السعودية تداول بين عامي (2017 - 2021). وباستخدام الاستحقاقات التقديرية (*DACC*) بصيغتها المعدلة من قبل جونز لقياس جودة التقارير المالية، توضح النتائج أن هناك تأثيرًا سلبيًا كبيرًا العلاقة بين شركات التدقيق الأربع الكبرى و *(DACC)* ومع ذلك، تظهر الدراسة أيضًا وجود علاقة إيجابية كبيرة بين فترة عمل مراجع الحسابات وشركة (*DACC*). وكشف البحث أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير مراجع الحسابات و (*DACC*). ولهذه النتائج آثار عملية على تطوير السياسات. ووفقا لنتائج هذا البحث فإن هناك العديد من التبعات لكل من الشركات والحكومة في المملكة العربية السعودية من حيث تعزيز العلاقة بين الشركات وشركات المراجعة وتحديد فترة عمل المراجع الأكثر ملاءمة لتحسين جودة التقارير المالية.

❑ دراسة Mahrwak (2022) **بعنوان "دراسة عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين "**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع عوامل تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين التابعين للشركة محل المراجعة في الشركات المساهمة الليبية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين. في سوق الأوراق المالية الليبي. ونظراً لطبيعة الدراسة فقد تم تصميم استبانة لتكون أساساً للدراسة الميدانية التي أجريت على مجتمع الدراسة. تم توزيع (25) استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين، تم استرجاع (23) منها، وتم تحليل (22) استبانة، أي ما نسبته (88 ٪) من إجمالي الاستبيانات الموزعة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: عدم وجود قوانين وأنظمة صادرة عن الشركات أو السلطة التشريعية في ليبيا تحدد عدد سنوات تغيير المراجعين القانونيين الخارجيين في الشركات. وهذا يعطينا مؤشراً على أن هناك تغيراً ملحوظاً في مراجعي الحسابات في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبية.

❑ **دراسة** (2021 ،Saaydah **"بعنوان العوامل المسببة لتغيير المدقق التقديري في صناعة التأمين(أدلة من الأردن) "**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير عدة عوامل على التغيير التقديري للمراجعين الخارجيين في صناعة التأمين في الأردن. التغيير التقديري للمراجع الخارجي هو التغيير الذي يحدث قبل نهاية الحد الأقصى لفترة خدمة المراجع (4 سنوات في الأردن). تكونت عينة الدراسة من جميع شركات التأمين الأردنية التي لديها بيانات كاملة للفترة (2014-2018)، واستخدمت نموذج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرضيات. النتائج: كشفت نتائج الدراسة أن تعديل رأي المراجع والتغيير في إدارة الشركة يؤثر بشكل إيجابي كبير على تغيير المراجع التقديري، في حين أن نمو الشركة له تأثير سلبي كبير.

❑ **دراسة** (2017 ،Al-Ameen **"بعنوان العوامل المؤثرة في تغيير المدقق الخارجي في ضوء المدققين "دراسة ميدانية في البيئة السورية"**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب تغيير المراجع الخارجي في المؤسسات العامة السورية من وجهة نظر المراجعين أنفسهم للتأكد من أن التغيير قانوني وليس بناءً على أحكام شخصية. كما تبحث هذه الدراسة فيما إذا كان هناك أي ضغط أو تدخل في عمل المراجع. ولغرض هذه الدراسة تم تصميم استبانة لجمع وتوزيع البيانات على عينة مكونة من المراجعين الخارجيين. ويتم إجراء تحليلات إحصائية مختلفة لاختبار مجموعة الفرضيات. يتم تصنيف العوامل التي قد تؤثر على تغيير المراجع الخارجي حسب أهميتها. النتائج هي كما يلي؛ الأسباب التي تتعلق بالشركة التي يعمل بها المراجع لها تأثير على تغيير المراجع الخارجي الأسباب المتعلقة بمكاتب المراجعة لها تأثير على تغيير المراجع الخارجي. الأسباب التي تتعلق بتطبيق معايير المراجعة لها تأثير على تغيير المراجع الخارجي. ليس لتغيير مراجع الحسابات أي تأثير على عمليات الشركة.

❑ **دراسة (2017) ، Mattar et al " العوامل المؤثرة على قرارات تغيير مراجعي الحسابات (حالة المملكة المتحدة) .**

تتناول هذه الورقة تأثير خصائص الشركات وحوكمة الشركات على قرارات تغيير المراجع باستخدام الانحدار اللوجستي. تشمل العينة جميع شركات المملكة المتحدة المدرجة في بورصة لندن والتي غيرت مراجعيها بين مارس 2013 وفبراير 2018. وتنقسم الأهداف إلى شقين: (أ) التحقيق في سوابق قرار تغيير المراجعة بشكل عام و (ب) استكشاف الدوافع. و أظهرت النتائج أن استقلالية مجلس الإدارة وتنوع أعضاء المجلس التنفيذي وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة ترتبط سلباً بقرار تغيير مراجع الحسابات، في حين إن العائد على الأصول والحجم يرتبطان إيجابياً بهذا القرار. وبالانتقال إلى الهدف الثاني، فإن النتائج تدعم الدور الإيجابي لحجم الشركة في اختيار المراجعين الأربعة الكبار. تساعد النتائج أصحاب المصلحة على فهم سياق تغيير المراجع بشكل أفضل قبل اتخاذ أي قرار استراتيجي. ويتم تسليط الضوء على الآثار المثمرة أيضا.

❑ **دراسة (2017) ،Eshagniya & Salehi بعنوان "تأثير إعادة البيان المالي على تغييرات مدققي الحسابات (الأدلة الإيرانية).**

تهدف هذه الورقة إلى دراسة أثر التعديل المالي على تغيير مراجع الحسابات في السنوات التالية. (2008- 2014)، حيث تم استخدام بيانات (105) شركة (735 سنة شركة) مدرجة في بورصة طهران تم جمعها خلال الفترة (2008-2014). ويستخدم الانحدار اللوجستي لاختبار الفرضيات. تشير نتائج الفرضيات إلى أن إعادة البيان لا تسبب تغييرات في المراجع، وأنه مع زيادة خطورة إعادة التعديل، فإن تغيير المراجع في السنة التالية لإعادة البيان لا يزيد أيضًا. إعادة التأكيد على أن الشركات التي تتمتع بحوكمة قوية لا تقوم بإجراء تغييرات على مراجعي الحسابات مقارنة بالشركات الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، في الشركات التي تقوم بإعادة الصياغة، فإن تغييرات المراجعين غير

الكبار ليست أكثر احتمالية من المراجعين الكبار. أيضًا، في الشركات التي يتم إعادة بيانها بالتزامن مع دوران الرئيس التنفيذي، لا توجد إمكانية لتغيير مراجع الحسابات. علاوة على ذلك، أظهر الانحدار اللوجستي متعدد الحدود أن التعديلات الناتجة عن تصحيح الأخطاء والتغييرات في الإجراءات ومقدار التعديلات لا تسبب تغييراً في مراجع الحسابات في السنة التالية. لذا فقد أظهرت النتائج أن إعادة الصياغة ليست عاملاً مهماً في تغيير مراجع الحسابات في العام التالي.

- **دراسة** (Yoni، 2015) بعنوان **"العوامل المؤثرة على تغييرات المدقق الخارجي: دراسة حالة عن سوق رأس المال في إندونيسيا من الفترات** (2010-2014)"

نفذ هذا البحث لإثبات الفرضيات المستخدمة في الأبحاث السابقة في تحديد تغيير مراجع الحسابات في إندونيسيا. هذا البحث الكمي الذي يحلل شركة التصنيع المدرجة في سوق رأس المال الإندونيسي من (2010 إلى 2014) كعينات. ورأي مراجعة العام السابق، وحجم شركة (*CPA*)، وتناوب الإدارة، ونمو الشركة والضائقة المالية كمتغيرات مستقلة. وللقيام باختبار الفرضيات تم إجراء اختبار الانحدار اللوجستي. وأخيرا، أظهرت النتيجة أن رأي المراجع له تأثير سلبي كبير على تغيير المراجع وأن دوران الإدارة له تأثير إيجابي كبير على تغيير المراجع. وفي الوقت نفسه، فإن حجم شركة (*CPA*) وتغيير العائد على الأصول والضائقة المالية لها تأثير سلبي ولكنه مهم على تغيير المراجع .

- **دراسة** (Stanisic، et. Al، 2014): بعنوان **"بديل مراجعي الحسابات ورأي مراجعي الحسابات المتحفظ (أدلة من صربيا)**.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تحديد العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وإصدار المراجع لرأي متحفظ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على عينة عشوائية من الشركات الصناعية الكبيرة والمتوسطة في صربيا، حيث شملت على إصدارات (800) شركة من التقارير المالية المراجعة من العام (2006) حتى العام (2010)، وتم تقسيم

العينة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى وتتمثل في الشركات التي لم تقم بتغيير المراجع الخارجي وعددها (683) شركة، والمجموعة الثانية شملت على (117) شركة قامت بتغيير مراجعها الخارجي. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تحصل على رأي غير متحفظ في سنة معينة، وبعد ذلك تقوم بتغيير مراجعها الخارجي، تكون أقل عرضة للحصول على رأي غير متحفظ في الفترة التي تليها، مقارنة مع الشركات التي لا تقوم بتغيير المراجع لخارجي.

قد تبين من خلال الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء في بيئة المراجعة العربية أو الاجنبية بشكل عام أو في بيئة المراجعة الليبية بشكل خاص وأن هذه الدراسات تنوعت بحيث أن بعضها ركز على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي، والعديد من العوامل المؤثرة في تغييره. وقد اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها استهدفت العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي ، حيث ركزت هذه الدراسة على العملين محل المراجعة والعوامل المرتبطة بمعايير السلوك المهني.

■ مشكلة الدراسة:

يعتبر موضوع تغيير المراجع الخارجي من المواضيع الهامة والتي لاقت اهتماماً كبيراً منذ عدة عقود من جانب المنظمات المهنية والباحثين ومزاولي المهنة في كل من الولايات المتحدة وكندا واستراليا وبعض الدول الأوروبية، وذلك لما لهذا الموضوع من ارتباط واضح باستقلالية المراجع وجودة المراجعة وأتعاب المراجع ومدة التعاقد بين المراجع والعميل، وظهرت أهمية هذا الموضوع نتيجة لتحكم الإدارة في تعيين وعزل المراجع الخارجي وفقاً لبعض الأنظمة المطبقة في الدول بما فيها ليبيا و ما ينص عليه منشور رقم (1) لسنة 2023م، بشأن دليل اجراءات الحسابات الختامية للمصارف العاملة بليبيا. ومن هنا يتمركز محور اهتمام الدراسة حول معرفة العوامل الكامنة وراء تغيير المراجع . مما سبق

يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

- **التساؤل الرئيسي** : ماهي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي ؟

ويمكن الإجابة على هذا التساؤل من الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية :

- **السؤال الفرعي الأول** : ماهي العوامل المتعلقة بالمصرف محل المراجعة التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي ؟
- **السؤال الفرعي الثاني** : ماهي العوامل المتعلقة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني التي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي.

■ **أهداف الدراســـــة:**

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى التعرف على:

- العوامل المرتبطة بالمصرف محل المراجعة المؤثرة في تغيير المراجع .
- للعوامل المرتبطة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني المؤثرة في تغيير المراجع.

■ **فرضيـــــات الدراسة:**

● **الفرضية الرئيسة:** لا يوجد تأثير لتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية بأي عامل من العوامل ذات العلاقة. **وتتفرع الفرضية الرئيسية إلى:**

● **الفرضية الفرعية الأولى** : لا يوجد تأثير لتغيير المراجع الخارجي في المصارف الليبية للعوامل المرتبطة بالمصرف محل المراجعة.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير لتغيير المراجع الخارجي في المصارف الليبية للعوامل المرتبطة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني.
- **أداة الدراسة:** لجمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة تم الاعتماد على استمارة الاستبانة التي صممت بناء على أهداف الدراسة وطبيعة المشكلة والتساؤلات الواردة فيها واللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

■ **مجتمع وعينة الدراسة:**

تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين المقيدين في مصرف ليبيا المركزي والبالغ عددهم (26) مراجعا وقد تم الحصول على إحصائية بذلك (تقرير مصرف ليبيا المركزي،2023)، وتم أخذ مجتمع الدراسة بالكامل. حيث تم توزيع عدد (26) استبانة على عينة الدراسة، حيث تم استرداد جميع النسخ وكلها كانت صالحة للتحليل.

■ **متغيرات الدراسة :**

أولا/ المتغيرات المستقلة: وتتمثل في عوامل تغيير المراجع الخارجي وهي :

1- **العوامل** المرتبطة بالمصرف محل المراجعة وهي:

2- العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وهي:

ثانيا / المتغير التابع: ويتمثل في تغيير المراجع الخارجي.

■ **منهج واداة الدراسة:**

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كمنهج للدراسة وذلك بجمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة "حيث تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة ، حيث قسمت أداة الدراسة الى:

الجزء الأول: يحتوي على البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة مثل المؤهل العلمي والوظيفة الحالية وعدد سنوات الخبرة ويتكون من (6) فقرات.

الجزء الثاني: ويحتوي هذا الجزء على (20) فقرة موزعة على محورين وهي: **المحور الأول:** عوامل تتعلق بالمصرف التجاري محل المراجعة، وتتكون من (12) فقرة. **المحور الثاني:** عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني، وتتكون من (8) فقرات.

والجدول رقم (1) يحدد درجات مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة عينة الدراسة

الاستجابة	ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية
الدرجة	1	2	3	4	5

■ **أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:.**

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تتألف مما يلي:

- مقاييس الإحصاء الوصفي التي استخدمها في وصف عينة الدراسة. ومن هذه المقاييس المتوسطات الحسابية (Arithmetic Mean) لتحديد معدل استجابة أفراد عينة الدراسة. الانحرافات المعيارية (Standard Deviation) لقياس درجة التشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي. اختبار (One Sample) T-Test لاختبار معنوية (دلالة) المتوسطات الحسابية. معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation) لدراسة العلاقة بين المتغيرات (فالارتباط يبين قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين). معامل كرونباخ ألفا (Cronbach›s alpha) لقياس درجة الثبات في إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان.

■ **قياس صدق الاستبانة.**

صدق الاستبانة (Validity) : ويتم بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

- **أولاً: صدق المحتوى (الصدق الظاهري)** : لضمان صدق محتوى أداة جمع بيانات هذه الدراسة، تم بمراجعة أهم الدراسات والبحوث ذات العلاقة والتي من خلالها تم التوصل إلى تصميم المسودة الأولى لأداة جمع البيانات (الاستبانة)، وتم عرضها بعد تصميمها على بعض الزملاء بالكلية لغرض تحكيمها علمياً.
- **ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة** : وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون *Pearson Correlation*) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.
- **المحور الأول:**

عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة.

يوضح الجدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	رغبة الإدارة الجديدة بالمصرف إنهاء ما يربط المصرف بالإدارة القديمة	0.685	0.000 *
2	تفضيل الإدارة الجديدة مراجع آخر لأسباب شخصية	0.847	0.000 *
3	رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالمصرف	0.853	0.000 *
4	إصدار المصرف أسهم لأول مرة	0.822	0.000 *

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
5	زيادة وتخفيض حجم رأس مال المصرف	0.671	0.000 *
6	تغير في ملكية المصرف	0.881	0.000 *
7	تعثر الوضع المالي للمصرف	0.832	0.000 *
8	رغبة المصرف في مراجع متخصص	0.757	0.000 *
9	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع المصرف المختلفة	0.821	0.000 *
10	رغبة المصرف في الحصول على خدمات إضافية	0.707	0.000 *
11	قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية	0.758	0.000 *
12	اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية	0.735	0.000 *
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05			

- **المحور الثاني:**

عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني.

يوضح الجدول إدناه رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لقياسه.

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	إصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	0.890	0.000 *
2	الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة	0.827	0.000 *
3	الخلاف حول تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة	0.855	0.000 *
4	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	0.732	0.000 *
5	الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية	0.697	0.000 *
6	تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل	0.891	0.000 *
7	عدم الاستجابة لاحتياجات العميل مثل تقليل الأرباح	0.812	0.000 *
8	عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني.	0.794	0.000 *

■ ثبات الاستبانة :

وقد تم اتباع القياس الإحصائي لمعرفة ثبات أداة القياس (الاستبانة)، وذلك من خلال طريقتين هما: معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية، وذلك كما يلي:

1- معامل كرونباخ ألفا (Cronbach›s alpha Coefficient) Sekaran . 2006: 311)) :

للتحقق من ثبات أداة القياس (الاستبانة)، تم اتباع القياس الإحصائي بطريقة كرونباخ ألفا (*Cronbach's alpha Coefficient*)، وتكون الاستبانة ذات ثبات ضعيف إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ أقل من 60 ٪، ومقبولاً إذا كانت هذه القيمة ضمن الفترة (من 60 ٪ أو أقل من 70 ٪)، وجيد إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ ضمن الفترة (من 70 ٪ أو أقل من 80 ٪)، أما إذا كانت هذه القيمة أكبر من أو يساوي (80 ٪) يشير ذلك إلى أن الاستبانة تكون ذات ثبات ممتاز، وكلما اقترب المقياس من (100 ٪) تعتبر النتائج الخاصة بالاختبار أفضل. أما فيما يتعلق بثبات أداة هذه الدراسة (الاستبانة)، فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة.

جدول (7): قيم معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات ٪
1	عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة	X01	12	93.8
2	عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني	X02	8	92.7
	الكلي			94.5

يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لجميع محور من محاور الدراسة. وكذلك قيمة معامل الثبات الكلي تساوي (94.5 ٪)، وهي قيمة ثبات عالية جداً ومقبولة احصائياً، وتدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

2- **التجزئة النصفية** (Split- Half Coefficient) :

تعتمد **طريقة التجزئة النصفية** على تجزئة فقرات الاختبار إلى مجموعتين، ومن ثم ايجاد معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation coefficient) بين المجموعتين (r_{12}) ، وبعد ذلك نقوم بتصحيح معامل الارتباط بأحد الطريقتين:

● **أولاً- معامل ثبات سبيرمان براون (Spearman Brown coefficient)**

يتطلب استخدام **معامل ثبات سبيرمان براون** لتصحيح معامل الارتباط أن يكون التباين فيها متساويا للمجموعتين $(\sigma_1^2 = \sigma_2^2)$ وكما يتطلب أن يكون معامل ثبات الفا كرونباخ متساويا للمجموعتين $(R_{11} = R_{22})$ ، والذي يعطي بالعلاقة التالي:

$$\text{Formula Spearman Brown} \qquad = \frac{2 \times r_{12}}{1 + r_{12}}$$

● **ثانياً: معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية (Guttman Split-Half Coefficient)**

يشبه هذا المعامل معامل ثبات سبيرمان براون، لكنه يتطلب ان يكون التباين فيها غير متساوي للمجموعتين $(\sigma_1^2 \neq \sigma_2^2)$ او أن يكون معامل ثبات الفا كرونباخ غير متساوي للمجموعتين $(R_{11} \neq R_{22})$ ويتم حساب معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل الارتباط بالصيغة:

$$\text{Formula Guttman} \qquad = 2\left(1 - \frac{\sigma_1^2 + \sigma_2^2}{\sigma^2}\right)$$

أما فيما يتعلق بطريقة ثبات التجزئة النصفية لهذه الدراسة، يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (8) أن قيمة التباين للمجموعة الأولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية، حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي للمجموعة الاولى (93.62) والتباين المناظر له (266.886) والمتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (91.96) وقيمة التباين المناظرة له (261.238).

جدول رقم (8): يبين المتوسط الحسابي والتباين والانحراف المعياري لكل مجموعة

	Mean المتوسط	Variance التباين	Std. Deviation الانحراف المعياري	N of Items العدد
Part 1	93.62	266.886	16.337	27
Part 2	91.96	261.238	16.163	26
Both Parts	185.58	1029.694	32.089	53

كما يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (9) إن معامل ارتباط بيرسون بين المجموعتين (0.950) وأن قيمة معامل الفا كرونباخ للمجموعة الأولى (0.884) لعدد (27) فقرة ومعامل الفا كرونباخ للمجموعة الثانية (0.901) لعدد (26) فقرة.

جدول رقم (9): يبين معامل ثبات التجزئة النصفية

Cronbach›s Alpha معامل الفا كرونباخ	Part 1	Value	0.884
		N of Items	27
	Part 2	Value	0.901
		N of Items	26
	Total N of Items		53
Correlation Between Forms معامل ارتباط بيرسون بين المجموعتين			0.950
Spearman-Brown Coefficient معامل سبيرمان براون	Equal Length		0.974
	Unequal Length		0.974
Guttman Split-Half Coefficient معامل ثبات جثمان			0.974

وبما أن قيمة التباين للمجموعة الاولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية وكذلك قيمة ألفا كرونباخ للمجموعتين غير متساوية بالتالي نستخدم معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل ارتباط بيرسون، من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق، نستنتج أن قيمة معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية يساوي (0.974) وتعتبر هذه القيمة عالية جداً ومقبولة في العرف الإحصائي. بالنظر إلى المعاملات السابقة، يلاحظ أن جميع قيم الاختبار مرتفعة وهي تمثل مؤشرات جيدة ومطمئنة لأغراض الدراسة، ويمكن الوثوق بها وتدل على ثبات أداة القياس بشكل جيد. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

12- التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:

وصف خصائص المشاركين في الدراسة: تمت الإشارة سابقاً إلى أن القسم الأول من الاستبانة خصص للأسئلة العامة، والتي تهدف إلى جمع بيانات يمكن من خلالها التعرف على خصائص عينة الدراسة، ولقد تم تحديد هذه الخصائص كالتالي:

1- **المؤهل العلمي** : يعكس الجدول رقم (10) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، وقد تم تقسيم مستويات المؤهل العلمي إلى (دبلوم عالي، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه، أخرى)، يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن نسبة الذين يحملون مؤهل (بكالوريوس) وصلت إلى (50 ٪) تقريباً وهي أعلى نسبة.

جدول رقم (10): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

	العدد	النسبة (%)
بكالوريوس	13	50.0
ماجستير	3	11.5
دكتوراه	9	34.6

	العدد	النسبة (%)
أخرى	1	3.8
الاجمالي	26	100.0

كما يلاحظ أن ما نسبته (35 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة متحصلين على شهادة "الدكتوراه"، في حين سجل (12 ٪) تقريباً متحصلين على شهادة "الماجستير". وهذا يعني من قام بالإجابة عن أسئلة الاستبيان لهم دراية بموضوع الدراسة.

2- **الوظيفة الحالية** : يوضح الجدول رقم (11) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة الحالية، وقد تم تقسيم الوظيفة الحالية إلى (مدير مسؤول، مراجع أول، مراجع ثانٍ، مراجع ثانٍ ، مراجع مبتدئ، أخرى)، ويلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن 100 ٪ من المشاركين في الدراسة «مدير مسؤول»، وهي أعلى نسبة، مما يعني إمكانية الحصول على الاجابة ذات المصداقية.

جدول رقم (11) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة الحالية

	العدد	النسبة (%)
مدير مسؤول	26	100.0
مراجع أول	0	00.0
مراجع ثانٍ	0	00.0
مراجع ثانٍ	0	00.0
مراجع مبتدئ	0	00.0

	العدد	النسبة (%)
أخرى	0	00.0
الاجمالي	26	100.0

3- **سنوات الخبرة:** يوضح الجدول رقم (12) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة، وقد تم تقسيم فئات سنوات الخبرة إلى أقل من (5) سنوات، من (5) إلى (9) سنوات، من (10) إلى (14) سنة، من (15) سنه فما فوق)، يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن 69 ٪ تقريباً من المشاركين في الدراسة خبرتهم ضمن الفترة (من (15) سنه فما فوق)، وهي أعلى نسبة، وبالتالي تساعد هذه النسب في الإجابة عن الأسئلة وبمصداقية عالية.

جدول رقم (12): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

	العدد	النسبة (٪)
أقل من (5) سنوات	1	3.8
من (5) إلى (9) سنوات	3	11.5
من (10) إلى (14) سنة	4	15.4
من (15) سنه فما فوق	18	69.2
الإجمالي	26	100.0

يلاحظ أن نسبة 15 ٪ تقريباً من المشاركين في الدراسة خبرتهم ضمن الفترة (من (10) إلى (14) سنة) في حين نسبة المشاركين في الدراسة الذين خبرتهم ضمن الفترة

(من (5) إلى (9) سنوات) لم تتجاوز 12 ٪. وهي نسب تساعد على أن تكون الإجابات عن الأسئلة ممن لهم دراية كافية بموضوع الدراسة.

هل قمت بمراجعة حسابات مصارف عامة وخاصة ؟

يعكس الجدول رقم (13) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مدى القيام بمراجعة حسابات مصارف عامة وخاصة.

جدول رقم (13): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب مدى القيام بمراجعة حسابات مصارف عامة وخاصة

البيان	العدد	النسبة (٪)
نعم	19	73.1
لا	7	26.9
الاجمالي	**26**	**100.0**

يلاحظ ان نسبة (73 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة قاموا بمراجعة حسابات مصارف عامة وخاصة، مما يساعد على تفهم اسئلة الدراسة و الاجابة عليها.

13- تحليل المحاور الرئيسية للدراسة:

- **مقدمة:**

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وفي هذا الجزء أعطيت الإجابة "**ضعيفة للغاية**» درجة (1)، «**ضعيفة**» (2) درجة، وأعطيت الإجابة «**متوسطة**» (3) درجات، (4) درجات للإجابة «**قوية**»، فيما أعطت الإجابة «**قوية للغاية**» (5) درجات، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت درجة الموافقة عليها والعكس صحيح،. وهذه الدرجات تمثل إجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة الاستبانة مخرجات الدراسة الميدانية، وهي ذاتها تعد مدخلات التحليل الإحصائي، والذي يهدف إلى

استخلاص النتائج من خلال تحليل هذه المدخلات، وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات، والانحرافات المعيارية، ونسبة الإجابات لكل فقرة. و من أجل تحديد الطرق الإحصائية التي سيتم استخدامها لاختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف – سمرنوف، One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)، ويوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار كولمجروف ، سمرنوف، لمعرفة مدى توزيع البيانات وفق التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة حجم العينة الصغير نسبياً.

جدول رقم (14) نتائج اختبار كولمجروف – سمرنوف

ت	الأبعاد	قيمة الاختبار Z	الدلالة الإحصائية Sig
1	عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة	0.127	0.200
2	عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني	0.116	0.200

يتضح من البيانات المدونة بالجدول السابق أن قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على أننا نستطيع القول بأن جميع المتغيرات تتوزع تقريباً وفق التوزيع الطبيعي، وبالتالي نستخدم الأساليب الإحصائية البارامترية للإجابة على التساؤلات أو اختبار صحة الفرضيات. وقبل عرض نتائج الدراسة تم احتساب المدى للإجابات، والوصول إلى طول الفئة لكل درجة من درجات الترجيح الثلاث، وكانت نتيجة ذلك على النحو التالي(العماري، 2000: 17-18): المدى هو الفرق بين أصغر قيمة وأكبر قيمة (أكبر قيمة – أقل قيمة).

المدى = 5 – 1 = 4

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المـــدى } (4)}{\text{عدد الفئات(الدرجات) } (5)}$$

طول الفئة = 0.80

ويهدف تحديد المدى للمتوسط الحسابي لإجابات المشاركين إلى التخلص من الاعتماد على القيم المطلقة، وتحديد مستوى يتم من خلاله معرفة الاتجاه السائد للفقرة والجدول رقم(15) إدناه يعرض نتائج قياس مدى المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة:

المدى	الاتجاه السائد
من 1.0 إلى أقل من 1.8	ضعيفة للغاية
من 1.8 إلى أقل من 2.6	ضعيفة
من 2.6 إلى أقل من 3.4	متوسطة
من 3.4 إلى أقل من 4.2	قوية
من 4.2 إلى أقل من 5.0	قوية للغاية

● **المحور الأول:**

عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة:

تم دراسة فقرات **المحور الأول** (عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة) كلاً على حدة، حيث يبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (16) التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات **المحور**، وكذلك الجدول رقم (17) يبين التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول نفس **المحور**، ومن خلال الجدولين يتضح الآتي:

1/ **رغبة الإدارة الجديدة بالمصرف إنهاء ما يربط المصرف بالإدارة القديمة:** فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول المذكور أرقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية» ما يعادل 35 ٪ تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة

المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.62) بانحراف معياري (1.267)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «65.4 ٪».

جدول رقم (16): التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الاول

X01	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الاجمالي
1	رغبة الإدارة الجديدة بالمصرف إنهاء ما يربط المصرف بالإدارة القديمة	العدد	1	5	6	5	9	26
		النسبة ٪	3.8	19.2	23.1	19.2	34.6	100.0
2	تفضيل الإدارة الجديدة مراجع آخر لأسباب شخصية	العدد	2	4	2	9	9	26
		النسبة ٪	7.7	15.4	7.7	34.6	34.6	100.0
3	رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالمصرف	العدد	2	0	8	11	5	26
		النسبة ٪	7.7	0.0	30.8	42.3	19.2	100.0
4	إصدار المصرف أسهم لأول مرة	العدد	7	9	8	1	1	26
		النسبة ٪	26.9	34.6	30.8	3.8	3.8	100.0
5	زيادة وتخفيض حجم رأس مال المصرف	العدد	9	7	5	1	4	26
		النسبة ٪	34.6	26.9	19.2	3.8	15.4	100.0

X01	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الاجمالي
6	تغير في ملكية المصرف	العدد	2	5	9	9	1	26
		النسبة ٪	7.7	19.2	34.6	34.6	3.8	100.0
7	تعثر الوضع المالي للمصرف	العدد	1	5	4	10	6	26
		النسبة ٪	3.8	19.2	15.4	38.5	23.1	100.0
8	رغبة المصرف في مراجع متخصص	العدد	2	1	5	12	6	26
		النسبة %	7.7	3.8	19.2	46.2	23.1	100.0
9	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع المصرف المختلفة	العدد	2	2	8	8	6	26
		النسبة %	7.7	7.7	30.8	30.8	23.1	100.0
10	رغبة المصرف في الحصول على خدمات إضافية	العدد	2	2	8	9	5	26
		النسبة %	7.7	7.7	30.8	34.6	19.2	100.0
11	قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية	العدد	3	3	1	6	13	26
		النسبة %	11.5	11.5	3.8	23.1	50.0	100.0

X01	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الاجمالي
12	اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية	العدد	2	3	1	9	11	26
		النسبة %	7.7	11.5	3.8	34.6	42.3	100.0

2/ تفضيل الإدارة الجديدة مراجع آخر لأسباب شخصية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية وقوية» ما يعادل (35 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (15 ٪) منحها تقدير «ضعيفة»، ويوضح الجدول المذكور رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.73) بانحراف معياري (1.313)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «68 ٪».

3/ رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالمصرف:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أعلاه أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية « ما يعادل (42 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (31 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.65) بانحراف معيار (1.056) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «66.3 ٪».

4/ إصدار المصرف أسهم لأول مرة:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «ضعيفة» ما يعادل (35 ٪) تقريباً، واتجه ما

نسبته (31 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (2.23) بانحراف معياري (1.032) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «ضعيفة»، بأهمية نسبية «30.8 ٪».

5/ زيادة وتخفيض حجم رأس مال المصرف:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «ضعيفة للغاية» ما يعادل (35 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (27 ٪) منحها تقدير «ضعيفة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (2.38) بانحراف معياري (1.416) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «ضعيفة»، بأهمية نسبية «34.6 ٪».

6/ تغير في ملكية المصرف:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية ومتوسطة» ما يعادل (35 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (19 ٪) منحها تقدير «ضعيفة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.08) بانحراف معياري (1.017) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «متوسطة»، بأهمية نسبية «51.9 ٪».

جدول رقم (17): المتوسط المرجح والانحراف المعياري والاتجاه السائد لفقرات المحور الاول

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبية ٪
1	رغبة الإدارة الجديدة بالمصرف إنهاء ما يربط المصرف بالإدارة القديمة	3.62	1.267	قوية	65.4

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبية ٪
2	تفضيل الإدارة الجديدة مراجع آخر لأسباب شخصية	3.73	1.313	قوية	68.3
3	رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالمصرف	3.65	1.056	قوية	66.3
4	اصدار المصرف أسهم لأول مرة	2.23	1.032	ضعيفة	30.8
5	زيادة وتخفيض حجم رأس مال المصرف	2.38	1.416	ضعيفة	34.6
6	تغير في ملكية المصرف	3.08	1.017	متوسطة	51.9
7	تعثر الوضع المالي للمصرف	3.58	1.172	قوية	64.4
8	رغبة المصرف في مراجع متخصص	3.73	1.116	قوية	68.3
9	الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع المصرف المختلفة	3.54	1.174	قوية	63.5
10	رغبة المصرف في الحصول على خدمات إضافية	3.50	1.140	قوية	62.5

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبية ٪
11	قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية	3.88	1.451	قوية	72.1
12	اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية	3.92	1.294	قوية	73.1

7/ تعثر الوضع المالي للمصرف.

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل 38 ٪ تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «قوية للغاية»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.58) بانحراف معياري (1.172)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «64.4 ٪».

8/ رغبة المصرف في مراجع متخصص.

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل (46 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «قوية للغاية»، ويوضح الجدول رقم(17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.73) بانحراف معياري (1.116) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «68.3 ٪».

9/ الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع المصرف المختلفة:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16)، أن

نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية ومتوسطة» ما يعادل (31 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته 23 ٪ منحها تقدير «قوية للغاية»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.54) بانحراف معياري (1.174)، مما يشير إلى ان الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «63.5 ٪».

10/ رغبة المصرف في الحصول على خدمات إضافية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل 35 ٪ تقريباً، واتجه ما نسبته (31 ٪)، منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.50) بانحراف معياري (1.140) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «62.5 ٪».

11/ قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة ،يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية» ما يعادل (50 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته 23 ٪ منحها تقدير «قوية»، ويوضح الجدول رقم (17)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.88) بانحراف معياري (1.451)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «72.1 ٪».

12/ اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (16)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية» ما يعادل (42 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته 35 ٪ منحها تقدير «قوية»، ويوضح الجدول ، أن رقم (17)، قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.92) بانحراف معياري (1.294)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «73.1 ٪».

○ المحور الثاني:

عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني.

قام الباحث بدراسة فقرات **المحور الثاني** (عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني) كلاً على حدة، حيث تبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (18) التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول كل فقرة من فقرات **المحور**، وكذلك الجدول رقم (19) يبين التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول نفس **المحور**، ومن خلال الجدولين يتضح الآتي:

1/ **إصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي:** فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل 38 ٪ تقريباً، واتجه ما نسبته (31 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.50) بانحراف معياري (1.030) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «62.5 ٪».

جدول رقم (18): التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني

X02	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الإجمالي
1	إصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	العدد	1	3	8	10	4	26
		النسبة %	3.8	11.5	30.8	38.5	15.4	100.0

X02	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الإجمالي
2	الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة	العدد	0	7	5	8	6	26
		النسبة %	0.0	26.9	19.2	30.8	23.1	100.0
3	الخلاف حول تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة	العدد	2	6	5	9	4	26
		النسبة %	7.7	23.1	19.2	34.6	15.4	100.0
4	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	العدد	2	6	7	10	1	26
		النسبة %	7.7	23.1	26.9	38.5	3.8	100.0
5	الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية	العدد	1	6	6	12	1	26
		النسبة %	3.8	23.1	23.1	46.2	3.8	100.0
6	تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل	العدد	2	3	6	5	10	26
		النسبة %	7.7	11.5	23.1	19.2	38.5	100.0

X02	الفقرة		ضعيفة للغاية	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية للغاية	الإجمالي
7	عدم الاستجابة لاحتياجات العميل مثل تقليل الأرباح	العدد	1	4	4	11	6	26
		النسبة %	3.8	15.4	15.4	42.3	23.1	100.0
8	عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني.	العدد	1	3	4	11	7	26
		النسبة %	3.8	11.5	15.4	42.3	26.9	100.0

2/ الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل (31 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (27 ٪) منحها تقدير «ضعيفة»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.50) بانحراف معياري (1.140) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «62.5 ٪».

3/ الخلاف حول تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل (35 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «ضعيفة»، ويوضح الجدول رقم (19)،

أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.27) بانحراف معياري (1.218) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «متوسطة»، بأهمية نسبية «56.7 ٪».

4/ الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18) أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل (38 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (27 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.08) بانحراف معياري (1.055)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «متوسطة»، بأهمية نسبية «52.0 ٪».

5/ الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية» ما يعادل (46 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته 23 ٪ منحها تقدير «ضعيفة ومتوسطة»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.23 بانحراف معياري(0.992)، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «متوسطة»، بأهمية نسبية «55.8 ٪».

6/ تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة، يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية للغاية» ما يعادل (38 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «متوسطة»، ويوضح الجدول أن رقم (19)، قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.69) بانحراف معياري (1.320)، مما

يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «67.3 ٪».

7/ عدم الاستجابة لاحتياجات العميل مثل تقليل الأرباح:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل 42 ٪ تقريباً، واتجه ما نسبته (23 ٪) منحها تقدير «قوية للغاية»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.65) بانحراف معياري(1.129) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «66.3 ٪».

جدول رقم (19): المتوسط المرجح والانحراف المعياري والاتجاه السائد لفقرات المحور الثاني

X02	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبية ٪
1	إصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	3.50	1.030	قوية	62.5
2	الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة	3.50	1.140	قوية	62.5
3	الخلاف حول تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة	3.27	1.218	متوسطة	56.7
4	الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية	3.08	1.055	متوسطة	52.0
5	الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية	3.23	0.992	متوسطة	55.8

X02	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبية ٪
6	تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل	3.69	1.320	قوية	67.3
7	عدم الاستجابة لاحتياجات العميل مثل تقليل الأرباح	3.65	1.129	قوية	66.3
8	عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني.	3.77	1.107	قوية	69.2

8/ عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني:

فيما يتعلق بنتائج تقييم هذه الفقرة يتضح من البيانات المدونة بالجدول رقم (18)، أن نسبة المشاركين في الدراسة الذين منحوها درجة التأثير «قوية» ما يعادل(42 ٪) تقريباً، واتجه ما نسبته (27 ٪)منحها تقدير «قوية للغاية»، ويوضح الجدول رقم (19)، أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.77) بانحراف معياري (1.107) ، مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لدرجة تأثير هذه الفقرة هو «قوية»، بأهمية نسبية «69.2 ٪».

■ اختبار فرضيات الدراسة:

- **اولاً: اختبار الفرضيات الفرعية المشتقة من الفرضية الرئيسة: H01: لا توجد عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية.**

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

جدول رقم (26): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاءة اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
3.40	0.935	2.203	0.037 *	عدم قبول الفرضية

*** دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05**

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.40) بانحراف معياري مناظر له (0.935) وأن قيمة إحصاءة الاختبار (2.203) بدلالة إحصائية (0.037) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من (3) مما يدل على رفض الفرضية العدمية، و قبول الفرضية البديل التي تنص على «وجود عوامل تتعلق بالمصرف محل المراجعة تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية».

وقد تم باستخدام الأهمية النسبية لترتيب العوامل التي تتعلق بالمصرف محل المراجعة والتي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية، كالتالي:

1. اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية، بأهمية نسبية (73.1 ٪). 2/ قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية، بأهمية نسبية (72.1 ٪).
3. رغبة المصرف في مراجع متخصص، بأهمية نسبية (68.3 ٪).

4. تفضيل الإدارة الجديدة مراجع آخر لأسباب شخصية، بأهمية نسبية (68.3 ٪).

5/ رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة بها وبالمصرف، بأهمية نسبية (66.3 ٪).

6/ رغبة الإدارة الجديدة بالمصرف إنهاء ما يربط المصرف بالإدارة القديمة، بأهمية نسبية (65.4 ٪).

7/ تعثر الوضع المالي للمصرف، بأهمية نسبية (64.4 ٪).

8/ الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع المصرف المختلفة، بأهمية نسبية (63.5 ٪).

9/ رغبة المصرف في الحصول على خدمات إضافية، بأهمية نسبية (62.5 ٪).

10/ تغير في ملكية المصرف، بأهمية نسبية (51.9 ٪).

H02: لا توجد عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية.

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

جدول رقم (27): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاءة اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
3.46	0.917	2.566	0.017 *	عدم قبول الفرضية
* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05				

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح

(3.46) بانحراف معياري مناظر له (0.917) وأن قيمة إحصائية الاختبار (2.566) بدلالة إحصائية (0.017) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من (3)، مما يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديل التي تنص على «وجود عوامل تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية». وقد قام الباحث باستخدام الأهمية النسبية لترتيب العوامل التي تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني والتي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي بالمصارف التجارية، كالتالي:

1/ عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني، بأهمية نسبية (69.2 ٪).

2.تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل، بأهمية نسبية (67.3 ٪).

3/ عدم الاستجابة لاحتياجات العميل مثل تقليل الأرباح، بأهمية نسبية (66.3 ٪).

4/ إصدار المراجع تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، بأهمية نسبية (62.5 ٪).

5/ الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة، بأهمية نسبية (62.5 ٪).

6/ الخلاف حول تحديد وتقدير الدخل الخاضع للضريبة، بأهمية نسبية (56.7 ٪).

7/ الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية، بأهمية نسبية (55.8 ٪).

8/ الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، بأهمية نسبية (52.0 ٪).

■ النتائج:

النتائج : توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من اهمها:

1. العوامل التي تتعلق بالمصرف محل المراجعة: تؤثر هذه العوامل بصورة إيجابية على تغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية من وجهة نظر المراجعين

الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي حيث يمكن التركيز على أهم النتائج والتي كانت كالآتي:

- اندماج المصارف محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمصرفية، بأهمية نسبية (73 ٪) .
- قصور التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية بأهمية نسبية (72 ٪) .

2. العوامل التي تعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني: تؤثر هذه العوامل بصورة إيجابية على تغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المسجلين في مصرف ليبيا المركزي حيث يمكن التركيز على أهم النتائج والتي كانت كالآتي :

أ. عدم التعاون المهني بين المراجعين أنفسهم بوجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني(69.2 ٪).

ب. تمسك المراجع باستقلاليته عند مراجعة القوائم المالية وإعداده لتقرير المراجعة في حال تعارض استقلاليته مع مصالح العميل، بأهمية نسبية (67.3 ٪).

ج. توجد علاقة ايجابية بين العوامل المرتبطة بالمصرف محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي بدلالة احصائية (0.037) .

د. توجد علاقة إيجابية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والسلوك المهني وبين تغيير المراجع الخارجي بدلالة إحصائية (0.017).

● **التوصيات:**

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها نوصي بالآتي:

1. ضرورة معالجة القصور في التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي في المصارف التجارية الليبية .

2. العمل على وضع ضوابط لرفع من جودة خدمات مكاتب المراجعة من خلال إقامة ورش العمل والمؤتمرات العلمية والندوات والمحاضرات.

3. بالإضافة إلى تفعيل دور نقابة المحاسبين في موضوع تغيير المراجع الخارجي

4. ضرورة بدل العناية والمطالبة من قبل مصرف ليبيا المركزي لإدارات المصارف التجارية الليبية لمبررات تغيير المراجع الخارجي.

5. توصي الدراسة بضرورة إيجاد السبل والطرق لإقناع الجمعية العمومية لتفعل دورها في اختيار وتغيير المراجع الخارجي وإبراز مدى أهمية دورهم في هذا الموضوع من قبل المنظمات المهنية المختصة.

■ المراجع

● المراجع العربية:

1- عثمان ، ياسمين مجدي رجب، (2011)، "انعكاسات تغيير مراجع الحسابات الخارجية على قيمة منشآت الأعمال" كلية التجارة ، جامعة القاهرة.

● المراجع الاجنبية:

1- Abdulkarim Hamdan J. Alhazm Sardar Islam, Maria prokofieva (2024). "The Impact of Changing External Auditors, Auditor Tenure, and Audit Firm Type on the Quality of Financial Reports on the Saudi Stock Exchange". Journal of Risk and Financial Management2024, *17*(9), 407.

2- Azam Eshagniya,.(2017).The impact of financial restatement on auditor changes: Iranian evidence, Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship, Volume 11 Issue 3.

3- Dorine Mattar, Rim El Khoury , Melissa Chaanine, (2017), Factors Affecting Auditor Change Decisions: The Case of United Kingdom, sage journal .

4- Mahrowk (2022). "Study of the factors of change of external legal auditors associated with the company under review" Accounting studies journal. (4).

5- Maher Ayaash Al-Ameen. (2017)" The Factors That Have an Impact on Changing External Auditor Based on Auditors. Field Study In The Syrian Environment. Associate professor- Accounting Department - Tishreen University-lattakia- Syria.

6- Mansour Saaydah. (2021). Factors Causing Discretionary Auditor Change in the Insurance Industry: Evidence from Jordan. International Journal of Economics and Business Administration. Volume IX. Issue 2. 344-362. 2021.

7- Stanisic . Petrovic . Vicentijevic . Mizdrakovic (2014). "Auditor Switching and Qualified Audit Opinion: Evidence from Serbia". Research gate.

8- Yogiswara. Yoni (2015*)* Factors Affecting External Auditor Changes: A Case Study On Indonesia Capital Market From Periods 2010-2014. Sarjana thesis. Universitas Brawijaya..

مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية

(دراسة استطلاعية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي)

■ د. عبد الحميد علي المقروس * ■ أ. عبد المنعم محمد حسين * *

● تاريخ استلام البحث2024/08/22م ● تاريخ قبول البحث 2024/10/17م

■ **المستخلص:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع 30 استبانة على عينة الدراسة، واستُرد منها 25 استبانة. وقد استخدم الباحثان عدة مقاييس إحصائية مثل التوزيع التكراري والنسب المئوية، واختبار المصداقية والثبات، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل البيانات المتحصل عليها. كما تم استخدام معامل ارتباط بيرسون واختبار (One-Simple-T-Test) لدراسة العلاقة بين المتغيرات واختبار فرضيات الدراسة عند مستوى ($a=0.05$) مستخدما في ذلك برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS)، هذا وقد توصلت الدراسة إلى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأوصت بضرورة عقد ندوات وورش متخصصة لزيادة الوعي وتطوير المعرفة بنظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.

● **الكلمات المفتاحية:** الإدراك، محاسبة الموارد البشرية، ديوان المحاسبة الليبي، المؤسسات الليبية.

*أستاذ مساعد بقسم المحاسبة – الأكاديمية الليبية طرابلس E-mail: Abdelhamid.Magrus@academy.edu.ly
**باحث ومراجع حسابات – ديوان المحاسبة الليبي E-mail: Abdoalmorabit94@gmail.com

The extent of awareness of the auditors of the Libyan Audit Bureau of the importance of applying human resources accounting in Libyan institutions

(A survey study from the point of view of the auditors of the Libyan Audit Bureau)

■ Abdelhamid. A.A. Magrus * ■ Abdelmonem. M.E. Hussin **

● Received: 22/08/2024 ● Accepted: 17/10/2024

■ **Abstract:**

The study aimed to identify the extent of awareness of the auditors of the Libyan Audit Bureau of the importance of applying human resources accounting in Libyan institutions. The study relied on the descriptive analytical approach, and 30 questionnaires were distributed to the study sample, of which 25 questionnaires were returned. The researchers used several statistical measures such as frequency distribution and percentages, reliability and stability tests, arithmetic averages and standard deviations to analyze the obtained data. Pearson's correlation coefficient and the (One-Simple-T-Test) test were also used to study the relationship between the variables and test the study hypotheses at the level (a=0.05) using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS). The study concluded that the auditors of the Libyan Audit Bureau are aware of the importance of applying human resources accounting, and recommended the need to hold specialized seminars and workshops to increase awareness and develop knowledge of the human resources accounting system in Libyan institutions.

● **Keywords:** Perception, Human Resources Accounting, Libyan Audit Bureau, Libyan institutions.

* Assistant Professor, Department of Accounting – Libyan Academy Tripoli

** Researcher And Auditor –Libyan Audit Bureau

■ **المقدمة**

يعتبر المورد البشري أساسًا مهمًا للمؤسسات التي تسعى للاستثمار في كفاءات وموارد العاملين لتحقيق أهدافها. وقد كانت نظم المحاسبة التقليدية تركز على رأس المال العيني كعنصر أساسي يجب الحفاظ عليه واستثماره. ومع التقدم التكنولوجي، زاد الاهتمام بالعنصر البشري في تحقيق أهداف المؤسسات الحكومية، مما يجعله يستحق أن يعامل كأصل من أصول المؤسسة (بابكر والحسين، 2021، ص85). في حين محاسبة الموارد البشرية هي أحد أبعاد الفكر الإداري والمالي المعاصر، حيث تتطلب المؤسسات الحديثة وجود عمالة بشرية ذات كفاءة عالية ومتطورة، لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. من خلال توفير معلومات دقيقة حول تكلفة الموارد البشرية وقياس الإنتاجية، يساهم النظام في تحسين إدارة هذه الموارد، مما يساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة حول التوظيف والتدريب وتطوير الكفاءات (ضمضمة، 2020).

وحيث تواجه المؤسسات تحديات كبيرة في إدارة مواردها البشرية بشكل فعال. لذا، فإن تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في هذه المؤسسات يمكن أن يساهم بشكل كبير في تحسين إدارة هذه الموارد، من خلال توفير بيانات دقيقة وشاملة حول تكاليف وعوائد الاستثمار في الموظفين، مما يساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن التوظيف، والتدريب، وتطوير الكفاءات.

■ **الدراسات السابقة**

● **دراسة شيته وبومدين (2023) بعنوان "دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة المدار الجديد»:**

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة المدار الجديد، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. تم اختيار عينة من 25 من مديري وموظفي إدارة الحسابات والموارد البشرية في الشركة. تم جمع البيانات عبر استبيان وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). وأظهرت نتائج الدراسة إمكانية تطبيق

محاسبة الموارد البشرية في الشركة، مع وجود وعي كافٍ لدى الإدارة بأهمية تحديث النظام المحاسبي وتبني أساليب محاسبية فعالة لمعالجة النفقات المتعلقة بالموارد البشرية.

- **. دراسة بنات** (2022) بعنوان **"نظام المعلومات المحاسبية كألية لإدارة الموارد البشرية** – دراسة نظرية»:

تستهدف هذه الدراسة توضيح أهمية نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية في الأردن. حيث خلصت إلى أن نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية يعد جزءًا مهمًا من نظام المعلومات المحاسبية العام، ويهدف إلى تقديم المعلومات التاريخية، الحالية، والمستقبلية المتعلقة بالموارد البشرية. كما يسهم هذا النظام في قياس وتحليل قيمة الموارد البشرية، ويساعد في تخطيطها على المستوى الوحدوي والوطني من خلال المساهمة في رسم السياسات المتعلقة بالتوظيف، الهجرة، الأجور، الترقيات والحوافز.

- **دراسة لربش وفرج** (2021) بعنوان **"معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الليبية:**

دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للنفط»: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مع جمع البيانات عبر استمارة استبيان موزعة على العاملين بالمؤسسة، وتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية. أظهرت النتائج أن محاسبة الموارد البشرية لا تحظى بالاهتمام الكافي من الإدارة، كما تم تحديد مجموعة من المعوقات، أبرزها صعوبة تقدير أعمار الأفراد الإنتاجية وقياس تكلفة الموارد البشرية، بالإضافة إلى معوقات اجتماعية وثقافية.

- **دراسة نصير** (2019) بعنوان **"المنافع والقيود ومدى استخدام أنظمة معلومات الموارد البشرية في شركات الكهرباء الأردنية»:**

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق نظام معلومات الموارد البشرية في شركات

الكهرباء الأردنية وتحديد المنافع والقيود المرتبطة باستخدامه. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS). أظهرت الدراسة أن مستوى التطبيق في شركات الكهرباء الأردنية مرتفع، وأن المنافع المحققة كانت كبيرة. كما تم تحديد عدد من العوائق التي تشمل ضعف التزام الموظفين وعدم كفاية المعرفة والخبرة. أوصت الدراسة بزيادة التوعية بين الموظفين وتوفير الدعم المالي لتطوير النظام.

- **دراسة هزرشي وأحمد** (2017) بعنوان **"معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية»:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات. تم استخدام استبانة كأداة لجمع البيانات وتحليلها باستخدام (SPSS). أظهرت النتائج أن المعوقات المتعلقة بالمفهوم هي أكثر المشاكل التي تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مما يشير إلى نقص الوعي لدى المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بالإضافة إلى ذلك، تم تحديد معوقات قانونية وتشريعية.

- **دراسة بوقفة وآخرون** (2020) بعنوان **"أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية»:**

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. استخدم الباحثون استبانة كأداة لجمع البيانات، وتم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS). أظهرت الدراسة أن المؤسسات عينة الدراسة تتمتع بوعي كافٍ بشأن أهمية محاسبة الموارد البشرية، لكن هناك معوقات كبيرة تحول دون تطبيقها الفعلي في هذه المؤسسات.

- **دراسة ماصة** (2015) بعنوان **"مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة»:**

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في

المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. استخدم الباحثون استبانة كأداة للدراسة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS). توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة لا يلبي جميع متطلبات محاسبة الموارد البشرية، خاصة فيما يتعلق بتحديد تكاليف التدريب وتطوير الموارد البشرية، بالإضافة إلى غياب دقة قياس وتقييم الأثر المالي الناتج عن هذه الأنشطة.

● **التعليق على الدراسات السابقة:**

تركزت الدراسات السابقة على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثرها على تحسين الأداء الإداري والمالي للمؤسسات. استخدمت هذه الدراسات المنهج الوصفي التحليلي واستبانة لجمع البيانات، وأظهرت نتائج إيجابية حول أهمية التطبيق، مع التأكيد على ضرورة إدراك المؤسسات لهذه الأهمية. تناولت الدراسات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات خاصة وحكومية في دول مثل الأردن والجزائر وفلسطين، بينما تركز الدراسة الحالية على المؤسسات الليبية، مما يعكس اختلاف السياق البيئي. بينما كانت الدراسات السابقة تركز على معوقات التطبيق والمزايا المحققة، تركز الدراسة الحالية على إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي لأهمية التطبيق، مما يعزز الوعي لديهم ويشجع على تبني سياسات داعمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

■ **مشكلة الدراسة**

تتمثل الوظيفة الأساسية لمهنة المحاسبة في توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء. من بين المعلومات الهامة التي يجب على المؤسسة الإفصاح عنها هي تلك المتعلقة بالموارد البشرية، بما في ذلك تكلفة الحصول عليها، وتأهيلها، وتدريبها، وتطويرها، بالإضافة إلى ضرورة معاملة هذه التكاليف كأصول يتم استهلاكها على فترات مالية متعددة بدلاً من تصنيفها كمصروفات جارية، وذلك لأن هذه التكاليف تعود بالنفع على المؤسسة لفترات مالية متعددة. كما يتعين على المؤسسات تحديد قيمة الموارد البشرية ومدى مساهمتها في

العوائد التي تحققها، كما أشار إلى ذلك شيته وبومدين (2023) في دراستهم حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة المدار الجديد، حيث أكدوا على أهمية تحديث النظام المحاسبي وتبني طرق محاسبية سليمة للتعامل مع نفقات الموارد البشرية.

من جهة أخرى، يتضح من دراسة لربش وفرج (2021) التي تناولت معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا، أن محاسبة الموارد البشرية لا تحظى بالاهتمام الكافي من قبل إدارة المؤسسة، وأن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام المحاسبي بشكل فعّال، مثل صعوبة تقدير أعمار الأفراد الإنتاجية وتوفير الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية. هذه المعوقات تشير إلى ضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية لتشمل تدفق المعلومات المطلوبة وتضمن موضوعية قياس تكلفة الموارد البشرية.

وفيما يتعلق بمراجعي ديوان المحاسبة الليبي، يعتبر إدراك أهمية محاسبة الموارد البشرية أمرًا حيويًا لتحسين كفاءة الأداء الرقابي والإداري. على الرغم من تركيز محاسبي ديوان المحاسبة الليبي على الجوانب المالية التقليدية، فإن الوعي بأهمية محاسبة الموارد البشرية سيساعدهم على تقديم تقييمات دقيقة بشأن تأثير هذه الموارد على الأداء العام للمؤسسات الحكومية، كما أشار شيته وبومدين (2023) في دراستهم. إذ إن إدراك هذا المفهوم يمكن أن يعزز من قدرة المراجعين على تبني ممارسات محاسبية تدعم تقييم وتطوير القوى العاملة، مما يسهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات الحكومية ويعزز من قدرة ديوان المحاسبة على تقديم تقارير دقيقة حول فعالية استثمارات المؤسسات في مواردها البشرية.

وبناءً على ما تقدم فيمكن أن نلخص مشكلة الدراسة في السؤال الاتي:

"ما مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية؟"

■ **أهمية الدراسة**

تتمثل أهمية دراسة محاسبة الموارد البشرية في كونها موضوعًا حديثًا وحيويًا في مجال المحاسبة، خصوصًا في ظل التحولات الاقتصادية والتطورات التقنية التي تشهدها المؤسسات عالميًا. وفي السياق الليبي، تبرز أهمية الموضوع في تعزيز الرقابة المالية وتحقيق الشفافية في إدارة الموارد البشرية في المؤسسات العامة. يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تسهم في تحسين فعالية إدارة القوى العاملة، وتقليل الهدر في الموارد، وتحقيق استخدام أكثر كفاءة للموارد المالية. لذا، تعتبر دراسة إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية خطوة أساسية لفهم التحديات والفرص في هذا المجال، مما يسهم في تطوير السياسات المحاسبية وتحسين إدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية.

■ **أهداف الدراسة**

يتمثل هدف الدراسة الرئيسي في دراسة مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية، كما تهدف الى التعرف على محاسبة الموارد البشرية وأهمية تطبيقها وفوائدها.

■ **فرضيات الدراسة**

بناءً على التساؤل الذي طرح في مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضية التالية:

لا يوجد إدراك لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.

■ **حدود الدراسة**

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.
- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على ديوان المحاسبة الليبي.

- **الحدود الزمانية**: أجريت هذه الدراسة خلال سنة 2025.

- **الحدود البشرية**: تم توزيع الاستبانة على مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

■ **مصطلحات الدراسة:**

1. **محاسبة الموارد البشرية**: هي عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بالمعلومات. (أبوبكر، 2017، ص 94)

2. **الإدراك**: هو العملية الذهنية التي من خلالها يترجم الفرد ويفسر المعلومات التي يتلقاها، وبالتالي الفهم الصحيح للواقع والأحداث (المعافي، 2011، ص 10).

■ **الإطار النظري للدراسة**

● **ماهية محاسبة الموارد البشرية**

● **مفهوم محاسبة الموارد البشرية:**

ظهرت مفاهيم وتعاريف عديدة لمحاسبة الموارد البشرية من قبل العديد من الجمعيات والأشخاص من ذوي الخبرة والاختصاص ترتكز في علم الجوانب التي تمثلها الموارد البشرية، ومن أهم التعريفات: **تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين** (AAA): "بأنها بشكل عام عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية "(أبو بكر، 2017، ص 94)

وعرفها (Likert)" على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية للأصول الإنسانية وقد عرفها تعريفا عاما بأنها تشتمل الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع المتمثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم، وكذلك على ولاء الموردين بالإضافة الى سمعة المشروع في المجتمع المالي "(حمادة، 2002، ص147).

أما (Fric G. Flamholtz) "في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية فقد عرضها

كالآتي: تعد الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع نتيجة لاختبار، أو تأجير، أو تدريب، أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية".

● **أهمية محاسبة الموارد البشرية:**

تأتي أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال تحقق عدة مزايا منها (حشاني وحلوة، 2022، ص13):

1 – التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.

2 – تقدير الاستثمارات التي تواجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني.

3 – تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول.

4 – تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات.

● **أهداف محاسبة الموارد البشرية: –**

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تحقيق الأهداف التالية: (**حشاني وحلوة**، 2022، ص13-14)، (**الحيالي والعيبي**، 2015، ص 62-63)

1. تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بطرق موضوعية.

2. مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة وتحقيق الاستخدام الأمثل لها.

3. تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية المتعلقة بالموارد البشرية.

4. الرقابة على استخدام الموارد البشرية بكفاءة.

5. الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية.

6. إعداد برامج تدريبية لرفع مهارات الأفراد.

7. الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

● **مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية:** (شيته وبومدين، 2023، ص540)

يحقق تطبيق محاسبة الموارد البشرية العديد من المزايا منها:

1. تحميل الحسابات الختامية بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفد خلال الفترة المالية يترتب عليه إظهار حقيقة نتائج أعمال المنشأة.

2. استحداث أصول جديدة وهي الأصول البشرية يترتب عليه تضخيم المركز المالي للمنشأة.

3. إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي التي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة.

4. جذب مستثمرين جدد نتيجة الثقة في حقيقة ما تعكسه نتائج أنشطة المنشأة والمركز المالي السليم لها.

5. المساعدة على حسن إدارة وتسيير وتطوير القوى العاملة بالمنشأة.

● **معايير محاسبة الموارد البشرية وطرق تقييمها.**

- **معايير محاسبة عن الموارد البشرية:** (لوبيري وملاخ، 2018)

هناك أربعة مقومات أو معايير يجب أن تتوافر في المنشأة أو الشركة حتى تتمكن أصلا من أصول المشروع وهذه المقومات هي: (**معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار الخدمات المستقبلية، القابلية للتحديد أو القياس**)

● **طرق تقييم وقياس الموارد البشرية:**

لقد تناول الباحثون طرقا عدة لتقييم الموارد البشرية سيتم تناول بعض هذه الطرق بشكل موجز، وسيتم تقسيمها إلى نوعين: (**مزياني والخشين، 2018**،)، (**حشاني وحلوة، 2022**).

● **أولاً: طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة:**

1. **طريقة التكلفة التاريخية:** طريقة التكلفة التاريخية تحدد قيمة الأصول بتسجيل تكاليف اكتساب وتجهيز الأصول للاستخدام، وعند تطبيقها على الموارد البشرية تشمل تكاليف التوظيف والتدريب وتُعتبر مصاريف رأسمالية. أهم نقد لها أنها لا تعكس الطاقة الإنتاجية الفعلية للأفراد، بل تقتصر على تكاليف اختيارهم وتدريبهم.

طريقة تكلفة الإحلال: وتنقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين هما: تكلفة الإحلال الوظيفي وتكلفة الإحلال الشخصي.

2. **طريقة تكلفة الفرصة البديلة:** تعتمد هذه الطريقة على تكلفة الفرصة البديلة، حيث يتنافس المدراء للحصول على خدمات الأفراد ذوي الكفاءات من خلال «المزايدة التنافسية». تُحدد قيمة الفرد بناءً على أعلى سعر في المزايدة، مما يعكس أفضل استخدام لخدماته وتوزيع الموارد البشرية.

3. **طريقة تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة:** تعتمد هذه الطريقة على حساب تكاليف التعليم والقياسات النفسية لتحديد سمات الفرد، لكنها تنتقد لاعتمادها على التكلفة فقط دون مراعاة قيمة الفرد داخل المنشأة أو خبرته. (الشريف، 2013، ص27-29).

● **ثانياً: طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:** (مزياني والخشين، 2018، ص 545)

1. **طريقة الشهرة غير المشتراة "المستترة":** تقوم هذه الطريقة على حساب الأرباح الزائدة (غير العادية) التي تتجاوز المتوسط العادي للأرباح، ويتم رسملتها كقيمة تمثل الموارد البشرية في المنشأة. لكنها تتجاهل كفاءة استخدام الأصول الأخرى، وتفترض أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بتحقيق الأرباح.

2. **طريقة العوائد المستقبلية:** في هذه الطريقة، يتم تقييم الموارد البشرية بناءً على القيم الحالية للرواتب والأجور المستقبلية حتى نهاية العمر الإنتاجي للعامل.

لكنها تركز فقط على الرواتب دون مراعاة عوامل أخرى مثل سن العامل وكفاءته وأقدميته.

- **صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:**

هناك العديد من الصعوبات والمعوقات التي تعرقل تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومن أهم تلك الصعوبات:

1. عوامل اجتماعية وثقافية، ترتكز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول، على اعتبار أن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها.
2. طبيعة العنصر البشري معقدة جداً، فالكفاءة تتباين من وقت لآخر، وبالتالي يصعب قياسها وتحويلها إلى قيمة.
3. اعتماد النظام الحالي للمحاسبة على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني، وعليه يرى بعض الباحثين صعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدية.
4. عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكد، وحقيقة القول فإن العوائد المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية أم المادية.
5. عدم توافر أسس قياس متفق عليها، أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية، ويرى الباحثون أن مثل هذه الصعوبات تمثل تحديات أمام مهنة المحاسبة يجب التغلب عليها من خلال جهود الباحثين والمنظمات المهنية ذات الصلة. (شيته وبومدين، 2023، ص543-544)

■ الإطار العملي للدراسة

● المنهجية والإجراءات

○ منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يقوم على وصف الظاهرة محل الدراسة وصفاً دقيقاً مما يساعد على فهم العناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان في إجراء الدراسة الميدانية التي تم تحليل معطياتها، كما يعد المنهج الوصفي التحليلي الأكثر استخداما في الدراسات والبحوث الإدارية والمالية.

○ مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والتابعين للإدارة الرئيسية طرابلس.

ت	اسم الجهة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الفاقد	الاستبانات الصالحة للتحليل	النسبة
1	ديوان المحاسبة الليبي	30	25	5	25	٪ 83

العينة: تم اختيار عينة عشوائية لعدم القدرة على التواصل مع جميع افراد المجتمع، حيث تم توزيع عدد (30) استبانة وتم استرجاع عدد (25) استبانة، بفاقد بلغ عدد (5) استبانات، وحيث كانت الاستبانات المسترجعة جميعها صالحة للتحليل، لتمثل الاستبانات الصالحة للتحليل إلى حجم الاستبيانات الموزعة نسبة (83 ٪)، كما هو مبين في الجدول رقم (1):

● تحليل البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة للحصول على البيانات التي تساعده على

اختبار فرضية الدراسة، وقد راعى في إعداد الاستبانة وضوح الفقرات وسهولتها، بهدف الحصول على الإجابات المناسبة عن أسئلة الدراسة.

- **اختبار صدق (الاستبانة):**

1 - **صدق الاستبانة** Validity

يُعرف الصدق على أنه «مدى استطاعة أداة الدراسة أو إجراءات القياس، قياس ما هو مطلوب لقياسه» ويعني ذلك أنه إذا تمكنت أداة جمع البيانات من قياس الغرض الذي صممت من أجله، فإنها بذلك تكون صادقة (عطية،1995).

2 - **صدق المحتوى (الصدق الظاهري):**

يُعرف صدق المحتوى على أنه قدرة المقياس على «قياس ما ينبغي قياسه من خلال النظر إليه وتفحص مدى ملاءمة بنوده لقياس أبعاد المتغير المختلفة» (القحطاني،2002، ص210-212).

وتمّ التأكّد من صدق المحتوى بعرض الاستبانة بعد تصميمها على المشرف على الدراسة لأنّه من المتخصصين في المنهج العلمي، ومن ثَمَّ تَمَّ تحكيمها علمياً من قبل مجموعة من المتخصصين والخبراء في مجال الدراسة والمهتمين بمناهج البحث العلمي. وقد تفضلوا مشكورين بإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حول محتويات الاستبانة، ومن ثَمَّ تَمَّ إخراج استبانة الدراسة في صورتها النهائية بعد إجراء التعديلات التي استلزم الأمر إجراءها من إضافة أو حذف أو تعديل.

- **أولا- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:**

يُقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

● **المحور الأول:**

مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية

يُوضح الجدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرضية والدرجة الكلية للفرضية

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	لدى مراجعي الديوان الدراية التامة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية.	0.908	0.000 *
2	إن محاسبة الموارد البشرية هي جزء مهم من الإدارة المالية.	0.940	0.000 *
3	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في تحسين الأداء العام.	0.747	0.000 *
4	إن إدارة الموارد البشرية تستخدم تقنيات حديثة في المؤسسات.	0.763	0.000 *
5	هنالك نقص في المعرفة بأهمية محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات.	0.540	0.000 *
6	يوجد التزام من قبل الإدارة العليا بالمؤسسات بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	0.778	0.000 *
7	إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحسين الشفافية المالية.	0.129	0.000*

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
8	يوجد تفاعل من قبل الموظفين أو الإداريين تجاه تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	0.133	0.000 *
9	تحتاج المؤسسات الليبية إلى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	0.230	0.000 *
10	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الكفاءة التشغيلية.	0.184	0.000 *
11	هنالك عقبات تعيق تنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات.	0.599	0.000 *
12	إن المؤسسات لديها الموارد المالية والتقنية اللازمة لتنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية.	0.134	0.000 *
13	تحتاج المؤسسات إلى تحسينات في نظامها الحالي لإدارة الموارد البشرية.	0.283	0.000 *
14	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيزيد من فعالية تخطيط القوى العاملة.	0.297	0.000 *
15	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يعزز من القيمة التنافسية للموظفين.	0.343	0.000 *
16	على محاسبة الموارد البشرية التعاون مع الأقسام الأخرى لتحسين أداء المؤسسة.	0.908	0.000 *
	* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)		

● **ثانيا- الصدق البنائي لمحاور الاستبانة:**

ويُعرف كذلك بصدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبانة، ومدى اتساق كل محور من محاور الاستبانة مع الدرجة الكلية للاستبانة، وقد تم حساب الاتساق البنائي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات ارتباط (معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation) كل محور من محاور الاستبانة مع الدرجة الكلية للاستبانة.

1 - **الصدق البنائي لفرضيات دراسة الاستبانة مع الدرجة الكلية للاستبانة:**

يُوضح الجدول رقم (3) معامل الارتباط بين محور الاستبانة مع الدرجة الكلية لها، ويتضح من خلال البيانات الواردة بالجدول المذكور أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)، وبذلك تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3): معامل الارتباط بين محور الاستبانة مع الدرجة الكلية للاستبانة

ت	المتغير	الرمز	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
	مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية	X01	1.000	0.000 *

● **اختبار ثبات الاستبانة:**

يُقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتائج لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط (العساف،1995، ص430)، وقد اتّبَعَ الباحثون القياس الإحصائي لمعرفة ثبات أداة القياس (الاستبانة)، وذلك من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

1. **معامل كرونباخ ألفا** (Cronbach›s alpha Coefficient):

للتحقق من ثبات أداة القياس (الاستبانة)، اتّبَعَ الباحثون القياس الإحصائي بطريقة

كرونباخ ألفا. فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ لمحور الدراسة.

جدول (4): قيم معامل الثبات لمحور الدراسة

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات ٪
1	مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية	X01	16	87

يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لمحور الدراسة، وهي قيمة ثبات عالية ومقبولة إحصائيا، وتدل على ثبات أداة القياس بشكل جيد.

4-2-3 وصف خصائص مفردات عينة الدراسة:

ولقد تم تحديد هذه الخصائص وبيانها كالتالي:

1. التخصص:

جدول رقم (7) تصنيف المشاركين في الدراسة حسب التخصص

المؤهل العلمي	محاسبة	تمويل ومصارف	إدارة أعمال	الإجمالي
العدد	25	0.0	0.0	25
النسبة (٪)	100	0.0	0.0	100

يُوضح الجدول رقم (7) توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص، ويلاحظ أن (100 ٪) من المشاركين في الدراسة تخصصهم العلمي «محاسبة»، وهي أعلى نسبة، وهذا

يدل على قدرتهم على فهم الموضوع وتعزيز النتائج. فيما لم تسجل أي مستويات أخرى حسب التخصص مما يدل على أن العينة المستهدفة هي (محاسبة).

2. العمر:

جدول رقم (8): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الفئة العمرية

سنوات الخبرة	من 20 إلى 30 سنة	من 31 إلى 41 سنة	ما فوق 41 سنة	الإجمالي
العدد	11	12	2	25
النسبة (٪)	٪ 44	٪ 48	٪ 8	100

يعكس الجدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الفئة العمرية، ويتضح من الجدول، أن (48 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة ضمن الفترة (من 31 إلى 41 سنة)، وهي أعلى نسبة. و يلاحظ أن نسبة (44 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة فئتهم العمرية ضمن الفترة (من 20 إلى 30 سنة) في حين نسبة المشاركين في الدراسة الذين تتراوح فئتهم العمرية ضمن الفترة (ما فوق 45 سنة) سجلت (8 ٪)، وهذا ما أعطى أهمية للدراسة، فاختلاف الفترات بنسب متقاربة يعزز القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، وبالتالي تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها.

3. المؤهل العلمي:

جدول رقم (9): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراة	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم عالي	دبلوم متوسط
العدد	2	6	14	3	0
النسبة (٪)	٪ 8	٪ 24	٪ 56	٪ 12	٪ 0

يعكس الجدول رقم (9) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، ويلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور، أن نسبة الذين يحملون مؤهل «بكالوريوس» وصلت إلى (56 ٪) تقريباً وهي أعلى نسبة، كما يلاحظ أن ما نسبته (24 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة متحصلون على مؤهل علمي «ماجستير»، وما نسبته (8 ٪) متحصلون على مؤهل علمي «دكتوراة»، وما نسبته (12 ٪) من المشاركين متحصلون على مؤهل علمي «دبلوم عالي» في حين لم تسجل أي نسبة للمؤهل العلمي «دبلوم متوسط»، وهذا الاختلاف يساعد على فهم فقرات الاستبيان ويعزز قدرتهم على الإجابة عليها.

4. سنوات الخبرة:

جدول رقم (10): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	الإجمالي
العدد	4	11	10	25
النسبة (٪)	٪ 16	٪ 44	٪ 40	100.0

يعكس الجدول رقم (10) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة، ويلاحظ أن (44 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة خبرتهم ضمن الفترة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات)، وهي أعلى نسبة، في حين أن نسبة (40 ٪) تقريباً من المشاركين في الدراسة خبرتهم ضمن الفترة (أكثر من 10 سنوات) في حين نسبة المشاركين في الدراسة الذين خبرتهم ضمن الفترة (أقل من 5 سنوات) سجلت (16 ٪) مما يعطي هذا أهمية للدراسة، فاختلاف الفترات بنسب متقاربة يعزز القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، وبالتالي تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها.

● **التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:**

استخدم الدراسة اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، لأسباب اختبار معنوية (دلالة) المتوسطات الحسابية وكذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار (T) (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية)، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقون على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة (أصغر) من مستوى المعنوية (0.05) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة (أكبر) من (3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة (أصغر) من مستوى المعنوية (0.05) والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة (أصغر) من (3)، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (أكبر) من مستوى المعنوية (0.05)، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة (فايز وآخرون،2013، ص 211-214).

● **المحور الأول:**

مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية:

تمت دراسة فقرات محور الدراسة (**مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية**) كلاً على حدة، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (11) التوزيع التكراري لإجابات المشاركين في الدراسة حول كل فقرة من فقرات المحور كالتالي:

جدول رقم (11): التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة حول فقرات الاستبانة

X01	الفقرة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
1	لدى مراجعي الديوان الدراية التامة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية.	العدد	1	0	1	16	7	25
		النسبة ٪	4.0	0.0	4.0	64.0	28.0	100.0
2	إن محاسبة الموارد البشرية هي جزء مهم من الإدارة المالية.	العدد	1	0	0	17	7	25
		النسبة ٪	4.0	0.0	0.0	68.0	28.0	100.0
3	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في تحسين الأداء العام.	العدد	1	0	1	16	7	25
		النسبة ٪	4.0	0.0	4.0	64.0	28.0	100.0
4	إن إدارة الموارد البشرية تستخدم تقنيات حديثة في المؤسسات.	العدد	0	0	2	14	9	25
		النسبة ٪	0.0	0.0	8.0	56.0	36.0	100.0
5	هنالك نقص في المعرفة بأهمية محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات.	العدد	0	0	3	15	7	25
		النسبة ٪	0.0	0.0	12.0	60.0	28.0	100.0
6	يوجد التزام من قبل الإدارة العليا بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات.	العدد	0	0	1	18	6	25
		النسبة ٪	0.0	0.0	4.0	72.0	24.0	100.0

X01	الفقرة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
7	إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحسين الشفافية المالية.	العدد	0	0	2	15	8	25
		النسبة ٪	0.0	0.0	8.0	60.0	32.0	100.0
8	يوجد تفاعل من قبل الموظفين أو الإداريين تجاه تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	العدد	3	0	0	14	8	25
		النسبة ٪	12.0	0.0	0.0	56.0	32.0	100.0
9	تحتاج المؤسسات الليبية إلى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	العدد	1	2	0	13	9	25
		النسبة ٪	4.0	8.0	0.0	52.0	36.0	100.0
10	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الكفاءة التشغيلية.	العدد	2	0	1	14	8	25
		النسبة ٪	8.0	0.0	4.0	56.0	32.0	100.0
11	هنالك عقبات تعيق تنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات.	العدد	2	1	2	12	8	25
		النسبة ٪	8.0	4.0	8.0	48.0	32.0	100.0
12	إن المؤسسات لديها الموارد المالية والتقنية اللازمة لتنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية.	العدد	2	1	2	20	0	25
		النسبة ٪	8.0	4.0	8.0	80.0	0.0	100.0

X01	الفقرة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
13	تحتاج الشركة إلى تحسينات في نظامها الحالي لإدارة الموارد البشرية.	العدد	2	1	0	14	8	25
		النسبة ٪	8.0	4.0	0.0	56.0	32.0	100.0
14	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيزيد من فعالية تخطيط القوى العاملة.	العدد	1	0	0	17	7	25
		النسبة ٪	4.0	0.0	0.0	68.0	28.0	100.0
15	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يعزز من القيمة التنافسية للموظفين.	العدد	1	0	0	18	6	25
		النسبة ٪	4.0	0.0	0.0	72.0	24.0	100.0
16	على محاسبة الموارد البشرية التعاون مع الأقسام الأخرى لتحسين أداء المؤسسة.	العدد	1	1	2	19	2	25
		النسبة ٪	4.0	4.0	8.0	76.0	8.0	100.0

كما يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (12) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول نفس المحور كما يلي:

جدول رقم (12): المتوسط المرجح والانحراف المعياري والاتجاه السائد لفقرات المحور الأول

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
1	لدى مراجعي الديوان الدراية التامة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية.	4.12	0.832	6.725	0.000 *	موافق
2	إن محاسبة الموارد البشرية هي جزء مهم من الإدارة المالية.	4.16	0.800	7.250	0.000 *	موافق
3	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في تحسين الأداء العام.	4.12	0.832	6.725	0.000 *	موافق
4	إن إدارة الموارد البشرية تستخدم تقنيات حديثة في المؤسسات.	4.28	0.613	10.428	0.000 *	موافق
5	هنالك نقص في المعرفة بأهمية محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات.	4.16	0.624	9.287	0.000 *	موافق
6	يوجد التزام من قبل الإدارة العليا بالمؤسسات بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	4.20	0.500	12.000	0.000 *	موافق
7	إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحسين الشفافية المالية.	4.24	0.597	10.382	0.000 *	موافق
8	يوجد تفاعل من قبل الموظفين أو الإداريين تجاه تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	3.96	1.206	3.977	0.000 *	موافق

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
9	تحتاج المؤسسات الليبية إلى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.	4.08	1.037	5.204	0.000 *	موافق
10	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الكفاءة التشغيلية.	4.04	1.059	4.906	0.000 *	موافق
11	هنالك عقبات تعيق تنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات.	3.92	1.151	3.994	0.000 *	موافق
12	إن المؤسسات لديها الموارد المالية والتقنية اللازمة لتنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية.	3.60	0.912	3.286	0.000 *	موافق
13	تحتاج المؤسسات إلى تحسينات في نظامها الحالي لإدارة الموارد البشرية.	4.00	1.118	4.472	0.000 *	موافق
14	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيزيد من فعالية تخطيط القوى العاملة.	4.16	0.800	7.250	0.000 *	موافق
15	إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يعزز من القيمة التنافسية للموظفين.	4.12	0.781	7.170	0.000 *	موافق

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الاتجاه السائد
16	على محاسبة الموارد البشرية التعاون مع الأقسام الأخرى لتحسين أداء المؤسسة.	3.80	0.816	4.899	0.000 *	موافق
* دال إحصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)						

ومن خلال الجدولين السابقين يتضح الآتي:

1. لدى مراجعي الديوان الدراية التامة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية:

فيما يتعلق بالإجابات على هذه الفقرة، سجلت أعلى نسبة (64.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (28.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.12) بانحراف معياري (0.832)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (6.725) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

2. إن محاسبة الموارد البشرية هي جزء مهم من الإدارة المالية:

سجلت أعلى نسبة (68.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (28.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.16) بانحراف معياري (0.800)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (7.250) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

3. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في تحسين الأداء العام:

سجلت أعلى نسبة (64.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (28.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.12) بانحراف معياري (0.832)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (6.725) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

4. إن إدارة الموارد البشرية تستخدم تقنيات حديثة في المؤسسات:

سجلت أعلى نسبة (56.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (36.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.28) بانحراف معياري (0.613)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (10.428) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

5. هنالك نقص في المعرفة بأهمية محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات:

سجلت أعلى نسبة (60.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (28.0 ٪) والتي تناظر الإجابة «موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.16) بانحراف معياري (0.624)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (9.287) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

6. يوجد التزام من قبل الإدارة العليا بالمؤسسات بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية:

سجلت أعلى نسبة (72.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (24.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « وافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.20) بانحراف معياري (0.500)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (12.000) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

7. إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحسين الشفافية المالية:

سجلت أعلى نسبة (60.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (32.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.24) بانحراف معياري (0.597)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (10.382) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

8. يوجد تفاعل من قبل الموظفين أو الإداريين تجاه تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية:

سجلت أعلى نسبة (56.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (32.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.96) بانحراف معياري (1.206)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (3.977) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

9. تحتاج المؤسسات الليبية إلى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية:

سجلت أعلى نسبة (52.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (36.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.08) بانحراف معياري (1.037)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (5.204) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

10. تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الكفاءة التشغيلية:

سجلت أعلى نسبة (56.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (32.0 ٪) والتي تناظر الإجابة «موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.04) بانحراف معياري (1.059)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (4.906) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

11. هنالك عقبات تعيق تنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات: سجلت أعلى نسبة (48.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (32.0 ٪) والتي تناظر الإجابة «موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.92) بانحراف معياري (1.151)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (3.994) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

12. إن المؤسسات لديها الموارد المالية والتقنية اللازمة لتنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية:

سجلت أعلى نسبة (80.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (8.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « محايد»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.60) بانحراف معياري (0.912)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (3.286) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

13 .تحتاج المؤسسات إلى تحسينات في نظامها الحالي لإدارة الموارد البشرية:

سجلت أعلى نسبة (56.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (32.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.00) بانحراف معياري (1.118)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (4.472) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

14 .إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيزيد من فعالية تخطيط القوى العاملة:

سجلت أعلى نسبة (68.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (28.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (4.16) بانحراف معياري (0.800)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (7.250) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو "موافق".

15 .إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يعزز من القيمة التنافسية للموظفين:

سجلت أعلى نسبة (72.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (24.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه

الفقرة (4.12) بانحراف معياري (0.781)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (7.170) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

16. على محاسبة الموارد البشرية التعاون مع الأقسام الأخرى لتحسين أداء المؤسسة:

سجلت أعلى نسبة (76.0 ٪) وتناظر الإجابة «موافق»، وتليها النسبة (8.0 ٪) والتي تناظر الإجابة « موافق بشدة»، ويتضح كذلك أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة (3.80) بانحراف معياري (0.816)، فيما كانت إحصاءة الاختبار (4.899) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة المتوسط المرجح أكبر من (3) مما يشير إلى أن الاتجاه السائد لهذه العبارة هو «موافق».

- **اختبار فرضية الدراسة:**

دراسة مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية: حيث قام الباحثان بصياغة الفرضية التالية والتي تنص على:

H_0: لا يوجد إدراك لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.

H_1: يوجد إدراك لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.

استخدم الباحثان لاختبار هذه الفرضية اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، وذلك للتحقق من صحتها، ومعرفة معنوية (دلالة) إجابة المشاركين في الدراسة على هذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور، وكذلك نتائج اختبار (T) (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاءة اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
4.06	0.512	10.338	0.000*	رفض H_0 وقبول H_1

* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.05)

نُلاحظ من خلال البيانات الواردة سابقاً أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (4.06) بانحراف معياري مناظر له (0.512) وأن قيمة إحصاءة الاختبار (10.338)، وبدلالة إحصائية (0.000) و حيث إن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من (3)، و يمكن رفض الفرض الصفري H_0 ، وقبول الفرض البديل H_1 والقائل بأنه « **يوجد إدراك لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية.**».

■ النتائج والتوصيات

● النتائج

من خلال بيانات تحليل فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج الآتية:

يوجد إدراك لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الليبية. وذلك حسب الأهمية النسبية كالتالي:

1. لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي الدراية التامة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية، بأهمية نسبية (82 ٪).

2. إن محاسبة الموارد البشرية هي جزء مهم من الإدارة المالية، بأهمية نسبية (83 ٪).

3. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في تحسين الأداء العام، بأهمية نسبية (82 ٪).

4. إن إدارة الموارد البشرية تستخدم تقنيات حديثة في المؤسسات، بأهمية نسبية (86 ٪).

5. هنالك نقص في المعرفة بأهمية محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات، بأهمية نسبية (83 ٪).

6. يوجد التزام من قبل الإدارة بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات، بأهمية نسبية (84 ٪).

7. إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحسين الشفافية المالية، بأهمية نسبية (85 ٪).

8. يوجد تفاعل من قبل الموظفين أو الإداريين تجاه تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية، بأهمية نسبية (79 ٪).

9. تحتاج المؤسسات الليبية إلى تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية، بأهمية نسبية (82 ٪).

10. تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الكفاءة التشغيلية، بأهمية نسبية (81 ٪).

11. هنالك عقبات تعيق تنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات، بأهمية نسبية (78 ٪).

12. إن المؤسسات لديها الموارد المالية والتقنية اللازمة لتنفيذ نظام المحاسبة على الموارد البشرية، بأهمية نسبية (72 ٪).

13. تحتاج المؤسسات إلى تحسينات في نظامها الحالي لإدارة الموارد البشرية، بأهمية نسبية (80 ٪).

14. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيزيد من فعالية تخطيط القوى العاملة، بأهمية نسبية (83 ٪).

15. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يعزز من القيمة التنافسية للموظفين، بأهمية نسبية (82 ٪).

16. على محاسبة الموارد البشرية التعاون مع الأقسام الأخرى لتحسين أداء المؤسسة، بأهمية نسبية (76 ٪).

● **التوصيات**

على ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة نوصي بما يلي:

1. على ديوان المحاسبة الليبي القيام بعمل الندوات التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأيضا تنظيم برامج وورش متخصصة لتطوير المعرفة بأهمية نظام محاسبة الموارد البشرية.

2. حث المؤسسات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية للمساعدة في ترشيد القرارات الخاصة بتطوير الموارد البشرية.

3. حث المؤسسات للعمل على تبني طرق سليمة لكيفية التعامل مع النفقات الخاصة بالموارد البشرية وبما يضمن تطوير مستويات الأداء لموظفي المؤسسات بما يتلاءم واحتياجات البيئة الحديثة.

4. العمل على نشر الوعي حول أهمية مفاهيم محاسبة الموارد البشرية، والعمل على استخدام مدخل التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الموارد البشرية كونه أكثر المقاييس موضوعية وسهولة.

■ المراجع

1. عبد الوهاب، علي محمد، & عامر، سعيد يس. (1984). محاسبة الموارد البشرية. دار المريخ.
2. العساف، صالح. (1995). المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية. مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع.
3. بابكر، أحمد، & الحسين، محمد. (2021). معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها. مجلة السودان الأكاديمية للبحوث والعلوم، 13(21).
4. بنات، حنان أحمد عيسى. (2022). نظام المعلومات المحاسبية كألية لإدارة الموارد البشرية. المجلة العربية للنشر العلمي، 5(50) .
5. بو قفة، عبدالحق، ودمدوم، زكريا، & مرغني، وليد. (2020). أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 6(1).
6. شيته، علي نوري، & بومدين، رائف عبد الرحمن. (2023). دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات الليبية (دراسة تطبيقية على شركة المدار الجديد). مجلة الأصالة، 2(7).
7. الشريف، طارق عبدالحفيظ. (2013). مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية. مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، 2(3).
8. حمادة، رشا. (2002). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية. مجلة جامعة دمشق، 18(1).
9. حلوة، بريزة، & وحشاني، مصعب. (2022). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية (رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح). المكتبة الإلكترونية لجامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
10. العيبي، أبو علي، & الحيالي، وليد ناجي. (2015). محاسبة الموارد البشرية. مركز الكتاب الأكاديمي.
11. لخشين، عبير، & مزياني، نور الدين. (2018). أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية. مجلة الباحث الاقتصادي، 6(10).

12. لربش، منصور محمد، & فرج، رجعة محمد. (2021). معوقات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية بالبيئة الليبية: دراسة تطبيقية على المؤسسة الوطنية للنفط. المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والتجارة القره بوللي، 4، 65-90. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/1467444.

13. معروف، سامر. (1986). تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية. مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 7(02).

14. ماصة، ديمة رفيق محمد. (2015). مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة (أطروحة دكتوراه، الجامعة الأسمرية، غزة).

15. المعافي، محمد بن أحمد. (2011). السرعة الإدراكية وعلاقتها بالأسلوب المعرفي (رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، السعودية).

16. المطيري، محمد فهد. (2010). تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت (رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط).

17. نصير، ثائر رشيد. (2019). المنافع والقيود ومستوى استخدام أنظمة معلومات الموارد البشرية في شركات الكهرباء الأردنية (رسالة ماجستير، جامعة آل البيت).

18. ضمضمة، سعاد. (2020). أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار (أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر).

19. Sekaran, Uma. (2006). Research methods for business: A skill-building approach (4th ed.). John Wiley & Sons.

20. عبد الوهاب، علي محمد، & عامر، سعيد يس. (1984). محاسبة الموارد البشرية. دار المريخ.

العوامل المؤثرة على الإفصاح البيئي والمعوقات التي تواجهها

■ علي مسعود الدروقي * ■ رجب منصور امطير *

● تاريخ استلام البحث 2024/07/08م ● تاريخ قبول البحث 2024/09/03م

■ **المستخلص:**

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف الأسباب والحوافز الرئيسية لشركات الأسمنت العاملة في ليبيا للإفصاح عن المعلومات البيئية في تقريرها السنوية. وبالتالي تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على الأسئلة التالية: ماهي الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن المعلومات البيئة ؟ وماهي المعوقات التي تمنعها من القيام بهذا الإفصاح؟ وللإجابة على هذه الاسئلة ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي، والكمي، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري واختبارT وقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان كأداء رئيسة لجمع البيانات وذلك من خلال اقتراح بعض الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئة وذلك من خلال الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة وقد تم توزيع 50 صحيفة استبيان على الأقسام المالية بالادراة العامة للشركة الليبية للاسمنت والمصانع التابعة لها وتم تجميع 42 منها وبعد تحليل صحائف الاستبيان التي تم تجميعها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة أظهرات النتائج أن شركات الأسمنت اعتبرت قضايا مثل تجنب الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها، اعطاء انطباع عن مدى التزامها بالقوانين البيئية وحق المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى في الحصول على المعلومات البيئية من أهم الأسباب والحوافز التي تشجعها على الكشف عن المعلومات البيئية. من ناحية أخرى، فإن الأسباب أو العوائق الرئيسية لعدم الإفصاح عن المعلومات البيئة هو عدم وجود حوافز سواء مادية أو معنوية من الدولة لمكافأة الشركات التي تكشف عن معلوماتها البيئية وأيضا عدم وجود متطلبات قانونية تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

● **الكلمات المفتاحية:** الإفصاح البيئي، المسؤولية الاجتماعية للشركات، شركات الاسمنت

* استاذ محاضر بالهيئة القومية للبحث العلمي E mail :Alialdrugi@ gmail.com

* - استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة طرابلس E-mail: Ragabmansor78@gmail.com

Factors affecting environmental disclosure and the obstacles facing it

■ Ali Masoud Al-Drouqi* ■ Rajab Mansour Amtir **

● Received: 08/07/2024 ● Accepted:03/09/2024

Abstract:

This paper presents an empirical investigation into environmental disclosure practices of cement companies operating in Libya. It aims at exploring key motives for these companies for disclosing environmental information in their annual report. Hence، the paper seeks to answer the following questions: What are the motives and reasons that make cement companies in Libya disclose environmental information? And What are the obstacles that may prevent these companies from disclosing environmental information? In answering these questions and meeting the aims of the research questionnaire method was used to collect data. A total of 50 questionnaires were collected 42. The results indicate that cement companies considered issues such as avoid lawsuits being filed against them، to give an impression of the extent of its commitment to environmental laws and the right of investors and other external parties to receive environmental information as motives that encourage them to disclose environmental information. On the other hand، the main obstacles for non-disclosure are the lack of incentives from the state to reward companies that disclose their environmental information. Another obstacle is the lack of legal requirement detailing a legal obligation to disclose environmental information.

● Key Words: Environmental Disclosure، Corporate Social Responsibility، cement companies

* Lecturer at the National Authority for Scientific Research

**Assistant Professor, Department of Accounting - Faculty of Economics - University of Tripoli

■ **المقدمة**

الإفصاح الكامل هو المصدر الرئيس للحصول على المعلومات لمستخدمي التقارير والقوائم المالية حيث يساعدهم هذا الإفصاح في ترشيد قراراتهم الاقتصادية (Marston and Shrives 1991) وينظر إلى الإفصاح الاجتماعي على انه احد مكونات الإفصاح الكامل الذي يمّكن هؤلاء المستخدمين من تقييم مدى التزام الشركات بمسؤولياتها الاجتماعية وقد جذب الإفصاح الاجتماعي كثير من الاهتمام وبشكل خاص بين سنتين 1970 و 1980، ولكن منذ سنة 1990 زاد التركيز على الإفصاح البيئي كأحد أهم أنواع الإفصاح الاجتماعي (Anderson 2006; Islam, et al., 2005). ويعتبر الإفصاح البيئ احد اهم انواع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ويلعب دوراً رئيسي في مواجه احتياجات مستخدمي التقارير المالية حيث يمد هؤلاء المستخدمين بالمعلومات البيئية التي تساعدهم على اتخاد قراراتهم الاقتصادية والاستثمارية، ويعرف الإفصاح البيئ بانه عملية عرض ونشر المعلومات عن الاداء البيئي للشركات، من خلال وسائل مختلفة كالتقارير المالية والإدارية، والتقارير البيئية المستقلة والشروحات المرفقة التي تسهل تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية (S. Berthelt et al., 2003; Gray et al., 1987). كما يشير (Akhtaruddin 2005) إلى أن الإفصاح البيئي أحد أهم عناصر الإفصاح الاجتماعي فهو يزود المستخدمين بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم كفاءة المؤسسات عندما تقوم باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى استيفائها لمسؤوليتها البيئية.

وعلى الرغم من الاهتمام المتزايد بالإفصاح البيئي الذي يظهر في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة البريطانية (Gamble et al 1996) إلا أن هذا الاهتمام يكون ناذراً في أماكن أخرى، حيث توصلت العديد من الدراسات إلى أن القليل من الدول النامية تظهر اهتمام بالإفصاح البيئ (Arevalo et al 2011; Sobhani, et al 2009) (ويمكن أن يرجع هذا إلى أن الإفصاح البيئي اختياري أكثر منه اجباري في الوقت الحاضر وهذا يطرح السؤال التالي لماذا تقوم الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية وتعرض نفسها إلى العديد من المخاطر وتتحمل الكثير من التكاليف غير الضرورية وهي تعلم أن

الإفصاح عن أنشطتها البيئية اختيارياً وليس اجباري ؟ لذلك فإن تحديد ودراسة الأسباب والحوافز التي تدفع الشركات للإفصاح عن أنشطتها البيئية وكذلك العوائق التي تمنع هذه الشركات من القيام بهذا الإفصاح هو الحافز الرئيسي لهذه الدراسة .

4. الدراسات السابقة

منذ منتصف القرن العشرين بدأ هناك اهتمام عالمي كبير أوليا لقضايا الإفصاح البيئي حيث إن هناك العديد من الدراسات التي أجريت للإجابة على السؤال التالي: لماذا تقوم الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية؟ على الرغم من أهمية هذه الدراسات إلا إنها لم تعط إجابة محددة عن هذا السؤال، ولا يزال هناك اختلاف حول العديد من القضايا المتعلقة بالإفصاح البيئي مثل الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن المعلومات البيئية وكذلك العوائق التي تحول دون قيام الشركات بهذا الإفصاح. عدد من الدراسات توصلت إلى أن الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن معلوماتها البيئية هو تحسين صورتها وسمعتها أمام الرأي العام وخاصة الشركات التي تضررت سمعتها في الماضي نتيجة الحوادث أو الكوارث البيئية. في هذا السياق خلصت دراسة (Arevalo and Aravind J.2011) إلى أن الشركات سيئة السمعة من الناحية البيئية سوف تفصح اكثر عن معلوماتها البيئية في تقاريرها السنوية من الشركات الاخرى وذلك لتحسين وتعزيز صورتها وسمعتها أمام الرأي العام، توقعات المجتمع أيضا صنفت على أنها أحد الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن معلوماتها البيئية (Tilling and Tilt 2010 Cho and Patten, 2007). كما يرى (Abulgasem and Bakir 2002) ان هناك تاثير للافصاح البيئ على تنافسية الشركات حيث إن الإفصاح البيئ يساعد الشركات على زيادة قدرتها التنافسية وبالتالي قد تلجأ الشركات إلى الإفصاح على معلوماتها البيئية لزيادة قدرتها التنافسية . في نفس السياق توصلت دراسة (ميلة 2021) التي قامت باستكشاف واختبار آراء مجموعة من االخبراء الماليين والمحاسبين في أكبر 8 شركات صناعية في ليبيا، تبين من الناحية الإحصائية وجود تأثير للإفصاح البيئي للشركات على القدرة التنافسية للشركة، وبالتالي

فان القدرة التنافسة تعتبر أحد حوافز الشركات للافصاح عن المعلومات البيئية. من جهة أخرى يرى (غربية واخرون 2023) عدم ادراك موظفي الشركة الاهلية للاسمنت وموظفي الشركة الليبية للحديد والصلب لدور الإفصاح البيئ في خلق بيئة تنافسية بين الشركتين مما يشير إلى أن تدعيم الشركة لقدرتها التنافسية والتمييز ليس له ثاثير على افصاح الشركة عن انشطتها البيئية. كما ان هناك دراسات أخرى ترى أن توقعات المجتمع إلى حد كبير ليست سببا وجيها يجعل الشركات تفصح عن المعلومات البيئية (2005) Mashat, Corporate وقد فحصت دراسات اخرى العلاقة بين الإفصاح البيئي والمتطلبات القانونية وقد اشارت النتائج إلى ان الشركـــات التي تعرضت للمقاضـاة على الارجـح تكـون اكـثر افصـاح عن معلوماتهـا البيئيـة من اجل اظهـار انهـا ملتزمـة بالقوانين والتعليمـات البيئية Liu and Anbumozhi (2009) Deegan and M. Rankin1996 في نفس السياق يرى (ابراهيم حميدة 2019) ان المليكة الحكومية للشركات واصدار هذه الحكومات لوائح وقوانين لحماية البيئة من المرجع ان تساهم هذه القوانين في زيادة الإفصاح البيئ. كما توصلت الدراسة التي قام بها (الحاج واخرون 2003) إلى وجود أثر معنوي ذي دلالة احصائية لرقابة الجهات الحكومية والمنظمات والهيئات المحلية لمدى التزام شركات الإسمنت بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية كما اشارات إلى وجود أثر معنوي ذي دلالة احصائية للقوانين والتشريعات البيئية الليبية المتعلقة بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية، مما يشير إلى ان الشركات تقوم بالافصاح البيئ نتيجة لرقابة الجهات الحكومية مثل جهاز المراجعة المالية، كما انها تقوم بالافصاح البيئ لاعطاء صورة بالتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية الليبية.

من جهة اخرى دراسة (2012) shwerf اكدت على أن الشركات اعتبرت أن المتطلبات القانونية ليس لها تأثير على مستوى افصاحها على المعلومات البيئية. بالاضافة إلى ذلك اشارت بعض الدراسات إلى أن الشركات تفصح عن معلوماتها البيئية استجابة للضغوط التي تتعرض لها من قبل المنظمات المهتمة بالأداء البيئي وجماعات الضغط بشكل عام (2011) Arevalo and Aravind في نفس السياق إحدى الدراسات

التي اجريت على بعض الشركات الصينية (Liu and Anbumozhi 2009) اكدت على ان الشركات تفصح عن المعلومات البيئية لتخفيف الضغط من الحكومة كما تم في هذه الدراسة اختبار الضغوط من عدة جهات أخرى مثل المساهمين والدائنين واشارات النتائج إلى أن هذه الضغوط ضعيفة. كما ان هناك دراسات دعمت فكرة العلاقة الإيجابية بين الربح كأحد العوامل الاقتصادية وبين مدى الإفصاح عن المعلومات البيئيه بينما دراسات أخرى أكدت على عدم وجود أي ارتباط (Liu and Anbumozhi 2009) (Gray and J. Bebbington 2001)

من ناحية المعوقات التي تحول دون قيام الشركات بالافصاح عن معلوماتها البيئية اجريت عدة دراسات للتعرف على هذه المعوقات حيث هدفت دراسة (الطاهر واخروان 2011) إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، كما هدفت إلى التعرف على إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة موضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي، وقد صممت هذه الدراسة صحيفة استبيان وزعت على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة الأهلية للإسمنت، وقد تم توزيع 36 استبانة وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها: ان هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، وأبرز هذه المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية. في نفس الاتجاه دراسة (حفاصة وفرحات 2017) سلطت الضوء على دور القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى ان أغلب المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية منها أصبحت على درجة من الوعي البيئي ومدركة لأهمية المحافظة على البيئة، إلا إنها لا تطبق محاسبة التكاليف البيئية وتقوم بإهمالها وبعدم الإفصاح عنها في تقاريرها و قوائمها المالية. وفي نفس السياق هدفت دراسة (الشحادة 2010) إلى بيان قدرة النظام

المحاسبي المطبق في الشركة السورية العامة للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لنشاطاتها، وعلى تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها وأثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة، وتوصلت الدراسة إلى عدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في الشركة مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة وبشكل خاص ضعف هذا النظام على تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتبويبها وعلاقتها بدورة النشاط لدى الشركة، وعدم قدرته على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء البيئي لنشاطات الشركة مما يشير ان عدم افصاح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية يرجع إلى صعوبة تقدير قيمة هذه الانشطة نتيجة لعدم تطبق محاسبة التكاليف البيئية.

وركزت دراسة (الجلاني ورحيمة 2020) على موضوع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في المؤسسة الصناعية، وقد تم توزيع 34 إستمارة على موظفي قسم المحاسبة والإدارة العليا لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالجزائر وتوصلت هذه الدراسة إلى ان المؤسسة محل الدراسة تعاني من ضعف في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، وهذا نتيجة للعديد من المعوقات التي تواجهها كعدم وجود أطر قانونية بالمستوى المطلوب تلزم المؤسسة بالإفصاح عن هذه التكاليف وإرتفاع تكلفته، بالإضافة إلى عدم وجود معايير وبنود محاسبية توضح كيفية القيام بهذا النوع من الإفصاح وكيفية إدراجه ضمن القوائم المالية بشكل مستقل.

على الرغم من اهمية الدراسات السابقة في مجال الإفصاح البيئي والاجتماعي إلا إن مراجعة الأدب المحاسبي اظهرت قلة الدراسات والبحوث المتعلقة بالافصاح البيئ في الدول النامية و إن غالبية الدراسات ركزت على الدول المتقدمة مثل غرب اوروبا وامريكا واستراليا حتى الدراسات الدولية ركزت على هذه الدول واهملت الدول النامية . وبناء على العديد من الدراسات انه من الخطأ والخطر تطبيق نتائج الدراسات التي أجريت في الدول المتقدمة على الدول النامية(Gao e*t al* 2005) (Tsang 1998) حيث إن الإفصاح

البيئي يختلف من دولة إلى أخرى نتيجة اسباب اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية (Tsang 1998; Saleh 2004) . لذلك العديد من الكّتاب دعا إلى ضرورة اجراء المزيد من البحوث والدراسات حول الأنشطة البيئية والاجتماعية والإفصاح عنها في الدول النامية (Sobhani et al 2009) (Babiak and Trendafilova 2011) من بين هذه الدراسات هناك دراسات اشارات إلى ان هناك نقصا في البحوث في مجال الإفصاح البيئ في ليبيا واوصت هذه الدراسات بضرورة اجراء المزيد من البحوث حول الإفصاح على الأنشطة الاجتماعية وخاصة الإفصاح البيئي في ليبيا (ميلة 2021) (Mashat 2005)

5. مشكلة الدراسة

تأتي الدراسة الحالية استجابة للنقص في البحوث المتعلقة بالإفصاح البيئي في الدول النامية وتحاول تخفيف الجدل بين الدراسات السابقة فيما يتعلق بالاسباب التي تجعل الشركات تفصح عن المعلومات البيئية وكذلك العوائق التي تحد من قدرتها على القيام بهذا الإفصاح . وعليه فان هذه الدراسة تهدف إلى الإجابة على الأسئلة التالية: ما هي الحوافز والأسباب التي تدفع الشركات إلى الإفصاح عن معلوماتها البيئية ؟ وما هي الصعوبات التي تواجهها للحد من هذا الإفصاح ؟

6. أهمية الدراسة

منذ 1990 زاد الاهتمام بالافصاح البيئ كاحد أهم انواع الإفصاح الاجتماعي وهذا الاهتمام لم يات من فراغ بل جاء نتيجة ارتفاع التكاليف البيئية سنة بعد سنة مما زاد من تاثير هذه التكاليف على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم والتقاريرالمالية، لذلك بدأت هناك مطالبات متزايدة للافصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية أو في ملحقات خاصة بها (*Islam, et al., 2005*). عليه فإن اهمية هذه الدراسة تظهر جليا من خلال التعرف على الحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية وكذلك المعوقات التي تحول دون قيامها بهذا الافصاح.

7. اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى تاثير بعض العوامل والحوافز على قيام الشركات بالافصاح على المعلومات البيية وكذلك التعرف على العوائق التي تحول دون قيامها بهذا الافصاح.

8. اسئلة الدراسة

تحاول هذه الدراسة الاجابة على التساولات التالية :

ماهي العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن المعلومات البيئية ؟

ماهي المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن المعلومات البيئية؟

9. منهجية الدراسة

للاجابة على اسئلة الدراسة وتحقيق اهدفها تم استخدام المنهج الوصفي، والكمي، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري واختبارT وقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان كأداء رئيسة لجمع البيانات وذلك من خلال اقتراح بعض الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية وكذلك عدد من المعوقات التي قد تمنعها من القيام بهذا الافصاح، وذلك من خلال الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة. وقد قام الباحث بوضع هذه العناصر في قائمة استبيان وعرضها على معدي القوائم والتقارير المالية في الأقسام المالية بالادارة العامة للشركة الليبية للاسمنت والمصانع التابعة لها لتحديد درجة تاثيرها على قيام الشركات بالافصاح على المعلومات البيئية من عدمه، والتعرف على المعوقات التي تحول دون قيامها بهذا بالافصاح و تم توزيع 50 صحيفة استبيان وتم تجميع 42 منها صالحة للتحليل.

10. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الأقسام المالية بالادارة العامة للشركة الليبية للاسمنت والمصانع التابعة لها التي تراوحت مراكزهم الوظيفية من مديري ادارة إلى رئيس قسم وموظفين ماليين.

11. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في التعرف على الحوافز والاسباب التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية وكذلك المعوقات التي تحول دون قيامها بهذ الافصاح، بينما تتمثل الحدود المكانية في معدي القوائم والتقارير المالية في الأقسام المالية بالادارة العامة للشركة الليبية للاسمنت والمصانع التابعة لها.

12. الإطار العملي للدراسة

بعد جمع بيانات الدراسة تمت مراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات بالأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام البرمجية الإحصائية SPSS.V27 وقد أُستخدمت الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تتكون مما يلي:

- مقاييس الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics حيث تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف المشاركين في الدراسة.
- المتوسطات الحسابية Arithmetic Mean لتحديد معدل استجابة أفراد المشاركين في الدراسة.
- الانحرافات المعيارية Standard Deviation لقياس درجة التشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي.
- اختبار ت One Sample T-Test لاختبار معنوية (دلالة) المتوسطات الحسابية.
- معامل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation لاختبار العلاقة بين المتغيرات.
- معامل كرونباخ ألفا Cronbach›s alpha لقياس درجة الثبات في إجابات المشاركين في الدراسة على أسئلة الاستبيان.
- معامل ثبات سبيرمان براون coefficient Spearman Brown.

◆معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية Guttman Split-Half Coefficient.

وقد تم فحص فرضيات الدراسة عند المستوى $\alpha = 0.05$، باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

- **أولاً: قياس صدق وثبات أداة القياس (الاستبانة):**
- **صدق الاستبانة** Validity:

يعرف الصدق على أنه "مدى استطاعة أداة الدراسة أو إجراءات القياس، قياس ما هو مطلوب لقياسه (حمدي عطية 1996) ويعني ذلك أنه إذا تمكنت أداة جمع البيانات من قياس الغرض الذي صممت من أجله، فإنها بذلك تكون صادقة، كما يُقصد بالصدق "شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها (ذوقان عبيدات، وآخرون 1997م) وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

- **صدق المحتوى** (الصدق الظاهري):

يُعرف صدق المحتوى على أنه قدرة المقياس على «قياس ما ينبغي قياسه من خلال النظر اليه وتفحص مدى ملاءمة بنوده لقياس ابعاد المتغير المختلفة (سالم القحطاني، وآخرون 2002). لضمان صدق محتوى اداة جمع بيانات هذه الدراسة، قام الباحث بمراجعة أهم الدراسات والبحوث ذات العلاقة والتي من خلالها تم التوصل إلى تصميم المسودة الاولى لأداة جمع البيانات (الاستبانة)، وتمّ التأكّد من صدق المحتوى بعرض الاستبانة بعد تصميمها على مجموعة من المتخصصين والخبراء في مجال الدراسة، ومن ثَمَّ تحكيمها علمياً من قبلهم، وكذلك خبير ومتخصص في مجال الإحصاء التطبيقي، وقد تفضلوا مشكورين بإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حول محتويات الاستبانة، ومن ثَمَّ إخراج استبانه الدراسة في صورتها النهائية بعد إجراء التعديلات التي استلزم الأمر إجراءها من إضافة أو حذف أو تعديل.

- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط بيرسون **Spearman Correlation**) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

- العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية:

يوضح الجدول رقم (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لقياسه.

جدول رقم (1): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	الافصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تحسين صورتها وسمعتها امام الرأي العام	0.704	0.000 *
2	الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تجنب رفع الدعاوى القضائية ضدها	0.619	0.000 *
3	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز مادية مثل منح القروض بتكلفة منخفضة وشروط ميسرة للشركة والمصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.	0.666	0.000 *
4	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز معنوية للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.	0.807	0.000 *

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
5	الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على اعطاء صورة عن مدى التزام الشركة أو المصانع بالقوانين البيئية	0.862	0.000 *
6	الافصاح البيئي يمكن ان يستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء	0.918	0.000 *
7	حق العاملين بالشركة أو المصانع في الحصول على المعلومات البيئية والتعرف على مستويي التلوث الناتج عن العمليات الانتاجية.	0.874	0.000 *
8	حق المستثمرين وباقي الاطراف الخارجية الاخرى في الحصول على المعلومات البيئية لمساعدتهم في اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية	0.852	0.000 *
9	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي استجابة للالتزامات القانونية.	0.750	0.000 *
10	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي وفاء للمسؤولية الاجتماعية والأدبية	0.928	0.000 *
11	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لتحقيق رضاه المستهلك والمستثمر الاخلاقي	0.805	0.000 *
12	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي تدعيما للقدرة التنافسية والتمييز للشركة	0.879	0.000 *
13	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل الادارة العامة لشركة الاسمنت	0.825	0.000 *

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
14	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل جهاز المراجعة المالية.	0.826	0.000 *
15	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز ضريبية تقدمها الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.	0.647	0.000 *

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

- المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية: يوضح الجدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والدرجة الكلية له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
1	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لصعوبة تقدير قيمة هذه الانشطة	0.899	0.000 *
2	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لأن الإدارة لا تدرك مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع ككل.	0.690	0.000 *
3	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن أهداف الشركة أو المصانع تركز على الاداء الاقتصادي على حساب الاداء البيئي والاجتماعي	0.922	0.000 *

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
4	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود طلب من قبل مستخدمي القوائم المالية على مثل هذا النوع من المعلومات وبالتالي لا يهتمون بمثل هذه المعلومات	0.889	0.000 *
5	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن الشركة أو المصانع ترى ان هذه المعلومات سرية لا يجوز الإفصاح عنها	0.898	0.000 *
6	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود إلزام قانوني بضرورة وجوب الإفصاح عن المعلومات البيئية	0.871	0.000 *
7	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لإن تكاليف توفير هذه المعلومات البيئية تفوق المنفعة المرجوة منها.	0.908	0.000 *
8	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود معايير بيئية تساعد الشركة أو المصانع على الإفصاح عن المعلومات البيئية	0.923	0.000 *
9	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على قدرة الشركة أو المصانع على تسويق منتجاتها الصناعية ومنافسة الشركات الممثلة لها.	0.960	0.000 *
10	لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على تقييم مدى نجاح ادارة الشركة أو المصانع في اداء وظائفها المختلفة	0.826	0.000 *

ت	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	الدلالة الإحصائية P-Value
11	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود حوافز تقدم من قبل الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي	0.906	0.000 *

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

- **ثبات الاستبانة:** يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتائج لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، (صالح العساف 1995ص 430) أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد اتّبَاعَ القياس الإحصائي لمعرفة ثبات أداة القياس (الاستبانة)، وذلك من خلال طريقتين هما: معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية، وذلك كما يلي:

- **معامل كرونباخ ألفا** (Sekaran, 2006 P311) (Cronbach›s alpha Coefficient): للتحقق من ثبات أداة القياس (الاستبانة)، اتّبَاعَ القياس الإحصائي بطريقة كرونباخ ألفا (Cronbach›s alpha Coefficient)، وتكون الاستبانة ذات ثبات ضعيف إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ أقل من 60 ٪، ومقبولاً إذا كانت هذه القيمة ضمن الفترة (من 60 ٪ أو أقل من 70 ٪)، وجيد إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ ضمن الفترة (من 70 ٪ أو أقل من 80 ٪)، أما إذا كانت هذه القيمة أكبر من أو يساوي 80 ٪ يشير ذلك إلى أن الاستبانة تكون ذات ثبات ممتاز، وكلما اقترب المقياس من 100 ٪ تعتبر النتائج الخاصة بالاختبار أفضل، أما فيما يتعلق بثبات أداة هذه الدراسة (الاستبانة)، فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول التالي قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة.

جدول (3): قيم معامل الثبات لكل محور من محاور الدراسة

ت	المتغير	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات٪
1	العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن أنشطتها البيئية	X01	15	95.7
2	المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن أنشطتها البيئية	X02	11	97.1
	الكلي	X	26	95.9

يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لجميع محور من محاور الدراسة. وكذلك قيمة معامل الثبات الكلي تساوي (95.9 ٪)، وهي قيمة ثبات عالية جداً ومقبولة احصائياً، وتدل على ان الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

- **التجزئة النصفية (Split- Half Coefficient)** (Sekaran 2006 P 320): تعتمد طريقة التجزئة النصفية على تجزئة فقرات الاختبار إلى مجموعتين، ومن ثم ايجاد معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation coefficient بين المجموعتين r_{12} ، وبعد ذلك نقوم بتصحيح معامل الارتباط بأحدى الطريقتين:
- معامل ثبات سبيرمان براون coefficient Spearman Brown : يتطلب استخدام معامل ثبات سبيرمان براون لتصحيح معامل الارتباط أن يكون التباين فيها متساوياً للمجموعتين $(\sigma_1^2 = \sigma_2^2)$ وكما يتطلب ان يكون معامل ثبات الفا كرونباخ متساوياً للمجموعتين $(R_{11} = R_{22})$ ، والذي يعطي بالعلاقة التالي:

$$\text{Formula Spearman Brown} \quad = \frac{2 \times r_{12}}{1 + r_{12}}$$

2-2-2 – معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية Guttman Split-Half Coefficient:
يشبه هذا المعامل معامل ثبات سبيرمان براون، لكنه يتطلب أن يكون التباين فيها غير متساوي للمجموعتين $(\sigma_1^2 \neq \sigma_2^2)$ أو أن يكون معامل ثبات الفا كرونباخ غير متساوي للمجموعتين . $(R_{11} \neq R_{22})$ ويتم حساب معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل الارتباط بالصيغة:

Formula Guttman

$$= 2\left(1-\frac{\sigma_1^2+\sigma_2^2}{\sigma^2}\right)$$

أما فيما يتعلق بطريقة ثبات التجزئة النصفية لهذه الدراسة، يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (4) أن قيمة التباين للمجموعة الاولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية، حيث سجلت قيمة المتوسط الحسابي للمجموعة الاولى (44.26) والتباين المناظر له (48.344) والمتوسط الحسابي للمجموعة الثانية (44.33) وقيمة التباين المناظرة له (71.984).

جدول رقم (4): يبين المتوسط الحسابي والتباين والانحراف المعياري لكل مجموعة

	Mean المتوسط	Variance التباين	Std. Deviation الانحراف المعياري	N of Items العدد
Part 1	44.26	48.344	6.953	13
Part 2	44.33	71.984	8.484	13
Both Parts	88.60	230.979	15.198	26

كما يتضح من البيانات الواردة بالجدول رقم (5) أن معامل الارتباط بين المجموعتين (0.938) وأن قيمة معامل الفا كرونباخ للمجموعة الأولى (0.895) لعدد (13) فقرة ومعامل الفا كرونباخ للمجموعة الثانية (0.938) لعدد (13) فقرة.

جدول رقم (5): يبين معامل ثبات التجزئة النصفية

Cronbach›s Alpha معامل الفا كرونباخ	Part 1	Value	0.895
		N of Items	13
	Part 2	Value	0.938
		N of Items	13
	Total N of Items		26
Correlation Between Forms معامل ارتباط بين المجموعتين			0.938
Spearman-Brown Coefficient معامل سبيرمان براون	Equal Length		0.968
	Unequal Length		0.968
Guttman Split-Half Coefficient معامل ثبات جثمان			0.958

وبما أن قيمة التباين للمجموعة الاولى لا تساوي قيمة التباين للمجموعة الثانية وكذلك قيمة الفا كرونباخ للمجموعتين غير متساوية بالتالي نستخدم معامل ثبات جثمان لتصحيح معامل ارتباط، من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (5) نستنتج أن قيمة معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية يساوي (0.958) وتعتبر هذه القيمة عالية جداً ومقبولة في العرف الإحصائي.

بالنظر إلى المعاملات السابقة، يلاحظ أن جميع قيم الاختبار مرتفعة وهي تمثل مؤشرات جيدة ومطمئنة لأغراض الدراسة، ويمكن الوثوق بها وتدل على ثبات أداة القياس بشكل جيد.

وبذلك نستطيع القول بأنه تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

● **ثانياً: التحليل الإحصائي:**

بعد الانتهاء من توزيع الاستبيانات على المشاركين في الدراسة، والحصول على البيانات المطلوبة، تم تفريغها باستخدام الحاسوب من أجل معالجتها حسب الأساليب الإحصائية المناسبة لتوجهات الدراسة، بقصد بلوغ النتائج.

● وصف خصائص المشاركين في الدراسة: القسم الأول من قائمة الاستبانة تم تخصيصه للأسئلة العامة، والتي تهدف إلى جمع البيانات التي يمكن من خلالها التعرف على خصائص المشاركين في الدراسة، ولقد تم تحديد هذه الخصائص وبيانها على النحو التالي:

● **المؤسسة:** يعكس الجدول رقم (6) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤسسة، يلاحظ أن ما نسبته (35.7 ٪) من المشاركين في الدراسة موظفين بالمؤسسة (الادارة العامة، مصنع لبدة) وعددهم (15)، في حين (28.6 ٪) من المشاركين في الدراسة موظفين بالمؤسسة (مصنع المرقب).

جدول رقم (6): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب الجنس

	العدد	النسبة (٪)
الإدارة العامة	15	35.7
مصنع لبدة	15	35.7
مصنع المرقب	12	28.6
الإجمالي	42	100.0

● **المسمى الوظيفي:** يعكس الجدول رقم (7) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي، يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور أن (61.9 ٪) من

المشاركين في الدراسة المسمى الوظيفي لهم (موظف بالإدارة المالية)، وهي أعلى نسبة، في حين سجلت نسبة (33.3 ٪) من المشاركين في الدراسة المسمى الوظيفي لهم (رئيس قسم، وظيفة أخرى)

جدول رقم (7): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المسمى الوظيفي

	العدد	النسبة (٪)
مدير إدارة	2	4.8
رئيس قسم	6	14.3
موظف بالإدارة المالية	26	61.9
وظيفة أخرى	8	19
الإجمالي	42	100.0

- **المؤهل العلمي:** يعكس الجدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور أن (59.5 ٪) من المشاركين في الدراسة المؤهل العلمي لهم (بكالوريوس في المحاسبة)، وهي أعلى نسبة، ويلاحظ كذلك أن نسبة (28.6 ٪) من المشاركين في الدراسة المؤهل العلمي لهم (دبلوم عالي في المحاسبة)، في حين سجلت نسبة (11.9 ٪) منهم المؤهل العلمي لهم (مؤهل آخر) وبالتالي فإن مانسبته (87.5) من المشاركين يحملون مؤهلات محاسبية الأمر الذي يعتقد من خلاله فهم المشاركون لطبيعة المشكلة موضوع الدراسة وإبداء آرائهم حولها الامر الذي يعطي بعض الثقة في النتائج التي تم التوصل إليها بشأن الموضوع محل الدراسة .

جدول رقم (8): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

	العدد	النسبة (٪)
بكالوريوس في المحاسبة	25	59.5
دبلوم عالي في المحاسبة	12	28.6
مؤهل آخر	5	11.9
الإجمالي	42	100.0

- **عدد سنوات ممارسة المهنة:** يعكس الجدول رقم (9) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات ممارسة المهنة، يلاحظ من البيانات الواردة بالجدول المذكور أن (42.9 ٪) من المشاركين في الدراسة عدد سنوات ممارسة المهنة لهم (من 20 سنة فأكثر)، وهي أعلى نسبة، في حين سجلت نسبة (38.1 ٪) من المشاركين في الدراسة عدد سنوات ممارسة المهنة لهم (من 5 إلى 9 سنوات) وبذلك يمكن القول بأن 62 ٪ تقريبا من المجموع الكلي للمشاركين في الدراسة تزيد خبراتهم في العمل عن أكثر من 10 سنوات فأكثر وهذا يعني أن أغلب المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة واسعة في مجال أعمالهم الأمر الذي يمكنهم من تفهم طبيعة الموضوع محل الدراسة والإجابة عن أسئلة قائمة الإستقصاء بطريقة صحيحة .

جدول رقم (9): تصنيف المشاركين في الدراسة حسب سنوات ممارسة المهنة

	العدد	النسبة (٪)
من 5 إلى 9 سنوات	16	38.1
من 10 إلى 19 سنة	8	19.0
من 20 سنة فأكثر	18	42.9
الإجمالي	42	100.0

- **التحليل الإحصائي لفقرات الدراسة:** بعد جمع بيانات الدراسة تمت مراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، وفي هذا الجزء أعطيت الإجابة «غير موافق بشدة» درجة واحدة، و«غير موافق» درجتين، وأعطيت الإجابة «موافق إلى حد ما» 3 درجات، 4 درجات للإجابة «موافق»، فيما أعطت الإجابة «موافق بشدة» 5 درجات، بحيث كلما زادت درجة الإجابة زادت درجة الموافقة عليها والعكس صحيح. وهذه الدرجات تمثل إجابات المشاركين في الدراسة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستبانة مخرجات الدراسة الميدانية، وهي ذاتها تعد مدخلات التحليل الإحصائي، والذي يهدف إلى استخلاص النتائج من خلال تحليل هذه المدخلات، وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات، والانحرافات المعيارية، ونسبة الإجابات لكل فقرة.

المدى المعتمد في الدراسة: قبل عرض نتائج تحليل إجابات المشاركين فقد تم احتساب المدى للإجابات، والوصول إلى طول الفئة لكل درجة من درجات الترجيح، وكانت نتيجة ذلك على النحو التالي (العماري والعجيلي 2000 ص 17-18)

المدى هو الفرق بين أصغر قيمة وأكبر قيمة (أكبر قيمة – أقل قيمة).

المدى =5 – 1 = 4

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المـــدى } (4)}{\text{عدد الفئات(الدرجات) } (5)}$$

طول الفئة = 0.80

ويهدف تحديد المدى للمتوسط الحسابي لإجابات المشاركين إلى التخلص من الاعتماد على القيم المطلقة، وتحديد مستوى يتم من خلاله معرفة الاتجاه السائد للفقرة، الجدول رقم(10) يعرض نتائج قياس مدى المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة:

جدول رقم(10) مدى المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين في الدراسة.

المدى	الاتجاه السائد
من (1.00) إلى أقل من (1.80)	غير موافق بشدة
من (1.80) إلى أقل من (2.60)	غير موافق
من (2.60) إلى أقل من (3.40)	موافق إلى حد ما
من (3.40) إلى أقل من (4.20)	موافق
من (4.20) إلى أقل من (5.00)	موافق بشدة

- **العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن أنشطتها البيئية:** يركز هذا الجزء على دراسة العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن أنشطتها البيئية، من خلال الفقرات التي تم تجميعها والتي تمثل هذا المحور، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (11) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات هذا المحور.

جدول رقم (11): المتوسط المرجح والانحراف المعياري والاتجاه السائد لفقرات المحور الاول

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبة ٪
1	الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تحسين صورتها وسمعتها امام الراي العام	3.62	0.795	موافق	65.5
2	الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تجنب رفع الدعاوى القضائية ضدها	3.86	0.566	موافق	71.4

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبة ٪
3	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز مادية مثل منح القروض بتكلفة منخفضة وشروط ميسرة للشركة والمصانع التي تفصح عن أدائها البيئي.	3.19	0.833	موافق إلى حد ما	54.8
4	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز معنوية للشركة أو المصانع التي تفصح عن أدائها البيئي.	3.14	0.814	موافق إلى حد ما	53.6
5	الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على اعطاء صورة عن مدى التزام الشركة أو المصانع بالقوانين البيئية	3.67	0.570	موافق	66.7
6	الافصاح البيئي يمكن أن يستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء	3.52	0.671	موافق	63.1
7	حق العاملين بالشركة أو المصانع في الحصول على المعلومات البيئية والتعرف على مستوي التلوث الناتج عن العمليات الانتاجية.	3.62	0.795	موافق	65.5
8	حق المستثمرين وباقي الاطراف الخارجية الاخرى في الحصول على المعلومات البيئية لمساعدتهم في اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية	3.67	0.650	موافق	66.7
9	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي استجابة للالتزامات القانونية.	3.62	0.731	موافق	65.5

X01	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبة ٪
10	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي وفاء للمسؤولية الاجتماعية والأدبية	3.52	0.804	موافق	63.1
11	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لتحقيق رضاء المستهلك والمستثمر الاخلاقي	3.57	0.590	موافق	64.3
12	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي تدعيما للقدرة التنافسية والتمييز للشركة	3.48	0.862	موافق	61.9
13	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل الادارة العامة لشركة الاسمنت	3.43	0.590	موافق	60.7
14	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل جهاز المراجعة المالية.	3.29	0.774	موافق إلى حد ما	57.1
15	تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز ضريبية تقدمها الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.	2.83	0.794	موافق إلى حد ما	45.8

من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق يتضح الآتي:

- أربع فقرات درجة الموافقة عليها "موافق إلى حد ما"، وهي (تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز مادية مثل منح القروض بتكلفة منخفضة وشروط ميسرة للشركة والمصانع التي تفصح عن أدائها البيئي، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز معنوية للشركة أو المصانع التي تفصح عن

أدائها البيئي، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل جهاز المراجعة المالية، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز ضريبية تقدمها الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.)

- أحدى عشر فقرة درجة الموافقة عليها "موافق بشدة»، وهي (الافصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تحسين صورتها وسمعتها امام الرأي العام، الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تجنب رفع الدعاوى القضائية ضدها، الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على اعطاء صورة عن مدى التزام الشركة أو المصانع بالقوانين البيئية، الإفصاح البيئي يمكن ان يستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حق العاملين بالشركة أو المصانع في الحصول على المعلومات البيئية والتعرف على مستوى التلوث الناتج عن العمليات الإنتاجية، حق المستثمرين وباقي الاطراف الخارجية الاخرى في الحصول على المعلومات البيئية لمساعدتهم في اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي استجابة للالتزامات القانونية، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي وفاء للمسؤولية الاجتماعية والأدبية، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لتحقيق رضاه المستهلك والمستثمر الأخلاقي، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي تدعيما للقدرة التنافسية والتمييز للشركة، تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل الادارة العامة لشركة الاسمنت).

- **المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية**: يركز هذا الجزء على دراسة المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية، من خلال الفقرات التي تم تجميعها والتي تمثل هذا المحور، حيث يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (12) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات هذا المحور.

جدول رقم (12): المتوسط المرجح والانحراف المعياري والاتجاه السائد لفقرات المحور الثاني

X02	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبة ٪
1	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لصعوبة تقدير قيمة هذه الانشطة	3.24	1.031	موافق إلى حد ما	56.0
2	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لأن الإدارة لا تدرك مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع ككل.	3.24	0.878	موافق إلى حد ما	56.0
3	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن أهداف الشركة أو المصانع تركز على الاداء الاقتصادي على حساب الاداء البيئي والاجتماعي	3.33	0.954	موافق إلى حد ما	58.3
4	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود طلب من قبل مستخدمي القوائم المالية على مثل هذا النوع من المعلومات وبالتالي لا يهتمون بمثل هذه المعلومات	3.57	0.801	موافق	64.3
5	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن الشركة أو المصانع ترى ان هذه المعلومات سرية لا يجوز الإفصاح عنها	3.29	0.995	موافق إلى حد ما	57.1
6	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود إلزام قانوني بضرورة وجوب الإفصاح عن المعلومات البيئية	3.43	0.966	موافق	60.7
7	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن تكاليف توفير هذه المعلومات البيئية تفوق المنفعة المرجوة منها.	3.29	0.995	موافق إلى حد ما	57.1

X02	الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه السائد	الأهمية النسبة ٪
8	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود معايير بيئية تساعد الشركة أو المصانع على الإفصاح عن المعلومات البيئية	3.33	1.004	موافق إلى حد ما	58.3
9	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على قدرة الشركة أو المصانع على تسويق منتجاتها الصناعية ومنافسة الشركات الممثلة لها.	3.33	0.954	موافق إلى حد ما	58.3
10	لان عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على تقييم مدى نجاح ادارة الشركة أو المصانع في اداء وظائفها المختلفة	3.14	0.952	موافق إلى حد ما	53.6
11	لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود حوافز تقدم من قبل الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي	3.38	0.962	موافق إلى حد ما	59.5

من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق يتضح الآتي:

- تسع فقرات درجة الموافقة عليها "موافق إلى حد ما»، وهي (لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لصعوبة تقدير قيمة هذه الأنشطة، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لأن الإدارة لا تدرك مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع ككل، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن اهداف الشركة أو المصانع تركز على الاداء الاقتصادي على حساب الاداء البيئي والاجتماعي، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن الشركة أو المصانع ترى أن هذه المعلومات سرية لا يجوز الإفصاح عنها، لا تفصح الشركة

أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن تكاليف توفير هذه المعلومات البيئية تفوق المنفعة المرجوة منها، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود معايير بيئية تساعد الشركة أو المصانع على الإفصاح عن المعلومات البيئية، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على قدرة الشركة أو المصانع على تسويق منتجاتها الصناعية ومنافسة الشركات الممثلة لها، لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على تقييم مدى نجاح ادارة الشركة أو المصانع في اداء وظائفها المختلفة، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود حوافز تقدم من قبل الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي)

◆فقرتان فقط درجة الموافقة عليها "موافق بشدة»، وهي (لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود طلب من قبل مستخدمي القوائم المالية على مثل هذا النوع من المعلومات وبالتالي لا يهتمون بمثل هذه المعلومات، لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود إلزام قانوني بضرورة وجوب الإفصاح عن المعلومات البيئية)

● **ثالثاً: الإجابة على تساؤلات الدراسة:**

يركز هذا الجزء على دراسة مدى تأثير بعض العوامل والحوافز على قيام الشركات بالإفصاح على انشطتها البيئية وكذلك التعرف على العوائق التي تحول دون قيامها بهذا الافصاح، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

○ هل توجد عوامل وحوافز تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية؟ وما هي هذه العوامل والحوافز؟

○ هل توجد معوقات تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية؟ ماهي هذه المعوقات؟

1 - العوامل والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية

للإجابة على التساؤل: هل توجد عوامل وحوافز تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية؟، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للإجابة على هذا التساؤل، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للتساؤل الاول

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاءة اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
3.47	0.576	5.265	0.000 *	القبول

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (13) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.47) بانحراف معياري مناظر له (0.576) وان قيمة إحصاءة الاختبار (5.265) بدلالة إحصائية (0.000) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، مما يشير إلى أن المشاركين في الدراسة اتفقوا على وجود عوامل وحوافز تجعل الشركات تفصح عن أنشطتها البيئية وللتعرف على ترتيب هذه العناصر من حيث اهميتها كحافز للافصاح عن المعلومات البيئية والاهمية النسبية لكل عنصر من العناصر أو الحوافز يمكن الرجوع إلى الجدول رقم (11)

2 - المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية

للإجابة على التساؤل: هل توجد معوقات تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية؟، وقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للإجابة على هذا التساؤل، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

جدول رقم (14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T للتساؤل الثاني

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إحصاءة اختبار T	الدلالة الإحصائية	النتيجة
3.32	0.842	2.499	0.017 *	القبول

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (14) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح (3.32) بانحراف معياري مناظر له (0.842) وان قيمة إحصاءة الاختبار (2.499) بدلالة إحصائية (0.017) وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وقيمة المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، مما يشير إلى Bن المشاركين في الدراسة اتفقوا على وجود المعوقات التي تمنع الشركات من الإفصاح عن انشطتها البيئية.

وللتعرف على ترتيب أهمية العوائق التي تحول دون قيام الشركات بالافصاح عن انشطتها البيئية والاهمية النسبية لكل عنصر من العناصر يمكن الرجوع إلى الجدول رقم (12)

■ النتائج والتوصيات

● اولا : النتائج

من خلال دراسة الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية وكذلك العوائق التي تحول دون قيامها بهذا الإفصاح واستناداً على نتائج تحليل البيانات التي تم تجميعها من مجتمع الدراسة يمكن أن تلخص النتائج التي تم التوصل اليها على النحو التالي :

1) ترتيب الأسباب والحوافز التي تجعل الشركات تفصح عن انشطتها البيئية حسب اهميتها من وجهة نظر العاملين بالاقسام المالية بالشركة الليبية للاسمنت :

- الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تجنب رفع الدعاوي القضائية ضدها
- حق المستثمرين وباقي الاطراف الخارجية الاخرى في الحصول على المعلومات البيئية لمساعدتهم في اتخاذهم قراراتهم الاستثمارية.

- الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على اعطاء صورة عن مدى التزام الشركة أو المصانع بالقوانين البيئية.
- الإفصاح البيئي يساعد الشركة أو المصانع على تحسين صورتها وسمعتها امام الرأي العام
- حق العاملين بالشركة أو المصانع في الحصول على المعلومات البيئية والتعرف على مستوي التلوث الناتج عن العمليات الانتاجية.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي استجابة للالتزامات القانونية.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لتحقيق رضاء المستهلك والمستثمر الاخلاقي.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي وفاء للمسؤولية الاجتماعية والادبية.
- الإفصاح البيئي يمكن ان يستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي تدعيما للقدرة التنافسية والتمييز للشركة .
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل الادارة العامة لشركة الاسمنت.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي كمطلب من قبل جهاز المراجعة المالية.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز مادية مثل منح القروض بتكلفة منخفضة وشروط ميسرة للشركة والمصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز معنوية للشركة أو المصانع التي تفصح عن أدائها البيئي.
- تفصح الشركة أو المصانع عن الاداء البيئي لوجود حوافز ضريبية تقدمها الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.

2) ترتيب العوائق التي تحول دون القيام بالافصاح عن المعلومات البيئية حسب اهميتها من وجهة نظر العاملين بالاقسام المالية بالشركة الليبية للاسمنت :

- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود طلب من قبل مستخدمي القوائم المالية على مثل هذا النوع من المعلومات وبالتالي لا يهتمون بمثل هذه المعلومات.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود إلزام قانوني بضرورة وجوب الإفصاح عن المعلومات البيئية.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود حوافز تقدم من قبل الدولة للشركة أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن اهداف الشركة أو المصانع تركز على الاداء الاقتصادي على حساب الاداء البيئي والاجتماعي.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لعدم وجود معايير بيئية تساعد الشركة أو المصانع على الإفصاح عن المعلومات البيئية.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على قدرة الشركة أو المصانع على تسويق منتجاتها الصناعية ومنافسة الشركات المثلة لها.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن الشركة أو المصانع ترى أن هذه المعلومات سرية لا يجوز الإفصاح عنها.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن تكاليف توفير هذه المعلومات البيئية تفوق المنفعة المرجوة منها.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لصعوبة تقدير قيمة هذه الانشطة.
- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية نظرا لأن الإدارة لا تدرك مسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع ككل.

- لا تفصح الشركة أو المصانع عن المعلومات البيئية لأن عدم افصاح الشركة أو المصانع عن نشاطها البيئي لا يؤثر على تقييم مدى نجاح ادارة الشركة أو المصانع في اداء وظائفها المختلفة.

- **ثانيا: التوصيات**

من خلال النتائج التي تم التوصل اليها فان هذه الدراسة تقدم بعص التوصيات التي يمكن ان تحفز الشركات للافصاح عن انشطتها البيئية وان تسهم في حل المشاكل والعراقيل التي تحول دون قيام الشركات بالافصاح عن هذه الانشطة :

- تطوير وتحديث النظام المحاسبي للشركات بما يتلاءم ومتطلبات الإفصاح عن الانشطة البيئية بالاضافة إلى اقامات الدورات والندوات التدريبة للعاملين في مجال الإفصاح البيئ واعداد القوائم المالية.
- تقديم الحوفز المادية والمعنوية للشركات النى تفصح عن انشطتها البيئية مثل منح القروض بتكلفة منخفضة وشروط ميسرة وحوافز ضريبية تقدمها الدولة للشركات أو المصانع التي تفصح عن ادائها البيئي.
- اتخاذ اجراءات قانونية صارمة بحق الشركات التي لاتلتزم بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالافصاح البيي .
- قيام الدولة بتذليل الصعوبات والعراقيل التي تحول دون قيام الشركات بالافصاح عن انشطتها البيئية مثل وضع معايير بيئية تساعد الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية.

■ المراجع

1. ابراهيم محمد حميدة ،(2019)، العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسة الإفصاح البيئ في البيئية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثالث .

2. أمينة حفاصة ،(2017)، عباس فرحات، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة .

3. بن عوالي الجيلاني، (2020)، حوالف رحيمة، الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تواجهه دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته الشلف، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 6، العدد 1 .

4. ذوقان عبيدات، وآخرون، (1997)، (البحث العلمي: مفهومه، أدواته، اساليبه، الرياض، دار اسامة للنشر.

5. سالم القحطاني، وآخرون (2002)، منهج البحث في العلوم السلوكية: مع تطبيقات على الـ SPSS.

6. صابر غريبة و محمد الشلباق و عزالدين البكاي، (2023)، مدى ادراك منظمات الاعمال الليبية لدور الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئ في تحقيق اهداف التنمية المستدامة وخلق بيئة تنافسية بينهما مجلة العلوم الانسانية والطبيعية المجلد 12 العدد 4.

7. صالح العساف (1995)، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.

8. عادل الطاهر، تيسير المصري، نصر صالح، (2011)، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا "دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية– المجلد 27 – العدد الأول.

9. عبد الرزاق الشحادة، (2019)، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية– المجلد 26 – العدد الأول.

10. عامر الحاج، جودي أمينة، ابوالقاسم ابوستالة،(2023)، أثر الإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية دراسة حالة، مجلة قبس للدراسات الانسانية والاجتماعية، المجلد 07، العدد 02.

11. علي عبد السلام العماري وعلي حسين العجيلي،(2000)، الإحصاء والاحتمالات النظرية والتطبيق، منشوراتELGA، فاليتا مالطا.

12. علي ميلة،(2001)، أثر الإفصاح البيئي على الأداء الاقتصادي للشركات الصناعية الليبية مجلة الاستراجية والتنمية.

13. A. Mashat, (2005)' "Corporate Social Responsibility Disclosure and Accountability, " Ph.D. the Manchester Metropolitan University.

14. A. shwerf, (2012)' "Stakeholders" requirements and perceptions of corporate environmental disclosure in Libya, " Ph.D. University of Salford.

15. C. Cho and D. Patten, (2007)' "The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note, " **Accounting, Organizations and Society**, vol. 32, no. 7-8, pp. 639-647.

16. C. Deegan and M. Rankin, (1996)' "Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the environmental protection authority, " **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 9, no. 2, pp. 50-67.

17. C. Deegan and M. Rankin, (1996)' "Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the environmental protection authority, " **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 9, no. 2, pp. 50-67.

18. C. Marston and P. Shrives, (1991)' "The use of disclosure indices in accounting research: A review article, " British Accounting Review, vol. 23, no. 3, pp. 195-210.

19. E. Tsang, (1998)' "A longitudinal study of corporate social reporting in Singapore, " Accounting Auditing and Accountability Journal, vol. 11, no. 5, pp. 624-635.

20. Ezaddin Bakir and Abulgasem Abusatala, (2022)' The six Influence of Environmental Disclosure on Companies› Competitiveness: Perspectives from Alhlia Cement Company, International Conference of the Faculty of Economics and Commerce Alkhom, Elmergib University, Khoms, Libya.

21. F. Sobhani, A. Amran, and Y. Zainuddin, (2009)' "Revisiting the practices of corporate social and environmental disclosure in Bangladesh, " **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, vol. 16, no. 3, pp. 167-183.

22. G. Gamble, K. Hsu, C. Jackson, and C. Tollerson, (1996)' "Environmental disclosures in annual reports: an international perspective, " **The International Journal of Accounting**, vol. 31, no. 3, pp. 293-33.

23. Islam, S., Hosen, A., I slam, M., (2005)' An Examination of Corporate Environmental Disclosure by the Bangladeshi Public Limited Companies, **Journal of Social Sciences** 3 (9), 1095-1102.

24. J. Arevalo and D. Aravind, (2011)' "Corporate social responsibility practices in India: approach, drivers, and barriers, " **Corporate Governance**, vol. 11, no. 4, pp. 399-414.

25. K. Anderson, ,,,,Disclosure rules unmask pollution costs, nation underwriter/property and casualty, (2006)' " Risk and Benefits Management, vol. 110, no. 28, pp. 26-27.

26. K. Babiak and S. Trendafilova, (2011)' "CSR and environmental responsibility: motives and pressures to adopt green management practices, " **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, vol. 18, no. 1, pp. 11-24.

27. M. Akhtaruddin, (2005)' "Corporate mandatory disclosure practices in bangladesh, " **The International Journal of Accounting**, vol. 40, no. 4, pp. 399-422.

28. M. Tilling and C. Tilt, (2010)' "The edge of legitimacy voluntary social and environmental reporting in rothmans" 1956-1999 annual reports, " **Accounting Auditing and Accountability Journal**, vol. 23, no. 1, pp. 55-81.

29. N. Saleh, (2004)' "Corporate environmental disclosure in Libya, " Ph.D. Napier University.

30. Sekaran, U, (2006)' Research Methods for Business A Skill-Building Approach, 4th edition, John Wiley & Sons (Asia), Singapore

31. R. Gray and J, (2001)' Bebbington, Accounting for the Environment, 2ed, London: SAGE.

32. Gray, R., Owen, D., Maunders, K., (1987)' **Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability.** Prentice Hall International, London.

33. S. Berthelt, D. Cormier, and M. Moncton, (2003)' "Environmental disclosure research: review and synthesis, " **Journal of Accountancy Literature**, vol. 22, pp. 1-44.

34. S. Gao, S. Heravi, and J. Xiao, (2005)' "Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note, " Accounting Forum, vol. 29, no. 2, pp. 233-242.

35. X. Liu and V. Anbumozhi, (2009)' "Determinant factors of corporate environmental information disclosure: An empirical study of Chinese listed companies, " **Journal of Cleaner Production**, vol. 17, no. 6, pp. 593600-.

دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب الليبية

■ أ. فراج محمود حامد المبروك *

● تاريخ استلام البحث 16 /2024/09م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/18م

■ **المستخلص:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال الرفع من جودة عملية الفحص الضريبي، فهي تسعى إلى إبراز انعكاس التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي الأمر الذي يساهم في خدمة وتنمية الاقتصاد. وتم الاعتماد على المنهج العلمي بشقيه الوصفي والتحليلي، وتم اختيار حجم العينة من مجتمع متمثل في عدد من موظفي ومراجعي الضرائب ومديري بمصلحة ضرائب بمدينتي طرابلس وبنغازي باستخدام قوائم الاستبيان، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية: أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وكفاءة النظام الضريبي، والحد من التهرب الضريبي من جهة، وكذلك وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية من جهة أخرى، وأوصت الدراسة بضرورة إتمام عملية التحول الرقمي وتطوير مستوياتها الراهنة داخل مصلحة الضرائب من خلال التحول من النظام اليدوي إلى النظام الالكتروني مما يحسن كفاءة الإدارة ويخفف العبء الإداري على الموظفين.

● **الكلمات المفتاحية:** الموازنة العامة؛ مصلحة الضرائب؛ الإيرادات الضريبية؛ التحول الرقمي.

*محاضر بقسم المحاسبة – كلية الاقتصاد بجامعة بنغازي E-mail: falkilopom@gmail.com

The role of digital transformation in reducing tax evasion

Field study on the Libyan Tax Authority

■ Farag Mahmoud Hamed Al-Mabrouk*

● Received: 16/09/2024 ● Accepted: 18/11/2024

Abstract:

This study aims to highlight the role of digital transformation in the tax system in reducing tax evasion by increasing the quality of the tax examination process. It seeks to highlight the impact of digital transformation in reducing tax evasion, which contributes to serving and developing the economy. The scientific method, both descriptive and analytical, was relied upon. The sample size was chosen from a population represented by a number of employees, tax auditors, and managers at the Tax Authority in the cities of Tripoli and Benghazi using lists Using questionnaire lists, one of the most important results reached by the field study is that there is a statistically significant effect between digital transformation and the efficiency of the tax system, and reducing tax evasion on the one hand, as well as increasing the collection of tax revenues on the other hand. The study recommended the necessity of completing the digital transformation process and developing its current levels within the Tax Authority through the shift from the manual system to the electronic system, which improves the efficiency of administration and reduces the administrative burden on Staff.

● **Keywords:** General budget; Tax Authority; Tax revenues; Digital transformation.

* Lecturer, Department of Accounting - Faculty of Economics, University of Benghazi
E-mail: falkilopom@gmail.com

■ **مقدمة:**

تمارس الضرائب دوراً هاماً في تمويل الموازنة العامة للدولة وتوجيه النشاط الاقتصادي، كما تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة ولتحقيق برامجها الاقتصادية والاجتماعية، وبالرغم أن النظام الضريبي يواجه العديد من المشاكل التي كان لها الأثر السلبي على الأداء وتحقيق العدالة الضريبية من جانب والحصيلة الضريبية من جانب آخر، وفي الوقت ذاته الذي أصبحت فيه لغة الرقمنة والتكنولوجيا هي اللغة السائدة في جميع التعاملات اليومية للمواطنين، وكذلك في تعاملات وقرارات الحكومات في العالم ككل (ale Ibrahim ,2017).

مع التطور التكنولوجي السريع وتزايد الاعتماد على الحلول الرقمية، تسعى العديد من الحكومات إلى رقمنة خدماتها وإجراءاتها، وفي هذا السياق تولي وزارة المالية اهتمامًا كبيرًا بتحويل مصلحة الضرائب إلى مؤسسة رقمية بالكامل.

ويهدف هذا التحول إلى تسهيل الإجراءات الضريبية على المواطنين والشركات، من خلال تقديم خدمات ضريبية إلكترونية متكاملة. كما يساهم في زيادة كفاءة عمل الموظفين، وتقليل الأخطاء البشرية، وتحقيق شفافية أكبر في الإجراءات الضريبية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الرقمية ستساعد في مكافحة التهرب الضريبي، وتعزيز الإيرادات الحكومية.

لذا كان من الضروري استخدام آليات التحول الرقمي للنهوض وتحسين النظام الضريبي الليبي، خاصة وأن الإيرادات الضريبية تعتبر من مصادر تمويل الخزانة العامة للدولة والتي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتنموية (إبراهيم،2021).

إن ما يشكله التحول الرقمي من نقلة حضارية للدولة في الوقت الراهن باعتباره ركيزة أساسية في برامج التنمية وتحقيق النهضة الاقتصادية، تتطلب توفر بيئة فعالة لتمكين وضع استراتيجية بمصلحة الضرائب الليبية للتحول الرقمي والدفع نحو تحقيق الالتزام والتحصيل الضريبي المستدام في إطار رؤية استراتيجية مستدامة (نصير، 2021).

وعلية يسعى الباحث لدراسة تطور عملية الفحص الضريبي والتي تعتبر أساس عمل الإدارة الضريبية وإدخال الطابع التكنولوجي عليها، وذلك لتحسين كفاءة المنظومة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية لكل من الممول والإدارة الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي، والحد من التهرب الضريبي.

■ مشكلة الدراسة:

لا شك في أن الحاجة إلى تطوير منظومة الفحص الضريبي وإدخال أحدث التقنيات الرقمية عليها أصبحت ملحة في عصرنا الحالي. فأصبحت صياغة وتنفيذ استراتيجية التحول الرقمي مصدر اهتمام رئيسي لكل من المؤسسات العامة والخاصة، ما يمكن لها تحقيق قفزة نوعية في كفاءة وفعالية إجراءات الفحص الضريبي، وهذا يؤدي إلى الاعتماد على الذكاء الاصطناعي في تحليل البيانات الضخمة وإلى زيادة الدقة والسرعة في عمليات الفحص، مما يساهم في تقليل الأخطاء البشرية وتوفير الوقت والجهد.

بالإضافة إلى ذلك، فإن التحول الرقمي سيساهم في تعزيز الشفافية والعدالة في النظام الضريبي، مما يزيد من ثقة دافعي الضرائب ويشجعهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية. وبالتالي فإن التحول الرقمي ليس مجرد خيار، بل هو ضرورة لتحقيق نظام ضريبي عادل وكفء يساهم في دعم التنمية الاقتصادية المستدامة.

إن تطبيق التحول الرقمي يختلف من دولة إلى أخرى، ويتوقف ذلك على البيئة التنظيمية والتشريعية والتقنية لكل بلد، كما أن قياس أثر هذه التغييرات بشكل منفصل عن أثر التحول الرقمي يعد من أهم مشاكل الدراسة، وعليه تتجسد مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

« هل للتحول الرقمي بالمنظومة الضريبية دور في الحد من التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب؟»

وللإجابة على السؤال الرئيسي تم صياغة التساؤلات التالية:

- هل يساعد التحول الرقمي على تطوير كفاءة أداء مصلحة الضرائب؟

- هل يؤدي تطبيق آليات التحول الرقمي في مصلحة الضرائب إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية؟
- هل يساعد التحول الرقمي على الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب؟

■ **أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية الدراسة من اهتمام الحكومة في الوقت الحالي بالتحول الرقمي في جميع الإجراءات والخدمات بشكل العام، وعليه فإن إدخال الطابع التكنولوجي على مصلحة الضرائب بالشكل الخاص سيساهم في زرع الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، والحد من ممارسات التهرب الضريبي، وزيادة الامتثال الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية، وتبرز أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- فهم الآثار الإيجابية والسلبية للتحول الرقمي على عملية الفحص الضريبي، وكيف يمكن الاستفادة من الجوانب الإيجابية وتقليل الآثار السلبية.
- تساعد الدراسة في تحديد التحديات التي تواجه عملية التحول الرقمي في هذا المجال، مثل نقص الكفاءات، وتكاليف التكنولوجيا، ومقاومة التغيير.
- تساهم الدراسة في تطوير حلول مبتكرة للحد من التهرب الضريبي وتحقيق أقصى استفادة من التحول الرقمي.

■ **الدراسات السابقة:**

بهدف تأصيل مشكلة الدراسة واستخلاص فروض الدراسة سوف يقوم الباحث بعرض الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة، وأهم أهداف هذه الدراسات، وأهم ما توصلت إليه من نتائج وتوصيات لها علاقة بجوهر الدراسة، وذلك على النحو التالي:

- **دراسة (نصير، 2022) :**

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية على التحاسب

الضريبي الإلكتروني ومردوده على الحيلة الضريبية، ومدى إمكانية تصميم نموذج مقترح لبرنامج الفحص الذكي لتقديم رؤية حديثة تعتمد على التحول الرقمي يمكن من خلالها تعظيم ومضاعفة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن التحول الرقمي يعمل على بناء منظومة ضريبية متكاملة ومحكمة تساهم في تطبيق التحاسب الضريبي الإلكتروني بما له من تأثير إيجابي قوي على الحيلة الضريبية على القيمة المضافة والضرائب الأخرى وصولاً إلى الحصيلة الضريبية الطموحة.

- **دراسة (آمال، 2021):**

قام الباحث بدراسة التحول الرقمي وإشكالية فرض الضريبة على المعاملات الرقمية وسبل الحد من التحديات التي تعوق فرض ضريبة على المعاملات الرقمية في مصر، بالإضافة إلى دراسة تجارب الدول الأخرى (فرنسا، إيطاليا، بريطانيا) في هذا المجال. ذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك خطر تآكل القاعدة الضريبية الوطنية في ظل تزايد الاقتصاد الرقمي، عدم ملائمة التشريعات الضريبية في مصر للتحولات العميقة في المعاملات المالية، وأوصى الباحث إلى ضرورة الاهتمام بالبنية التحتية المعلوماتية، والمساهمة مع المنظمات والمؤسسات العالمية لصياغة نظام ضريبي دولي ملائم للتحولات الكبيرة في الاقتصاد الرقمي.

- **دراسة (عبد الحليم، 2018):**

تناولت الدراسة الجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن الفحص الضريبي الإلكتروني هو دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية الالكترونية والقوائم المالية والمعدة في ظل نظام محاسبي الكتروني غير ورقي، الأمر الذي يؤدي إلى تنفيذ العديد من

إجراءات الفحص الضريبي بدقة عالية بأسرع وقت ممكن. وأوصت الدراسة بأن يكون الفاحص على دراية كافية بتطبيقات وبرامج تشغيل الحاسب الآلي، وينبغي أن يحصل الفاحص على المعلومات الخاصة بظروف التشغيل الإلكتروني للبيانات المتعلقة بخطة الفحص، كما ينبغي أثناء الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن نتعرف على النظام المحاسبي للمؤسسات.

- **دراسة (الزناتي، 2016):**

هدفت الدراسة إلى عرض مشاكل وأساليب الفحص الضريبي الحالية وتقديم إطار مقترح يهدف إلى تطوير كفاءة الأساليب الحالية للفحص الضريبي وعلاج المشاكل التي تواجهها، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن عملية الفحص الضريبي يكتنفها الكثير من أوجه القصور التي تفقدها مقومات العدالة ولكفاءة والمرونة والاستقرار، وإن عملية الفحص استغلالية في نظر كثير من الممولين مما يدفعهم إلى التهرب والإضرار بالعملية الضريبية، لابد من تطوير أساليب الفحص الضريبي لتحسين العلاقة وتعزيز الثقة بين الممولين والإدارات الضريبية.

- **دراسة (أبراهيم، 2016):**

هدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل لتطوير أداء الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية في ضوء البيئة المصرية لتتلاءم مع التغييرات الحديثة في التشريعات الضريبية المتلاحقة، وتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن العديد من أوجه القصور في الفحص الضريبي في الواقع العملي تؤدي إلى إحداث فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتوافر ضوابط ومؤشرات لتطور الفحص تساعد على رفع كفاءة الداء الضريبي وجودته، كما تساعد على الحد من التقدير الشخصي، ومن ثم يُدعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

- **دراسة** (Su, 2023):

هدفت الدراسة إلى تأثير حكم الإدارة الرقمية للضرائب على تجنب الشركات للضرائب، باستخدام بيانات من 2032 شركة مدرجة عامة في الصين خلال الفترة من 2010-2020، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن الرقمية في جميع الضرائب وإدارتها تقلل بشكل فعال من سلوك تجنب الشركات للضرائب، كما أشارت الدراسة أن تطوير التقنيات الرقمية مثل البيانات الضخمة والحوسبة السحابية لها تأثير مثبط على سلوك تجنب الشركات للضرائب وتستند إلى مشروع « جولدن تاكس 3» الذي نفذته الحكومة الصينية من 2013-2016 كتجربة طبيعية شبه مقتضبة.

- **دراسة** (Kamil, 2022) :

هدفت الدراسة إلى تطبيق الذكاء الاصطناعي على تقديم الإقرار الضريبي في العاصمة الخاصة جاكرتا بعينة تتألف من 150 ممولا، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن تقنية الذكاء الاصطناعي لتقديم الإقرار الضريبي الالكتروني لها تأثير إيجابي على الامتثال الضريبي للأفراد، ويمكن استخدام هذه التقنية لتنظيم بيانات الضرائب بشكل منهجي وجعلها أكثر فاعلية وكفاءة

- **دراسة** (Uyar,etal,2021):

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين رقمنة الخدمات الحكومية والتهرب الضريبي من خلال التأثير الوسيط لتقنيات المعلومات والاتصالات وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن رقمنه الخدمات الحكومية لها تأثير أقوى على التخفيف من التهرب الضريبي في البلدان التي يكون فيها اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أعلى.

- **دراسة** (**MarkusDiller**et,2020):

تهدف الدراسة إلى رقمنة الأعمال الحالية ضرورية وبشكل عاجل في مجال الاستشارات الضريبية من خلال التركيز على العوامل النفسية لمستشاري الضرائب،

وأظهرت الدراسة أن مستشاري الضرائب الذين يتسمون بدرجات عالية من المرونة والانبساط وعدم العصبية والانفتاح على التجارب الجديدة هم من يسجلون مستوى عاليا في الاستجابة للتحول نحو الرقمية.

- **دراسة** (Colin, 2009):

هدفت الدراسة إلى وضع ضوابط لتحسين الفحص الضريبي، من أجل زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن جودة الفحص الضريبي يعتمد على تحسين موارد الإدارة الضريبية، ويجب فحص ومراجعة ضرائب كبار الممولين بالكامل وليس الاعتماد على عينة، ولابد من تدريب فاحصي الضرائب باستمرار لزيادة كفاءتهم، التكامل بين إدارات الضرائب لتخفيف عبء التداخل الضريبي على الممولين.

- **وتعقيباً على الدراسات السابقة نُلاحظ:**

- بالرغم من إسهامات القيمة للدراسات السابقة ألا إنها ركزت على استخدام التحول الرقمي من أجل الحد من التهرب الضريبي دون مراعاة العمل على رفع من جودة عملية الفحص.
- أظهرت الدراسات عدم الاهتمام بالبنية التحتية في الدول النامية الأمر الذي يعزي إلى انتشار عمليات التهرب الضريبي من قبل الممولين في تلك الدول.
- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو بيان دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب.

■ أهداف الدراسة:

تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في إبراز دور وتأثير التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

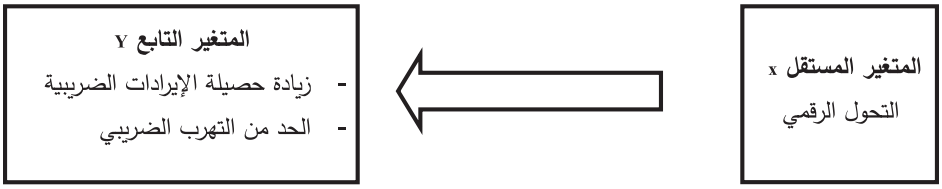
- التعرف على طبيعة وأهمية تفعيل التحول الرقمي.
- بيان انعكاس التحول الرقمي على الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي.
- أن تصبح مصلحة الضرائب مصلحة رقمية حديثة تحظى بثقة المجتمع الضريبي لخدمة وتنمية الاقتصاد.
- رفع كفاءة العاملين بمصلحة الضرائب.

■ فروض الدراسة:

في ضوء تساؤلات البحث وأهدافه يتم صياغة فروض البحث على النحو التالي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وتطوير كفاءة أداء مصلحة الضرائب.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي والحد التهرب الضريبي.

■ متغيرات الدراسة:



الشكل (1): متغيرات الدراسة (المصدر إعداد الباحث)

■ منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج العلمي بشقيه الوصفي التحليلي من خلال القيام:

- **الدراسة النظرية:** وذلك من خلال دراسة ما أمكن التوصل من المراجع العلمية المتخصصة، وتحليل ما ورد بالدراسات العربية والأجنبية المرتبطة بمتغيرات الدراسة.
- **الدراسة التطبيقية:** لغرض التحقق من مطابقة الدراسة النظرية مع الواقع في بيئة الفحص والاختبار تم استخدام أسلوب الدراسة التطبيقية وذلك لقياس دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي بمصلحة الضرائب.

■ **حدود الدراسة:**

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **حدود موضوعية:** قامت وزارة المالية في بإصدار حزمة من الإجراءات والقرارات تهدف إلى تطوير وميكنة أجهزة الإدارة الضريبية حتى تتوافق مع بدء العمل في إجراءات تنفيذ الحكومة الإلكترونية « الرقمية»، وهدفت إلى تطوير الأداء بمصلحة الضرائب وتيسير التعامل مع الممولين، وذلك من خلال شبكة معلومات إلكترونية. كل ذلك أدى إلى جودة الفحص الضريبي وتوفير الوقت والجهد والمال وانعكاس ذلك في الحد من التهرب الضريبي.
- **حدود زمنية:** تمثل سلسلة زمنية من سنة 2018-2020 وهي تمثل سلسلة زمنية قبل التحول الرقمي.
- **حدود مكانية:** تقتصر الدراسة على مصلحة الضرائب بمدينة بنغازي.

■ **خطة البحث:**

تم تقسيم خطة البحث في ضوء مشكلة البحث والهدف منه وفي إطار حدوده كالتالي:

- **أولاً:** مقترح الدراسة
- **ثانيا:** الجانب النظري: ويتناول المواضيع التالية:

- ما هية وطبيعة التحول الرقمي
- ماهية وطبيعة والفحص الضريبي
- الفحص الضريبي الإلكتروني
- انعكاس جودة الفحص الضريبي على الحد من التهرب الضريبي

● **ثالثا:** الدراسة الميدانية

● **رابعا:** يتم التناول فيه:

- نتائج البحث
- التوصيات

■ الإطار النظري

● ماهية وطبيعة التحول الرقمي:

يشكل التحول الرقمي في مجال الضرائب فرصة لتحسين كفاءة الإدارة الضريبية، ولكن يتطلب مواجهة تحديات مثل حماية البيانات الضريبية، وتدريب الكوادر، وتطوير البنية التحتية الرقمية اللازمة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاستثمار في التقنيات الحديثة، وتبني أفضل الممارسات الدولية، والشراكة مع القطاع الخاص.

ويقصد بالتحول الرقمي دمج تكنولوجيا الرقمية في جميع مجالات العمل، وهو تغيير ثقافي يتطلب من المؤسسات أن تتحدى باستمرار الوضع الراهن والتجربة باستمرار. كذلك هو التحول في الأعمال أو الحكومات من خلال إجراء تغييرات جذرية تطال العمل والإجراءات والعمليات، حيث يتدخل في وظائف جميع المؤسسة من المبيعات إلى التوريد وتقنية المعلومات وكل سلسلة القيمة (سلايمي وبوشي، 2019).

كما عرفت شركة الاستشارات الدولية IDS التحول الرقمي بأنه العملية المستمرة التي

تقوم بها المؤسسات للتكيف مع متطلبات عملاؤها وأسواقها (النظام البيئي الخارجي) عبر توظيف القدرات الرقمية من أجل ابتكار نماذج عمل جديدة ومنتجات وخدمات تمزج بسلاسة بين الأعمال الرقمية واليدوية وتجارب الزبائن، مع تحسين الكفاءة التشغيلية والأداء التنظيمي في نفس الوقت.

ومع استمرار مبادرات التحول الرقمي في إعادة تشكيل الاقتصاد العالمي، ستتزايد مبادرات الابتكار وحروب المنصات التقنية، كما سيتم استخدام البيانات بشكل متزايد لتعزيز الميزة التنافسية، وسيحدث هناك تغيرات كبيرة في مكانة الأسواق. وفي ظل هذه التغيرات الكبيرة غير المسبوقة، من المؤكد أن المنشآت التي ستنجح في اتخاذ القرار الصحيح في الوقت الراهن هي التي ستتمكن من المنافسة في المستقبل(الشانداني، 2018).

ويُعد التحول الرقمي إطاراً يُعيد تشكيل الطريقة التي يعيش بها الناس ويعملون ويفكرون ويتفاعلون ويتواصلون بها اعتماداً على التقنيات المتاحة، مع التخطيط المستمر والسعي الدائم لإعادة صياغة الخبرات العلمية. كما يوفر إمكانات ضخمة لبناء مجتمعات فعالة، تنافسية ومستدامة عبر تحقيق تغيير جذري في الخدمات الموجهة لمختلف الأطراف من مستهلكين وموظفين ومستخدمين، مع تحسين تجاربهم وإنتاجيتهم عبر سلسلة من العمليات المتناسبة مترافقة مع صياغة الإجراءات اللازمة للتفعيل والتنفيذ (الصمغ، 2018).

من خلال التعريفات والمفاهيم السابقة يتضح أن عملية التحول الرقمي تتطلب وجود أساليب عمل وقدرات تقنية ورقمية يتم من خلالها ابتكار منتجات وخدمات إبداعية مقارنة بالطرق التقليدية في تقييم الخدمات، إضافة لتحسين الكفاءات التشغيلية لإنجاز الخدمات بأقل تكلفة ممكنة والاستحواذ على شريحة أكبر من العملاء من أجل التفوق على المنافسين.

- **أهمية التحول الرقمي:**

تكمن أهمية التحول الرقمي في المؤسسات وخاصة الحكومية في تحقيق العديد من

الجوانب الإيجابية المتعلقة بريادة الأعمال والابتكار وتطوير الأداء من خلال (منصة حكومة، 2016):

- كفاءة المعاملات والخدمات الحكومية: حيث تساعين الحكومات بالأدوات الرقمية لتحسين تعاملاتها مع الجمهور والقطاع الخاص، وفي البداية تركز أغلب الدول على الأنشطة كبيرة الحجم، علماً بأن نجاح الخدمات الرقمية يعتمد على فهم الحكومات لرؤية واحتياجات الجمهور واستعدادها لتعديل السياسات والخدمات لتتوافق مع تفضيلاتهم مثل تقديم الخدمات عبر تطبيقات الهواتف الذكية.
- تحسين اتخاذ القرارات: تستفيد المؤسسات الحكومية من تحليل البيانات الضخمة في مجالات مختلفة كالدفاع والسلامة العامة والرعاية الصحية، كما تستطيع الحكومات توظيف أنظمة معقدة للتحليلات تستقي بيانات من مصادر متعددة وتستجيب للتغييرات في الوقت الحقيقي.
- يُساهم في القضاء على الفساد، وتقليل مدة الإجراءات الحكومية، ووجود بيئة معلوماتية تتسم بالكفاءة والفعالية، وارتباطها بتنفيذ الشمول المالي، في القضاء على كل أنواع المعاملات غير الشرعية.
- إن تسهيل البيانات تبادل البيانات تُسهم في تعزيز الشفافية وثقة المواطنين في مؤسساتهم الحكومية، في ظل إتاحة فرص متساوية للمواطنين للحصول على معلومات المتعلقة بالأعمال والفرص الاستثمارية المتاحة.
- يُسهم التحول الرقمي في خلق فرص لتقديم خدمات مبتكرة وإبداعية بعيداً عن الطرق التقليدية في تقديم الخدمات ويساعد المؤسسات الحكومية والشركات على التوسع والانتشار في نطاق أوسع من العملاء.
- أصبح التحول الرقمي ضرورة لمواكبة الثورة التكنولوجية، والانتقال من الخدمات التقليدية إلى الخدمات الرقمية وميكنة الخدمات الحكومية، والقضاء على

البيروقراطية وتقليل أخطاء العمل البشري، والفصل بين المواطن ومقدمي الخدمة، للحد من الفساد وترشيد النفقات.

- **فوائد التحول الرقمي:**

يحقق التحول الرقمي فوائد مختلفة لكل من مقدمي الخدمة – سواءً الحكومة أو القطاع الخاص- وأيضا العاملين على الخدمة، ومن أهم الفوائد التي يحققها (جامعة الدول العربية، 2019 :133، مجلس الوزراء، 2020، والأمم المتحدة، 2020):

- توفير الجهد والتكلفة بشكل كبير على لأفراد والمستثمرين، والمؤسسات المقدمة للخدمة.
- يساعد على تحسين الجودة وتبسيط الإجراءات للحصول على الخدمات المقدمة للمستفيدين.
- تقليل مدة الإجراءات الحكومية، ووجود بيئة معلوماتية تتسم بالكفاءة والفعالية، وارتباطها بتنفيذ الشمول المالي في القضاء على كل أنواع المعاملات غير الشرعية.
- يمكن أن يغير آلية عمل المؤسسات والشركات وثقافتها، وتجربة عملائها إلى الأفضل، كما قد يُمكن الشركات من التكيف السريع لمواكبة التغيرات ومتطلبات سوق العمل.
- توفير جديدة للمشروعات التجارية، مما يُسهم في تحسين التوظيف وريادة الأعمال، مع تعزيزه للخدمات العامة المتوفرة، مثل الخدمات الصحية والتعليمية.
- بناء علاقة جديدة بين افراد المجتمع ومؤسسات الحكومة، مع التركيز على تجربة المواطن كمستخدم للخدمات العامة من خلال تعزيز الخدمات الالكترونية التي تقدمها الحكومة.
- تُسهم رقمنه تقديم الخدمات الحكومية في الحد من عمليات النصب والاحتيال، والحد من الفساد المرتبط بالرشاوى التي يقبلها بعض الموظفين الحكوميين لتقديم تلك الخدمات.
- السماح بطريقة آلية وشفافة لمن يرغب من أصحاب الابتكارات في المشاركة في النشاط

الاقتصادي والحصول على فرص عمل بدون تدخل بشري من خلال المعارض الإلكترونية للتوظيف وعرض الابتكارات والحصول على الموافقات والتمويل بصورة إلكترونية وشفافة.

- تُسهل الحكومة الإلكترونية على المواطن استخدام حقوقه المدنية من خلال سهولة وصوله بصورة ميسرة لكافة الخدمات الحكومية المتاحة بشفافية ونزاهة، مما يحقق أهداف التنمية المستدامة.

● **عوائق وتحديات تطبيق عملية التحول الرقمي:**

تواجه عملية التحول الرقمي داخل المؤسسات والشركات العديد من العوائق التي تؤثر على الأهداف المرجوة، ومن أهم هذه العوائق (علي، 2020):

- نقص الكفاءات والقدرات المتمكنة والقادرة على التغيير وقيادة برامج التحول الرقمي داخل المؤسسة.
- نقص الميزانيات المرصودة لعملية التحول الرقمي قد تحد من تحقيق النتائج المرجوة.
- ضرورة رفع ثقافة المواطن التكنولوجية، واستحداث منبر انشر ثقافة الأمن المعلوماتي والتعامل السليم مع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- عدم وجود استراتيجية رقمية شاملة.
- محدودية توطين التكنولوجيا اللازمة للتحول الرقمي.

ورغم العوائق والتحديات التي تواجه التحول الرقمي في ليبيا، إلا إن الحكومة الليبية ترغب في التغلب على العوائق وتحقيق نتائج إيجابية من الاستثمار والتحول الرقمي، علماً بأن اتخذت برامج واستراتيجيات للتحول الرقمي وذلك بحلول عام 2030، ويظهر جلياً تطبيق التحول في بعض القطاعات والفئات المجتمعية كالقطاع المصرفي وتطبيقات الخاصة ببعض خدمات التي تقدمها الحكومة الليبية.

● **التقنيات ومتطلبات التحول الرقمي:**

من أبرز التقنيات والأدوات التي تدعم التحول الرقمي، ما يلي:

- البيانات الضخمة وأدوات التحليل الخاصة بها والتي تساعد على اتخاذ القرارات.
- أجهزة الهاتف النقالة، والتي من خلالها يستطيع العميل متابعة كل ما يهمه من خدمات.
- شبكات التواصل الاجتماعي، والتي عززت الأعمال التجارية وخصوصاً التسويقية منها.
- الحوسبة السحابية، والتي تُسهم كثيراً في إحداث عملية التحول الرقمي.
- انتر نت الأشياء، يعتبر من العوامل المساعدة في تحول أي شركة رقمياً.
- تقنية كشف المواقع، والتوثيق وكشف الاحتيال.
- التفاعل المتقدم بين الانسان والآلة.
- أجهزة الطباعة ثلاثية الأبعاد، وأجهزة الاستشعار الذكية.
- الواقع المعزز (أجهزة قابلة للارتداء).
- تحليل البيانات الكبيرة والخوارزميات المتقدمة.
- التفاعل مع المستخدمين وجمع بياناتهم.

وتعتمد فكرة التحول الرقمي في أداء الخدمات داخل المؤسسات الحكومية على:

- توفير الوقت والجهد للأشخاص من خلال جعل الخدمات أكثر كفاءة.
- توفير أموال الحكومة.
- تعزيز التكامل والترابط بين الجهات الحكومية المختلفة على المستوى الوطني.

● **التحول الرقمي في المنظومة الضريبية:**

النظم الضريبية شأنها شأن القطاعات والانشطة في الدولة، تأثرت بالتحول الرقمي في الفترة الأخيرة وذلك لخدمة الدولة وزيادة الحصيلة الضريبية، حيث يساهم التحول الرقمي للنظم الضريبية في تحصيل حقوق الدول والاستغلال الأمثل للمخصصات المالية، مما يساعد في زيادة الموارد العامة للدولة، ورفع كفاءة الأداء المالي وبالتالي فإن التحول الرقمي له أثر كبير على النظم الضريبية، حيث يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية، وتبسيط وتوحيد الإجراءات، وحصر المجتمع الضريبي بشكل أكثر دقة، وتحقيق العدالة الضريبية (اللواتي، 2021).

ويؤدي تبني رقمنة النظام الضريبي إلى تطوير أدوات تحليلية جديدة مما يزيد من كفاءة وفاعلية إدارة الضرائب، وتقليل من الأعباء إلى حد كبير بالنسبة لمختلف شرائح دافعي الضرائب. تشمل هذه التطورات (اللواتي، 2021):

- إدخال قدر أكبر من التقارير التي يتم التحقق منها من خلال أطراف ثالثة، على سبيل المثال، دمج المعلومات في العمليات الإدارية القادمة من الوسطاء الماليين، وأجزاء أخرى من الحكومة.
- اعتماد أنظمة تقارير أكثر موثوقية على سبيل المثال، رقمنة فواتير ضريبة القيمة المضاف، وسجلات النقد عبر الانترنت.
- الكشف المُحسن عن عدم الامتثال المُحتمل من خلال نموذج أفضل لتقييم المخاطر، وذلك باستخدام كميات كبيرة من البيانات الرقمية وتقنيات التحليل المتقدمة.
- تحسينات في الخدمات لدافعي الضرائب، بما في ذلك من خلال الإيداع الإلكتروني، والدفع الإلكتروني، وأدوات الخدمة الذاتية عبر الأنترنت.

● **ما هية وطبيعة الفحص الضريبي:**

يُقصد بالفحص الضريبي النشاط الذي يقوم به الفاحص الضريبي، للتأكد من صحة

القياس المحاسبي للعمليات المالية المتقدمة في الإقرارات ودرجة موثوقيتها وإظهارها للضريبة الصحيحة، وذلك إسناداً إلى قواعد ومعايير تستمد أصولها من معايير وقواعد المراجعة (حوسو، 2005).

ويُعرف أيضاً الفحص الضريبي بأنه « نوع من أنواع مراجعة الحسابات لأغراض خاصة، وهو المرحلة الأساسية والفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية، ويهدف الفحص الضريبي إلى التأكد من صحة ما ورد بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية والتقارير المالية للمنشأة والتي تم إعدادها في ضوء الأصول والمبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال إجراءات اختبارات المصداقية وفقاً لقانون الضريبة وفي ضوء معايير المراجعة ذات العلاقة» (عبد العزيز، 2020،8).

إن الهدف الرئيسي للفحص الضريبي هو الوصول إلى الربح الضريبي الحقيقي نسبياً أو يكون قريب منه (الكعبي، 2008)، ويكافح التهرب الضريبي والقليل منه ويصبح رادعاً أمام الممولين قبل القيام بعملية التهرب عندما يتولد الشعور بأن عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب و ما ينتج عنه من عقوبات (Edward ,1989).

وحتى يمكن تحقيق الأهداف العامة لنشاط الفحص الضريبي، يجب أن يحقق الفحص الضريبي الأهداف الفرعية التالية (سلامة، 2011):

- التحقق من الالتزام بتطبيق الدورة المحاسبية وانتظام الدفاتر والسجلات من الناحية الشكلية وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية المنظمة لها.
- التحقق من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات.
- التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول.
- معالجة كل من جاء بالدفاتر والسجلات بالمعالجة الضريبية السليمة.
- قياس الربح الخاضع للضريبة عن طريق مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بتكاليف الحصول عليها واجبة الخصم.

ويُمكن تفعيل نشاط الفحص الضريبي من خلال تبسيط واستقرار نظام الفحص وتقليل إصدارات المصلحة المتعلقة بالفحص الضريبي، وتوفير الحجم المناسب من الموارد البشرية والمادية والتقنية، وتطبيق نظام الإقرارات الضريبية المعبأة مُسبقاً من خلال الاستفادة من تقنيات المعلومات، وأيضاً الاعتماد على معلومات الطرف الثالث، ورفع كفاءة إجراءات التقاضي ونظام حل المنازعات الضريبية، وتركيز نشاط الفحص على المخاطر الإيرادات الكبيرة، واتباع سياسة الثواب والعقاب مع الممولين المتعاونين وغير المتعاونين في إطار التشريع الضريبي (Jensen, 2012).

- **الفحص الضريبي الالكتروني:**

هو فحص السجلات والدفاتر والبرامج المحاسبية المعدة إلكترونياً ارتكازا على قواعد التشريع الضريبي، ووفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بغرض التأكد من صحة الربح المحاسبي ومن ثم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة (سالم، 2016).

كما يقصد به استخدام الحاسب الآلي عن طريق قاعدة البيانات المخزنة على الحاسب من واقع ملف الممول لدى مصلحة وما ورد به من معلومات وتقارير فحص من المأمور المختص، وكذلك البيانات الواردة من الإقرار الإلكتروني المقدم من الممول، ومن ثم مقارنتها بالواقع مما يوفر الوقت والجهد المبذول من قبل مـأمور الضرائب (السباخي، 2014).

ووصف (سالم، 2015) الفحص الالكتروني بأنه دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية الالكترونية والقوائم والتقارير المالية المُعدة في ظل نظام مُحاسبي إلكتروني غير ورقي ارتكازاً على القواعد المُقررة في التشريع الضريبي ووفقاً للقواعد والأصول والمبادئ المحاسبية والمُعتمدة من المُحاسب والتأكد من صحة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار المُقدم.

- **انعكاس جودة عملية الفحص على الحد من التهرب الضريبي:**

تعتبر جودة الفحص الضريبي أحد أهم العوامل المؤثرة في مكافحة التهرب الضريبي.

فكلما ارتفعت جودة الفحص، قلت فرص الممولين في التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم. وتنعكس جودة عملية الفحص للحد من التهرب الضريبي، في النقاط التالية:

- الفحص الضريبي الجيد يعزز ثقة الممولين في النظام الضريبي، مما يشجعهم على الالتزام الطوعي بدفع الضرائب.
- الفحص الضريبي الجيد يضمن تحصيل جميع الضرائب المستحقة للدولة، مما يساهم في زيادة الإيرادات العامة.
- الفحص الضريبي العادل يضمن أن يتحمل جميع الممولين أعباء الضرائب بنسب متساوية، مما يقلل من الشعور بالظلم والتمييز.
- توجد علاقة عكسية بين جودة الفحص الضريبي ومعدلات التهرب الضريبي، بمعنى أن ارتفاع جودة الفحص يؤدي إلى انخفاض معدلات التهرب.

■ الدراسة الميدانية

بعد أن تناول الباحث الإطار النظري لموضوع الدراسة المتمثلة في دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي وأثره على حصيلة الإيرادات الضريبية، سيقوم الباحث بإجراء الدراسة الميدانية بهدف التأكد من صحة الفروض التي تم تحديدها في مستهل الدراسة.

● مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار حجم العينة من مجتمع متمثل في عدد من موظفي ومراجعي الضرائب ومديري بمصلحة ضرائب مدينتي طرابلس وبنغازي وتم جمع البيانات عن طريق قوائم الاستبيان وتم توزيع (70) قائمة استبيان تمكن الباحث من الحصول على (47) ولم تسترد (24).

● تحليل البيانات الديموغرافية

عند النظر إلى الجدول رقم (1) نلاحظ أن أعضاء أفراد العينة من الذكور يشكلون

الغالبية العظمي من أفراد عينة البحث، حيث يشكلون ما نسبته (74.5 ٪) مقارنة مع فئة الإناث (25.5 ٪). كما نلاحظ عند النظر إلى متغير المؤهل العلمي نجد أن حملة البكالوريوس يشكلون الغالبية العظمى من أفراد العينة (40.4 ٪)، يليها حملة الدبلوم العالي (34 ٪)، ثم حملة درجة الماجستير (23.4 ٪) والدكتوراه (2.1 ٪)، وهذا ربما يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة لا يميلون إلى الرفع من مستواهم العلمي حيث إن مجموع حملة البكالوريوس والدبلوم العالي (40.4 ٪، 34 ٪) يمثل أكثر من 74 ٪ من مجموع أفراد العينة. أما عند النظر إلى متغير عدد سنوات الخبرة نجد أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تتراوح سنوات خبراتهم من 5 سنوات إلى 15 سنة (36.2 ٪) وأقل من 5 سنوات (29.8 ٪)، وربما هذه النسبة تعكس أن أغلب أفراد العينة من فئة الشباب وهم من يحملون درجة البكالوريوس والدبلوم العالي. أخيراً نجد أن نسبة مهمة من أفراد العينة (38.3 ٪) تلقوا دورة تدريبة واحدة فقط ومجموعة تلقوا دورتين (29.8 ٪) وهم يشكلون نسبة كبيرة جداً. عند ربط عدد الدورات التدريبية مع عدد سنوات الخبرة نجد أن غالبية أفراد العينة لهم خبرة من 5 إلى 15 سنة وأغلب أفراد العينة تلقوا دورة واحدة فقط، وهذا يشير إلى ضعف المجهودات التدريبية في المؤسسة قيد الدراسة.

الجدول (1): تحليل البيانات الديموغرافي (المصدر: إعداد الباحث)

النوع			
البيان		التكرار	النسبة المئوية
متغير النوع	ذكر	35	٪ 74.5
	أنثى	12	٪ 25.5
	المجموع	47	٪ 100

المؤهل العلمي			
البيان		التكرار	النسبة المئوية
متغير المؤهل العلمي	دبلوم	16	٪ 34
	بكالوريوس	19	٪ 40.4
	ماجستير	11	٪ 23.4
	دكتوراه	1	٪ 2.1
	المجموع	47	٪ 100
سنوات الخبرة			
البيان		التكرار	النسبة المئوية
متغير سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	14	٪ 29.8
	من 5 إلى 15	17	٪ 36.2
	من 16 إلى 20	9	٪ 19.1
	أكثر من 20 سنة	7	٪ 14.9
	المجموع	47	٪ 100
الدورات التدريبية			
البيان		التكرار	النسبة المئوية
متغير الدورات التدريبية	دورة	18	٪ 38.3
	دورتان	14	٪ 29.8
	أكثر من دورة	7	٪ 14.9
	لا شيء	8	٪ 17.0
	المجموع	47	٪ 100

- **تحليل الاعتمادية (أو الثبات) لأداة القياس**

يتضح من الجدول رقم (2) أن قيمة ألفا كرو نباخ لجميع متغيرات أو محاور الدراسة = < القيمة 0.60. حيث يمكن ملاحظة أن أقل قيمة كانت 0.807. وهذا يعني أن الاستبيان له معامل ثبات عال جداً مما يشير إلى صلاحية الاعتماد على الاستبيان في الحصول على نفس النتائج عند تكرار استخدام أداة القياس الحالية مرة أخرى.

الجدول (2) معاملات الثبات لمقاييس الدراسة الحالية (المصدر: إعداد الباحث)

المتغير	معامل ألفا كرو نباخ
مقياس دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي	0.7
مقياس دور التحول الرقمي في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية	0.6
مقياس دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي	0.6

- **تحليل صدق أداة القياس (الصدق الداخلي)**

يتضح من الجدول أدناه أن القيمة الاحتمالية لجميع الفقرات دالة عند مستوى دلالة (0.01) وعند مستوى دلالة (0.05)، وهذت يعني أن جميع هذه الفقرات مرتبطة ارتباطاً طردياً بالمجال الرئيسي الذي تنتمي إليه. حيث تراوحت معاملات الارتباط ما بين 0.320 و0.725. وهذا يشير إلى تفعيل آليات التحول الرقمي لمنظومة الضرائب يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي وتحقق صدق أداة القياس الحالية. ولكن نلاحظ أن الفقرة الثانية (س2) التابعة لمحور دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي غير دالة سواء عند (0.01) أو عند (0.05)، لذا قام الباحث بحذف هذه الفقرة وعدم استخدامها في التحليل فهي لا تنتمي إلى هذا المحور. لذا فالباحث على درجة عالية من الثقة بأن المقاييس الثلاثة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي،

وهذا يعني أن جميع العبارات التي وضعت في المقياس الحالي تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيئا آخر.

الجدول (3): صدق الاتساق الداخلي (المصدر: إعداد الباحث)

دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي			دور التحول الرقمي في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية			دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي		
الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	.466**	0.001	س11	.565**	0.000	س19	.498**	0.000
2	0.257	0.082	س12	.572**	0.000	س20	.558**	0.000
3	.504**	0.000	س13	.492**	0.000	س21	.492**	0.000
4	.342*	0.019	س14	.505**	0.000	س22	.459**	0.001
5	.526**	0.000	س15	.471**	0.001	س23	.359*	0.013
6	.630**	0.000	س16	.725**	0.000	س24	.384**	0.008
7	.579**	0.000	س17	.490**	0.000	س25	.361**	0.013
8	.601**	0.000	س18	.378**	0.009	س26	.515**	0.000
9	.625**	0.000				س27	.538**	0.000
10	.570**	0.000				س28	.320**	0.028

0.05* ,0.01**

● **اختبار فرضيات الدراسة:**

لغرض الاختبار الدقيق لفرضيات الدراسة قام الباحث بتحديد معيار الذي بناءً عليه سيتم الحكم على وجود أو عدم وجود أثر، ثم تحديد حجم هذا الأثر من حيث شدته، وفيما يلي الخطوات:

- أولاً: قياس الأثر:

لمعرفة ما إذا كان هناك أثر أم لا! قام الباحث بأخذ المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت عند اختبار الفرضيات وتحديد مدى ارتفاع (وجود أثر) أو انخفاض (عدم وجود أثر) متوسط المحور من خلال مقارنة المتوسط الفعلي مع المتوسط النظري لمقياس ليكرت.

– المتوسط النظري هو عبارة عن مجموع دراجات مقياس ليكرت مقسومة على عدد درجات المقياس

إذا كان المتوسط النظرية هو X فإنه يستخرج كما يلي:

إذا سيتم مقارنة المتوسط النظري 3 مع المتوسط الفعلي باستخدام اختبار تي لعينة واحدة (One – sample t Test).

- ثانياً: قياس حجم الأثر:

لغرض معرفة حجم الأثر الناتج عن التحول الرقمي، فإن المتوسط الفعلي سوف يقارن مع المتوسطات المعيارية كما في الجدول رقم (4) وذلك لمعرفة شدة الأثر. هذه المتوسطات المعيارية.

الجدول (4) تحديد معيار حجم الأثر (المصدر: إعداد الباحث)

المتوسط الحسابي	نوع الأثر
أقل من 2.33	أثر ضعيف
من 2.33 إلى أقل من 3.66	أثر متوسط
أكبر من 3.66	أثر قوي

يسعى الباحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وتطوير كفاءة أداء مصلحة الضرائب.

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي لمتغير دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي (3.832) أعلى من المتوسط النظري البالغ 3، وهذا الاختلاف دال عند مستوى دلالة إحصائية (a=0.01). مما يشير إلى ان التحول الرقمي له تأثير كبير على جاهزية الإدارة الضريبية من خلال التحول من النظام اليدوي إلى النظام الالكتروني مما يحسن كفاءة الإدارة ويخفف العبء الإداري على الموظفين ويقلل الوقت والجهد لكل من الممول والادارة الضريبية، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وتطوير كفاءة أداء مصلحة الضرائب)). كما أن هذا الأثر قوي جداً حيث عند مقارنة المتوسط الفعلي (3.832) مع المتوسط المعياري (3.66) كما في الجدول رقم (4).

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وزيادة الإيرادات الضريبية.

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي لمتغير دور التحول الرقمي في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية (4.011) أعلى من المتوسط النظري البالغ 3، وهذا الاختلاف دال عند مستوى دلالة إحصائية (a=0.01). ويشير إلى أن تفعيل استخدام التحول الرقمي لمنظومة الضرائب يؤدي إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية وبتطبيق نظام الدفع الالكتروني حيث يساعد على تسهيل السداد والتقليل من عبء الامتثال إلى دافعي الضرائب، وبناء عليه تكون نتيجة الاختبار رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية). كما أن هذا الأثر قوي جداً حيث عند مقارنة المتوسط الفعلي (4.011) مع المتوسط المعياري (3.66) كما في الجدول رقم (4).

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي والحد التهرب الضريبي.

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي لمتغير دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي (4.074) أعلى من المتوسط النظري البالغ 3، وهذا الاختلاف دال عند مستوى دلالة إحصائية (a=0.01). ويشير الاختبار إلى أن تأثير التحول الرقمي على زيادة الامتثال وتقليل التهرب الضريبي بناء على معنوية الاختبار فإن له أثراً إيجابياً فكلما زاد استخدام التحول الرقمي زاد الامتثال وقل التهرب الضريبي وتحققت العدالة الضريبية، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التحول الرقمي والحد التهرب الضريبي). كما أن هذا الأثر قوي جداً حيث عند مقارنة المتوسط الفعلي (4.074) مع المتوسط المعياري (3.66) كما في الجدول رقم (4).

الجدول رقم (5): اختبار t لعينة الدراسة (المصدر: إعداد الباحث)

المتغير	حجم العينة	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوي الدلالة	حجم الأثر
دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي	47	3	3.832	0.537	0.000	قوي
دور التحول الرقمي في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية	47	3	4.011	0.480	0.000	قوي
دور التحول الرقمي في الحد من التهرب الضريبي	47	3	4.074	0.381	0.000	قوي

0.01**

■ النتائج والتوصيات

● نتائج الدراسة

التحول الرقمي له أثر كبير في زيادة التحصيل الضريبي وذلك باتباع مجموعة من الآليات التي تساعد في تحديث عمل مصلحة الضرائب وهي:

- تطبيق الإقرارات الضريبية الإلكترونية والدفع الإلكتروني ونظام الفاتورة الإلكترونية مما يساعد في تحسين الامتثال وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية.
- التحصيل الإلكتروني للضرائب سيكون شكلاً من أشكال القضاء على الفساد المالي والإداري وتوقع الإيرادات الضريبية المستقبلية.
- يساهم التحول الرقمي في تحديث المنظومة الضريبية وتسهيل الإجراءات على المكلفين وتخفيف أعباء الامتثال على المكلفين مما يحقق العدالة الضريبية ويزيد الإيرادات الضريبية.
- يساعد النظام الضريبي الإلكتروني في دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي مما يزيد الإيرادات الضريبية.
- أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية هي: أن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وكفاءة المنظومة الضريبية وزيادة الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

● التوصيات الدراسة

– أوصت الدراسة بضرورة استكمال عملية التحول الرقمي وتطوير مستوياتها الحالية داخل مصلحة الضرائب بالتحول من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني مما يحسن من كفاءة الإدارة ويقلل العبء الإداري على الموظفين.

– الاهتمام بتدريب وتطوير الموظفين بمصلحة الضرائب لرفع كفاءتهم في المجال الضريبي.

– ضرورة توفير نظام معلومات إلكتروني جيد وبناء قواعد بيانات متكاملة من خلال

تحديد الاحتياجات الأساسية اللازمة لاستكمال التحول الرقمي والتعاقد مع جهات خارجية لتوفير الأنظمة والبرمجيات التي تساهم في تعزيز كفاءة المنظومة الضريبية داخل مصلحة الضرائب.

- ضرورة زيادة وعي المكلفين وتوعيتهم بأهمية التحول الرقمي للنظام الضريبي الإلكتروني.

- الاطلاع على تجارب الدول في مجال تطبيق التحول الرقمي في المنظومة الضريبية.

■ المراجع:

● المراجع العربية

- ابراهيم، آمال علي، 2021، دور التحول الرقمي في دعم الايرادات الضريبية (مع اشارة للاقتصاد المصري)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 22، العدد الاول يناير.
- إبراهيم، طه خيري طه، 2016، مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية، الفكر المحاسبي، 20(6)، 567-642. doi: 10.21608/atasu.2016.48918
- الأمم المتحدة، إدارة الشئون الاقتصادية والاجتماعية، مسح الحكومة الإلكترونية 2020، الحكومة الرقمية في عقد العمل من أجل التنمية المستدامة، نيويورك 2020.
- جامعة الدول العربية، الرؤية الاستراتيجية العربية المشتركة للاقتصاد الرقمي، الطبعة الأولى، فبراير 2019.
- حوسو، محمد محمود ذيب، 2005، "المراجعة للأغراض الضريبية"، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- زناتي، فارس محمد، 2016، استخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي لتحقيق أهداف إستراتيجية التنمية 2030، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين، المجلد الثالث، مايو.
- سالم، طاهر على، 2015: "دراسة تحليلية للجوانب المرتبطة المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر، المجلد الثاني، العدد 1، 282-303.

- سالم، طاهر على، 2016:"دراسة تحليلية للجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر، المجلد السادس، العدد الأول.
- السباخى، عبد المنعم حسن، 2014: "الفحص الضريبي الممكن ومشكلات التطبيق"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، المجلد الثالث، ص1-27.

سلايمي؛ بوشي، جميلة ويوسف، 2019، التحول الرقمي بين الضرورة والمخاطر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، 10(2)، 944-967.

- عبد الحليم، الحمزة، 2018. الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، 7(1)، 87-109.
- عبد العزيز، غريب محمد غريب، 2020: "تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية" كلية التجارة، جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة.
- عبد الله، آمال، 2021، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية (مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري). مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(العدد الأول - الجزء الثاني)، 260-291. doi: 10.21608/jsst.2020.46228.1140
- علي، محمد موسى، 2020، دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر 2030م"بين حتمية التغيير ... ونتائج التطبيق"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.
- قابيل، الباز فوزي الباز أحمد، 2014، مقترح للاستفادة من المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تطوير التأهيل العلمي الأكاديمي في المجال الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، القاهرة، مصر، مج3.
- الكعبى، جبار محمد، 2008:"المراجعة والفحص الضريبي" الطبعة الثانية، مكتبة الكرار، بغداد.
- اللواتي، نسرين فوزي، 2021، (التحول الرقمي لمنظومة الضرائب خارطة طريق الاقتصاد المستدام) بوابة الاهرام.
- مجلس الوزراء، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، عالم التكنولوجيا، السنة (1)، العدد (1)، مارس 2020.

- نصير، مبروك محمد السيد، 2021، " نموذج مقترح لتعزيز دور التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية الإلكترونية بهدف تعظيم موارد الحصيلة الضريبية بالتطبيق على مصلحة الضرائب المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، مصر، ع2، ديسمبر.

● المراجع الاجنبية

Kamil I., 2022, Influence Artificial Intelligence Technology For E-filling and Digital Service Tax (DST) in Tax Administration on Tax Compliance, International Journal of Management Studies and Social Science Research, Volume 4, Issue 1, January-February. ISSN: 25820265-, p. 144156-.

Markus Diller, et al (2020). The effects of personality traits on digital transformation: Evidence from German tax consulting, International Journal of Accounting Information Systems, Volume 37, June, P 217.

Su, Larry. (2023). Tax Administration Digitization and Corporate Tax Avoidance: A Quasi-Natural Experiment Based on the Golden Tax III Project in China. 10.21203/rs.3.rs-2736865/v1.

Uyar, Ali & Fernandes, Valérie & Kuzey, Cemil. (2021). The mediating role of corporate governance between public governance and logistics performance: International evidence. Transport Policy. 109. 10.1016/j.tranpol.2021.05.023.

اقتراح نظام محاسبي إلكتروني باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي للشركات التجارية العاملة في نطاق مدينة درنة – ليبيا

■ د. نوري سليمان التركاوي*

● تاريخ استلام البحث 2024/09/22م ● تاريخ قبول البحث 2024/12/15م

■ **المستخلص:**

العديد من الشركات التجارية والمشروعات التي تهدف لتحقيق الربح والتي تعمل في نطاق مدينة درنة لا تمتلك نظاما محاسبيا إلكترونيا بالرغم من أهميته لبيان المركز المالي للشركة، وعرض نتائج النشاط من ربح أو خسارة. كما أن قلةً من هذه الشركات تستخدم نظاما محاسبيا تقليديا، وتستغرق عمليات إعداد القوائم المالية وقتا طويلا، وتكون النتائج التي تم الوصول إليها غير دقيقة، ولا تخلو من الأخطاء. وانطلاقاً من طموح رواد الأعمال الذين يسعون إلى إحداث تغيير في المجتمعات وتطوير الأعمال التجارية بشكل مختلف، فإن هذه الورقة تهدف إلى تطوير نظام محاسبي إلكتروني متكامل للشركات التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة في ليبيا باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي. تم جمع البيانات بطريقة الملاحظة، بزيارة بعض من المشروعات التجارية والشركات، كما تم الاطلاع على فواتير الشراء والبيع بهذه الشركات. إضافةً إلى ذلك، تم جمع المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي من الكتب والمراجع المحاسبية وشبكة الانترنت. خلصت الورقة إلى تطوير نظام محاسبي إلكتروني باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي. هذا النظام المقترح يعمل على الانترنت ويمكن تطبيقه على أي نشاط تجاري. ولإثبات فعالية النظام المقترح وسلامته من الأخطاء البرمجية تم إجراء عدة اختبارات عليه بنجاح وذلك باستخدام بيانات لشركات تجارية. يتميز النظام الجديد بسهولة تسجيل قيود اليومية، والترحيل إلى حسابات الأستاذ، وإعداد ميزان المراجعة والميزانية العمومية وقائمة الدخل دون تدخل المحاسب،

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - مدرسة العلوم الإدارية والمالية بالأكاديمية الليبية – درنة E-mail: nurisoliaman@yahoo.com

أي إلكترونياً وهذا يضمن عدم الوقوع في الأخطاء وتكون النتائج سليمة ودقيقة. كما يقوم النظام بتسجيل قيود الإقفال وإعداد حساب الأرباح والخسائر تلقائياً بدون تدخل المستخدم (المحاسب)، ويقوم أيضاً بتجهيز الحسابات لفترة مالية جديدة، وعرض بضاعة آخر المدة وأول المدة، كما يستخدم مؤشرات ونسبا مالية عالية تساعد الشركة في التنبؤ بالفشل المالي قبل الوقوع فيه. يحتوي النظام أيضاً على لوحة تحكم خاصة بالبائع عن طريقها يتم بيع البضاعة وإنشاء حسابات للزبائن وإعداد الفواتير وطباعتها. كما يتم عرض مبيعات كل بائع على حده وفي أي تاريخ. وبهذا يمكن باستخدام النظام تخويل أي عدد من البائعين مع الفصل بين مبيعات كل بائع فأي عملية بيع يمكن معرفة من قام بها.

● **الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي – الشركات التجارية الليبية – تقنية الذكاء الاصطناعي

Proposing an electronic accounting system using artificial intelligence technology for commercial companies operating within the city of Derna - Libya

■ Dr. Nouri Suleiman Al-Turkawi*

● Received: 22/09/2024 ● Accepted: 15/12/2024

■ **ABSTRACT**

Many commercial companies and projects that aim to make a profit do not have an electronic accounting system, despite of its importance for stating the company's financial position and displaying the results of the activity, whether profit or loss. Also, a few of these companies use a manual accounting system, and the process of preparing financial statements takes a long time, and the results obtained are inaccurate and not free of errors. Based on the ambition of entrepreneurs who seek to make a difference in societies and develop businesses differently, this paper aims to develop an integrated electronic accounting system for commercial companies in Libya by using Artificial Intelligence technology (AI). Data were collected through observation, by visiting some commercial projects and companies. The purchase and sale invoices of these companies were also reviewed. In addition, information related to the accounting system was collected from books, accounting references, and the Internet. The paper concluded with the development of an electronic accounting system using Artificial Intelligence technology. This proposed system works online and can be applied to any business activity. To prove the effectiveness of the proposed system and its safety from software errors, several tests were successfully conducted on it using data from commercial companies. The new system is characterized by the ease of recording journal entries, posting to ledger accounts, and preparing the trial balance, balance sheet, and income statement without the intervention of an accountant, that is, electronically. This ensures that no errors

* Assistant Professor, Department of Accounting - School of Administrative and Financial Sciences, Libyan Academy - Derna E-mail: nurisoliaman@yahoo.com

occur and that the results are sound and accurate. The system also records the closing entries and prepares the profit and loss account automatically without the intervention of the user (the accountant). It also prepares the accounts for a new financial period and displays goods at the end of the period and the beginning of the period. It also uses global financial indicators and ratios that help the company predict financial failure before it occurs. The system also contains a seller control panel through which goods are sold, customer accounts are created, and invoices are prepared and printed. The sales of each individual seller and for what date are also displayed. Thus, using the system, it is possible to authorize any number of sellers, while separating the sales of each seller, so that any sale can be determined by who made it.

- **Keywords:** accounting system - commercial companies - Artificial Intelligence technology.

■ مقدمة

يساعد الذكاء الاصطناعي المحاسبين في إنجاز المهام المحاسبية المعقدة الخاصة بإعداد القوائم المالية، والقيود بأنواعها المختلفة، وإدارة الضرائب، وإجراء التسويات المالية، كل ذلك وأكثر يتم إنجازه من قبل المحاسب فقط بعدة فقرات للحصول على نتائج دقيقة ومنطقية في أقل جهد ووقت. يُعتبر الذكاء الاصطناعي أبرز نتائج تسارع وتيرة التطورات التقنية والتكنولوجيا التي نعيشها في الآونة الأخيرة، فهو عنصر أساسي ساهم في التحول الرقمي لقطاعات الصناعات في المجالات المختلفة مثل الطب، والزراعة، والتعليم، والتجارة وغيرهم. تأتي مهنة المحاسبة على رأس قائمة المجالات الأكثر استفادة من تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي وتطوراته، فهو يختصر أصعب مهام مهنة المحاسبة وأبرزها تحليل البيانات المالية وإنشاء التقارير المالية، وإنجاز عمليات الفحص والتدقيق والمراجعة المحاسبية (بوابة الأهرام، 2024). مع الانتشار والتطور التكنولوجي الكبير للذكاء الاصطناعي، ظهر كل من مصطلح المحاسبة الإلكترونية (Electronic Accounting) ومصطلح المحاسبة السحابية (Cloud Accounting) كمفهومين هامين ومعاصرين للثورة

الرقمية، وانتشر سريعًا، حيث يعد أمرًا هامًّا وضروريًّا في العصر الحالي، إذ لا غنى عن تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي في أداء المهام المحاسبية نظرًا لفوائدها ومميزاتها التي ستنعكس بشكل إيجابي على أداء الشركات.

- **تعرّف المحاسبة الإلكترونية** :

بأنها تطبيق تقنيات الإنترنت وتكنولوجيا الذكاء الاصطناعي لتنفيذ المهام والوظائف المحاسبية التقليدية وإنجاز المجالات المتعددة للمحاسبة بواسطة الحاسوب ومختلف أدوات شبكة الإنترنت، وبصفة خاصة من خلال الأدوات الرقمية المعاصرة المتخصصة، وعلى غرار المجالات الإلكترونية المتعددة كونها نسخة إلكترونية من المجالات التقليدية، فإنّ المحاسبة الإلكترونية تعد بمثابة "التمكين الإلكتروني" للمحاسبة والعمليات المحاسبية التي كانت تتم بطريقة تقليدية يدويًّا وورقيًّا، بالإضافة إلى أن المحاسبة الإلكترونية تشمل إعداد التقارير المحاسبية وجداول البيانات المالية المختلفة والتي كان يتطلب إعدادها ورقيا وقتا طويلًا وجهدًا مضاعفًا والتي لا تخلو من أخطاء، بكبسة زر وبخطوات متسلسلة بسيطة وبدقّة متناهية وتوفيرها للإدارة في الوقت المطلوب والمناسب لاتخاذ القرارات المحاسبية بما يخدم مصلحة وأهداف الشركة، ومتابعة أداء الشركة المالي. (موقع شبكة الباحثين والأكاديميين السوريين،2020).

المحاسبة السحابية إحدى أنواع المحاسبة التقليدية والعمليات الرقمية اليدوية المعقدة، وأصبحت هي الوسيلة الأولى لتحقيق الريادة والتنافسية في عالم الأعمال بمجالاته المختلفة خاصة مع التحديثات المتسرعة للتطور الرقمي الإلكتروني الذي نشهده في الآونة الحالية، لذا فإن إدخال النظم السحابية إلى عمليات التشغيل المحاسبية أصبح ضرورة لبعض الشركات والمؤسسات لتسهيل كافة المهام المحاسبية وأدائها بفاعلية وبمجهود أقل ونتائج أدق، ومن ثم إدارة موارد المؤسسة وشؤونها المالية بكفاءة أعلى وتحقيق الأهداف الإنتاجية والربحية المُخطط لها (شيماء، 2023).

كما أكدت شيماء (2023) على أن الأمر لم يتوقف عند اتجاه معظم الشركات والمؤسسات لاستخدام المحاسبة السحابية والاستفادة منها، فمن المتوقع خلال الفترات القادمة الانتقال الكلي لإدخال المحاسبة السحابية وتطبيقها في جميع الشركات والمؤسسات بمختلف أحجامها، علاوة على ذلك سيتم تدريسها بتطبيقات عملية للطلاب في الجامعات والأقسام والمناهج المتخصصة في علم المحاسبة، حتى يتم تأسيس جيل جديد من الكوادر المؤهلة لاستخدام المحاسبة السحابية وتعظيم الاستفادة من حلولها المتاحة للاستخدام في أي وقت ومن أي مكان.

■ مشكلة البحث

يتطلب النظام المحاسبي التقليدي لتسجيل المعاملات المحاسبية الحفاظ على دفاتر الحسابات مثل دفتر اليومية، دفتر النقدية، كتب الغرض الخاص، ودفتر الأستاذ وهلم جرا. من هذه الكتب يتم إعداد ملخص للمعاملات والبيانات المالية يدويا. غير إن هذا النظام يفتقر للدقة والسرعة في إعداد المستندات وإجراء العمليات الحسابية، وتنفيذ الإجراءات المحاسبية مثل: عمليات التسجيل، التبويب، التحليل، وحفظ المستندات. وهذا يؤدي بدوره إلى إهدار الوقت والمجهود، وزيادة حجم الأخطاء الحسابية، وارتفاع تكاليف تشغيل العمليات الحسابية التي تقوم بها الشركة. كذلك يؤدي استخدام النظام المحاسبي التقليدي إلى عدم توفير المرونة الكاملة في تصميم نظم المعلومات المحاسبية، من خلال صعوبة تخزين واسترجاع المعلومات في الوقت المناسب، نظراً لعدم احتوائه على قاعدة بيانات متطورة.

نظرا للمشاكل الملحوظة الظاهرة في عمليات تسجيل العمليات أو الصفقات المالية السابقة والتي اعتمدت على عملية التسجيل التقليدي – اليدوي، فإن الأمر تطلب تطوير هذه الآلية وبالتالي تحسينها باستخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي. أكدت كل من دراسة (Madina, 2021) ودراسة (Zohuri and Rahmani, 2020) أن تطبيقات الذكاء

الاصطناعي تؤدي إلى توفير الوقت والجهد والمال، وتوفير المعلومات وتحسين جودتها، وتجنب الاحتيال المحاسبي، كما أكدت نفس الدراسات المذكورة على أن تطبيقات الذكاء الاصطناعي تحد من الأخطاء، كما أنها تساعد المحاسبين والمراجعين على أن يكونوا أكثر إنتاجية وكفاءة. إن تطوير هذه الآلية يمكن أن تحل المشاكل التالية:

1. الوقت والجهد اللذان تتطلبه عملية التسجيل اليدوي، حيث تستغرق هذه العملية وقتا طويلا نسبيا بالإضافة للحاجة لعدة محاسبين ومراجعين داخليين والذين بدورهم يقومون بعمليات تسجيل العمليات أو الصفقات المالية وتبويبها وترحيلها وترصيدها ومن ثم إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية.
2. الخطأ البشري الوارد حصوله أثناء عملية التسجيل والتبويب وترصيد الحسابات وترحيلها إلى القوائم المالية، حيث تزيد احتمالية وقوع بعض الأخطاء مثل النسيان لتسجيل عملية مالية ما، أو كتابة عدد خاطئ أو إجراء عملية حسابية مما يؤدي إلى استخراج تقارير غير دقيقة عن المركز المالي للشركة أو نتائج نشاطها والذي سيترتب عليه مشاكل أخرى.
3. الاعتماد على الدفاتر والورق في عملية تسجيل العمليات والصفقات المالية يتسبب في تضخم السجلات والملفات المحفوظة، حيث إن كل هذه الدفاتر والأوراق والوثائق تتطلب مساحة خزنية كالأدراج والرفوف والخزائن وبالتالي زيادة التكاليف على الشركة. كما أنه ليس هناك ضمان لحفظ كل هذه المستندات والنماذج الورقية من الضياع أو التعرض للتلف عند الحاجة للرجوع إليها.

بناءً على ما سبق، تبرز أهمية حاجة البيئة المحلية في ليبيا لبناء نظام محاسبي الكتروني يعمل وفق آلية الذكاء الاصطناعي يتماشى مع متطلبات البيئة الليبية وبالتالي مناسب للشركات الليبية التجارية ضمن نطاق مدينة درنة. ونتيجةً لذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

- **هل بالإمكان بناء نظام محاسبي الكتروني يعمل بطريقة الذكاء الاصطناعي في البيئة الليبية؟**

■ أهداف البحث

هذه الورقة تسعى لتطوير نظام محاسبي إلكتروني باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي، يعمل هذا النظام على الانترنت ويمكن تطبيقه على أي نشاط تجاري. ويمكن لهذا النظام التعامل مع عدد هائل من الصفقات المالية ويستطيع تخزين ومعالجة البيانات المحاسبية بسرعة أعلى ودقة أكبر. كما أن هذا النظام المقترح يقوم بتنفيذ المهام المالية والمحاسبية ويكفل تلبية تطلعات الشركات المختلفة في الحصول على بيانات تحليلية متقدمة، وعمليات تشغيلية أكثر كفاءة، وتوفير الدعم اللازم لاتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبناءً عليه تهدف هذه الورقة إلى:

- **بناء نظام محاسبي الكتروني يعمل وفق الية الذكاء الاصطناعي يتماشى مع الشركات الليبية التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة.**

■ أهمية البحث

تنبع أهمية هذا البحث من أهمية الموضوع ذاته وتتلخص في التالي:

1. إن أنظمة المعلومات الالكترونية أصبحت تجتاح كل دول العالم الحديث بما يتبعها من مؤسسات حكومية وخاصة، ونظرا لتزايد الحاجة الماسة لتسريع العمل داخل المؤسسات مع حيازة كافة البيانات وتخزينها بشكل منظم للرجوع إليها أو استغلالها وقت الحاجة، لذا دعت الحاجة لتصميم نظام محاسبي متكامل يفي بمتطلبات العمل داخل الشركات التجارية الليبية.
2. حداثة هذه الدراسة حيث تعتبر (في حدود علم الباحث) الدراسة الأولى من نوعها التي تطبق بشكل كامل على الشركات التجارية الليبية العاملة ضمن نطاق مدينة

درنة، وبالتالي يمكن لهذه الشركات التجارية الاستفادة من نتائجه في تطوير أداء هذه الشركات فيما يتعلق بعمليات تسجيل كافة العمليات والصفقات المالية.

3. تنتج أهمية هذه الورقة من إمكانية وقدرة النظام المقترح من التقليل من فرص عمليات الاحتيال التي يرتكبها الموظفون، حيث إن هذا النظام المقترح يحدد صلاحيات كل موظف، وكل عملية يتم تسجيلها يقوم النظام تلقائيا بتسجيل اسم الموظف الذي قام بها كما أن النظام محمي بكلمات مرور لا تسمح لغير المخوّلين بالدخول للنظام.

4. هذا البحث هام لأن له تأثير على معنويات الموظفين فهو يخفف من الكدح اليدوي، ويقلل من صرامة العمل والتعب، وإلى هذا الحد يحسن من معنويات الموظفين.

5. تنتج أهمية هذه الدراسة من قانون رقم 23 لسنة 2010 م بشأن النشاط التجاري الذي ينص في مادته 464 على جواز إمساك الشركة التجارية للمستندات المحاسبية في صورة منظومات معلوماتية إلكترونية غير قابلة لتغيير البيانات المدرجة فيها (المجمع القانوني الليبي، 2010).

■ منهجية البحث

● منهج البحث

في بحوث تقنية المعلومات توجد العديد من منهجيات تطوير الأنظمة باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي. ونذكر منها على سبيل المثال أهمها مثل منهجية الشلال (WaterFall Methodology)، منهجية (Agile)، منهجية (Scrum)، ومنهجية (Kanban). يتبع هذا البحث منهجية الشلال وذلك للأسباب التالية:

1) منهجية الشلال تم استخدامها في دراسات سابقة مشابهة للدراسة الحالية مثل دراسة عبد الجواد وآخرون، (2020) حيث خلصت هذه الدراسة إلى اقتراح نظام

جرد الكتروني محوسب يحل محل الآلية القديمة لحل جميع مشاكل النظام اليدوي التقليدي، وتقديم تحسينات وتسهيلات لعملية الجرد التي من شأنها رفع كفاءة العمل وتسريع عملية الإنجاز للحصول على نتائج دقيقة في وقت قصير.

2) ذكر هذه المنهجية السقا، (2011) في كتابه (نظم المعلومات المحاسبية) بالصفحة 171 حيث حدد المؤلف خطوات تصميم نظام المعلومات المحاسبي بدءاً من المرحلة الأولى وهي المسح الميداني الشامل للوحدة الاقتصادية ثم تليها مرحلة تصميم النظام ثم أخيراً مرحلة تطبيق النظام الجديد واختباره.

3) تم تقديم واستخدام منهجية الشلال منذ عام 1970 من قبل المهندس الأمريكي Winston W. Royce، لذا فإن هذه المنهجية تم استخدامها على نطاق واسع في هندسة البرمجيات، كما تتميز بأنها سهلة الفهم وسهلة للإدارة والمراحل تكتمل وتعالج مرحلة تلو الأخرى وتُقسم العمل إلى مشاريع صغيرة حيث المتطلبات تصبح سهلة للفهم (موقع شبكة الباحثين والأكاديميين السوريين، 15 .2 .2025).

- **مجتمع البحث**

يتمثل مجتمع البحث في الشركات التجارية العاملة في ليبيا التي تقع ضمن نطاق مدينة درنة.

- **أداة جمع البيانات**

تم جمع البيانات بطريقة الملاحظة، بزيارة بعض من المشروعات التجارية والشركات ولاسيما التي تتبع القطاع الخاص والتي تقع ضمن نطاق مدينة درنة، حيث تم الاطلاع على فواتير الشراء والبيع بهذه الشركات. إضافةً إلى ذلك، تم جمع المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي من الكتب والمراجع المحاسبية وشبكة الانترنت. بعد مراجعة البيانات التي تم جمعها تبين الآتي:

- توجد بعض الشركات وخصوصاً التابعة للقطاع الخاص، لا يوجد لديها نظام

محاسبي مطلقاً، وبالتالي لا يتم إعداد الحسابات الختامية مثل الميزانية العمومية وقائمة الدخل. إنما تكتفي هذه الشركات بإدارة حسابات بسيطة يقوم بها موظفون ليس لديهم مؤهل في المحاسبة.

- بعض من الشركات يوجد لديها نظام محاسبي تقليدي (يدوي)، ويتم استخدام بعض البرامج مثل برنامج Excel لتنفيذ بعض المهام المحاسبية، إلا إن هذا النظام لم يخل من تسجيل بعض العمليات بطريقة خاطئة كما توجد صعوبة واهدار للوقت والجهد في حالة البحث عن عمليات الشراء أو البيع السابقة.
- من خلال زيارة بعض شركات القطاع الخاص اتضح أن بعض المحاسبين عندما استلموا أعمالهم بتلك الشركات لم يجدوا نظاما محاسبيا مطبقا بها، ولم يستطع هؤلاء المحاسبون تصميم نظام محاسبي لهذه الشركات لقلة خبرتهم.

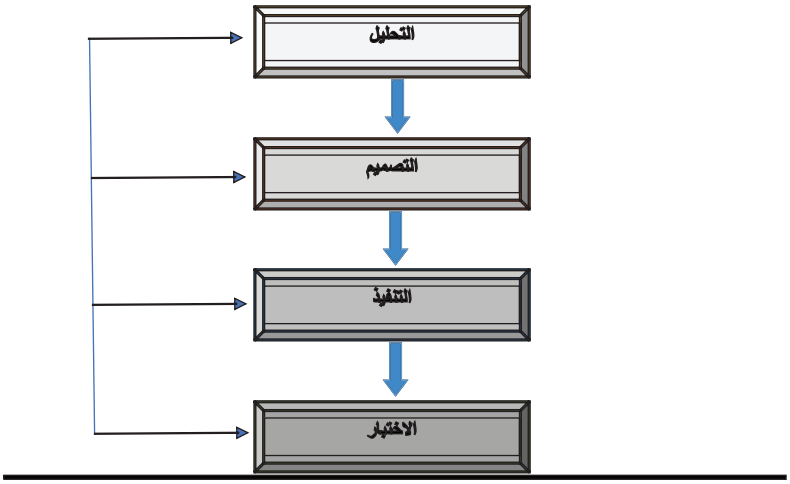
بناءً على ما تقدم تحاول هذه الدراسة تقديم حلولاً لهذه المشاكل التي لم يتم حلها من قبل في البيئة الليبية ضمن نطاق مدينة درنة. وعليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى تحسين عمل هذه الشركات وزيادة كفاءة أدائها بالعمل على تطوير نظام محاسبي سحابي بديل للطريقة التقليدية لتسجيل الصفقات المالية التي تقوم بها الشركات التجارية.

- **نموذج البحث (نموذج الشلال)**

بشكل مقتضب، لتنفيذ أي مشروع أو نظام برمجي بصورة وبنية صحيحة، لابد من اتباع منهجية صحيحة، والتي بدورها تمثل جزءا من دورة حياة النظام، وفي هذا النظام، تم اتباع النموذج (الانحداري أو نموذج الشلال Waterfall Model) الذي قدمه (Winston W. Royce) في عام 1970 . كما هو موضح بالشكل رقم (1).

ويتميز النموذج الانحداري بالبساطة، لذا فإنه من السهل على المطور توضيح كيفية سير العمل بالنظام لأفراد الشركة، والذين في أغلب الأحيان لا يمتلكون الخبرة أو المعرفة في مجال البرمجيات وتصميم النظم (موقع شبكة الباحثين والأكاديميين السوريين،2020). وجاءت

تسمية هذا النموذج بنموذج الشلال نتيجة تتالي هذه المراحل مع بعضها البعض بشكل تدفقي باتجاه الأسفل، بما يشبه الشلال، وفي هذا النموذج، لا تبدأ كل مرحلة إلا بعد الانتهاء من المرحلة التي تسبقها مباشرة، ولا يمكن أن تتداخل فيما بينها. وتم اختيار هذا النموذج لأن متطلبات النظام واضحة المعالم ومحددة ولا يوجد بها أي تعقيد. وكما يتبين من النموذج السابق، فإن النظام قد مر بهذه المراحل كالتالي:



الشكل رقم (1) يوضح النموذج الانحداري أو نموذج الشلال

مرحلة التحليل: حيث تم فيها تجميع البيانات الخاصة بالنظام وتحديد المتطلبات الوظيفية وغير الوظيفية للنظام، ورسم المخطط الانسيابي للنظام الجديد باستخدام لغة النمذجة الموحدةUML Unified Modeling Language . تستخدم هذه اللغة لعمل رسوم تخطيطية لوصف برامج الكمبيوتر من حيث العناصر المكونة لها أو خط سير العمليات الذي يقوم به البرنامج.

- **مرحلة التصميم**: وتم فيها تصميم قاعدة البيانات SQL SERVER وصفحات الويب الخاصة بالنظام والربط بينهم من خلال شاشات عرض لتسهيل التعامل مع النظام.

- **مرحلة التنفيذ**: وتم فيها توضيح المتطلبات التي تم بها بناء النظام، وتم تحديد كيفية تنفيذ جميع الوظائف الخاصة بالنظام الجديد وتحديد اللغة المستخدمة لتنفيذ تصميم النظام.
- **مرحلة الاختبار**: تم في هذه المرحلة اختبار النظام للتأكد من مطابقته لجميع الأهداف والمتطلبات التي صمم من أجلها، وللتأكد من عدم وجود أخطاء ومن أن النظام يعمل بشكل سلسل كما خُطط له. يمكن مشاهدة التوضيحات المرئية التي توضح اختبار النظام المقترح والتأكد من عدم وجود أخطاء برمجية به بزيارة الرابط: https://nuri.id.ly/ListContent.aspx?IDCategory=9

● **تقنية الذكاء الاصطناعي**

تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي هي أحد مجالات علوم الكمبيوتر التي تركز على تطوير آلات ذكية قادرة على أداء المهام التي تتطلب عادة الذكاء البشري. كما تناولت دراسة كل من (2018) ,Ping و (2018) ,.Odoh et al الذكاء الاصطناعي على أنه يمثل تكنولوجيا مكرّسة لبرمجة الآلة للقيام بمهام تتطلب الذكاء من الإنسان لحلها، أي محاكاة التصرف الذكي للإنسان، بأنه محاولة لبناء آلات تفكر وتتصرف كالبشر، بحيث تكون قادرة على التعلم ويوصف أيضاً بأنه محاولة لبناء آلات تفكر وتتصرف كالبشر، بحيث تكون قادرة على التعلم واستخدام معارفها لحل المشاكل من تلقاء نفسها، حيث توجهت الأبحاث في هذا الشأن إلى جعل الآلة تحاكي تصرفات الإنسان.

يمكن أن يكون لتكنولوجيا الذكاء الاصطناعي تأثير كبير على مهنة المحاسبة. يمكن لتقنية الذكاء الاصطناعي إنجاز العديد من المهام الروتينية والمستهلكة للوقت، مثل إدخال البيانات وتسوية الحسابات وإعداد التقارير المالية. وهذا يمكن أن يحرر المحاسبين للتركيز على المهام الأكثر تعقيدًا وتقديم المزيد من الخدمات ذات القيمة المضافة لعملائهم. يمكن للذكاء الاصطناعي أيضًا تحسين الدقة وتقليل الأخطاء في إعداد التقارير المالية، مما قد يعزز مصداقية البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يساعد الذكاء

الاصطناعي في اكتشاف الاحتيال وتحديد مجالات المخاطر المحتملة، مما قد يؤدي إلى تحسين الضوابط الداخلية وتقليل مخاطر الخسائر المالية. بشكل عام، يمكن أن تساعد تقنية الذكاء الاصطناعي في تبسيط العملية المحاسبية وتحسين الدقة وتعزيز قيمة مهنة المحاسبة.

تقترح الورقة الحالية تطوير نظام محاسبي الكتروني من خلال الاستفادة من الطفرات التكنولوجية المُستحدثة على أدوات وتقنيات الذكاء الاصطناعي، وهذا لا يعني أن الذكاء الاصطناعي بديلاً للبشر بشكل مُطلق، وإنما هو شريك قوي إذا تم استغلاله بأساليب منطقية تحقق التوازن بين التقدم التكنولوجي والعقل البشري فسوف يُضيف المزيد من القيم الابداعية والتحليلية على التفكير و الإنجاز البشري، مما يؤدي إلى تحقيق نتائج مُذهلة في مهنة المحاسبة وتحسين الأداء المالي، وكذلك تحقيق أهداف الأعمال بشكل مُتكافئ وفعال بالمهن والمجالات الأخرى.

مقالة من قبل إبراهيم، 2023 أشارت إلى أن الذكاء الاصطناعي لا يمكن أن يحل جميع المشاكل في مجال المحاسبة. فالمحاسبون لا يزالون يلعبون دوراً حيوياً في تحليل البيانات المالية واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتطبيق الأخلاقيات المهنية ومتابعة المعايير المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الذكاء الاصطناعي لا يمكن أن يستبدل العلاقات الإنسانية والتواصل الفعال بين المحاسبين وعملائهم. وبالتالي، يمكن القول إن الذكاء الاصطناعي لا يلغي وظيفة المحاسب بل يعزز دوره ويساعد في تحسين العملية المحاسبية بشكل كبير. وكما يمكن للمحاسبين الذين يتبنون هذه التكنولوجيا ويتعلمون استخدامها بشكل فعال أن يحققوا مزيداً من الإنتاجية والجودة في العمل، وبالتالي يمكن أن يصبحوا أكثر فاعلية وتميزاً في سوق العمل.

- **تطوير النظام المحاسبي الإلكتروني (OSBAS)**

خلصت هذه الدراسة إلى تطوير نظام محاسبي إلكتروني باللغة العربية (OSBAS)، للشركات التجارية الليبية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة، يمكن الاطلاع على النظام

المقترح بزيارة الرابط: https://osbas.lad.edu.ly/. ومن خلال الجهاز الالكتروني (Barcode Scanner) تتم عملية إدخال البيانات المالية المقروء إلكترونياً إلى النظام لتسريع عمليات تسجيل الصفقات المالية التي تقوم بها الشركة التجارية. إن النظام (OSBAS) يتميز بمستوى عالٍ من السرية، وأمن المعلومات، ويهدف لتكوين قاعدة بيانات الكترونية لعملية التسجيل الآلي، كما أنه يتصف بسهولة ودقة التسجيل لإتمامها بالقارئ الآلي للباركود (Barcode Scanner)، ويسهل عملية متابعة هذه العمليات المالية والتعامل معها الكترونياً، بحيث تكون العملية بأقل تكلفة وجهد. كما تم إجراء عدة اختبارات على النظام المحاسبي الالكتروني لإثبات فعاليته وسلامته من الأخطاء البرمجية وذلك باستخدام بيانات محاسبية تحاكي البيانات المحاسبية للشركات الليبية التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة. ويمكن الاطلاع على هذه الاختبارات بزيارة الرابط: https://nuri.id.ly/ListContent.aspx?IDCategory=9

أسفرت نتائج البحث والاختبارات التي تم إجراؤها على النظام المحاسبي الالكتروني على عدة مزايا والتي من شأنها ستحفّز المستخدمين (المحاسبين) على استخدامها وفيما يلي سرد لهذه المزايا:

1. واجهة مستخدم بسيطة تناسب جميع الفئات والمستويات.
2. توفير محاسب آلي يقوم بمعالجة العمليات الأساسية كالإضافة والحذف والتعديل والبحث والحفظ.
3. توفير عملية إدخال البيانات باستخدام جهاز Barcode Scanner عن طريق إعطاء بار كود لكل حساب في دليل الحسابات باستعمال أرقام تسلسلية لمسميات العناصر الموحدة.
4. توفير ميزة الأرشفة الالكترونية وإمكانية الوصول إلى السجلات والبيانات بالتاريخ المطلوب.

5. توفير إمكانية سحب التقارير بالبيانات المطلوبة أو حفظها على هيئة ملفات PDF.

6. توفير مستوى آمان عال وذلك عن طريق تحديد إمكانية الوصول باستخدام كلمات مرور لتحديد صلاحيات كل مستخدم بما يتناسب مع العمل المكلف به في عمليات تسجيل الصفقات المالية بما فيها عمليات الشراء والبيع وتسجيل قيود الإقفال في نهاية الفترة المالية.

7. توفير عملية النسخ الاحتياطي للنظام لغرض حفظ البيانات من التلف أو الضياع لأسباب فنية أو عبثية.

8. يمكن الوصول إلى النظام من أي مكان على شبكة الانترنت لأنه مصمم بتقنية الذكاء الاصطناعي وهي تقنية متقدمة جدا وعلى مستوى عال من الآمان.

9. يعتمد نظام (OSBAS) على تقديم مزاياه السحابية من خلال التشغيل والإدارة عبر الإنترنت دون الحاجة إلى تثبيت أو تحديث البرنامج على أجهزة الكمبيوتر بشكل يدوي، مما يسهل التواصل من خلاله وأداء المهام والعمليات المحاسبية من أي مكان أو جهاز متصل بالإنترنت وفي أي وقت.

10. يتميز النظام (OSBAS) باحتوائه على قاعدة بيانات متطورة من نوع SQL SERVER تستخدم في حفظ البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن استرجاعها في الوقت المناسب، كما يتميز بالدقة والسرعة في تسجيل القيود المحاسبية وترحيلها وترصيدها إلى حسابات الأستاذ العام ومن ثم إلى ميزان المراجعة والحسابات الختامية وذلك تلقائيا باستخدام المحاسب الآلي وبدون تدخل المحاسب، وهذا بدوره يؤدي إلى توفير الوقت والمجهود وتقليل حجم الأخطاء وتخفيض التكاليف.

11. عن طريق صفحة (**عرض البضاعة للزبائن**) يمكن للزبون الاطلاع على صورة للبضاعة وكذلك سعرها القطاعي والجملة، وتقوم هذه الصفحة بعرض الكمية المتبقية من البضاعة لذا يمكن للشركة التجارية استخدام هذه الصفحة لعمليات جرد البضاعة.

شكل (2): الواجهة الرئيسية للنظام المحاسبي الالكتروني (OSBAS)بنية وتقسيم

◆عمل نظام OSBAS

● أولاً: لوحة تحكم المحاسب: Accountant Control Panel – ACP

هذه لوحة خاصة بالمحاسب وبواسطتها يقوم المحاسب بالمهام التالية:

1. البيانات الأساسية للشركة التجارية ويتم تسجيل البيانات التالية: اسم الشركة، الاتصال بالشركة، عنوان الشركة، شعار الشركة، والاعلانات الخاصة بالزبائن، وكل هذه البيانات يتم عرضها بالصفحة الرئيسية. كما يظهر شعار الشركة واسمها ومعلومات الاتصال بها بجميع تقارير النظام، ويمكن تعديل هذه البيانات متى يشاء المحاسب، وهذه ميزه يقدمها النظام OSBAS في حاله تغيير نوع النشاط التجاري للشركة.

شكل (3): واجهة البيانات الأساسية للشركة التجارية

2. قائمة البضاعة:

1. تصنيف البضاعة: وهي عبارة عن تقسيم البضاعة إلى عدة تصنيفات، وهذه عملية تنظيمية تسهّل للزبون وللشركة التعرف على كل صنف وما يحتويه من بضاعة، كما يمكن إضافة أي عدد من الاصناف بالإضافة إلى تعديلها وحذف الأصناف غير المرغوبة.

2. إضافة عملية شراء: وهنا يتم تمرير جهاز الباركود على البضاعة المشتراة، فإذا كانت مسجلة بالنظام فإن النظام يتيح لك إضافة بيانات الشراء مثل سعر الشراء للوحدة وأسعار البيع المقترحة للبضاعة المشتراة، أما إذا كانت البضاعة غير مسجلة بالنظام كأن يتم شراؤها لأول مرة فإن النظام يعرض رسالة مفادها (لا توجد بضاعة بهذا الكود) كما يتيح لك إضافة بيانات تكويد هذه البضاعة ثم بيانات الشراء.

3. تعديل وحذف عمليه شراء: وهنا يمكن تعديل بيانات الشراء كما يمكن حذف عمليات شراء البضاعة وليس حذف البضاعة نهائيا من النظام.

4. رد بضاعة: أحياناً يتم شراء بضاعة غير مطابقة للمواصفات المطلوبة وفي هذه الحالة يلزم ردها للمورد أو الدائن حيث يتم تمرير جهاز الباركود على أحد وحدات البضاعة المرغوب في ردها ثم يتم عرض جميع عمليات الشراء لهذه البضاعة ومن ثم رد البضاعة بعد تحديد الكمية المطلوب ردها وتحديد نوع الدفع فيقوم النظام تلقائيا بصياغة القيد المحاسبي لهذه العملية.

5. قائمة المشتريات ومردودات المشتريات: وهنا يتم عرض قائمة بجميع المشتريات ومردودات المشتريات (إن وجدت) مع إمكانية حذف أي عملية، أو تعديلها، أو عرض تفاصيل شراء العملية، كما يمكن الغاء رد البضاعة التي تم بيعها سابقا وفي أسفل القائمة توجد أرقام قابلة للزيادة حسب عدد عمليات الشراء، فإذا تم النقر على الرقم (1) على سبيل المثال، يتم عرض أول 10 عمليات شراء وإذا تم النقر على الرقم (2) يتم عرض عمليات الشراء التالية وهكذا.

6. قائمه البضاعة التي تم تكويدها: وهنا يتم عرض البضاعة التي تم تكويدها بالنظام بغض النظر عن عمليات الشراء، أي يتم عرض البضاعة حتى ولو لم تقم الشركة التجارية بشراء كميات منها، وعن طريق هذه القائمة يمكن حذف تكويد أي بضاعة غير مرغوب فيها نهائيا من النظام.

7. قائمه البضاعة التي نفدت: وظيفة هذه القائمة عرض البضاعة التي نفدت تماماً من المخازن، وبالتالي يمكن للشركة شراء كميات إضافية منها، أو حتى حذفها من النظام عند القرار بعدم الرغبة في التعامل مع هذه البضاعة.

8. تعديل أسعار بيع البضاعة: وهنا يجب تمرير جهاز الباركود على البضاعة لعرض بياناتها ومن ثم تعديل سعر بيعها في حاله الرغبة في ذلك.

3. **المورّدون أو الدائنون:**

هم الجهات التي يتم شراء البضاعة منها ومن ثم إعادة بيعها لتحقيق الأرباح. وتشمل هذه القائمة ما يلي:

1. إضافة مورّد (الدائن): المورّد الذي يتم التعامل معه لعدة مرات يجب تسجيل بياناته بالنظام وفتح حساب فرعي له.

2. إضافة نوع الدفع للمورّد: وهنا يتم تحديد نوع الدفع المتاح للتعامل مع المورّد والدفع الافتراضي الذي يوفره النظام ثلاثة أنواع وهي: على الحساب، صك، ونقدًا. كما يتيح لنا النظام إضافة أنواع أخرى.

3. فواتير المورّدين: وهذه القائمة تُمكّننا من طباعة فاتورة لكل مورّد حيث يوجد نوعان وهما فاتورة حالية ويقصد بها عمليات الشراء التي تمت في هذا اليوم فقط أما الفاتورة الشاملة فتشمل جميع عمليات الشراء مع نفس المورد التي تم إبرامها في الأيام أو الفترة السابقة، كما يمكن طباعة الفاتورة أو حفظها كملف pdf على جهاز الكمبيوتر أو على فلاش USB.

4. تسديد ديون المورّدين: وهذه القائمة توضح الديون الواجب دفعها للمورّد. توجد قائمة منسدلة تقوم بعرض أسماء المورّدين وعند اختيار أي مورّد يتم عرض الدين المستحق له وفي حالة الرغبة في تسديد دين المورّد يتم النقر على تسديد الدين، فيتم فتح صفحة تسديد ديون المورّدين، وفي هذه الصفحة يتم اختيار نوع الدفع للمورّد، هل عن طريق المصرف أو الخزينة أو أي وسيلة دفع أخرى ثم يقوم المحاسب الآلي المبرمج بالنظام بصياغة القيد المحاسبي لعملية التسديد دون تدخل المحاسب.

4. **اليومية العامة: وتشمل ما يلي:**

1. تسجيل القيد المحاسبي: ويتم تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة ببداية نشاط الشركة التجارية وكذلك عمليات شراء الاصول الثابتة أو دفع المصروفات أو .... الخ، وتتميز نافذة تسجيل القيود المحاسبية بما يلي: إذا كانت قيمة المدين لا تساوي قيمة الدائن فإن المحاسب الآلي المصمم بالنظام يمتنع عن تسجيل القيد، إذا تم ترك قيمة المدين أو الدائن أو عمود من / حـ أو عمود إلى / حـ فارغ فإن

المحاسب الآلي يقوم بعرض رسالة مفادها يجب ملء جميع هذه الحقول، إذا تم صياغة القيد المحاسبي بصوره خاطئة كأن يكون القيد مثلا من / حـ الخزينة إلى / حـ الخزينة فإن المحاسب الآلي يقوم بعرض رسالة تنبه بأن القيد خطأ، وإذا كانت قيمه المدين والدائن أصفاراً فإن المحاسب الآلي يمتنع عن تسجيل القيد. عند تسجيل القيد المحاسبي يتيح لك النظام البحث عن الحساب المدين أو الحساب الدائن وهذا يسهل عملية صياغة القيد ويوفر الوقت والجهد. توفر هذه النافذة أيضاً تعليمات بخصوص قيود الإقفال وتقوم بعرض الحسابات التي يجب إقفالها في نهاية الفترة المالية، كما يمكن معرفة رصيد بضاعة آخر المدة أو البضاعة المتبقية في أي لحظه بالنقر على زر عرض رصيد البضاعة المتبقية. يمكن عرض تفاصيل كل قيد محاسبي ومن قام بتسجيل هذا القيد كما يمكن حذف القيد المحاسبي عند الضرورة من هذه النافذة.

شكل (4): واجهة إضافة القيود المحاسبية للنظام

2. إضافة حساب جديد: يوفر النظام مجموعة من الحسابات التي لا غنى عنها لكل شركة تجارية، ولأهمية هذه الحسابات لا يمكن تعديلها ولا حذفها، ويمكن

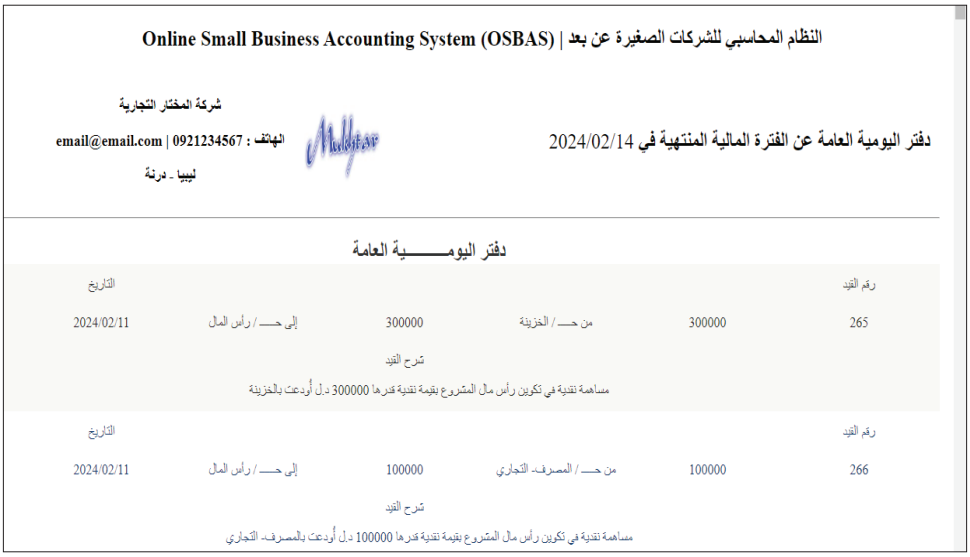
للشركة استخدام هذه الحسابات كلها أو بعض منها حسب حاجة الشركة، حيث نلاحظ ان الزر (تعديل) والزر (حذف) غير مفعّلة عند هذه الحسابات لمنع حذفها أو تعديلها. يمكن للشركة التجارية إضافة ما تشاء من حسابات آخرى ترى أهميتها للشركة، وهذه الحسابات يمكن تعديلها وحذفها عند الاستغناء عنها. توفر نافذة إضافة حساب طريقة ترميز الحسابات بالنقر على زر (كيف يمكن ترميز الحسابات).

3. إضافة الحسابات الفرعية للمدينين أو الزبائن: المدينون هم الذين يقومون بشراء البضاعة من الشركة التجارية ويتعاملون معها باستمرار، لذلك يجب فتح حسابات لهم لمعرفة عمليات البيع التي تمت على الحساب.

4. إضافة مصرف وإضافة الحسابات الفرعية للمصارف: يتيح النظام إضافة المصارف التي تتعامل معها الشركة التجارية وفتح حسابات فرعية لهذه المصارف.

5. المرتبات: ويتم إضافة العمال والموظفين الذين يعملون بالشركة، وتحديد مرتباتهم، والقيام بكافة عمليات تنزيل المرتبات، وعمليات سحبها من قبل العمال والموظفين، وتسجيل عمليات الخصم، وتزويد الموظفين والعمال بكشف حساب تفصيلي لمرتباتهم.

6. التقارير: وتشمل دفتر اليومية العامة، حسابات الأستاذ، ميزان المراجعة، الميزانية العمومية، قائمة الداخل، حساب الارباح والخسائر، والقوائم التجميعية التي توضح كشف تفصيلي بمرتبات جميع العاملين والموظفين، كشف تفصيلي بديون الزبائن، كشف تفصيلي بديون الموردين، وكشف مبيعات كل بائع على حدة.



النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد | Online Small Business Accounting System (OSBAS)

شركة المختار التجارية

الهاتف : 0921234567 | email@email.com

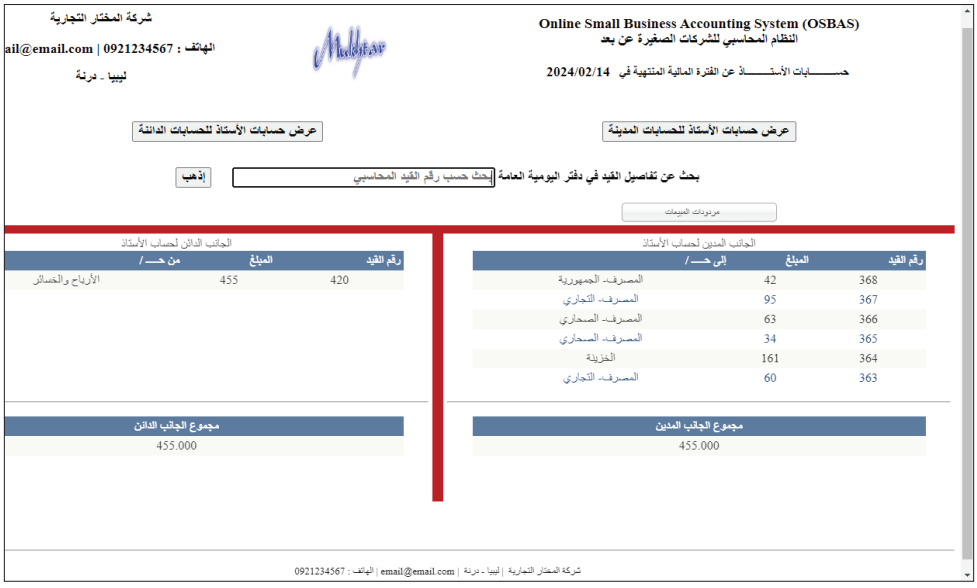
ليبيا - درنة

دفتر اليومية العامة عن الفترة المالية المنتهية في 2024/02/14

دفتر اليومـــــــية العامة

رقم القيد					التاريخ
265	300000	من حـــ / الخزينة	300000	إلى حـــ / رأس المال	2024/02/11
	شرح القيد				
	مساهمة نقدية في تكوين رأس مال المشروع بقيمة نقدية قدرها 300000 د.ل أودعت بالخزينة				
رقم القيد					التاريخ
266	100000	من حـــ / المصرف- التجاري	100000	إلى حـــ / رأس المال	2024/02/11
	شرح القيد				
	مساهمة نقدية في تكوين رأس مال المشروع بقيمة نقدية قدرها 100000 د.ل أودعت بالمصرف- التجاري				

شكل (5): واجهة تقرير دفتر اليومية العامة



شركة المختار التجارية

الهاتف : 0921234567 | ail@email.com

ليبيا - درنة

Online Small Business Accounting System (OSBAS)

النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد

حســـــابات الأســـــتـــــاذ عن الفترة المالية المنتهية في 2024/02/14

عرض حسابات الأستاذ للحسابات المدينة

عرض حسابات الأستاذ للحسابات الدائنة

بحث عن تفاصيل القيد في دفتر اليومية العامة | إبحث حسب رقم القيد المحاسبي | إذهب

مردودات المبيعات

الجانب المدين لحساب الأستاذ

رقم القيد	المبلغ	إلى حـــ /
368	42	المصرف- الجمهورية
367	95	المصرف- التجاري
366	63	المصرف- الصحاري
365	34	المصرف- الصحاري
364	161	الخزينة
363	60	المصرف- التجاري

مجموع الجانب المدين: 455.000

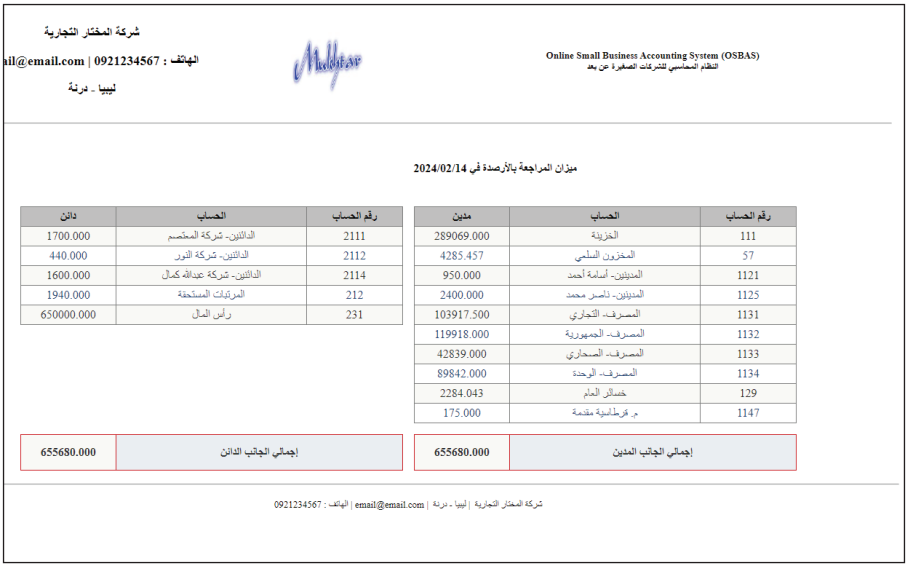
الجانب الدائن لحساب الأستاذ

رقم القيد	المبلغ	من حـــ /
420	455	الأرباح والخسائر

مجموع الجانب الدائن: 455.000

شركة المختار التجارية | ليبيا - درنة | email@email.com | الهاتف : 0921234567

شكل (6): واجهة سجل الأستاذ العام



شركة المختار التجارية
الهاتف : 0921234567 | ail@email.com
ليبيا ـ درنة

Online Small Business Accounting System (OSBAS)
النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد

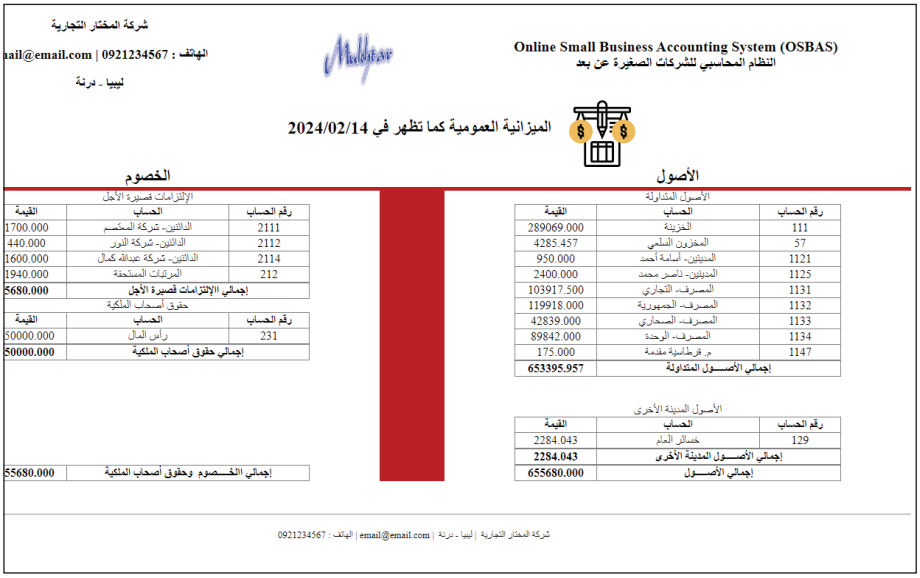
ميزان المراجعة بالأرصدة في 2024/02/14

رقم الحساب	الحساب	مدين
111	الخزينة	289069.000
57	المخزون السلعي	4285.457
1121	المدينين- أسامة أحمد	950.000
1125	المدينين- ناصر محمد	2400.000
1131	المصرف- التجاري	103917.500
1132	المصرف- الجمهورية	119918.000
1133	المصرف- الصحاري	42839.000
1134	المصرف- الوحدة	89842.000
129	خسائر العام	2284.043
1147	م. قرطاسية مقدمة	175.000
	إجمالي الجانب المدين	655680.000

رقم الحساب	الحساب	دائن
2111	الدائنين- شركة المعتصم	1700.000
2112	الدائنين- شركة النور	440.000
2114	الدائنين- شركة عبدالله كمال	1600.000
212	المرتبات المستحقة	1940.000
231	رأس المال	650000.000
	إجمالي الجانب الدائن	655680.000

شركة المختار التجارية | ليبيا ـ درنة | email@email.com | الهاتف : 0921234567

شكل (7): واجهة ميزان المراجعة



شركة المختار التجارية
الهاتف : 0921234567 | ail@email.com
ليبيا ـ درنة

Online Small Business Accounting System (OSBAS)
النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد

الميزانية العمومية كما تظهر في 2024/02/14

الأصول

الأصول المتداولة

رقم الحساب	الحساب	القيمة
111	الخزينة	289069.000
57	المخزون السلعي	4285.457
1121	المدينين- أسامة أحمد	950.000
1125	المدينين- ناصر محمد	2400.000
1131	المصرف- التجاري	103917.500
1132	المصرف- الجمهورية	119918.000
1133	المصرف- الصحاري	42839.000
1134	المصرف- الوحدة	89842.000
1147	م. قرطاسية مقدمة	175.000
	إجمالي الأصـــول المتداولة	653395.957

الأصول المدينة الأخرى

رقم الحساب	الحساب	القيمة
129	خسائر العام	2284.043
	إجمالي الأصـــول المدينة الأخرى	2284.043
	إجمالي الأصـــول	655680.000

الخصوم

الإلتزامات قصيرة الأجل

رقم الحساب	الحساب	القيمة
2111	الدائنين- شركة المعتصم	1700.000
2112	الدائنين- شركة النور	440.000
2114	الدائنين- شركة عبدالله كمال	1600.000
212	المرتبات المستحقة	1940.000
	إجمالي الإلتزامات قصيرة الأجل	5680.000

حقوق أصحاب الملكية

رقم الحساب	الحساب	القيمة
231	رأس المال	50000.000
	إجمالي حقوق أصحاب الملكية	50000.000
	إجمالي الخـــصوم وحقوق أصحاب الملكية	55680.000

شركة المختار التجارية | ليبيا ـ درنة | email@email.com | الهاتف : 0921234567

شكل (8): واجهة الميزانية العمومية

شكل (9): واجهة التنبؤ بمستقبل الشركة

7. إقفال الحسابات: وهنا يتم تسجيل قيود الإقفال، وتجهيز البيانات المالية لفترة مالية جديدة والتنبؤ بمستقبل الشركة.

8. خروج: للخروج من لوحة تحكم المحاسب وبالتالي قفلها.

- **ثانيا: لوحة تحكم البائع: User Control Panel – UCP**

تتميز هذه اللوحة بفصل مبيعات كل بائع على حدة، كما يقوم المحاسب الآلي بتسجيل القيود المحاسبية الخاصة بكل عملية بيع، وبواسطه هذه اللوحة يمكن أداء المهام التالية:

1. إضافة زبون، إضافة نوع القبض من الزبون، عرض فواتير الزبائن وطباعتها وحفظها كملف pdf، وتحصيل الديون من الزبائن، وكذلك إضافة الحسابات الفرعية للزبائن.

2. المبيعات يمكن بيع البضاعة بسعر الجملة أو سعر القطاعي بجميع أنواع المعاملات نقداً أو صك أو على الحساب، كما يمكن رد البضاعة، فحص كمية البضاعة

المتبقية، وحذف القيد المحاسبي المتعلق بعمليات البيع عند الضرورة.

3. الاطلاع على التقارير مثل دفتر اليومية العامة، حسابات الأستاذ، ميزان المراجعة، الميزانية العمومية، قائمه الدخل، حساب الأرباح والخسائر، والقوائم التجميعية.

24, 2:47 PM — Online Small Business Accounting System (OSBAS) | النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد

شركة المختار التجارية
الهاتف : 0921234567 | email@email.com
ليبيا - درنة

Online Small Business Accounting System (OSBAS)
النظام المحاسبي للشركات الصغيرة عن بعد

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2024/02/13

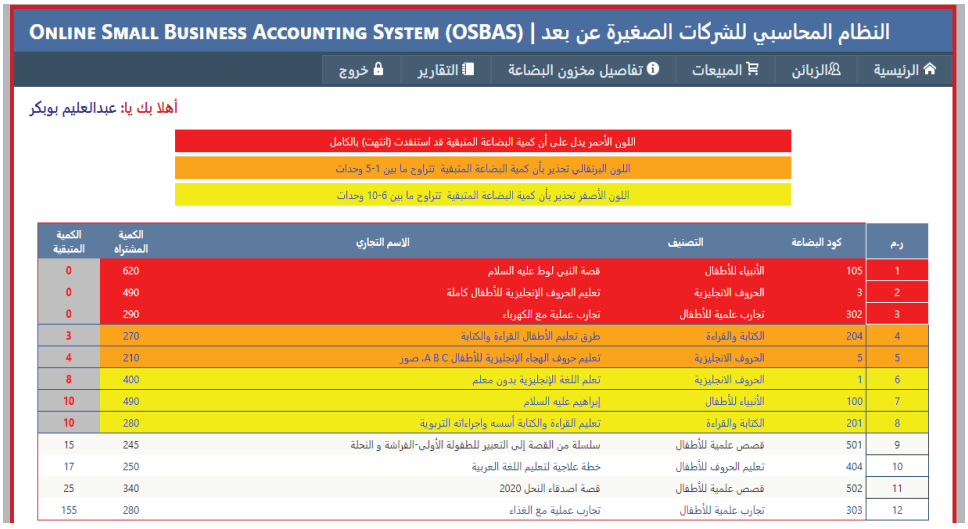
	الإيـــــــرادات	
المبيعات	71533.000	
مردودات المبيعات	455.000	
صافي المبيعات		71078.000
المشتريات	67885.000	
بضاعة آخر المدة	4285.457	
مردودات المشتريات	3452.500	
تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)=بضاعة أول المدة+المشتريات-مرتجل مشتريات-(بضاعة آخر المدة+مردودات المشتريات)		
تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات)		60147.043
مجمل الدخل (الخسارة)=صافي المبيعات-تكلفة المبيعات		
مجمل الدخل (الخسارة)		10930.957
يطرح مصروفات البيع و التوزيع		
المرتبات	11000.000	
م. إيجار المحل	2000.000	
إجمالي مصروفات البيع والتوزيع	13000.000	
يطرح المصروفات العامة والإدارية		
ضيافة	25.000	
م. مياه	200.000	
م. هاتف	500.000	
م.كهرباء	800.000	
إجمالي المصروفات العامة والإدارية	1525.000	
إجمالي المصروفات		14525.000
يضاف الدخل من النشاط غير العادي (إيرادات أخرى)		
خصم إيداعات و علاوات بالخطأ	300.000	
خصم الإجازة بدون مرتب	650.000	
خصم الغياب	60.000	
خصومات أخرى	300.000	
صافي الدخل أو الخسارة من الأنشطة العادية و غير العادية		2284.043-

شركة المختار التجارية | ليبيا - درنة | email@email.com | الهاتف : 0921234567

//osbas.lad.edu.ly/Admin/IncomeStatementPrint.aspx — 1/1

شكل (10): واجهة قائمة الدخل

شكل (11): واجهة المبيعات النقدية بسعر الجملة

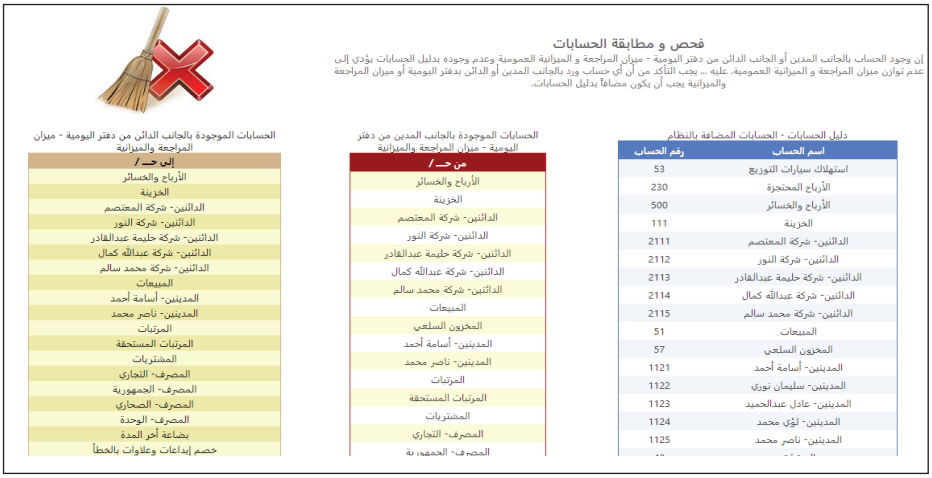


شكل (12): واجهة تقرير فحص الكمية المتبقية من البضاعة

لوحة تحكم المسؤول: عن طريق هذه اللوحة يمكن التحكم في النظام بالكامل وبواسطتها يمكن أداء المهام التالية:

1. إداره المستخدمين: اضافة مستخدمين جدد وتعديل بيانات دخولهم للنظام وحذفها عند الضرورة، وتحديد صلاحيات المستخدمين مثل المحاسب والبائع، وتحديد عدد البائعين بالنظام، وذلك بمنحهم بيانات الدخول، (اسم المستخدم وكلمة المرور).
2. تنظيف النظام من جميع المعاملات في حالة الرغبة في تغيير نشاط الشركة، وذلك يتم بعد حفظ جميع التقارير كملف pdf للنشاط السابق للشركة.
3. فحص ومطابقة حسابات النظام: ويتم ذلك بالمطابقة بين الحسابات الموجودة بدليل الحسابات وبين الحسابات المستخدمة بدفتر اليومية، فيمكن اكتشاف أي حساب موجود باليومية وغير موجود بدليل الحسابات والذي بدوره يشكل مشكلة بالنظام.

شكل (13): واجهة لوحة تحكم المسؤول



شكل (14): واجهة فحص ومطابقة الحسابات

8. نظم الرقابة الداخلية وتدقيق ومراجعة الحسابات في ظل تطبيق الذكاء الاصطناعي

في ظل النظام المحاسبي السحابي تكون اجراءات الرقابة اكثر فاعلية من خلال الاستفادة من قدرات النظام المحاسبي السحابي، وخاصة فيما يتعلق بالدقة والتقليل من الأخطاء التي يمكن أن تحدث في أي عنصر من عناصر النظام، حيث يتمتع النظام المحاسبي السحابي بوحدة رقابة داخلية مبرمجة يتم بموجبها تدقيق ومراجعة العمليات التي تحدث على البيانات بصورة ذاتية، الأمر الذي أدى إلى مساهمة النظام السحابي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتدقيق ومراجعة الحسابات من أجل التعرف على أماكن القوة والضعف فيها، وبالتالي اتخاذ الخطوات المصححة لأية انحرافات يمكن أن تحدث، وهذا لا يعني أن دور المحاسب في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدقيق ومراجعة الحسابات في ظل استخدام النظام المحاسبي السحابي معدوم، بل دوره ما زال قائماً ومطلوباً من خلال التأكد من صحة ودقة البيانات المدخلة للنظام السحابي من كافه النواحي الحسابية والموضوعية والقانونية. بالإضافة إلى القيام بعمليات التدقيق والمراجعة على مخرجات النظام السحابي والتأكد من دقتها وصحتها (السقا، 2011).

■ النتائج والتوصيات

بعد تطبيق منهجية البحث على بيانات الشركات الليبية التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة، والأخذ في الاعتبار نتائج طريقة الملاحظة المستخدمة في جمع بيانات البحث وسؤال البحث، تضمن هذا الجزء من البحث لأهم النتائج التي تم التوصل إليها، والتوصيات المناسبة في ظل هذه النتائج.

● نتائج البحث

خلص هذا البحث إلى بناء نظام محاسبي الكتروني يعمل وفق آلية الذكاء الاصطناعي يتماشى مع الشركات الليبية التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة، وهذا النظام المقترح من شأنه يمكن أن يقدم ما يلي:

- ◆حلولاً للمشاكل التي لم يتم حلها من قبل في البيئة الليبية ضمن نطاق مدينة درنة. لذا فإن هذا النظام المقترح يمكن أن يُحسّن عمل هذه الشركات وزيادة كفاءة أدائها باعتباره كبديل للطريقة التقليدية لتسجيل الصفقات المالية التي تقوم بها هذه الشركات.
- ◆ يُقدم النظام المقترح العديد من المزايا التي من شأنها ستحفّز المستخدمين (المحاسبين) على استخدامها مثل الدقة والسرعة في تسجيل القيود المحاسبية وترحيلها وترصيدها إلى حسابات الأستاذ العام ومن ثم إلى ميزان المراجعة والحسابات الختامية وذلك تلقائيا باستخدام المحاسب الآلي المضمّن بالنظام وبدون تدخل المحاسب، وهذا بدوره يؤدي إلى توفير الوقت الجهد وتقليل حجم الأخطاء وتخفيض التكاليف.
- ◆ يُقدم النظام المقترح أيضاً رؤية واضحة لأحدث أنظمة تكنولوجيا المعلومات في إدارة المخازن فهو يُسهّل عمليات خصم البضاعة المنصرفة من المخازن، كما يقوم بعرض الكمية المتبقية من البضاعة لكل صنف وتحديد قيمة بضاعة آخر المدة في أي

لحظة، وبالتالي يمكن للشركة التجارية القيام بعمليات جرد البضاعة في أي وقت مع تحقيق الدقة وتوفير الوقت والجهد.

- **توصيات البحث**

من خلال نتائج البحث يمكن التوصل إلى التوصيات التالية:

1. العمل على وضع خطط حقيقية للبدء في تطبيق النظام المحاسبي الالكتروني على الشركات الليبية التجارية العاملة في نطاق مدينة درنة.
2. تدريب المحاسبين في الشركات الليبية التجارية محل الدراسة على استخدام النظام بشكل فعال حتى يحققوا مزيداً من الإنتاجية والجودة في العمل.
3. عقد ورش عمل ودورات تعليمية لتعريف المحاسبين المستخدمين للنظام المقترح بإجراءات الأمن السيبراني. فالأمن السيبراني هو عبارة عن العديد من إجراءات الحماية ضد الهجمات السيبرانية والتي إذا تم تطبيقها من قبل الشركات التي تستخدم الأنظمة السحابية فإنها ستُحبط أي محاولة اختراق للنظام.
4. يمكن تطوير منهجية هذا البحث ليشمل نشاط الشركات الصناعية الليبية، فبعض الشركات الصناعية تعمل حسب طلبيات العملاء مثل شركات المقاولات العامة، فمثل هذه الشركات تحتاج لتطبيق نظام أوامر التشغيل. أما الشركات الصناعية التي يتحرك فيها الإنتاج من قسم إلى آخر أو من مرحلة إلى أخرى حتى يصل الإنتاج إلى مرحلة الإنتاج التام، فيلزم عليها تطبيق نظام تكاليف المراحل. وعليه فإن هذه الدراسة توصي بتطوير نظام تكاليف الكتروني يسهّل القيام بمهام كل من نظام أوامر التشغيل ونظام تكاليف المراحل.
5. تشير العديد من الدراسات السابقة بأن هناك حاجة إلى المزيد من الدراسات حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفندقة في الدول النامية والدول متوسطة النمو التي تشهد حراكاً اقتصادياً في قطاعها السياحي. ومن هذه

الدراسات دراسة مفتي (2015). كما أن هنالك بعض القصور في تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية من قبل قطاع الضيافة والفندقة. لذا توصي الدراسة الحالية باقتراح وبرمجة وتطوير نظام محاسبي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي، وهذا النظام بدوره سوف يحفّز القطاع السياحي في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لما سيوفره من مزايا في توفير الوقت والجهد ودقة في المخرجات.

■ الخاتمة

تعمل العديد من الشركات الليبية التجارية العاملة ضمن نطاق مدينة درنة بالنظام المحاسبي بالآلية التقليدية الورقية، وبالاستغلال الأمثل لتكنولوجيا الذكاء الاصطناعي سوف يتم تحسين عمل هذه الشركات وزيادة كفاءة أدائها بالعمل على تطوير نظام محاسبي إلكتروني محوسب بديل للطريقة التقليدية لتسجيل الصفقات المالية التي تقوم بها الشركات التجارية. يتميز النظام الجديد بسهولة تسجيل قيود اليومية والترحيل إلى حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة والميزانية العمومية وقائمة الدخل دون تدخل المحاسب أي إلكترونياً وهذا يضمن عدم الوقوع في الأخطاء وتكون النتائج سليمة ودقيقة. كما يقوم النظام بتسجيل قيود الإقفال وإعداد حساب الأرباح والخسائر تلقائياً بدون تدخل المستخدم (المحاسب)، ويقوم أيضاً بتجهيز الحسابات لسنة مالية جديدة وعرض بضاعة آخر المدة وأول المدة كما يستخدم مؤشرات ونسب مالية عالمية تساعد الشركة في التنبؤ بالفشل المالي قبل الوقوع فيه. يحتوي النظام أيضاً على لوحة تحكم خاصة بالبائع عن طريقها يتم بيع البضاعة وإنشاء حسابات للزبائن وإعداد الفواتير وطباعتها. كما يتم عرض مبيعات كل بائع على حدة وفي أي تاريخ. وبهذا يمكن باستخدام النظام تخويل أي عدد من البائعين مع الفصل بين مبيعات كل بائع فأي عملية بيع يمكن معرفة من قام بها .

● **المراجع**

1. Madina , Eshmamatova , (2021), " Artificial Intelligence In Accounting And Auditing" Academic Journal of Digital Economics and Stability Volume 1 Issue 1, March, pp.16:20.
2. Odoh, L. C., Silas, C. E., Ugwuanyi, U. B. and Chukwuani, N. V. (2018). Effect of artificial Intelligence on the performance of URL: http://journals.covenantuniversity.edu.ng/index.php/cujpia.
3. Ping, H. and Ying, G. Y. (2018). Comprehensive view on the effect of artificial intelligence unemployment. Multidisciplinary Inclusive Education, Management and Legal Services (MIEMLS), 1(1), 3235-. DOI: 10.26480/ismiemls.01.2018. pp.3235-.
4. Zohuri, B. and Rahmani, F. M. (2020). Artificial intelligence versus human intelligence: A new technological race. ACTA Scientific Pharmaceutical Sciences, 4(5), pp.5058-.

5. إبراهيم محمد، 2023. تأثير الذكاء الاصطناعي على المحاسبة: هل ستختفي وظيفة المحاسبة؟ متاح على الانترنت: https://accountantssociety.com/تأثير-الذكاء-الاصطناعي-المحاسبة تاريخ الدخول: 30-4-2023.

6. بوابة الأهرام. 2024. تأثير الذكاء الاصطناعي والطفرة التكنولوجية على مهنة المحاسبة. https://gate.ahram.org.eg/News/4656959.aspx. تاريخ الدخول: 14-2-2024.

7. السقا هاشم زياد. 2011. نظام المعلومات المحاسبية. جامعة الموصل، العراق. متاح على الانترنت: https://www.researchgate.net/publication/323858223 . تاريخ الدخول: 15 .2 .2025.

8. شيماء محمود. 2023. دليلك الشامل حول المحاسبة السحابية وأهميتها ومميزاتها وأهم برامجها. متاح على الانترنت: https://elmohaseb.com/المحاسبة-السحابية

9. عبد الجواد سليمان نوري، سليم محمد أحمد، الشريف سالم عمر. (2020). دور المحاسبة الالكترونية في تطوير أنظمة جرد الأصول، دراسة تطبيقية على المعهد العالي للمهن الشاملة درنة. مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 13، العدد 5. متاح على الانترنت:

https://jres.lad.edu.ly/FUpload/20201213011312348.pdf . تاريخ الدخول: 15 ,2 ,2025 .

10. المجمع القانوني الليبي، 2010. قانون رقم 23 لسنة 2010 م بشأن النشاط التجاري. متاح على الانترنت: https://lawsociety.ly/legislation. تاريخ الدخول: 31-12-2023.

11. مفتي، محمد حسن علي. (2015). فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفندقة (دراسة حالة) .مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية44 , (1)52 ,-:doi .68 10.21608/acj.2015.63281. متاح على الانترنت: https://acjalexu.journals. ekb.eg/article_63281_b8e0702de1e2b294de699f2d9e28d127.pdf .

12. موقع شبكة الباحثين والأكاديميين السوريين، 15.2.2025. كيف يمكن لعملية تطوير البرمجيات أن تسلك سلوك الشلال. متاح على الانترنت: https://www.syr-res.com/article/10992.html . تاريخ الدخول: 15 ,2 ,2025.

أثر الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي

■ د. مرعي محمد البدري*

● تاريخ استلام البحث 2024/09/11م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/12م

■ **المستخلص:**

تهدف هذا الدراسة إلى اختبار تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي خلال الفترة من 2012 إلى 2020. تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS). لقد استخدمت الدراسة مؤشر Z-SCORE كمتغير تابع لقياس الاستقرار المالي، بينما حصة الملكية الأجنبية كمتغير مستقل رئيسي. بالإضافة إلى ذلك، استخدمت الدراسة العوامل الخاصة بالمصرف، وهيكل السوق، وعوامل الاقتصادي الكلي كمتغيرات رقابية. تؤكد نتائجنا على أن الملكية الأجنبية لها تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي، بينما زيادة ملكية الدولة له تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية من خلال تشجع المصارف على تحمل المزيد من المخاطر. بشكل عام، تظهر أدلتنا التجريبية أن كفاءة التكلفة لها تأثير سلبي وبشكل غير هام وأن المصارف غير الكفؤة أقل استقرارًا. بينما حجم المصرف له تأثير ايجابي وذو دلالة إحصائية، مما يشير إلى أن المصارف الأكبر حجمًا أكثر استقرارا. وتشير القيمة السلبية وذات الدلالة الإحصائية لتركيز السوق إلى أن انخفاض المنافسة في النظام المصرفي الليبي يؤدي إلى انخفاض الاستقرار المالي. فيما يتعلق عوامل الاقتصادي الكلي، تؤكد نتائجنا إن نمو الناتج المحلي الإجمالي له تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية، هذا يعني إن النمو الاقتصادي الأعلى يؤدي إلى استقرار مصرفي أكبر. في حين إن عرض النقود له تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية، حيث إن السياسة النقدية الانكماشية تؤثر على الاستقرار المالي من خلال قدرة المصارف على الإقراض. توصي هذه الدراسة السلطات التنظيمية في ليبيا للعمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة لجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي في القطاع المصرفي مثل المرونة في اللوائح القانونية لجذب المصارف الأجنبية وتسهيل عملياته في ليبيا.

● **الكلمات الرئيسية:** الملكية الأجنبية، الاستقرار المالي، النظام المصرفي الليبي.

* محاضر بقسم التمويل والمصارف- كلية الاقتصاد بجامعة بنغازي E-mail: elbadrimarei@yahoo.com

The impact of foreign ownership on the financial stability of the Libyan banking system

■ Marei Elbadri*

● Received: 11/09/2024 ● Accepted: 12/11/2024

■ **Abstract:**

This study aims to test the impact of foreign ownership on the financial stability of the Libyan banking system during the period from 2012 to 2020. The collected data were analyzed using the Ordinary Least Squares method (OLS). The study used the Z-SCORE index as a dependent variable to measure financial stability, while the share of foreign ownership was the main independent variable. In addition, the study used bank-specific factors, market structure, and macroeconomic factors as control variables. Our results confirm that foreign ownership has a positive and statistically significant impact on the financial stability of the Libyan banking system, while increasing state ownership has a negative and statistically significant impact by encouraging banks to take more risks. In general, our empirical evidence shows that cost efficiency has a negative and insignificant relationship and that inefficient banks are less stable. While bank size has a positive and statistically significant effect, indicating that larger banks are more stable. The negative and statistically significant value of market concentration indicates that low competition in the Libyan banking system leads to low financial stability. Regarding macroeconomic factors, our results confirm that the GDP growth is positive and statistically significant, meaning that higher economic growth leads to greater banking stability. While money supply has a negative and statistically significant effect as a contractionary monetary policy through banks' ability to lend affects financial stability. This study recommends that the regulatory authorities in Libya should take the necessary actions to attract and encourage foreign investment in the banking sector such as flexibility in legal regulations to attract foreign banks and facilitate their operations in Libya.

● **Keywords:** Foreign ownership; Financial stability; Libyan banking system.

* Lecturer, Department of Finance and Banking - Faculty of Economics, University of Benghazi. E-mail: elbadrimarei@yahoo.com

■ **المقدمة**

على الرغم من أن المصارف الأجنبية يمكن أن تعمل كمحفزات للتنمية المالية والاقتصادية، إلا أن دورها يظل مثيراً للجدال لأنها قد تحل محل الإقراض المحلي، وبالتالي تشديد قدرة الشركات على الوصول إلى الائتمان بشكل عام (Bruno وHauswald، 2014). لقد شهد العقد الماضي تغيرات مهمة في الصناعة المصرفية في معظم الدول. إن مشاركة المصارف الأجنبية وزيادة التركيز المصرفي كنتيجة لعمليات الاندماج الناجمة عن الأزمات المالية والتشديد التنظيمي أثارت المخاوف بشأن الاستقرار المالي للمصارف والمنافسة مثل تكاليف الاقتراض والكفاءة المصرفية. على سبيل المثال، كان للمصارف العالمية دور كبير في نقل أزمة 2007-2009 إلى اقتصادات الأسواق الناشئة (Cetorelli وGoldberg، 2011). عليه، فإن الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من تأثير الملكية الأجنبية على استقرار القطاع المصرفي الليبي.

يعتبر القطاع المصرفي عنصراً بالغ الأهمية في تعزيز النشاط الاقتصادي والاستقرار في الاقتصاد. تعمل المصارف على تخصيص الأموال بكفاءة، وتخفيف المخاطر من خلال التنويع، والحد من عدم تماثل المعلومات من خلال مراقبة الوحدات الاقتصادية. كما يتفاعل النظام المصرفي مع المؤسسات الأخرى لأداء وظائف الوساطة، وبالتالي النظام المصرفي مترابط مع الإطار المؤسسي في أي دولة (Bektas وآخرون، 2022). الا ان مرونة النظام المصرفي يعتمد على الاستقرار المالي للمصارف والذي هو عنصر أساسي من عناصر الرفاهية في الأنظمة الاقتصادية المعاصرة. وعرف المصرف المركزي الألماني)Deutsche Bundesbank (2003 استقرار النظام المصرفي بأنه "الحالة التي يؤدي بها النظام المالي بكفاءة وظائفه الاقتصادية الرئيسية، مثل تخصيص الموارد وتوزيع المخاطر فضلاً عن تسوية المدفوعات". بعبارة أخرى، ربط الاستقرار المالي بنظام مصرفي سليم يتكون في المقام الأول من مؤسسات مالية قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتؤدي الوظائف المذكورة أعلاه.

لقد قدمت الأزمة المالية العالمية التي حدثت في عام 2008 دروسا قيمة لكل الدول. حيث عانت قطاعات المصارف من تأثير هذه الأزمة مثل مشاكل السيولة والائتمان وصعوبات وتعثر في تسديد الالتزامات المالية ومستحقاتها. ويظهر أن المصارف المملوكة للدولة تعاني أكثر من هذه مشاكل. بينما تتمتع المصارف الخاصة بفرصة أداء أفضل من المصارف المملوكة للحكومة. على سبيل المثال، (2015) ElBannan أكد أن المصارف المملوكة للحكومة أكثر عرضة للإفلاس ومخاطر الائتمان. أيضا، Uhde و(2009) Heimeshoff وجدوا ان المصارف المملوكة للحكومة أكثر عرضة للهشاشة المالية. كما أكد (2016) Anwar ان المصارف المملوكة للقطاع الخاص كانت أكثر صحة مالية. بينما Boulanouar وآخرون (2021) وجدوا أن جميع المصارف المملوكة للدولة أكثر استقرارا من المصارف المملوكة للقطاع الخاص. بينما (2004) Herrero وSimón وجدوا ان المصارف الأجنبية تعمل على زيادة استقرار المعروض الائتماني، وأنها لا تزيد من احتمالات حدوث أزمة مصرفية.

خلال العقدين الماضيين، شهد المشهد المالي في جميع أنحاء العالم تغيرات كبيرة خصوصا بعد ظهور التحرير المالي والعولمة وإزالة القيود المفروضة على الأنشطة المصرفية عبر الحدود. وأن العلاقة بين الملكية الأجنبية والمصارف المحلية تشكل مصدر قلق كبير لصانعي السياسات في جميع أنحاء العالم، ولكنها نادراً ما يتم فحصها. وعليه. فإن هذه الدراسة تختبر تأثير مشاركة الملكية الأجنبية للمصارف على النظام المصرفي الليبي. وعلى وجه الخصوص، تحاول هذه الدراسة الاجابة على الأسئلة التالية: ماهي الدوافع وراء تشجيع دخول المصارف الأجنبية؟ ما هو تأثير مشاركة المصارف الأجنبية على استقرار المالي للنظام المصرفي الليبي؟

بشكل عام، تظهر نتائجنا على الملكية الأجنبية لها تأثير إيجابي وذو الدلالة الإحصائية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي، بينما زيادة ملكية الدولة لها تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية من خلال تشجع المصارف على تحمل المزيد من المخاطر. من ناحية أخرى تؤكد نتائجنا إن حجم المصرف ونمو الناتج المحلي الإجمالي لهما تأثير إيجابي وذو

دلالة إحصائية، مما يشير إلى أن المصارف الأكبر حجمًا والنمو الاقتصادي الأعلى يؤديان إلى استقرار مصرفي أكبر. بينما كفاءة التكلفة وتركيز السوق وعرض النقود لها تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية، حيث تؤثر المصارف غير الكفؤة في بيئة من المنافسة المصرفية الضعيفة والسياسة النقدية الانكماشية على قدرة المصارف على الإقراض وبالتالي تؤدى إلى عدم الاستقرار المالي.

تم تنظيم بقية الورقة على النحو التالي: القسم 2 يناقش الدراسات السابقة، والقسم 3 يوضح منهجية الدراسة ومصادر البيانات، والقسم 4 يناقش النتائج الرئيسية، والقسم 5 يعرض الخاتمة والتوصيات.

■ الدراسات السابقة

من الناحية النظرية، يمكن أن تؤثر زيادة مشاركة المصارف الأجنبية على الأسواق المحلية من خلال التأثير على الاستقرار المالي. على سبيل المثال، Boulanouar وآخرون (2021) درسوا تأثيرات ملكية المصارف والعوامل المؤسسية على الاستقرار المالي للقطاع المصرفي لعينة من 76 مصرفا في دول مجلس التعاون الخليجي. باستخدام طريقة GMM لفترة 14 عاما لعينات من المصارف الخاصة مقابل الحكومية، والمحلية مقابل المملوكة للأجانب، والإسلامية مقابل التقليدية، والصغيرة مقابل الكبيرة. ووجدت الدراسة أن جميع المصارف المملوكة للدولة أكثر استقرارا من المصارف المملوكة للقطاع الخاص. ومع ذلك، بعد التحكم في الحجم، فإن هذه النتيجة صحيحة بالنسبة للمصارف الصغيرة ولكن غير صحيحة للمصارف الكبيرة المملوكة للدولة. وهذا يعني أنه مع نمو المصارف المملوكة للدولة في الحجم، يبدو أنها تفقد ميزة الاستقرار التي كانت تتمتع بها سابقا وقد يتم التفكير في الخصخصة للحفاظ على استقرارها المالي. ووجدت الدراسة أيضًا، بما يتماشى مع فرضية الميزة العالمية، أن المصارف المملوكة للأجانب أكثر استقرارا ولديها احتمال أقل للتخلف عن السداد من المصارف المملوكة محليا.

Herrero وSimón (2004) قاموا بتحليل تأثير المصارف الأجنبية على الاستقرار المالي في أوروبا خلال الفترة من 1993 إلى 2003، من خلال استعرض الأدلة القائمة بشأن تأثير المصارف الأجنبية على الاستقرار المالي في البلدان التي تعمل فيها. ولقد وجدت الدراسة أن المصارف الأجنبية تعمل على زيادة استقرار عرض الائتمان، وأنها لا تزيد من احتمالات حدوث أزمة مصرفية. فيما يتعلق باحتمالات انتشار عدوى الأزمات المصرفية، حيث إن المصارف الأجنبية قد تزيد من تعرض الاقتصاد المضيف للصدمات الخارجية، ولكن وجدوا الشروط اللازمة لتحقق هذا الخطر صارمة للغاية. وان بدائل التمويل الخارجي مثل المحافظ الاستثمارية هو أيضا ليس أقل عرضة لانتشار عدوى الازمات. بالإضافة إلى ذلك، قام ElBannan (2015) بدراسة تأثير توحيد المصارف والملكية الأجنبية على المخاطر المصرفية في القطاع المصرفي المصري خلال الفترة 2000-2011، باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية المجمعة (POLS) في ظل تحليلين رئيسيين لاختبار العلاقة بين التركيز والملكية الأجنبية من ناحية وسلوك المخاطرة المصرفية من ناحية أخرى. كشفت نتائج الدراسة أن تركيز المصارف يرتبط بانخفاض مخاطر الإفلاس ومخاطر الائتمان، مما يشير إلى أن تركيز القطاع المصرفي من شأنه أن يعزز الاستقرار المالي. وأن زيادة وجود المصارف الأجنبية يقلل من مخاطر الائتمان المصرفي إلا إنه قد يزيد من مخاطر الإفلاس. علاوة على ذلك، وجدت الدراسة أن المصارف المملوكة للحكومة أكثر عرضة للإفلاس ومخاطر الائتمان؛ وبالتالي، لا ينبغي تشجيع ملكيتها. كما أوصت الدراسة يجب على الجهات التنظيمية في البلدان الناشئة أن تدعم الاستثمارات الأجنبية في المصارف لنقل المهارات والأنظمة الإدارية الأفضل.

Uhde وHeimeshoff (2009) قاموا بدراسة تعزيز الاستقرار المصرفي والمالي باستخدام بيانات الميزانيات العمومية المجمعة للمصارف في بلدان الاتحاد الأوروبي الخمس والعشرين خلال الفترة من عام 1997 إلى عام 2005. وكشف نتائج الدراسة أن السوق المصرفي في أوروبا الشرقية والتي تظهر مستوى أقل من الضغوط التنافسية

وفرص تنويع أقل ونسبة أعلى من المصارف المملوكة للحكومة أكثر عرضة للهشاشة المالية في حين دعمت اللوائح التنظيمية لرأس المال الاستقرار المالي في مختلف أنحاء الاتحاد الأوروبي. في المقابل، Anwar (2016)، قام بدراسة وتحديد الاختلافات بين مستويات صحة المصارف المملوكة للحكومة والمصارف الخاصة المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة 2013 -2014، لعينة من 27 مصرفا من إجمالي 41 مصرفا. تم تقييم سلامة المصارف من خلال عوامل المخاطر والحوكمة والربحية ورأس المال والسلامة المالية. أظهرت نتائج الدراسة أن المصارف المملوكة للدولة أكثر ربحية، بينما المصارف المملوكة للقطاع الخاص كانت أكثر سلامة مالية. بالإضافة إلى ذلك، لم تظهر النتائج أي فروق جوهرية بين المصارف الحكومية والخاصة من حيث المخاطر والحوكمة ورأس المال.

لقد ركزت الأدبيات السابقة من حيث كفاءة المصارف مثل تأثير المصارف الأجنبية على أداء المصارف المحلية وكفاءتها من حيث التكلفة. كما ركزت أيضا على تحمل المصارف للمخاطر مثل تأثير المصارف الأجنبية على تقلب أرباح المصارف. بالإضافة إلى ذلك، تتناول دراسات سابقة اخري من حيث المنافسة مثل تأثير المصارف الأجنبية على تعزيز المنافسة بين المصارف المحلية، وتحسين كفاءة عمليات المصارف المحلية، وتوفير الخدمات المالية بتكاليف أقل، وتعزيز النمو الاقتصادي من خلال تعزيز كفاءة تخصيص الموارد. على سبيل المثال، Nhan (2024) اختبر تأثير وجود المصارف الأجنبية على القطاع المصرفي من حيث زيادة القدرة التنافسية في فيتنام خلال الفترة من عام 2005 إلى عام 2020. وتوصلت الدراسة إلى أنه مع دخول المزيد من المصارف الأجنبية إلى السوق المحلية، تنخفض ربحية المصارف المحلية وتتحمل مستويات أعلى من المخاطر، حيث إن المصارف المحلية تستجيب من خلال زيادة مخاطر محافظ قروضها، وخاصة زيادة إصدار الائتمان للشركات.

من ناحية أخرى، Yin (2021) درس أثر دخول المصارف الأجنبية على المنافسة في البلدان المضيفة لـ 148 دولة خلال الفترة 1987-2015، ووجد أنه وجود المصارف الأجنبية يزيد من المنافسة في الدول المتقدمة ولكنه يقلل من المنافسة في الدول النامية.

من ناحية أخرى، يمكن لمتطلبات رأس المال الصارمة، وقيود الدخول الأعلى إلى السوق، وتبادل المعلومات الائتمانية الفعالة أن تخفف من تأثير دخول المصارف الأجنبية، في حين تعمل الرقابة الأفضل والحوكمة الخارجية على تعزيز الارتباط بين وجود المصارف الأجنبية والمنافسة. بالإضافة إلى ذلك، DELIS وآخرون (2016) قاموا بدراسة العلاقة بين الملكية الأجنبية والمنافسة في القطاع المصرفي لعينة من 131 دولة ولمدة 13 عاما لعينة مكونة من 50 ألف مصرف. ووجدت الدراسة أن الملكية لا تفسر قوة السوق على مستوى المصارف الفردية. ومع ذلك، على مستوى الدول وجدت الدراسة ان الملكية الأجنبية لها تأثير إيجابي وهام على قوة السوق بشكل رئيسي، لأن المصارف الأجنبية تدخل من خلال عمليات الاندماج أو الاستحواذ وليس من خلال الاستثمارات الجديدة. وتنشأ الزيادات الملحوظة في القوة السوقية في المقام الأول من انخفاض التكلفة الحدية.

Yin وآخرون (2020) درسوا العلاقة بين عولمة المصارف وكفاءتها من وجهة نظر كل من البلدان المضيفة والبلدان الأصلية لـ 126 دولة خلال الفترة 1995-2013. لقد وجدوا أن دخول المصارف الأجنبية يرتبط بانخفاض الكفاءة في البلد المضيفة، في حين يؤدي التوسع الأجنبي في القطاع المصرفي إلى تحسين كفاءة المصارف في البلد الاصلي. كذلك أن تأثير عولمة المصارف يعتمد على الأنظمة التنظيمية والمؤسسية للبلدان المحلي. وعلى وجه التحديد، فإن القيود الصارمة على الأنشطة، والرقابة المشددة، والقيود الأقل على المصارف الأجنبية، وانخفاض قيود الدخول للسوق، والتدخل الحكومي الأقل، كلها أمور تساعد على تخفيف فقدان الكفاءة الناجم عن دخول المصارف الأجنبية. إن انخفاض سلطة الإشراف، وتعدد الجهات الإشرافية، والمزيد من القيود على المصارف الأجنبية، والسوق المصرفية التنافسية، كلها عوامل تؤدي إلى زيادة كفاءة المصارف المحلية القائمة من الاستثمارات الخارجية للبلد المعني في القطاع المصرفي. علاوة على ذلك، نجد أن التأثير السلبي على الكفاءة الناجم عن وجود المصارف الأجنبية يكون أقل وضوحًا بالنسبة للمصارف الأقل خطورة والأكثر ربحية والأكبر حجما، في حين أن المصارف الأكثر كفاءة

والأكثر ربحية والتي تتحمل مخاطر أكبر والأصغر حجما تكتسب المزيد من الكفاءة من التوسع الخارجي لبلادهم.

يمكن أن يزداد تركيز السوق أيضا بعد الدخول الأجنبي إذا قامت المصارف الأجنبية ذات الأداء الأفضل بطرد المنافسين المحليين الأقل كفاءة. على سبيل المثال، درس Detragiache وآخرون (2008) كيف يؤثر انتشار المصارف الأجنبية على تنمية القطاع المالي في البلدان الفقيرة. ووجدت الدراسة أنه عندما تكون المصارف المحلية أفضل من المصارف الأجنبية من ناحية الرقابة الضعيفة للعملاء، فإن دخول المصارف الأجنبية قد يضر بهؤلاء العملاء ويؤدي إلى تفاقم الرفاهية. وأن الائتمان المقدم للقطاع الخاص لابد أن يكون أقل في البلدان التي تتمتع بقدر أكبر من تغلغل المصارف الأجنبية، وأن المصارف الأجنبية لابد أن يكون لديها محفظة قروض أقل خطورة. كما قام Lee وآخرون (2016) بدراسة تأثير الملكية الأجنبية على المنافسة المصرفية في 50 دولة، وتشمل عينة الدراسة على الدول منخفضة ومتوسطة الدخل. تظهر النتائج التي توصلوا إليها أن ارتفاع نسبة الملكية الأجنبية في المصارف يمكن أن يعزز المنافسة، في حين أن سياسة تحرير الإشراف المصرفي تعمل بدلا من ذلك على تخفيف هذه العلاقة الإيجابية بين الملكية الأجنبية والمنافسة. وعلى العكس من ذلك، فإن تحرير خصخصة المصارف في أمريكا اللاتينية وبلدان منطقة جنوب الصحراء الكبرى في أفريقيا يؤدي إلى زيادة المنافسة بشكل كبير. وبالتالي فإن الإصلاحات المالية تشكل أهمية كبيرة بالنسبة للعلاقة بين الملكية الأجنبية والمنافسة المصرفية.

تناولت دراسة Sengupta (2007) كيف تؤثر مشكلة عدم تماثل المعلومات على دخول المصارف الاجنبية وسلوك الإقراض في أسواق الائتمان في الأسواق الناشئة. وقد اكدت الدراسة أن كلا من المعلومات الأفضل قبل الدخول والحماية القانونية الأقوى بعد الدخول يسهلان دخول المنافسين الخارجيين منخفضي التكلفة إلى أسواق الائتمان. ويزداد نجاح المصارف الأجنبية في اكتساب مقترضين من ذوي الجودة الأعلى من خلال تقديم قروض

أرخص مع ميزته في الكفاءة. وتشير الأدلة إلى أن المصارف الأجنبية تميل إلى إقراض المزيد من الشركات الكبيرة وبالتالي إهمال الشركات الصغيرة والمتوسطة، وأن هذا التحيز الملحوظ أقوى في الأسواق الناشئة.

وقد يعتمد أيضا تأثير الملكية الأجنبية على هيكل السوق من خلال طريقة الدخول الأجنبي. على سبيل المثال، درس Lehner (2008) وSchnitzer التأثيرات غير المباشرة لدخول المصارف الأجنبية على البلد المحلي وزيادة المنافسة في سوق الخدمات المصرفية المحلية إما عن طريق إنشاء مؤسسة مصرفية جديدة او الاستحواذ على مصرف محلي. بمعنى آخر، كيف تؤثر المصارف الأجنبية على حوافز المصارف المحلية لتحسين كفاءتها والرفاهة الاجتماعية للبلدان المضيفة. وكيف تؤثر أساليب دخول المصارف الأجنبية المختلفة على سوق الخدمات المصرفية المحلية. إن الدخول عن طريق إنشاء مؤسسة مصرفية جديدة يؤدي إلى زيادة في عدد المصارف في البلد المحلي، بينما الدخول عن طريق الاستحواذ على مصرف محلي يترك إجمالي عدد المصارف دون تغيير، مما يؤثر على توزيع الملكية فقط. وقد اكدت الدراسة على ان زيادة عدد المصارف له تأثيرات إيجابية على الرفاهة كلما كانت بيئة السوق أكثر تنافسية، في حين إن التأثيرات غير المباشرة أقل احتمالية أن يكون لها تأثيرات إيجابية على الرفاهة كلما زادت المنافسة المصرفية. وبالتالي، يبدو أن التأثيرات التنافسية تعزز بعضها البعض، في حين تميل التأثيرات غير المباشرة والمنافسة إلى إضعاف بعضها البعض.

هناك أدلة تجريبية قوية تدعم الادعاء بأن المصارف الأجنبية تتمتع عمومًا بأداء أعلى من المصارف المحلية، وخاصة في البلدان النامية. وقد أوضح Assaf وآخرون (2013) أسباب ارتفاع مستويات الكفاءة لدى المصارف الأجنبية بالنسبة للمصارف التركية من عام 2002 إلى عام 2010، أن المصارف الأجنبية تحصل عادةً على موارد مالية غير مكلفة من سوق المعاملات المصرفية الدولية أو شركاتها الأم. وتوفر الاستقلالية عن أسواق المعاملات المصرفية أو تسهيلات الإقراض التي يقدمها المصرف المركزي ميزة

تنافسية للمصارف الأجنبية. وكذلك، تعمل المصارف الأجنبية بعدد أقل من الفروع مقارنة بالمصارف المحلية نظرًا لأن الأنشطة التجارية للمصارف الأجنبية تستهدف في الغالب العملاء من الشركات. وبالتالي، تعمل المصارف الأجنبية بتكاليف أقل. كما ان الأنشطة التجارية للمصارف الأجنبية تعتمد على خدمات مالية أكثر تطورًا، مثل التأجير والقروض المجمعة، والتي تكون أقل خطورة من عمليات الائتمان القياسية. بالإضافة إلى ذلك، درس Horen & Claessens (2012) أداء المصارف الأجنبية مقارنة بالمصارف المحلية في العديد من الدول بين عامي 1999 و2006، ولقد وجدت الدراسة أن المصارف الأجنبية تميل إلى تحقيق أداء أفضل عندما تكون من بلد مرتفع الدخل، واللوائح التنظيمية في البلد المحلي ضعيفة نسبياً، وتكون أكبر حجماً وتتمتع بحصة سوقية أكبر. وأيضاً تحقق المصارف الأجنبية من البلدان الأصلية التي لديها نفس اللغة واللوائح التنظيمية في البلد المضيف أداءً أفضل.

فيما يتعلق المصارف الأجنبية وتكلفة الائتمان، Ghosh (2016) تناول تأثير عولمة القطاع المصرفي على أرباح المصارف وكفاءة التكلفة في 169 دولة. وتوصلت الدراسة إلى أن حصة أكبر من المصارف الأجنبية، تقلل من الأرباح والتكاليف العامة في الصناعة المصرفية المحلية، وهو ما يعكس بالتالي زيادة القدرة التنافسية وعدم تماثل المعلومات في الأسواق المحلي، فضلاً عن استيعاب التكنولوجيا الأفضل والممارسات الإدارية من قبل المصارف المحلية. وفي الأسواق الناشئة فقط، وجد أن عولمة القطاع المصرفي تعمل على زيادة أرباح المصارف. وتقدم هذه النتيجة تفسيرا للزيادة السريعة في وجود المصارف الأجنبية في الأسواق الناشئة على مدى العقدين الماضيين. وبالمثل، تشهد البلدان التي لديها حصة عالية من وجود المصارف الأجنبية تأثيرا إيجابيا لعولمة القطاع المصرفي على أرباح المصارف.

كما درس Cull & Pería (2013) تأثير ملكية المصارف على نمو الائتمان في البلدان النامية قبل وأثناء أزمة 2008-2009. لقد وجدت الدراسة أن المصارف الخاصة المحلية في أوروبا الشرقية وأمريكا اللاتينية قلصت معدلات نمو قروضها خلال الأزمة.

ففي أوروبا الشرقية، انخفض إجمالي إقراض المصارف الأجنبية بأكثر من انخفاض الائتمان المصرفي الخاص المحلي كنتيجة للتخفيضات في قروض الشركات، ولم تتحرك المصارف المملوكة للحكومات لمواجهة التقلبات الدورية. بينما في أميركا اللاتينية، حيث تجاوز نمو قروض الشركات والمستهلكين التي قدمتها المصارف المملوكة للحكومة خلال الأزمة نظيره في المصارف المحلية والأجنبية، كما أن المصارف لم تعمل على تغذية نمو القروض قبل الأزمة. وكذلك، De Haas & Van Lelyveld قاموا بمقارنة الإقراض الذي قدمته 199 شركة أجنبية تابعة لأكبر 48 مجموعة مصرفية متعددة الجنسيات خلال فترة الركود الكبير مع الإقراض لـ 202 مصرف محلي خلال الفترة 2008-2009. وجدوا ان المصارف التابعة للمصارف الاجنبية اضطرت إلى إبطاء نمو الائتمان بسرعة تقارب ثلاثة أضعاف سرعة المصارف المحلية.

كما ركزت دراسات سابقة أخرى على العوامل القانونية والمؤسسية وتماثل المعلومات، حيث إن دخول كبير للمصارف الأجنبية على المصارف المحلية عندما يكون أوجه تشابه قانونية ومؤسسية أكبر وكذلك القرب بين البلدين واللغة المشتركة. على سبيل المثال، وجد Galindo وآخرون (2003) ادلة من 173 دولة على أن انتشار المصارف الأجنبية أعلى بكثير بين البلدان التي لديها أصول قانونية وأنظمة مصرفية ومنشآت مؤسسية مماثلة، ويفترض أن تكاليف التشغيل والمخاطر أقل في هذه البلدان، حيث تؤدي الاختلافات المؤسسية والقانونية بين البلدان إلى زيادة تكاليف الدخول وتقليل قدرة المصارف على التوسع في الخارج. كما ذكر Dell›Ariccia & Marquez (2004) إن المعلومات الخاصة التي يحصل عليها المقرضون تؤدي إلى الاستيلاء على المقترضين إلى الحد الذي لا يمكن معه توصيل هذه المعلومات بشكل موثوق إلى جهات خارجية. وقام الباحثان بتحلل كيف يؤثر هذا الاستيلاء على تخصيص محفظة القروض للمقرضين المطلعين. واظهرت النتائج:

اولا: في قطاعات السوق التي تعاني من عدم التماثل في المعلومات بشكل أكبر فأن

المصارف تفرض أسعار فائدة أعلى وتمول مقترضين أقل جدارة ائتمانية نسبيا.

ثانيا: عندما تواجه منافسة أكبر من المقرضين الخارجيين، تعيد المصارف تخصيص الائتمان نحو المزيد من المقترضين المحتجزين.

ثالثا: إذا كانت جودة المقترض واحتجازه مترابطين بشكل كاف، فإن زيادة القدرة التنافسية للمقرضين غير المطلعين يمكن أن تؤدي إلى تفاقم محفظة القروض الإجمالية للمقرض المطلع.

كما قام Bruno (2014) وHauswald بدراسة القنوات الاقتصادية التي تؤثر من خلالها عمليات الإقراض المحلية من جانب الملكية الأجنبية على النشاط الاقتصادي الحقيقي في البلدان النامية والمتقدمة. وتؤكد نتائج الدراسة أن الإقراض الأجنبي يخفف القيود المالية ويزيد من النمو الحقيقي بغض النظر عن ردة الفعل التنافسية للمصارف المحلية. كما اكدت الدراسة أن الملكية الأجنبية تعمل على توفير إمكانية الوصول المستقرة إلى الائتمان والتخفيف من القيود القانونية وعدم تماثل المعلومات التي تعترض الإقراض، وخاصة في أسواق الائتمان النامية.

■ بيانات ومنهجية الدراسة

● منهجية الدراسة:

تستخدم هذه الدراسة منهجية الانحدار الخطي. يعد تحليل الانحدار الخطي من أهم الأساليب الإحصائية في مجالات متعددة مثل الاقتصاد والطب والهندسة، ولتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي يتم استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) التي تجعل مجموع مربعات الخطأ أقل ما يمكن. وتعد طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) أسلوب شائع لتقدير معاملات معادلات الانحدار الخطي التي تصف العلاقة بين متغير كمي مستقل واحد (انحدار خطي بسيط) أو أكثر (انحدار خطي متعدد) ومتغير تابع واحد.

● **بيانات الدراسة:**

هذا الدراسة استخدمت مجموعة من المتغيرات التي تم اختيارها بعناية بناء على ماورد في الدراسات السابقة. والغرض من ذلك هو دراسة تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي خلال الفترة من 2012 إلى 2020. بالإضافة إلى ذلك، اختبار تأثير المتغيرات الخاصة بالمصرف وهيكل السوق وعوامل الاقتصادي الكلي على استقرار النظام المصرفي الليبي. ويوضح الجدول رقم (1) تعريف ومصادر بيانات متغيرات الدراسة.

الجدول رقم (1) تعريفات ومصادر بيانات متغيرات الدراسة.

اسم المتغير	الرمز	تعريف المتغير	مصدر البيانات
الاستقرار المالي	Z-SCORE	مؤشرz-score استخدم كمقياس استقرار المصارف	المصرف الدولي
المتغيرات الخاصة بالمصرف:			
حجم المصرف	SIZE	لوغاريتم إجمالي الأصول للتحكم في الحجم.	مصرف ليبيا المركزي
الكفاءة الإدارية	CTOI	المصاريف التشغيلية للمصرف كنسبة من مجموع إيرادات الفائدة الصافية وغيرها من الدخل التشغيلي.	مصرف ليبيا المركزي
هيكل السوق:			
تركيز السوق	CON	مؤشر أكبر خمسة مصارف حسب الائتمان	مصرف ليبيا المركزي

اسم المتغير	الرمز	تعريف المتغير	مصدر البيانات
المتغيرات الاقتصادية الكلية:			
الناتج المحلي الإجمالي	GDP	نسبة نمو الناتج المحلي الإجمالي سنويا	المصرف الدولي
عرض النقود	M3	النقود بمعناها الواسع (مجموع العملات خارج المصارف) معبرًا عنها كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي.	المصرف الدولي
حصة الملكية الأجنبية للمصرف	FOR1	حصة الملكية الأجنبية	مؤشر Panizza (2023)
حصة الملكية الأجنبية للمصرف	FOR2	حصة الملكية الأجنبية	مؤشر Panizza (2023)
ملكية الدولة	SOE	حصة ملكية الدولة	مؤشر Panizza (2023)

- **قياس الاستقرار المالي:**

Z-score هو مقياس واسع الاستخدام لاستقرار المالي للمصارف في الأدبيات السابقة. وعلاوة على ذلك، فهو أقل تطلبا للبيانات وأكثر فعالية في التعامل مع مخاطر الملاءة المالية للمصارف ذات نماذج الأعمال المعقدة نسبيا. يرتبط الأساس النظري لـ Z-score بمفهوم الإفلاس (الفشل المالي)، كما يتم تعريفه على أنها الاحتمالية العكسية للفشل (Bektas وآخرون، 2022). كما عرف أيضا على أنه عدد الانحرافات المعيارية المطلوبة للانخفاض عن متوسط العائد لاستنفاد رأس مال المصرف. يتم احتساب مؤشر الاستقرار المالي (Z-score) بالمعادلة التالية:

$$\text{Z-score} = \frac{ROA+ROE}{\sigma_{ROA}} \qquad (1)$$

حيث إن ROA هي نسبة العائد على الأصول، بينما ROE هي نسبة حقوق الملكية إلى الأصول، في حين إن σ_{ROA} هي الانحراف المعياري للعائد على الأصول. كلما انخفضت قيمة مؤشر Z-Score، هذا يعني أن المصرف يتجه نحو الإفلاس، في حين إنه كلما ارتفعت قيمة مؤشر Z-Score، هذا يعني أن المصرف يحقق أداءً جيداً إلى حد ما.

قياس الملكية الأجنبية:

قام Panizza (2023) ببناء مؤشرات سنوية على مستوى الدولة والملكية الأجنبية. وتم احتساب النسبة المئوية للملكية الأجنبية على مستوى الدولة والسنة من خلال ترجيح أصول كل مصرف بحصة الملكية الأجنبية في سنة محددة ثم القسمة على إجمالي الأصول المصرفية في نفس السنة. يتم إعطاء الملكية الأجنبية في الدولة i، السنة t بالصيغة التالية:

$$FOR1_{i,t} = \frac{\sum_{b=1}^{B} f_{b,t} A_{b,t}}{\sum_{b=1}^{B} A_{b,t}} \qquad (2)$$

حيث إن $f_{b,t}$ هي حصة الملكية الأجنبية للمصرف b في السنة t، و$A_{b,t}$ هي أصول المصرف b في السنة t، وB هو عدد المصارف في الدولة i، السنة t. كما يفترض مؤشر Panizza (2023) أن عتبات ملكية أجنبية معينة تمنح سيطرة كاملة، وهو يفترض أن حصة الملكية بنسبة 20 ٪ تمنح سيطرة كاملة يسمي مؤشرFOR2.

- **نموذج الاقتصاد القياسي**

لقد أجرينا معادلة الانحدار متعدد المتغيرات للتحقيق في تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي خلال الفترة من 2012 إلى 2020، وطبقة معادلة الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS)، هو أداة شائع الاستخدام التي تصف العلاقة بين عدة متغيرات كمية مستقلة ومتغير تابع، وغالبًا ما يتم تقييمه باستخدام r-squared. المعادلة رقم (3) توضح نموذج الاقتصاد القياسي:

$$(3) \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots \quad Y_i = \alpha + \beta_1 X1_i + \beta_2 X2_i + \beta_3 X3_i + \beta_4 X4_i + \varepsilon_i$$

حيث إن تمثل Y1 هي المتغير التابع وهو مؤشر الاستقرار المالي، بينما X1 تمثل المتغيرات الخاصة بالمصرف (حجم المصرف، كفاءة التكلفة)، X2 تمثل هيكل السوق (تركيز السوق)، X3 تمثل متغيرات الاقتصادية الكلية (الناتج المحلي الإجمالي، عرض النقود)، في حين ان X4 تمثل حصة الملكية الأجنبية وحصة ملكية الدولة، بينما α، β1، β2، β3، β4 هي المعلمات الحقيقية للانحدار، εi هو مصطلح الخطأ.

■ النتائج الرئيسية والمناقشة

● الإحصائيات الوصفية:

يوضح الجدول رقم (2) الإحصائيات الوصفية للمتغيرات المستخدمة في الدراسة للفترة من 2012 إلى 2020. ويعرض هذا الجدول عدد الملاحظات والمتوسط والانحراف المعياري والقيمة الدنيا والقيمة الأعلى لكل متغير. وبناءً على الأدبيات السابقة (انظر على سبيل المثال: Bektas وآخرون، 2022)، فإن هذه الدراسة تستخدم تحويل لوغاريتمي لدرجة Z-SCORE، واللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول كبديل لحجم المصرف (SIZE) للتحكم في القيم المتطرفة وانحراف التوزيع.

الجدول رقم (2) الإحصائيات الوصفية

اسم المتغير	الملاحظات	المتوسط	الانحراف المعياري	القيمة الدنيا	القيمة العليا
Z-SCORE	9	3.419	0.566	2.765	4.325
SIZE	9	18.550	0.337	18.251	19.381

اسم المتغير	الملاحظات	المتوسط	الانحراف المعياري	القيمة الدنيا	القيمة العليا
CTOI	9	0.564	0.168	0.289	0.870
CON	9	0.912	0.004	0.902	0.915
GDP	9	0.048	0.359	-0.295	0.868
M3	9	0.101	0.099	-0.019	0.247
FOR1	9	0.056	0.011	0.044	0.079
FOR2	9	0.024	0.010	0.012	0.037
SOE	9	0.506	0.056	0.439	0.610

يوضح الجدول رقم (3) مصفوفة الارتباط للمتغيرات. وتعرف مصفوفة الارتباط بأنها جدول يعرض معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة. تظهر مصفوفة الارتباط درجة الارتباط المحتملة للقيم في الجدول بين كل متغيرين. مصفوفة الارتباط للمتغيرات هي أداة قوية لتلخيص مجموعة بيانات كبيرة وتحديد الأنماط وتصورها في بيانات الدراسة. الجدول رقم (3) يوضح أنه لا توجد علاقة إيجابية قوية (القيم القريبة من +1) او علاقة سلبية قوية (القيم القريبة من -1) ولا وجود لعلاقة ضئيلة أو معدومة (القيم القريبة من 0). تظهر نتائج الارتباط عدم وجود تعدد خطي في البيانات نظرًا لأن جميع المتغيرات ذات الاهتمام ليست مترابطة بشكل كبير.

الجدول رقم (3) مصفوفة الارتباط للمتغيرات.

	Z-SCORE	FOR1	FOR2	SOE	CON	GDP	M3	SIZE	CTOI
Z-SCORE	1								
FOR1	-0.111	1							
FOR2	0.086	0.847	1						
SOE	-0.515	0.117	-0.210	1					
CON	-0.192	0.587	0.612	-0.360	1				
GDP	0.422	-0.291	-0.167	-0.336	-0.015	1			
M3	-0.446	0.230	0.210	0.149	0.046	0.312	1		
SIZE	0.515	0.521	0.664	-0.368	0.407	-0.149	-0.300	1	
CTOI	-0.264	-0.460	-0.210	-0.376	0.216	-0.041	-0.167	-0.227	1

- **نتائج الانحدار :**

يوضح الجدولين رقم (4) و(5) تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي خلال الفترة من 2012 إلى 0202. في الجدول رقم (4) حصة الملكية لا تتجاوز 20 ٪ وبالتالي لا تمنح سيطرة كاملة (مؤشرFOR1)، بينما في الجدول رقم (5) حصة الملكية تتجاوز 20 ٪ وبالتالي تمنح سيطرة كاملة (مؤشرFOR2).

يوضح الجدول رقم (4) نتائج نموذج الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة باستخدام طريقة المربعات الصغرى. وتظهر النتائج وجود تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 10 ٪ للملكية الأجنبية (FOR1) على الاستقرار المالي (Z-SCORE). هذه النتيجة تتفق مع (2015) ElBannan وBoulanouar وآخرون (2021)، حيث إن المصارف الأجنبية تعمل على زيادة استقرار عرض الائتمان، وأنها لا تزيد من احتمالات حدوث أزمة مصرفية. بينما متغير ملكية الدولة (SOE) له تأثير سلبي وذو الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 5 ٪، حيث إن الملكية الحكومية تشجع المصارف على تحمل المزيد من المخاطر، وهذا يتفق مع نتيجة كل من ElBannan (2015) وUhde و Heimeshoff (2009) حيث أكدوا أن المصارف المملوكة للحكومة أكثر عرضة للإفلاس ولمخاطر الائتمان وللهشاشة المالية.

جدول رقم (4) تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي (المتغير التابع Z-SCORE)

اسم المتغير	المعاملات	الخطاء المعياري	إحصاءات t	مستوي المعنوية
ZISE	*0.478	0.054	8.790	0.072
CTOI	-0.153	0.123	-1.240	0.432
CON	**-103.6	5.760	-17.99	0.035
GDP	**0.997	0.047	21.20	0.030
M3	**-3.353	0.159	-21.11	0.030
FOR1	25.66	2.650	9.680	0.066
SOE	*-4.518	0.299	-15.10	0.042
C	*90.23	5.312	16.99	0.037

اسم المتغير	المعاملات	الخطاء المعياري	إحصاءات t	مستوي المعنوية
R-squared	0.99			
Jarque-Bera	0.706			
Probability	0.702			
Prob(F-statistic)	0.039			

تشير * و** و* إلى أن المعاملات مهمة عند 1 ٪ و5 ٪ و10 ٪ على التوالي.**

فيما يتعلق المتغيرات الخاصة بالمصرف، تظهر نتائجنا في الجدول رقم (4) المذكور أعلاه، أن حجم المصرف (SIZE) له تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على الاستقرار المالي (Z-SCORE) عند مستوى معنوية 10 ٪. تشير النتائج بشكل واضح إلى أن المصارف الأكبر حجما تميل إلى إظهار مستوى استقرار مالي أعلى. وتتفق النتيجة مع نتائج دراسة Clark وآخرون (2018). في أغلب الأدبيات المصرفية تستخدم نسبة التكلفة إلى الدخل (CTOI) كمقياس للكفاءة الإدارية. حيث إن الفرضيات تشير عمومًا إلى تأثير سلبي على استقرار المصارف (Bektas وآخرون، 2022). وتظهر نتائج الدراسة أن الكفاءة الإدارية (CTOI) لها تأثير سلبي وغير ذي دلالة إحصائية على الاستقرار المالي (Z-SCORE).

وبالإضافة إلى المتغيرات الخاصة بالمصرف المذكورة أعلاه، فإننا أضفنا أيضاً مجموعة متنوعة من المتغيرات الخاصة بهيكل سوق المصارف، للأخذ في الاعتبار تركيز السوق باستخدام مؤشر أكبر خمسة مصارف حسب الائتمان. وأظهرت نتائجنا أن تركيز السوق (CON) له تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية على الاستقرار المالي (Z-SCORE) عند مستوى معنوية 5 ٪. والذي يؤكد وجهة نظر المنافسة مقابل الاستقرار، حيث إن المنافسة (تركيز اقل) تزيد من الكفاءة وتخفض تكلفة الخدمات المصرفية. وهذا يؤدي إلى انخفاض مخاطر التخلف عن السداد لعملاء المصارف وبالتالي تحسين استقرارها (Anginer وآخرون ،2014؛ Boyd وDe Nicoló ،2005). حيث إن التركيز قد يدفع

المصارف إلى اتباع فرضية "الحياة الهادئة" وقد تصبح أقل كفاءة، وقد يؤدي هذا إلى مزيد من عدم الاستقرار (Hicks، 1935).

كما أن الدراسات السابقة تعترف بأن عوامل الاقتصادي الكلي تشكل عاملاً حاسماً مهماً. وتشمل العوامل المحددة على نطاق واسع لاستقرار المصارف متغيرات مثل معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي (GDP)، والمعروض النقدي (M3). يوضح الجدول رقم (4) أن العلاقة بين متغير نمو الناتج المحلي الإجمالي (GDP) له تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على الاستقرار المالي (Z-SCORE) عند مستوى معنوية 5 ٪. حيث تتمتع المصارف في البلدان ذات النمو الأعلى في الناتج المحلي الإجمالي برأس مال أفضل، وكفاءة أعلى، ومخاطر ائتمانية أقل، وعوائد أقل تقلبًا. وبالتالي أكثر استقرارًا (انظر على سبيل المثال: Anginer وآخرون 2014؛ Chakroun وGallali 2015). وفيما يتعلق عروض النقود (M3)، يوضح الجدول رقم (4) أنه له تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية على الاستقرار المالي (Z-SCORE) عند مستوى معنوية 5 ٪. كما ذكر Bucur وDragomirescu (2014) إلى أن مجموعة من الدراسات وجدت علاقة سلبية بين المعروض النقدي الواسع ومخاطر الائتمان في قطاع المصارف لكل من ماليزيا والنمسا ورومانيا والنيبال. حيث إن عرض النقود يمكن أن يؤثر على استقرار المصارف من خلال قنوات الإقراض والسيولة حيث يؤثر تغيير المعروض النقدي على أسعار الفائدة والتضخم وأسعار الصرف.

في الجدول (4) اقتصر تحليلنا على متغير الملكية الأجنبية (FOR1) لمعرفة تأثيرها على استقرار النظام المصرفي الليبي، والذي يعرض نتائج الانحدار فيما يتعلق بهذه المتغير فقط حيث حصة الملكية الأجنبية لم تتجاوز 20 ٪. مرة أخرى، في الجدول رقم (5) لتوضيح تأثير متغير الملكية الأجنبية (FOR2)، حيث حصة الملكية الأجنبية تتجاوز 20 ٪ وبالتالي تمنح سيطرة كاملة. يوضح الجدول رقم (5) وجود تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 ٪ للملكية الأجنبية (FOR2) على الاستقرار المالي (Z-SCORE). هذا يعني أن المزيد من الملكية الأجنبية في المصارف المحلية في ليبيا تعمل على زيادة قوة المؤسسات المالية، وتوفر قدرا أكبر من الوصول إلى رأس المال والسيولة وتعزز قوة

الميزانية العمومية. كما أن الملكية الأجنبية قد تساهم في نقل المعرفة والمهارة والتكنولوجيا المصاحبة لدخول المصارف الأجنبية والتي تعزيز بيئة الرقابة وإدارة المخاطر. بالإضافة إلى ذلك، يساهم وجود المصارف الأجنبية في الأنظمة المالية المحلية من خلال تشجيع المعايير الأعلى في التدقيق والمحاسبة والإفصاح، وتغطية مخاطر الائتمان والاحتياطيات، والإشراف، بالتالي تحسين البنية الأساسية للنظام المالي.

جدول رقم (5) تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي

اسم المتغير	المعاملات	الخطاء المعياري	إحصاءات t	مستوي المعنوية
SIZE	**0.328	0.020	16.04	0.040
CTOI	**-0.786	0.030	-25.88	0.025
CON	**-79.56	1.329	-59.89	0.011
GDP	***0.886	0.014	64.89	0.010
M3	***-3.463	0.054	-63.88	0.010
FOR2	**21.16	0.714	29.63	0.021
SOE	**-3.723	0.097	-38.39	0.017
C	**71.98	1.268	56.77	0.011
R-squared	0.99			
Jarque-Bera	0.706			
Probability	0.702			
Prob(F-statistic)	0.013			

ملاحظة: تشير * و** و* إلى أن المعاملات مهمة عند 1 ٪ و5 ٪ و10 ٪ على التوالي.**

● **اختبار صحة نماذج الانحدار الخطي:**

R-squared هو مقياس لمدى ملاءمة نماذج الانحدار الخطي. تشير هذه الإحصائية إلى النسبة المئوية للتباين في المتغير التابع، وهو يمكن أن يأخذ أي قيمة بين 0 و1 . بشكل عام، يشير R-squared الأعلى إلى أن المزيد من التباين الذي يمكن تفسيره بواسطة النموذج. والجدولين (4) و (5) يكشفان أن (R-squared) بنسبة 99 ٪ من التباين في المتغير التابع الذي تفسره المتغيرات المستقلة بشكل جماعي. تشير إحصائيات جارك-بيرا (Jarque-Bera) إلى أن البقايا موزعة بشكل طبيعي، حيث تشير القيمة الاحتمالية (0.702) الأكبر من مستوى الدلالة (عادةً ما يتم ضبطها عند 0.05) إلى أنه يجب قبول الفرضية الصفرية وأن البيانات تتبع توزيعًا طبيعيًا . بينما Prob(F-Statistic) توضح أهمية الانحدار بشكل عام. بهدف تقييم مستوى أهمية جميع المتغيرات معًا . والفرضية الصفرية في هذا السياق هي "جميع معاملات الانحدار تساوي صفرًا" . وبمقارنة القيمة الاحتمالية الواردة بالجدولين رقم (4) و(5) المذكورة أعلاه وهي (0.039) و(0.013) على التوالي نجدها أقل من مستوى الدلالة الإحصائيـــــة 5 ٪، ومنها نستنتـــج أن نموذج الانحدار يناسب البيانات بشكل أفضل من النموذج الذي لا يحتوي على متغيرات مستقلة.

الجدولين رقم (6) و(7) توضح معامل تضخم التباين (VIF). يوفر عامل تضخم التباين (VIF) مقياسا للتعدد الخطي (multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار المتعدد. يعد اكتشاف التعدد الخطي أمرًا مهمًا لأنه في حين إن التعدد الخطي لا يقلل من القدرة التفسيرية للنموذج، فإنه يقلل من الأهمية الإحصائية للمتغيرات المستقلة. بشكل عام، VIF تساوي 1 هذا يعني أن المتغيرات غير مترابطة، بينما VIF تقع بين 1 و5 هذا يعني ان المتغيرات مترابطة بشكل معتدل. عندما يكون VIF أعلى من 10، فهناك تعدد خطي كبير يحتاج إلى تصحيح. وكلما ارتفع VIF، زادت احتمالية وجود تعدد خطي الخطي (multicollinearity). من الجدولين (6) و(7) يتبين أن متغيرات الدراسة

ليست مترابطة بشكل كبير كما قد يتوقع المرء، طالما أن متوسط عامل تضخم التباين (VIF) يقع بين 1 و 5، فهذا يعني أن المتغيرات مرتبطة بشكل معتدل، كما تظهر اختبارات عامل تضخم التباين (VIF) أيضا أن القيم كلها أقل من القيمة الحرجة 10.

جدول رقم (6) عامل تضخم التباين

اسم المتغير	عامل التضخم التباين (VIF)	1/VIF
FOR1	7.40	0.14
CON2	4.24	0.24
CTOI	3.47	0.29
lzis	2.72	0.37
GDPG	2.31	0.43
SOE1	2.30	0.43
M3	1.99	0.50
متوسط VIF	3.49	

جدول رقم (7) عامل تضخم التباين

اسم المتغير	عامل التضخم التباين (VIF)	1/VIF
FOR2	4.21	0.24
lzis	3.56	0.28
SOE1	2.24	0.45
M3	2.15	0.47
CON2	2.09	0.48
CTOI	1.96	0.51
GDPG	1.80	0.55
متوسط VIF	2.57	

■ **الخلاصة:**

في السنوات الأخيرة، عملت الدول في مختلف أنحاء العالم على فتح أنظمتها المصرفية للملكية الأجنبية بهدف زيادة المنافسة، من خلال إزالة القيود القانونية التي كانت تمنع المصارف الأجنبية من الاستحواذ على المصارف المحلية. ولهذا السبب، كان الأكاديميون والبحاث وصناع السياسات يختبرون تأثير الملكية الأجنبية على كفاءة وربحية وبالتالي استقرار الأنظمة المصرفية. عليه، تهدف هذا الدراسة إلى اختبار تأثير الملكية الأجنبية على الاستقرار المالي للنظام المصرفي الليبي خلال الفترة من 2012 إلى 2020. تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام المربعات الصغرى العادية (OLS) لتقدير معاملات معادلات الانحدار الخطي. لقد استخدمت الدراسة مؤشر Z-SCORE كمتغير تابع لقياس للاستقرار المالي، بينما حصة الملكية الأجنبية وملكية الدولة كمتغير مستقل رئيسي. بالإضافة إلى ذلك، استخدمت الدراسة العوامل الخاصة بالمصرف، وهيكل السوق، عوامل الاقتصادي الكلي كمتغيرات رقابية.

تؤكد نتائج الدراسة على أن الملكية الأجنبية لها تأثير إيجابي وذو الدلالة الإحصائية على استقرار المالي للنظام المصرفي الليبي، بينما زيادة ملكية الدولة لها تأثير سلبي وذو الدلالة الإحصائية من خلال تشجع المصارف على تحمل المزيد من المخاطر. بشكل عام، تظهر أدلتنا التجريبية أن كفاءة التكلفة لها تأثير سلبي وبشكل غير هام وأن المصارف غير الكفؤة أقل استقرارا. بينما إن حجم المصرف له تأثير موجب وذو دلالة إحصائية، مما يشير إلى أن المصارف الأكبر حجما أكثر استقرارا. تشير القيمة السلبية وذات الدلالة الإحصائية لتركيز السوق إلى أن انخفاض المنافسة في النظام المصرفي الليبي تؤدي إلى انخفاض الاستقرار المالي. فيما يتعلق عوامل الاقتصادي الكلي، تؤكد نتائجنا أن نمو الناتج المحلي الإجمالي له تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية، هذا يعني أن النمو الاقتصادي الأعلى يؤدي إلى استقرار مصرفي أكبر. في حين إن عرض النقود له تأثير سلبي وذو دلالة إحصائية حيث إن السياسة النقدية الانكماشية من خلال قدرة المصارف على الإقراض وهذا يؤثر الاستقرار المالي.

توصي هذه الدراسة السلطات التنظيمية في ليبيا للعمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة لجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي في القطاع المصرفي مثل المرونة في اللوائح القانونية لجذب المصارف الأجنبية وتسهيل عملياته في ليبيا، لتحقيق العديد من المزايا مثل نقل المعرفة واستخدام التكنولوجيا، وزيادة كفاءة المصارف والمنافسة في السوق المصرفي الليبي، وتقلل التكاليف الإدارية وتحسين الرقابة والإشراف. كما يجب على السلطات المزيد من التفكير في خصخصة المصارف المملوكة للدولة للحفاظ على استقرارها المالي.

■ **المراجع:**

1. Anginer, D., Demirguc-Kunt, A., & Zhu, M. (2014). How does competition affect bank systemic risk? Journal of Financial Intermediation, 23(1), 1–26.
2. Assaf, A.G., Matousek, R., and Tsionas, E.G. (2013). "Turkish Bank Efficiency: Bayesian Estimation with Undesirable Outputs", Journal of Banking & Finance 37, 506517-.
3. Bektas, E., Elbadri, M., & Molyneux, P. (2022). Do institutions, religion and the economic cycle impact bank stability in dual banking systems? Journal of International Financial Management & Accounting,1–33.
4. Boulanouar., Z. Alqahtani., F. Hamdi., B.(2021).Bank ownership, institutional quality and financial stability: evidence from the GCC region. Pacific-Basin Finance Journal.vol: 66.
5. Boyd, J. H., & De Nicoló, G. (2005). The theory of bank risk taking and competition revisited. Journal of Finance, 60(3), 1329–1343.
6. Bucur, I. A., & Dragomirescu, S. E. (2014). The influence of macroeconomic conditions on credit risk: Case of romanian banking system. Studies and Scientific Researches, 19(19), 84–95.
7. Bruno, Valentina &Hauswald, Robert. (2013). The Real Effect of Foreign Banks. Review of Finance, Volume 18, Issue 5, 1683–1716.
8. Cetorelli, N. and Goldberg, L. S. (2011). "Global Banks and International Shock Transmission: Evidence from the Crisis". In: IMF Economic Review 59.1, pp. 41–76.
9. Chakroun, M. A., Gallali, M. I. (2015). Islamic banks and financial stability:

An empirical analysis of the gulf countries. International Journal of Business and Commerce, 5(03), 64–87.

10. Claessens, S. Horen. N. V. (2012). Being a foreigner among domestic banks: asset or liability? Journal of Banking & Finance, 36 (5), pp. 12761290-.

11. Clark, E., Radić, N., & Sharipova, A. (2018). Bank competition and stability in the CIS markets. Journal of International Financial Markets, Institutions and Money, 54, 190–203.

12. Cull, Robert and Mar´ıa Soledad Mart´ınez Per´ıa (2013). "Bank ownership and lending patterns during the2009–2008 financial crisis: Evidence from Latin America and Eastern Europe". In: Journal of Banking & Finance 37.12, pp. 4861–4878.

13. De Haas, R., & Van Lelyveld, I. (2014). Multinational Banks and the Global Financial Crisis: Weathering the Perfect Storm? Journal of Money, Credit and Banking. Vol,46 (1). 333364-.

14. DELIS, M.D., KOKAS, S. and ONGENA, S. (2016), Foreign Ownership and Market Power in Banking: Evidence from a World Sample. Journal of Money, Credit and Banking, 48: 449483-.

15. Dell'Ariccia, G. and R. Marquez: 2004, 'Information and Bank Credit Allocation'. Journal of Financial Economics 72, 185–214

16. Detragiache, E., T. Tressel, and P. Gupta: 2008, 'Foreign Banks in Poor Countries: Theory and Evidence'. Journal of Finance 63(5), 2123–2160.

17. ElBannan, M.A. (2015), «Do consolidation and foreign ownership affect bank risk taking in an emerging economy? An empirical investigation», Managerial Finance, Vol. 41 No. 9, pp. 874907-.

18. Galindo, A., A. Micco, and C. Serra, 2003, "Better the Devil That You Know: Evidence on Entry Costs Faced by Foreign Banks," Inter-American Development Bank Working Paper No. 477.

19. Ghosh, Amit. (2016). Banking sector globalization and bank performance: a comparative analysis of low-income countries with emerging markets and advanced economies. Review of development finance. 6 (1), pp. 5870-.

20. Herrero A. G., Simón D.l N. (2004). «Foreign Banks and Financial Stability in the New Europe,» Chapters, in: Donato Masciandaro (ed.), Financial Intermediation in the New Europe, chapter 8, pp 208224-.

21. Hicks, J. R. (1935). Annual survey of economic theory: The theory of monopoly. Econometrica, 3(1), 1–20.

22. Huynh, Nhan. (2024). Non-native players in the domestic league: Foreign penetration and domestic banking sector in an emerging market. Pacific-Basin Finance Journal. Vol: 84. 102287.

23. Lee, C. C., Hsieh, M. F., & Yang, S. J. (2016). The effects of foreign ownership on competition in the banking industry: The key role of financial reforms. Japan and the World Economy. Vol 37–38. 2746-.

24. Panizza, Ugo. 2023. Bank Ownership Around the World, IHEID Working paper 072023-. Available here

25. Sengupta, R.: 2007, 'Foreign Entry and Bank Competition'. Journal of Financial Economics 84, 502–528.

26. Yin, Haiyan and Yang, Jiawen. Lu, Xing. (2020). Bank globalization and efficiency: Host- and home-country effects. Research in International Business and Finance. VOL: 54. 101305.

27. Yin, Haiyan. (2021). Foreign bank entry and bank competition: Cross-country heterogeneity. Global Finance Journal. 48.100558.

28. Uhde, A., & Heimeshoff, U. (2009). Consolidation in banking and financial stability in Europe: Empirical evidence. Journal of Banking and Finance, 33(7), 1299–1311.

29. Anwar, Yuli. (2016). A Comparative Analysis of Commercial Banks Government-Owned Commercial Banks and Private Banks National Using RGEC. The Accounting Journal of BINANIAGA Vol. 01, No. 1.

30. Lehner, M. and Schnitzer, M. (2008). Entry of foreign banks and their impact on host countries. Journal of Comparative Economics 36 (3). 430–452.

دور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية

■ د. إبراهيم مسعود الفرجاني* ■ أ. نضال محمد العمامي**

● تاريخ استلام البحث 2024/09/19م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/23

الملخص:

هدف البحث إلى التعرف على دور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، كما تم استخدام استمارة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتكون مجتمع البحث من المصارف التجارية الليبية، ولأغراض البحث تم دراسة المصارف التجارية الستة وهي (الوحدة – التجاري الوطني – شمال أفريقيا – التجارة والتنمية – الصحاري – الجمهورية) وذلك لكبر حجم الائتمان بها، حيث وزعت (120) استمارة استبانة على المشاركين في البحث، وقد بلغ عدد الاستمارات المستردة (104) وتم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS).

وقد توصل البحث إلى العديد من النتائج ،أهمها وجود دور فعال لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية، وختم البحث ببعض التوصيات منها وضع الخطط اللازمة لمواجهة ظروف عدم الاستقرار الاقتصادي، وتعزيز المتابعة القانونية في المصارف في حالة امتناع العملاء عن السداد، وتعزيز دور إدارة متابعة وتحصيل الديون في حماية أموال المصارف؛ من خلال التواصل مع العملاء المتعثرين، وضرورة القيام بالمتابعة الدورية للقرض والمقترض من المنح وحتى السداد، وتفعيل دور القضاء في تحصيل الرهونات (الضمانات) في حالة الديون التي استنفدت مراحل التفاوض.

● **الكلمات المفتاحية:** المصارف التجارية، الائتمان المصرفي، معالجة الديون المتعثرة.

*أستاذ بقسم التمويل والمصارف كلية الاقتصاد جامعة بنغازي E - mail :abrahem_m49@yahoo.com

** موظف بمصرف الوحدة بنغازي ليبيا E - mail:nedalmohammad1992@gmail.com

The role of methods and techniques of dealing with bad debts in Libyan commercial banks

■ Dr. Ibrahim Masoud Al - Farjani* ■ Mr. Nidal Mohammed Al - Ammami**

● Received: 19/09/2024 ● Accepted:23/11/2024

■ **Abstract:**

The study aimed to identify the role and methods of dealing with bad debts in the Libyan commercial banks, and to achieve the objectives of the study, both inductive and deductive approaches were relied upon, and the questionnaire form was used as a main tool for data collection, and the study population consisted of Libyan commercial banks, for the purposes of The study,the six commercial banks which are (Wahda - National Commercial - North Africa - Trade and Development - Sahara - Aljumhouria) due to the large volume of credit with them.

Where (120) questionnaires were distributed to the participants in the study, and the number of questionnaires retrieved was (104), and the obtained data were analyzed using the statistical package program (SPSS(.

The study reached many results, the most important of which is the existence of an effective role for the methods and methods of dealing with bad debts in Libyan commercial banks. Through communication with defaulting clients, and the need to carry out periodic follow - up of the loan and the borrower from granting until repayment, and activating the role of the judiciary in collecting mortgages (guarantees) in the case of debts that have exhausted the negotiation stages.

● **Keywords**: commercial banks, bank credit, dealing with bad debts.

* Professor, Department of Finance and Banking, Faculty of Economics, University of Benghazi
Employee at Al Wahda Bank, Benghazi, Libya

■ **المقدمة:**

نشأت المصارف بسبب الحاجة إلى تسهيل المعاملات على أساس الأجل والثقة، حيث تنصب عملياتها الرأسمالية على تجميع النقود الفائضة عن احتياجات الجمهور أو منشآت الأعمال أو الدولة لغرض إقراضها للآخرين، أي الزبائن الذين تتزايد طموحاتهم وتتعدد مشاريعهم، فعمليات الاقتراض هذه تشكل موردا مهماً لإيرادات المصرف بما تحققه من أرباح هائلة وبمخاطرة أقل (ابيش، 2015).

وتعد عمليات منح القروض والتسهيلات المصرفية من الأنشطة الرئيسة للمصارف، إلا إن هذه القروض والتسهيلات لا تخلو من التعثر، حيث تعد القروض والديون المتعثرة لدى المصارف التجارية مشكلة رئيسة تواجه إدارة الائتمان؛ نظرا لأنها تؤدي إلى تجميد جزء من أموالها، وكذلك إلى تحقيق خسائر بسبب عدم قدرة المقترضين على سداد القرض وفوائده (السهلاوي، 2018).

وعلى الرغم من أن منح القروض والتسهيلات المصرفية يتم وفق أسس وسياسات ائتمانية تهدف إلى الاستقرار وتقليل المخاطر مستقبلا، وعلى الرغم من الدراسات الائتمانية التي يقوم بها المصرف قبل منحها فإنه واقعيّاً لا يمكن لأي مصرف أن يفصل بين الائتمان والمخاطر المصاحبة له، ولا يمكن عزل بعضهما عن بعض (أزهر، 2020).

فتعرض المصارف التجارية لمشاكل حقيقية في مجال الائتمان من شأنه زعزعة القطاع المصرفي، حيث تؤثر نسب القروض المتعثرة بصورة مباشرة على أداء وأعمال المصارف التجارية، وتحد من قدرتها على الإقراض وممارسة دورها في عملية التنمية (لطفي، 2017).

■ **الدراسات السابقة :**

هناك العديد من الأبحاث التي تناولت الديون المتعثرة في المصارف، وباعتبار أن الدراسات السابقة تمثل نقطة البداية لأي بحث، فقد تم الاطلاع على مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث، وقد قسمت الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة وفقا لترتيبها الزمني من الأقدم إلى الأحدث على النحو التالي:

● **دراسة (Nir Klein,2013) :**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى القروض المتعثرة في وسط وجنوب وشرق أوروبا في الفترة ما بين 1998 - 2011 على الاقتصاد الكلي والعوامل الخاصة بالمصارف، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أهم أسباب تعثر القروض يعود إلى ظروف الاقتصاد الكلي والعوامل الخاصة بالمصارف، بالإضافة إلى أن ارتفاع معدلات التعثر يؤثر سلبيا على الوضع الاقتصادي، كما يتضح أن كلا من البطالة والتضخم تؤثر على التعثر.

● **دراسة (Vasiliki, Makri,2014):**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على معدل القروض المتعثرة للأنظمة المصرفية في منظمة اليورو خلال الفترة 2000 - 2008 أثناء أزمة 2008 وقد أشارت نتائج الدراسة إلى ضرورة إعادة النظر في سلامة الأنظمة المصرفية في الدول الأوربية وذلك نظرا للمتغيرات الكلية والجزئية والعوامل الخاصة بالمصارف، لأنها تؤثر بشكل كبير على القروض المتعثرة.

● **دراسة (حمبلي ،2017):**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب منح القروض، ودراسة ظاهرة القروض المتعثرة، وطرق قياس الخطر والتنبؤ بها ومعرفة كيفية التعامل معها، والتعرف على حجم القروض المتعثرة، ولتحقيق أهداف الدارسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم دراسة مصرف التجاري الوطني الجزائري وكالة أم البواقي كدراسة حالة،، وأهم ما توصلت إليه من نتائج أن اتخاذ القرار الائتماني يتم بناء على جملة من المعايير، أهمها شخصية الزبون والضمانات المقدمة، وأسباب التعثر تعود المقترض إلى المقرض إلى الدولة، ولمواجهة التعثر تتبع البنوك الكشف المبكر عن التعثر والتنبؤ به، وفي حالة حدوث التعثر تلجأ البنوك إلى الجهات القضائية في آخر المطاف بعد اتباع كل الإجراءات الودية مع الزبون.

● **دراسة (عبدالقادر ،2016):**

هدفت الدراسة إلى إبراز دور إدارة التحصيل والديون المتعثرة في تحجيم مخاطر الائتمان وتحديد أسباب وكيفية تسوية ومعالجة القروض المتعثرة ، ومعرفة مساهمة إدارة التحصيل والديون المتعثرة في تحقيق الأرباح للبنوك، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، ولأغراض الدراسة تم دراسة حالة لمصرف الدوحة، حيث تم الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية مع موظفي المصرف لجمع البيانات، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن القروض المتعثرة ظاهرة لا يمكن تجنبها ولكن التقليل من حجمها، وحالات التعثر قد تحدث نتيجة ظروف غير متوقعة عن منح الائتمان، وأن أسباب التعثر بصفة عامة ترجع إلى التوسع في منح الائتمان مع عدم الالتزام بالضوابط المصرفية السليمة، وإلى ضعف الرقابة والمتابعة وسوء الدراسات الائتمانية، ويحاول البنك قدر المستطاع تجنب المتابعة القانونية.

● **دراسة (صديقة ،2017):**

هدفت الدراسة إلى دراسة واقع القروض المتعثرة على أداء البنوك التجارية، ومحاولة الوصول إلى اقتراحات لتخفيض القروض المتعثرة السابقة والمحتملة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراسة من المصارف التجارية العامة والخاصة، حيث تم توزيع 200 استمارة على عينة الدراسة، وهي المصارف العامة والخاصة في المسيلة، وهران ،المدية، بسكرة، حاسي مسعود، غليزان ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج أن جزءاً كبيراً من القروض المصرفية المتعثرة تعود أسبابها بشكل كبير إلى المقترضين، سواء بسبب فشل المشاريع وإفلاسها أو بسبب الامتناع عن السداد، ويعود ذلك لضعف الدراسات الائتمانية، وقصور الضمانات، وكذلك ضعف عمليات التحصيل والمتابعة.

● **دراسة (Nyarko - Baasi,2018) :**

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات تأثير القروض المتعثرة على ربحية المصارف ويتألف مجتمع الدراسة من المصارف التجارية المدرجة في بورصة غانا بينما تتألف عينة الدراسة من أربعة

مصارف، وتم استخدام تحليل الانحدار، وقد تم جمع البيانات من التقارير المالية السنوية للمصارف، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر سلبي للقروض المتعثرة على ربحية المصارف.

● **دراسة (Patwary,tasneem,2019) :**

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف تأثير نسبة القروض المتعثرة، ونسبة كفاية رأس المال، ونسبة المخصصات على العائد على الأصول لجميع المصارف في بنغلاديش بناء على البيانات من التقارير المالية السنوية للمصارف خلال عشرين سنة، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة سببية بين المتغيرات وتحليل الانحدار تؤكد أن نسبة القروض المتعثرة ونسبة المخصصات ذات دلالة إحصائية مع العائد على الأصول.

● **دراسة (الخفافي ،2019):**

هدفت الدراسة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى التعثر المصرفي، وإيجاد الحلول المناسبة لهذه المشكلة ،ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وقد تم دراسة حالة لمصرف الرافدين للفترة من (2008 - 2017) دراسة تطبيقية للقوائم المالية، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن المخاطر الائتمانية من أكثر المخاطر التي أسهمت في تعثر المصارف نتيجة القرارات غير الكفؤة، وضعف متابعة المصرف للقروض بعد منحها، وأن عمليات السرقة والاختلاسات من أكثر الأسباب التي أدت إلى تعثر مصرف الرافدين، وأن أغلب القروض المقدمة من قبل مصرف الرافدين منحت بمستمسكات عقارية مزورة أو بدون ضمانات.

● **دراسة (فايزة ،2019):**

هدفت الدراسة إلى الإلمام بمفهوم القروض المتعثرة، ومعرفة أسباب مشكلة القروض المتعثرة، ودراسة ظاهرة القروض وطرق علاجها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم دراسة بنك الفلاحة والتنمية ، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أنه تحتاج عملية التعامل مع القروض المتعثرة إلى خبرة واسعة بأصول

المعالجات القانونية، ويعد القرار الخاطئ بالتسهيلات الائتمانية خسارة على البنك، ففي حالة الموافقة على منح التسهيلات، فالنتيجة تكون التعثر ولا بد من متابعة الضمانات، وأن تكون المعالجة بين العميل والبنك، وتبين من خلال الدارسة الميدانية أن البنك يسعى دائما إلى الحلول الودية وتحصيل القرض، ولكن العميل لا يمتثل إلا للمتابعة القضائية.

● **دراسة (خليل واسباقة ،2021):**

هدفت الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المخاطر المصرفية التي يتعرض لها مصرفا التجاري الوطني والصحاري عن الفترة من (2005 - 2010) وأثرها على النتائج المالية ودراسة العوامل المؤثرة على الديون، وتقديم التوصيات للحد من هذه الظاهرة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة، ويتكون مجتمع الدارسة من المصارف التجارية الليبية، أما عينة الدارسة مصرفي التجاري الوطني والصحاري دراسة تطبيقية للقوائم المالية، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن تأثير الديون المتعثرة على معدل الأصول يظهر بشكل كبير في نتائج المصرف التجاري الوطني مقارنة بنتائج مصرف الصحاري، باستثناء معدل مخصص خسائر القروض الذي جاء مخالفا للنظرية، وأن تأثير الديون المتعثرة على معدل حقوق الملكية يظهر بشكل كبير في نتائج مصرف التجاري الوطني مقارنة بنتائج مصرف الصحاري متفقة مع توجه النظرية باستثناء نتائج معدل خسائر القروض جاءت مخالفة للنظرية.

● **التعقيب على الدراسات السابقة :**

من خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أن بعض الدراسات ركزت على أهمية معالجة الديون المتعثرة بالمصارف التجارية، في حين ركزت بعض الدراسات على معرفة الأسباب الرئيسة للقروض المتعثرة وتصنيفها، وركزت بعض الدراسات الأخرى على إيجاد الحلول المناسبة لمشكلة الديون المتعثرة وطرق الحد منها، في حين ركزت بعض الدراسات الأخرى على التعرف على دور إدارة تحصيل الديون المتعثرة في تحجيم مخاطر الائتمان،

وجاء هذا البحث لتسليط الضوء على دور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية.

■ **مشكلة البحث:**

تعد مشكلة الديون المتعثرة من أهم المشاكل التي تواجه المصارف التجارية، وتتمثل هذه المشكلة في تعرض المصارف إلى مخاطر عدم السداد نتيجة عدم استخدام القروض في الأغراض المخصصة لها، ما يعرض المصارف إلى خسائر كبيرة تؤدي إلى تعثر الديون.

وفي ليبيا بلغ مخصص الديون المتعثرة إلى إجمالي الائتمان في نهاية عام 2017 نسبة (17.4 ٪) وبلغت في نهاية عام 2018 نسبة (18.9 ٪) وبلغت في نهاية عام 2019 نسبة (20.9 ٪) وبلغت في نهاية عام 2020 نحو (21 ٪) ويدل هذا الارتفاع على انخفاض كفاءة إدارة الائتمان، ومن خلال متابعة مؤشرات أداء المصارف التجارية يتبين أن المصارف تقوم سنوياً بزيادة نسبة مخصصات الديون المتعثرة والمشكوك في تحصيلها لمواجهة هذه المشكلة (مصرف ليبيا المركزي، 2020)، وينبغي أن لا تتجاوز هذه النسبة وفقاً للمعايير الدولية (5 ٪) (الفرجاني وآخرون، 2021).

ولعل هذه الإحصائيات كانت هي السبب في ظهور إدارة تحصيل ومتابعة الديون المتعثرة في المصارف الليبية، وبالرغم من ممارسة هذا الإدارة أعمالها فإن مشكلة الديون المتعثرة لا تزال موجودة، عليه فإن مشكلة البحث تتمثل في السؤال الرئيس التالي:

● **هل هناك دور لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية؟**

■ **فرضيات البحث:**

● **الفرضية الرئيسة:** H_0: لا يوجد دور لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية للحد منها".

● **الفرضية الفرعية الأولى:** H_0: لا يوجد اهتمام للمصارف التجارية الليبية في البحث عن الأسباب المؤدية إلى تعثر الديون.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** H_0 : لا تعد الوسائل التي تتبعها المصارف التجارية الليبية فعالة في معالجة الديون المتعثرة.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** H_0 : لا توجد مساهمة لإدارة تحصيل ومتابعة الديون في معالجة القروض المتعثرة في المصارف التجارية الليبية.

■ أهدف البحث:

يسعى البحث بشكل رئيسي إلى معرفة ما إذا كان هناك دور لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية للحد منها.

■ أهمية البحث:

تنبع أهمية هذا البحث من أنه يتناول أحد الموضوعات المصرفية المهمة، والمتعلقة بدور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية، حيث يستمد البحث أهميته من مساهمته العملية والعلمية على النحو التالي:

1. تزويد المكتبة الليبية والعربية بدراسات متخصصة في مجال معالجة الديون المتعثرة.
2. الإسهام في إثراء المعرفة العلمية، بالإضافة إلى فتح مجالات جديدة للبحث العلمي في البيئة الليبية.
3. إتاحة الفرصة أمام كل المديرين وأصحاب القرار بالمصارف التجارية؛ للتعرف على الطرق المقترحة لمعالجة التعثر أو الحد منها للاستفادة منها في الواقع العملي.

■ الائتمان المصرفي:

الائتمان المصرفي هو تزويد الأفراد والمؤسسات والشركات بالأموال اللازمة من أجل عملية الاستثمار، ويتعهد الطرف المستفيد بترجيع مبلغ الائتمان والفوائد المترتبة عليه خلال مدة زمنية معينة إلى الطرف المانح، وعملية الائتمان تربط زمن الحاضر بالمستقبل، وهذه العملية تتطلب ضمانات تلزم بها الجانب المستفيد بسداد ما عليه في حالة التعثر بالدفع (الشلال وآخرون، 2020).

وهناك اتفاق واسع النطاق على أن المصارف تؤدي دورا رئيسيا في نقل إجراءات السياسة النقدية في الاقتصاد، ويتم تحديد آلية الائتمان المصرفي من خلال السياسة النقدية للمصرف المركزي.

فإذا كانت الودائع هي المصدر الرئيسي لأموال المصارف التجارية فإن الائتمان المصرفي الذي يقدمه المصرف لعملائه، سواء في صورة قروض مباشرة أو في صورة حسابات مدينة، هو بمثابة استخدام تلك الودائع، ويعد الائتمان من أهم استثمارات المصرف، إذ يمثل الجانب الأكبر والأساسي من الأصول، وكذلك العائد الأساسي للمصرف من خلال منحها للأفراد والمؤسسات الاقتصادية (الشيخلي، 2012).

يعد دور الائتمان مرحلة متقدمة من تطور الوساطة والخدمات المالية والمصرفية، فتنشأ خدمة الصرافة ونقل الأموال والتمويل في بداياتها، ثم تليها فيما بعد عملية الائتمان التي تستند إلى دراسة أوضاع المقترضين، والتأكد من الضمانات للحصول على التمويلات المطلوبة، فعملية الائتمان تقوم إلى الثقة التي تنشأ بين المقرض والمقترضين، والتي تدل على توافقهم والرغبة والحاجات بين من تتوافر لديهم الأموال ومن يحتاجون إليها، فدور الائتمان مهم في عملية تنمية الاقتصاد، فتوفير الأموال يسهم في دفع عجلة الاقتصاد وتقليل البطالة، ويزيد من الطاقة الإنتاجية والدخل القومي (عبادي، 2014).

◆ **الديون المتعثرة:**

● يرى أزهر (2020: 122) الديون المتعثرة:

«هي تلك الديون التي عجز فيها المقترضون على السداد بعد تاريخ استحقاقها حيث نتيجة لعدم استردادها وجب على المصرف أخذ مخصصات من أرباحه لمواجهة الخسائر الناجمة عنها».

لا تنشأ الديون المتعثرة من فراغ، بل ترجع إلى مجموعة من الأسباب تؤدي إلى التعثر، ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى ثلاث مجموعات نذكرها فيما يلي:

- **أولا: أسباب يقوم بها المصرف تؤدي إلى التعثر:** مثل ضعف الكوادر البشرية أو عدم توافرها بالقدر الكافي، وبالشكل المطلوب، وغياب المتابعة المستمرة للمصرف للعملاء، وعدم التزام الدراسة الائتمانية بمحددات وضوابط السياسة الائتمانية، وعدم أخذ الضمانات الكافية من العملاء.
- **ثانياً: أسباب يقوم بها العميل تؤدي إلى التعثر:** مثل عدم تقديم البيانات والمعلومات الصحيحة للمصرف، وضعف إدارة العميل للمشروع، وفاة العميل وعدم التزام الورثة بالتسديد، إشهار إفلاس المقترض أو هروبه.
- **ثالثاً: أسباب خارجة عن إرادة المصرف والعميل (ترجع للبيئة المحيطة):** مثل عدم الاستقرار الأمني والسياسي.

◆ **أساليب تحصيل الديون (القروض) المصرفية المتعثرة:**

يمكن التعرف على أساليب تحصيل الديون المتعثرة في المصارف التجارية على عدة مراحل موضحه فيما يلي:

المرحلة الودية: وهي التي يقوم بها المصرف بالتفاوض مع العميل باستخدام أسلوب الإقناع لجعله يقوم بسداد ما عليه من ديون تجاه المصرف.

مرحلة ما قبل النزاعات: يرسل المصرف رسالة للمدين (العميل) عن طريق محضر قانوني للمطالبة بسداد الدين المستحق عليه.

مرحلة النزاعات: يلجأ المصرف إلى القضاء بملف للحصول على حكم نهائي في صالحه لاسترداد الدين المتعثر.

◆ **طرق المعالجة والحلول المقترحة للحد من مشكلة التعثر:**

تتمثل طرق المعالجة والحلول المقترحة للحد من مشكلة التعثر في الآتي (آمنة، 2020؛ نشلة، 2020):

1. وضع خطة لمتابعة ومراقبة نشاط القروض بشكل دوري وتطبيق أنظمة فعالة في مجال مراقبة الائتمان والمتابعة.

2. التأكد من كافة البيانات المقدمة من العميل، وإدخالها على المنظومات حتى تتمكن من إجراءات المتابعة.

3. توسع المصارف في عملية تأمين القروض ضد خطر عدم السداد.

4. إنشاء إدارات متخصصة في التعامل مع الديون المتعثرة.

5. الرفع من كفاءة موظفي الائتمان، وكيفية التشخيص الدقيق للديون المتعثرة.

6. تأجيل تاريخ السداد إذا تبين للمصرف أن الأسباب خارجة عن إرادة العميل.

7. التقليل من مخاطر عدم السداد إلى أقل حد ممكن، بتكوين مخصصات وفقا لمقررات لجنة بازل.

8. اقتراح الحلول ووضع قواعد للسداد تتفق مع قدرات العملاء.

9. دراسة إمكانية منح تسهيلات إضافية لحل مشكلة التعثر إذا تبين للمصرف أن في ذلك مساعدة للعميل.

10. تحويل الدين إلى حصة في المشروع، حيث يصبح المصرف شريكاً في الأرباح والخسائر.

11. بيع بعض الأصول التي يمكن الاستغناء عنها.

12. القيام بإجراءات التصفية القانونية.

■ منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، قام الباحثان باتباع المنهج العلمي الحديث في مجالات العلوم الإنسانية المختلفة، والذي يقوم على المنهج الاستقرائي، ويعد المنهج الملائم للدراسة في ضوء الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقه لغرض تكوين الإطار

النظري المناسب للبحث، والذي من خلاله تم صياغة الفرضيات، ثم يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي لاختبار فرضيات البحث، بهدف الخروج بمجموعة من النتائج التي يمكن تعميمها، والتوصيات القائمة عليها، حيث تم الاعتماد على مصدرين في جمع البيانات هما:

1. المصادر الأولية: حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال توزيع استمارة الاستبيانة على المشاركين في البحث.
2. المصادر الثانوية: وتشمل الكتب والدراسات والأبحاث والدوريات والمواقع الإلكترونية المتعلقة بموضوع البحث.

■ أداة تجميع البيانات:

قام الباحثان بتصميم استمارة الاستبيانة كأداة تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض وتحقيق هدف البحث بالاستناد إلى الإطار النظري والدراسات السابقة، منها دراسة صديقة (2017)، حنبلي (2017)، عبدالقادر (2016)، حيث تعد استمارة الاستبيانة من أكثر الأدوات الرئيسة لجمع البيانات الملائمة لهذا البحث، وذلك لسهولة هذا الأسلوب، وإمكانية توزيعها على نطاق واسع، كما أنه أقل الأساليب تكلفة، فضلاً عن سهولة عرض وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

وقد قسمت استمارة الاستبيانة إلى جزئين هما: الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الأولية لعينة الدراسة من خلال "المستوى التعليمي، سنوات الخبرة في العمل، التخصص العلمي"، وقد تم تصميمها بحيث يتضمن كل سؤال مجموعة إجابات محتملة.

أما الجزء الثاني: فقد خصص لجمع البيانات المطلوبة حول دور طرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية، ومن أجل اختبار صحة العنوان الرئيس لهذا البحث فقد تم اشتقاق ثلاثة محاور لها، وهي كما يلي:

1. فعالية المصارف التجارية في البحث عن الأسباب المؤدية إلى تعثر الديون في المصارف التجارية الليبية، وللتحقق من صحتها من عدمها تم صياغة عدد (عشر) عبارات.

2. الوسائل التي تتبعها المصارف التجارية الليبية في معالجة الديون المتعثرة، وللتحقق من صحتها من عدمها تم صياغة عدد (ثمان) عبارات.

3. مساهمة إدارة التحصيل ومتابعة الديون في معالجة الديون المتعثرة بالمصارف التجارية الليبية، وللتحقق من صحتها من عدمها تم صياغة عدد (ست) عبارات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لقياس ردود المُستجيبين عن فقرات الاستبيانة حسب جدول رقم (1).

جدول (1): تصنيف درجات مقياس ليكرت

الفئة في مقياس ليكرت	فعالة جدا	فعالة	متوسطة	سيئة	سيئة جداً
درجة المقياس (الوزن)	5	4	3	2	1
طول الخلية (الفترة)	4.21 - 5.0	3.40 - وأقل من 4.20	2.60 - أقل من 3.40	1.80 - وأقل من 2.60	1 - وأقل من 1.80
المستويات	عالٍ جدا	عالٍ	متوسط	منخفض	منخفض جداً

■ **مجتمع وعينة البحث:**

يتكون مجتمع البحث من المصارف التجارية الليبية العاملة في ليبيا، لأغراض هذا البحث فإن عينة البحث سوف تقتصر على فروع المصارف التجارية الليبية الستة من حيث كبر حجم الائتمان بها، وهي: (مصرف الجمهورية، مصرف الوحدة، مصرف الصحاري،

مصرف التجاري الوطني، مصرف التجارة والتنمية، مصرف شمال أفريقيا)، تم توزيع عدد (120) استمارة استبيانة لكل المصارف المستهدفة داخل مدينة بنغازي ، تم استرداد عدد (104) استبانات بنسبة بلغت (87 ٪) تقريباً من إجمالي الاستبانات الموزعة.

■ **حدود البحث:**

حدود مكانية: يقتصر البحث على المصارف التجارية العاملة في ليبيا؛ ولأغراض البحث تم دراسة المصارف التجارية الستة الواقع نطاقها في مدينة بنغازي، وهي (الوحدة – التجاري الوطني – الجمهورية – الصحاري –التجارة والتنمية – شمال أفريقيا) وذلك لكبر حجم الائتمان بها.

حدود زمانية: تتمثل بالعمل الميداني للبحث وقت توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) على أفراد عينة البحث، وتمت هذه العملية خلال أشهر سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر من العام 2022م.

● **المعالجات الإحصائية المستخدمة في البحث:**

على أساس ذلك الترميز المتبع في عملية تجهيز البيانات تم الاستعانة بالحاسب الآلي، واستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة، باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية التي قام الباحثان باستخدامها:

1. ثبات مقياس البحث (Reliability) للتأكد من ثبات أسئلة الاستبانة، ومدى تجانسها وانسجامها مع مشكلة البحث لغرض، الإجابة عن تساؤلها، من خلال إيجاد قيم ألفا كرونباخ لمحاور البحث.
2. صدق مقياس البحث للتأكد من قدرة المقياس على قياس ما وضع من أجله.

3. استخدام اختبار (كولمجروف – سميرونوف)، لمعرفة ما إذا ما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

4. الجداول التكرارية (Cumulative Frequency)، لاستخراج المؤشرات الأساسية لوصف البيانات بواسطة النسب المئوية، والتكرارات لكل بند من بنود الاستبانة.

5. المتوسطات الحسابية (The Arithmetic Mean)، وذلك لتحديد تركز الإجابات حول القيمة المتوسطة لها لجميع محاور البحث الرئيسية.

6. الانحراف المعياري (Standard Deviation)، بغية تحديد انحرافات الإجابات عن القيمة المتوسطة لها والخاصة بمحاور البحث الرئيسية.

7. اختبار (T) في حالة عينة واحدة (Sample T - Test)، وتم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل من إجمالي المحاور المتكون منها البحث.

- **صدق أداة البحث وثباتها:**

يقصد بثبات أداة البحث استقرار النتائج، ومدى التوافق في نتائج الاستبانة إذا طبقت أكثر من مرة وفي ظروف مماثلة، أما الصدق فيقصد به مدى القدرة على معرفة الشيء المراد قياسه، وللتحقق من صدق وثبات المقياس ، تم استخدام تحليل الموثوقية على عينة البحث.

ومن خلال جدول رقم (2) يتبين أنه يوجد ثباتٌ لأداة البحث، حيث بلغت قيمة معامل (كرونباخ ألفا) الكلية لأداة البحث ككل (0.914) وهي قيمة مرتفعة جداً، في حين بلغت قيمة المعامل للعبارات الخاصة بفرضيات البحث الفرعية (0.835، 0.708، 0.861)، وهذا يعني أن المقاييس المستخدمة تتصف بدرجة عالية من الثبات والصدق، وبالإمكان التعويل عليها في تجميع البيانات واستخلاص النتائج.

جدول (2): معاملات الثبات والصدق للعبارات الخاصة بفرضيات الدراسة

محاور البحث	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا	معامل الصدق
عبارات الفرضية الفرعية الأولى	10	0.835	0.913
عبارات الفرضية الفرعية الثانية	8	0.708	0.814
عبارات الفرضية الفرعية الثالثة	6	0.861	0.928
أداة الدراسة ككل	32	0.914	0.965

- **اختبار التوزيع الطبيعي:**

تم استخدام اختبار (Kolmogorov - Smirnova) ، لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، ويظهر من خلال النتائج الموضحة في جدول رقم (3) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لمعظم محاور البحث كانت أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، وبذلك فإن توزيع البيانات لأداة البحث يتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة عن فرضيات البحث.

جدول (3): تحليل التوزيع الطبيعي للعبارات الخاصة بفرضيات البحث

محاور البحث	Statistic	Df	Sig.
عبارات الفرضية الفرعية الأولى	.036	104	.200
عبارات الفرضية الفرعية الثانية	.087	104	.051
عبارات الفرضية الفرعية الثالثة	.054	104	.200
أداة البحث ككل	**.054**	**104**	**.200**

- **عرض وتحليل البيانات الخاصة بالبيانات الأولية:**

للتعرف على خصائص المبحوثين تم استخراج جداول التوزيعات التكرارية والمئوية كما يلي:

- **توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

جدول (4): توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المستوى التعليمي	العدد	النسبة
ثانوي أو ما يعادلها	9	8.7
بكالوريوس أو ما يعادلها	75	72.1
ماجستير	19	18.3
دكتوراه	1	1.0
المجموع	104	100

تظهر النتائج الخاصة بالمؤهل العلمي للمبحوثين أن (72.1 ٪) من أفراد العينة كانوا من حاملي البكالوريوس أو ما يعادلها، وأن ما يقارب (8.7 ٪) كانوا من حاملي الثانوي، في حين شكل حاملو الماجستير والدكتوراه ما نسبته (19.3 ٪)، ما يعني أن أغلب المشاركين في البحث لديهم من التأهيل العلمي ما يمكنهم من فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عنها بدقة، مما يعزز من الثقة في المعلومات المتحصل عليها من المشاركين في البحث.

- **توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل:**

جدول (5): توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	24	23.1

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	10	9.6
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	13	12.5
من 15 سنة فأكثر	57	54.8
المجموع	104	100

تظهر النتائج الخاصة بسنوات الخبرة الخاصة بالمبحوثين أن (54.8 ٪) من أفراد العينة كانوا يمتلكون خبرة من (15) سنة فأكثر، وأن ما يقارب (45.2 ٪) من أفراد العينة كانوا يمتلكون خبرة أقل من (15) سنة، وهذا المؤشر إيجابي على أن المشاركين في البحث يتمتعون بقدر كافٍ من الخبرة في مجال العمل بالقطاع المصارف للإجابة على أسئلة الاستبيانة.

● **توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:**

جدول (6): توزيع عينة البحث حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
تمويل ومصارف	12	11.5
محاسبة	45	43.3
اقتصاد	15	14.4
غير ذلك	32	30.8
المجموع	104	100

تظهر النتائج الخاصة بالتخصص العلمي للمبحوثين أن (69.2 ٪) من أفراد العينة

كانوا من تخصصات المحاسبة والاقتصاد والتمويل والمصارف، وتشكل أعلى نسبة من أفراد العينة، وأن النسبة المتبقية كانت من بقية التخصصات الأخرى .

● **عرض وتحليل البيانات الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى:**

سيتم هنا تناول عبارات الفرضية الفرعية الأولى التي مفادها « اهتمام المصارف التجارية في البحث عن الأسباب المؤدية إلى تعثر الديون في المصارف التجارية الليبية».

جدول (7):اتجاهات المبحوثين حول العبارات الخاصة الفرضية الفرعية الأولى

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	المستوى
1	دخول العميل في نشاط لا معرفة له به.	4.09	1.11	٪ 81.8	2	عالٍ
2	عدم قدرة العميل على تحمل الأقساط والفوائد المصرفية.	3.88	0.93	٪ 77.6	4	عالٍ
3	استخدام العميل القرض في غير محله مثل الاستعمال الشخصي.	3.96	1.01	٪ 79.2	3	عالٍ
4	تقديم العميل معلومات غير صحيحة للمصرف.	3.70	1.15	٪ 74	6	عالٍ
5	عدم الدقة في الدراسات الائتمانية التي يقوم بإعدادها المصرف.	3.64	1.17	٪ 72.8	8	عالٍ
6	عدم الدقة في تقدير الضمانات المقدمة للحصول على القرض.	3.75	1.11	٪ 75	5	عالٍ

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	المستوى
7	ضعف الكوادر الائتمانية وعدم توافرها بشكل كافٍ.	3.65	1.00	٪ 73	7	عالٍ
8	تفضيل المصرف للمشروعات ذات الربحية العالية بغض النظر عن للمخاطر المصاحبة له.	3.41	1.02	٪ 68	10	عالٍ
9	سياسات الدولة في إلزام المصارف بمنح قروض مثل دعم الشباب.	3.53	1.14	٪ 70.6	9	عالٍ
10	عدم الاستقرار الاقتصادي في سياسات الدولة وتأثيرها على المصارف التجارية.	4.27	0.84	٪ 85.4	1	عالٍ جداً
المتوسط العام للفرضية الفرعية الأولى		3.79	0.66	٪ 75.8	**عالٍ**	

يلاحظ من خلال الجدول (7) أن العبارة العاشرة (عدم الاستقرار الاقتصادي في سياسات الدولة وتأثيرها على المصارف التجارية)، قد احتلت المرتبة الأولى في ترتيب عبارات هذا المحور، حيث بلغ الوزن النسبي (85.4 ٪)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.27) وانحراف معياري بلغ (0.84)، وبمستوى عالٍ جداً، في حين جاءت العبارة الثامنة (تفضيل المصرف للمشروعات ذات الربحية العالية بغض النظر عن المخاطر المصاحبة له) في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ الوزن النسبي (68 ٪)، في حين بلغ المتوسط الحسابي (3.41) وانحراف معياري بلغ (1.02)، بمستوى عالٍ، كما كانت نتيجة المتوسط المرجح العام للفرضية الفرعية الأولى تأتي في المستوى العالي، حيث بلغ إجمالي قيمة الوزن النسبي (75.8 ٪)، وإجمالي قيمة المتوسط الحسابي (3.79)، وإجمالي انحراف معياري (0.66).

■عرض وتحليل البيانات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية:

سيتم هنا تناول عبارات الفرضية الفرعية الثانية التي مفادها «تعد الوسائل التي تتبعها المصارف التجارية فعالة في معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية»

جدول (8):اتجاهات المبحوثين حول العبارات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	المستوى
1	تمديد فترات السداد حتى يتسنى للمقترض الالتزام بالدفع.	4.11	0.75	82.2 ٪	6	عالٍ
2	إعادة جدولة الديون في حالة التأخير عن السداد.	4.13	0.75	82.6 ٪	5	عالٍ
3	تقديم سياسات إرشادية لمساعدة المقترض للخروج من التعثر.	3.63	0.94	72.6 ٪	8	عالٍ
4	إعفاء المقترض من الفوائد مقابل تسديد أصل الدين دفعة واحدة.	3.69	1.11	73.8 ٪	7	عالٍ
5	إنذار العميل وتذكيره بالتعثر.	4.16	0.74	83.2 ٪	4	عالٍ
6	المتابعة القانونية من طرف المصرف في حالة الامتناع عن السداد.	4.37	0.70	87.4 ٪	1	عالٍ جداً
7	الحجز على ممتلكات العميل وتحديدها كضمانات.	4.17	0.85	83.4 ٪	3	عالٍ

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	المستوى
8	اللجوء إلى الطرق الودية في تحصيل القروض المتعثرة.	4.18	0.80	83.6 ٪	2	عالٍ
المتوسط العام للفرضية الفرعية الثانية		4.06	0.49	81.2 ٪	عالٍ	

يلاحظ من خلال الجدول (8) أن العبارة السادسة (المتابعة القانونية من طرف المصرف في حالة الامتناع عن السداد)، قد احتلت المرتبة الأولى في ترتيب عبارات هذا المحور، حيث بلغ الوزن النسبي (87.4 ٪)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.37) وانحراف معياري بلغ (0.70)، وبمستوى عالٍ جداً، في حين جاءت العبارة الثالثة (تقديم سياسات إرشادية لمساعدة المقترض للخروج من التعثر) في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ الوزن النسبي (72.6 ٪)، في حين بلغ المتوسط الحسابي (3.63) وانحراف معياري بلغ (0.94)، بمستوى عالٍ، كما كانت نتيجة المتوسط العام للفرضية الفرعية الثانية وحسب المتوسط المرجح فإن هذه الفقرة تأتي في المستوى العالي، حيث بلغ إجمالي قيمة الوزن النسبي (81.2 ٪)، وإجمالي قيمة المتوسط الحسابي (4.06)، وإجمالي انحراف معياري (0.49)، الأمر الذي يشير إلى وجود اتفاق بين أفراد العينة على عدم وجود سياسات إرشادية واضحة في المصارف التجارية الليبية لمساعدة المقرضين في حال تعثرهم وعدم قدرتهم على سداد ديونهم.

- **عرض وتحليل البيانات الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة:**

سيتم هنا تناول عبارات الفرضية الفرعية الثالثة التي مفادها «توجد مساهمة لإدارة تحصيل ومتابعة الديون في معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية».

جدول (9): اتجاهات المبحوثين حول العبارات الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	المستوى
1	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في حماية أموال وربحية المصرف بالتواصل مع العملاء المتعثرين.	4.32	0.64	86.4 ٪	1	عالٍ جداً
2	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في وفاء العميل بالتزاماته ومعرفة وضعه المالي وأسباب عدم قدرته على السداد.	4.02	0.67	80.4 ٪	3	عالٍ
3	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في متابعة العملاء وتجنيب المصرف أي خسائر أو تكوين مخصصات.	3.90	0.82	٪ 78	6	عالٍ
4	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في حصول المصرف على ضمانات إضافية أو الحصول على كفيل لضمان السداد.	3.92	0.83	78.4 ٪	5	عالٍ
5	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في تقديم الاقتراحات لإدارة الائتمان في تعديل بعض السياسات والإجراءات المتبعة.	3.93	0.84	78.6 ٪	4	عالٍ
6	تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في المتابعة القانونية لتحصيل الديون.	4.13	0.65	82.6 ٪	2	عالٍ
المتوسط العام للفرضية الفرعية الثالثة		4.04	0.53	80.8 ٪	**عالٍ**	

يلاحظ من خلال الجدول (9) أن العبارة الأولى (تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون

في حماية أموال وربحية المصرف بالتواصل مع العملاء المتعثرين)، قد احتلت المرتبة الأولى في ترتيب عبارات هذا المحور، حيث بلغ الوزن النسبي (86.4 ٪)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.32) وانحراف معياري بلغ (0.64)، وبمستوى عالٍ جداً، في حين جاءت العبارة الثالثة (تساهم إدارة تحصيل ومتابعة الديون في متابعة العملاء وتجنيب المصرف أي خسائر أو تكوين مخصصات) في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ الوزن النسبي (78 ٪)، في حين بلغ المتوسط الحسابي (3.90) وانحراف معياري بلغ (0.82)، بمستوى عالٍ.

كما كانت نتيجة المتوسط العام للفرضية الفرعية الثالثة وحسب المتوسط المرجح فإن هذه الفقرة تأتي في المستوى العالي، حيث بلغ إجمالي قيمة الوزن النسبي (80.8 ٪)، وإجمالي قيمة المتوسط الحسابي (4.04)، وإجمالي انحراف معياري (0.53)، الأمر الذي يشير إلى وجود اتفاق بين أفراد العينة على أن ضعف المساهمة المقدمة من إدارة التحصيل والمتابعة في محاولة تجنيب المصرف أي خسائر قد تكون ناجمة عن ظهور الديون المتعثرة.

■ اختبار فرضيات البحث:

بعد استخدام اختبار (كولمجروف – سميرونوف – شبيرو)، والتأكد من خلال الجدول رقم (3) أن البيانات الخاصة بمحاور البحث تتبع للتوزيع الطبيعي؛ فسيتم استخدام الاختبارات المعلمية في اختبار فرضيات البحث.

عليه تم استخدام اختبار (T) في حالة عينة واحدة (Sample T – Test)، من أجل التأكد من دلالة المتوسط وحقيقة تأثيره من عدمه لكل من إجمالي المحاور المتكون منها البحث عند الوسط الفرضي لمقياس (ليكرت الخماسي) وهو (3).

لاختبار فرضيات البحث تم صياغة فرض العدم (Ho) بحيث يشير إلى أن متوسط

المجتمع أقل من أو يساوي المتوسط الفرضي المعتمد في هذا البحث وهو (3)، ويعبر عنه إحصائياً كما يلي: $Ho : \mu \leq 3$

بينما يشير الفرض البديل (H1) إلى أن متوسط المجتمع أكبر من المتوسط الفرضي المعتمد في هذا البحث وهو (3)، ويعبر عنه إحصائياً كما يلي: $H1 : \mu > 3$

من أجل اختبار الفرضية الرئيسة تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة لاختبارها عند مستوى معنوية (5 ٪) كالتالي:

جدول (11): اختبار فرضيات البحث

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	Sig. (2-tailed)	درجة الاهمية	درجة الممارسة
الفرضية الرئيسة	4.1010	.70841	٪ 82.02	15.849	0.000	-	-
الفرضية الفرعية الأولى	3.788	.660	٪ 75.8	12.183	.000	4	فعالة
الفرضية الفرعية الثانية	4.055	.485	٪ 81.1	22.182	.000	2	فعالة
الفرضية الفرعية الثالثة	4.0385	.527	٪ 80.7	20.089	.000	3	فعالة

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة للفرضية الرئيسة بلغت (15.849) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة

المعنوية (5 ٪)، وبناءً عليه ترفض الفرضية الصفرية الرئيسة، وتقبل الفرضية البديلة الرئيسة، التي تنص على وجود دور لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية للحد منها.

كما يلاحظ من خلال الجدول أيضاً أن نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى قد بلغت (12.183) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (5 ٪)، وبناءً عليه ترفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى، وتقبل الفرضية البديلة الفرعية الأولى التي تنص على وجود فعالية للمصارف التجارية الليبية في البحث عن الأسباب المؤدية إلى تعثر الديون.

كما يلاحظ من خلال الجدول أيضاً أن نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة الخاص بالفرضية الفرعية الثانية قد بلغت (22.182) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (5 ٪)، وبناءً عليه ترفض الفرضية الصفرية الفرعية الثانية، وتقبل الفرضية البديلة الفرعية الثانية التي تنص على أن تعد الوسائل التي تتبعها المصارف التجارية اليبية فعالة في معالجة الديون المتعثرة.

كما يلاحظ من خلال الجدول أيضاً أن نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة قد بلغت (20.089) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (5 ٪)، وبناءً عليه ترفض الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة، وتقبل الفرضية البديلة الفرعية الثالثة التي تنص علي وجود مساهمة لإدارة تحصيل ومتابعة الديون في معالجة القروض المتعثرة في المصارف التجارية الليبية.

■ نتائج البحث:

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها بحسب فرضيات البحث الرئيسة والفرعية على النحو التالي:

1. وجود دور لطرق وأساليب معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية.

2. يتضح فعالية المصارف التجارية الليبية في البحث عن الأسباب المؤدية إلى تعثر الديون .

3. تعد الوسائل التي تتبعها المصارف التجارية فعالة في معالجة الديون المتعثرة في المصارف التجارية الليبية.

4. توجد مساهمة لإدارة تحصيل ومتابعة الديون في معالجة القروض المتعثرة بالمصارف التجارية الليبية.

■ **توصيات البحث:**

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تناول الحلول المقترحة لهذا البحث كما يلي:

1. وضع الخطط اللازمة لمواجهة ظروف عدم الاستقرار الاقتصادي.

2. تعزيز المتابعة القانونية في المصارف في حالة امتناع العملاء عن السداد.

3. تعزيز دور إدارة متابعة وتحصيل الديون في حماية أموال المصارف؛ من خلال التواصل مع العملاء المتعثرين.

4. ضرورة القيام بالمتابعة الدورية للقرض والمقترض من المنح وحتى السداد.

5. تفعيل دور القضاء في تحصيل الرهونات (الضمانات) في حالة الديون التي استنفدت مراحل التفاوض.

■ **المراجع**

1. أزهر، على عماد محمد (2020)، "القروض المتعثرة وأثرها على القطاع المصرفي"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد الثالث، العدد الثالث، ص120 - 138.

2. ابيش، بلال (2015)، "إدارة القروض المتعثرة في البنوك التجارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، دولة الجزائر.

3. آمنة، مراجي (2020)، "محددات التعثر المصرفي في البنوك الجزائرية الخاصة"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، الجزائر.

4. حمبلي، هشام (2017)،"متطلبات تسيير أخطار القروض المتعثرة"، رسالة ماجستير، غير منشور، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.

5. خليل، إبراهيم أحمد، اسباقة، خالد صالح (2021)، "أثر الديون المتعثرة على النتائج المالية للمصارف التجارية الليبية"، مجلة جامعة بن وليد، ص123 : 146، ليبيا.

6. الخفافي، سمير سهام ورقية، كريم عباس، (2019)، "تحليل واقع مشكلة التعثر في مصرف الرافدين"، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، المجلد 26، العدد 117 ص175 :145، العراق.

7. السهلاوي، عبد العزيز بن محمد(2018)، "محددات مخاطر التعثر المالي للقروض والتسهيلات الائتمانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد55، العدد2، ص162 :145، دولة مصر.

8. الشلال، مهند عزيز وكهدار، حجي محمد وأكرم، صالح يوسف (2020)، "قياس تأثير ودائع المصارف التجارية على الائتمان المصرفي في العراق"، المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز، العدد2، المجلد9، ص90 - 102.

9. الشيخلي، هديل أمين، (2012)، "العوامل الرئيسية المحددة لقرار الائتمان المصرفي في البنوك الأردنية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، دولة الأردن.

10. صديقة، بن مداني (2017)، "انعكاسات القروض المصرفية المتعثرة على أداء البنوك التجارية في الجزائر"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد بو ضياف، الجزائر.

11. عبادي، محمد (2014)، "تقييم كفاءة البنوك التجارية الجزائرية في منح الائتمان"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 2014، العدد 39، ص: ص 29 - 40، الجزائر.

12. عبدالقادر، زاهر عبدالرحيم (2016)، "دور إدارة تحصيل ومتابعة الديون المتعثرة في تحجيم مخاطر الائتمان في البنوك"، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة الجزيرة، دولة قطر.

13. فايزة، دهيمي (2019)، "آلية معالجة القروض المتعثرة في البنوك التجارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.

14. الفرجاني، إبراهيم، القماطي، آمال، الجهاني، شعبان (2021)، "دور الدراسات الائتمانية

الكافية في الحد من مخاطر الائتمان"، مجلة جامعة بنغازي العلمية، المجلد34، العدد1، ص186 :180، دولة ليبيا.

15. لطفي، سومية (2017)، "انعكاسات تعثر القروض على البنوك وعلى النشاط الاقتصادي"، الدائرة الاقتصادية والفنية، صندوق النقد الدولي، ص: ص 1 – 40.

16. نشلة، بثينة (2020)، "واقع القروض المتعثرة في بنك الفلاحة"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945 قالعة، الجزائر.

17. Nir klein,(2013) Non - performing Loans in CESEE: Determinants and Macroeconomic performance, working paper, European department, international monetary fund.

18. Vasiliki Makri,(2014) Determinants of non - performing Loans: the case of Eurozone, original scientific paper, Department of Business Administration, University of parts Greece.

19. Patwary Tasneem,(2019) The lmpact of non - performing loans on the profitability of banks in bangladesh: a study from 1997 - 2017,Global Journal of Management and Business Research,Vol.19, Issue1.

20. Nyarko baasi,(2018) Effects of Non - Performing loans on the profitbility of commercial banks - A study of some selected banks on the ghana stock exchange, Global journal of management and business Research,vol.18,issue 2.

تفسير الاختلافات حول تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات

من منظور النظرية الشرطية: دراسة نظرية

■ د. سامي سالم الحصادي، * ■ د. خالد زيدان الفضلي**

● تاريخ استلام البحث 2024/09/06م ● تاريخ قبول البحث 12 /2024/11م

■ **المستخلص:**

على الرغم من دور ممارسات المحاسبة الإدارية في تحسين اتخاذ القرارات وتعزيز الأداء التنظيمي، فإن تبنيها يختلف بين المنظمات، مما يثير تساؤلات حول العوامل المؤثرة في هذا التباين. تفسر النظرية الشرطية هذه الاختلافات، حيث تؤكد أن اختيار الممارسات المحاسبية يعتمد على العوامل الخارجية المرتبطة بالبيئة، والعوامل الداخلية الخاصة بالمنظمة. تسعى هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات لتحديد العوامل الرئيسية المؤثرة في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية. وقد أظهرت أن هذا التبني يتأثر بعوامل متداخلة، حيث تلعب العوامل الداخلية مثل التكنولوجيا، البنية التنظيمية، حجم المنظمة، والاستراتيجية دورًا رئيسيًا، في حين تفرض العوامل الخارجية مثل عدم اليقين البيئي، والمنافسة، ضغوطًا تدفع المنظمات نحو تبني ممارسات محاسبية معينة.

● **الكلمات المفتاحية:** النظرية الشرطية، العوامل الشرطية، ممارسات المحاسبة الإدارية.

* أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي. E-mail: sami.elhossade@uob.edu.ly.
** أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي. E-mail: khalid.zidan@uob.edu.ly

Explaining Differences in the Adoption of Management Accounting Practices among

Organizations from a Contingency Theory Perspective: A Theoretical Study

■ Dr. Sami S. El Hossade* ■ Dr. Khaled Z. Al Fadhli**

● Received: 06/09/2024 ● Accepted: 12/11/2024

■ **Abstract:**

Despite the role of management accounting practices in improving decision-making and enhancing organizational performance, their adoption varies among organizations, raising questions about the factors influencing this disparity. Contingency theory explains these differences by emphasizing that the selection of accounting practices largely depends on external factors related to the environment and internal factors specific to the organization. This study aims to review the literature to identify the key factors influencing the adoption of management accounting practices. The findings indicate that this adoption is affected by interrelated factors. Internal factors such as technology, organizational structure, firm size, and strategy play a crucial role, while external factors such as environmental uncertainty and competition create pressures that drive organizations to adopt specific accounting practices.

● **Keywords:** Conditional theory, conditional factors, management accounting practices.

* , Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi, E-mail:sami.elhossade@uob.edu.ly.
**Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi, E-mail:khalid.zidan@uob.edu.ly

■ المقدمة

تعد المحاسبة الإدارية ركيزة أساسية من ركائز النظام المحاسبي الشامل، حيث تساهم بشكل فعال في تحقيق أهداف المنظمة من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عالية. تلعب هذه المعلومات دورًا محوريًا في دعم عملية اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية، وتيسير عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. تعتمد نظم المحاسبة الإدارية على مجموعة متنوعة من الأدوات والأساليب التي تهدف إلى تحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة وقابلة للقياس. وتتسم هذه المعلومات بكونها مستقبلية، وتخدم الاحتياجات الداخلية للمؤسسة، وتتميز بمرونتها وقابليتها للتكيف مع المتغيرات البيئية. ولقد شهدت المحاسبة الإدارية تطوراً ملحوظاً على مر العصور، مواكبة للتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال. وقد أدى هذا التطور إلى تحول جذري في إدارة التكاليف، وتحسين دقة التنبؤات المالية، وتعزيز قدرة المنظمات على التكيف مع التغيرات المتسارعة في السوق، مما يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. ويعزى هذا التطور إلى مجموعة من العوامل المتداخلة، منها التقدم التكنولوجي، وزيادة تعقيد العمليات الإنتاجية، وتزايد المنافسة، والتغيرات في النظم الادارية (Mokhtar *et al*., 2016; Shahzadi et al., 2018).

على الرغم من الإجماع على أهمية دور المحاسبة الإدارية في تعزيز الأداء المؤسسي، إلا إن الدراسات تؤكد أن هناك تفاوتًا ملحوظًا في مدى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات والقطاعات المختلفة (Baines and Langfield-Smith, 2003; Abdel-kader and Luther, 2008; Naranjo-Gil *et al*., 2009). لقد حظيت دراسة التباين في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية باهتمام بحثي مكثف. وقد لجأ البحاث في هذا المجال إلى مجموعة متنوعة من النظريات لتفسير هذه التباينات. ومن بين هذه النظريات، تبرز النظرية الشرطية كأحد الإطارات النظرية الرائدة في هذا المجال (Bouma and Van

Den Veen, 2002). وتعتبر النظرية الشرطية من أكثر النظريات استخدامًا في أبحاث المحاسبة الإدارية (Christ and Burritt, 2013)). وقد ساهمت هذه النظرية في شرح العديد من العلاقات المعقدة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والعوامل الشرطية. وتكمن أهمية اختيار النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية بشكل واسع في كونها تقدم إطارًا مفيدًا لفهم سبب اختلاف ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات التي تعمل في بيئات مختلفة .(Bouma and van der Veen, 2002)

تؤكد نظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على أنه لا توجد ممارسة محاسبية موحدة يمكن تطبيقها على جميع المنظمات. بدلاً من ذلك، تشير النظرية إلى أن اختيار الممارسات المحاسبية يعتمد بشكل كبير على الظروف المحيطة بالمنظمة، سواء كانت عوامل خارجية مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها، أو عوامل داخلية تتعلق بخصائصها الداخلية (; Haldma and Laats, 2002; Shahzadi et al., 2018 Otley, 1980). وتؤكد الدراسات القائمة على النظرية الشرطية على الدور الحاسم لهذه العوامل كمتغيرات تفسيرية تساعد في فهم التطورات التي تطرأ على أنظمة المحاسبة الإدارية (Ahmad and Mohamed Zabri, 2015). فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن التغيرات في أنظمة المحاسبة الإدارية تتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية المتفاعلة. فالعوامل الداخلية والخارجية تعمل معًا لتشكيل البيئة التي تتخذ فيها المنظمات قراراتها بشأن تبني ممارسات المحاسبة الإدارية (Abdel-kader and Luther, 2008; Ahmad and Mohamed Zabri, 2015; Nair and Nian, 2017).

وباعتبار أن هذه النظرية تفترض أن اختيار المنظمة لممارسات محاسبية إدارية معينة يتأثر بشكل كبير بالظروف التي تعمل فيها، فإن تصميم أنظمة محاسبية إدارية فعالة يتطلب فهمًا عميقًا للسياق التنظيمي الذي ستعمل فيه هذه الأنظمة (Otley, 1980). وبناءً على ذلك، فإن فهم المنظور الشرطي يمثل خطوة حاسمة في تفسير التنوع الكبير في ممارسات المحاسبة الإدارية بين مختلف المنظمات. كما يتطلب فهمًا عميقًا للعوامل

الشرطية، مما يضمن أن تكون هذه الأنظمة قادرة على تلبية الاحتياجات المتغيرة للمنظمة ودعم تحقيق أهدافها الاستراتيجية. ومن هذا المنطلق، تكتسب دراسة العلاقة التفاعلية بين أنظمة المحاسبة الإدارية والظروف البيئية المتغيرة أهمية بالغة، إذ تساهم في بناء إطارًا مفاهيميًا لفهم الأسباب الكامنة وراء تبني ممارسات محددة . (Hammad et al., 2010) وعلى هذا الأساس، تسعى هذه الدراسة إلى تحديد أهمية النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الادارية، ومناقشة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والمتغيرات الشرطية، وكيفية تأثر هذه الممارسات بالظروف المتغيرة التي تواجهها المنظمة، وذلك من خلال مراجعة الأدب المحاسبي حول هذا الموضوع.

■ هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في الأدبيات الأكاديمية من خلال تقديم تحليل شامل لنظرية الشرطية وتأثيرها على تبني ممارسات المحاسبة الادارية. سيتم تسليط الضوء على أهمية هذه النظرية في سياق المحاسبة الإدارية، وتحديد العوامل الشرطية التي تم التعرف عليها في الأبحاث السابقة كمحركات رئيسية لاستخدام هذه الممارسات. بالإضافة إلى ذلك، سيتم إجراء تقييم نقدي للنظرية لتحديد نقاط قوتها وضعفها في سياق التطبيق العملي. ومن هذه المنطلق، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال استعراض الأدبيات المتعلقة بالمتغيرات الشرطية وعلاقتها بممارسات المحاسبة الادارية.

■ أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في ندرة البحوث والدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع، وتناولها مشكلة من أهم المشاكل التي تواجه الفكر المحاسبي والمتمثلة في تحديد العوامل التي تؤثر أو تحد من استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الNدارية. وفي هذا السياق يمكن تلخيص مجموعة من المبررات التي توضح أهمية هذه الدراسة وهي كما يلي:

- تسعى هذه الدراسة إلى تقديم إسهامات علمية في مجال المحاسبة الإدارية من خلال تقديم فهم أعمق للعوامل المتعددة التي تؤثر في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.
- تساهم هذه الدراسة في تطوير فهمنا للظروف التي تؤدي إلى تبني ممارسات محاسبية إدارية معينة، مما يفتح آفاقًا جديدة للبحوث المستقبلية.
- تسعى هذه الدراسة إلى إجراء تقييم نقدي للنظرية الشرطية لتحديد نقاط قوتها وضعفها في سياق المحاسبة الإدارية، مما يساهم في تقييم مدى ملاءمتها للتطبيق العملي.
- تتميز دراسة العلاقة بين المحاسبة الإدارية والنظرية الشرطية بأهمية تطبيقية كبيرة، حيث تساعد صناع القرار في المنظمات على فهم كيفية تصميم وتنفيذ أنظمة محاسبية أكثر ملائمة مع ظروفها البيئية.

■ ممارسات المحاسبة الادارية

رغم الجهود المبذولة، لم يتم التوصل إلى تعريف موحد للمحاسبة الإدارية نظرًا لطبيعتها الديناميكية وتطورها المستمر (Nguyen et al., 2023). وتُعد المحاسبة الإدارية نظامًا معلوماتيًا داخليًا يوفر بيانات مالية وغير مالية لدعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الفعالة. كما تسهم في اتخاذ القرارات الإدارية عبر تقديم معلومات كمية ونوعية تساعد في تقييم البدائل وصياغة الاستراتيجيات التشغيلية (Leite et al., 2016). وتعتمد على ممارسات وأدوات تهدف إلى تقديم معلومات دقيقة تعزز الاستخدام الأمثل للموارد وزيادة القيمة الاقتصادية للمنظمات (Rumman et al., 2024).

شهدت المحاسبة الإدارية تطورًا ملحوظًا بفضل الأبحاث الأكاديمية، مما أسهم في تطوير ممارسات كمية وكيفية لدعم اتخاذ القرار (Leite et al., 2016). يمكن تصنيف هذه الممارسات إلى فئتين: التقليدية والمعاصرة. تركز الممارسات التقليدية على الجوانب المالية الداخلية وتعتمد على تخصيص التكاليف والنظرة قصيرة الأجل (Rui et al., 2023)، وتشمل أدوات مثل تحليل الانحرافات والعائد على الاستثمار. ومع التطورات

الصناعية والعولمة والتكنولوجيا، أصبحت هذه الممارسات غير كافية لمواكبة بيئات العمل المعقدة والمتغيرة.

ظهرت ممارسات المحاسبة الإدارية المعاصرة استجابةً للتحديات الحديثة، حيث تتميز بابتكارات مستمرة تهدف إلى تحسين تخطيط الأداء واتخاذ القرارات الاستراتيجية (Naranjo-Gil et al., 2009). وتختلف عن الممارسات التقليدية بقدرتها على تقديم رؤية أعمق للأداء المالي والتشغيلي، مما يساعد المنظمات على التكيف مع التغيرات. ورغم غياب إجماع حول الأساليب التي تشكل هذه الممارسات (Cadez and Guilding, 2008)، فإن الأدبيات تشير إلى أساليب شائعة مثل التكلفة على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، بطاقة الأداء المتوازن، والمقارنة المرجعية (Naranjo-Gil et al., 2009; Pedroso and Carlos, 2020). وقد تم تطوير هذه الأدوات لدعم القرارات الاستراتيجية من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز كفاءة المنظمات ومرونتها التنافسية (Rumman et al., 2024).

يعتمد أداء المنظمة على كفاءة القرارات الإدارية المدعومة بالمعلومات المحاسبية، حيث تساهم ممارسات المحاسبة الإدارية الفعالة في التكيف مع التغيرات البيئية وتعزيز الميزة التنافسية (CIMA, 2015). وتكمل الممارسات التقليدية والمعاصرة بعضها البعض في دعم القرارات الإدارية (Leite et al، 2016)، رغم تفضيل بعض الشركات للأساليب التقليدية مثل إعداد الميزانيات على الممارسات الحديثة كالتكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن (Yalcin, 2012; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001).

والجدير بالذكر، أن اختيار وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لا يخضع لقالب واحد، بل هو عملية ديناميكية تتأثر بخصوصية كل منظمة. وقد Bكدت العديد من الدراسات على أن ممارسات المحاسبة الإدارية ليست موحدة بل تتباين بشكل كبير بين المنظمات (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Haldma and Laats, 2002;).

وتعود هذه التباينات إلى مجموعة متنوعة من العوامل مثل طبيعة الصناعة، والبيئة التنظيمية، والبيئة الثقافية، والظروف الاقتصادية، والتي تفرض على المنظمات تبني ممارسات محاسبية مخصصة تلبي احتياجاتها المتفردة. وبالتالي، فإن تطبيق النظرية الشرطية، كما اقترح Otely (1980; 2016)، يوضح أن هذه الممارسات تتطور وتتغير باستمرار استجابة للتغيرات في البيئة الخارجية والداخلية. في هذه الدراسة نتبع هذا الجدل التقليدي القائم على أن ممارسات المحاسبة الادارية تتشكل وتتغير استجابة للمتغيرات الخاصة بكل مؤسسة والظروف البيئية المحيطة بها.

■ النظرية الشرطية

تفسر النظرية الشرطية تأثير العوامل البيئية والتنظيمية، مثل التكنولوجيا والاستراتيجية، على هيكل وعمليات المنظمات. نشأت في الستينيات لتوضيح تنوع الهياكل التنظيمية استجابةً للتغيرات البيئية، وأصبحت ذات أهمية متزايدة في بحوث المحاسبة الإدارية منذ السبعينيات (Islam and Hu, 2012). ساهم رواد مثل Burns and Stalker (1961); Lawrence and Lorsch (1967); Perrow (1970) في تطويرها، مؤكدين على دور العوامل الشرطية في تشكيل الهياكل التنظيمية. في المحاسبة الإدارية، استندت الدراسات المبكرة إلى النظرية الشرطية لفهم العلاقة بين تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية والهيكل التنظيمي، حيث يتفاعل كلاهما ويتأثر بالعوامل البيئية والمتغيرات التنظيمية (Otely, 2016). كما أكدت الأبحاث على ضرورة توافق أنظمة المحاسبة الإدارية مع ظروف كل منظمة لتحقيق فاعلية أكبر (Otely, 1980; Chenhall and Morris, 1986). ومنذ ذلك الحين، تزايدت الأبحاث التي تطبق النظرية الشرطية لفهم وتصميم أنظمة المحاسبة الإدارية.

يشير مفهوم الشرطية إلى العلاقة بين المتغيرات، حيث يؤدي وجود متغير معين إلى

نتائج محددة وفقًا للظروف المحيطة. تطبق هذه النظرية في المحاسبة الإدارية لتحديد الظروف المثلى لاستخدام أنظمة محاسبية معينة. وتؤكد على عدم وجود نظام محاسبة إداري موحد يناسب جميع المنظمات، بل يجب أن يتكيف مع بيئتها الخاصة. تعتمد النظرية على افتراضين أساسيين: الأول أن لا يوجد نظام محاسبي مثالي للجميع، والثاني أن الأداء الأمثل يتطلب توافقًا (fit) بين نظام المحاسبة والعوامل السياقية (Hammad et al., 2010). لذا، تعتبر أفضل الممارسات المحاسبية نسبية، حيث تعتمد على البيئة التنظيمية لكل منظمة.

ترتكز النظرية الشرطية على أهمية التلاؤم بين ممارسات المحاسبة الإدارية والعوامل السياقية لتحقيق الأداء الأمثل. وبرز مفهوم التلاؤم كعنصر محوري في الأبحاث المحاسبية المستندة إلى النظرية الشرطية. قدم (Drazin and Van de Ven 1985) إطارًا لتفسير التلاؤم، والذي يشمل ثلاثة نهج: التلاؤم الاختياري، التلاؤم التفاعلي، والتلاؤم النظامي، وقد تم اعتمادها كأساس لتصنيف البحوث المحاسبية (Hammad et al., 2010). يركز التلاؤم الاختياري على قدرة المنظمات الناجحة على التكيف مع سياقها التنظيمي من خلال اختيار الهياكل والأنظمة الملائمة، لكنه لا يدرس تأثير التلاؤم على الأداء التنظيمي بشكل مباشر (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003; Christ and Burritt, 2013). في المقابل، يرى النهج التفاعلي أن العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والسياق التنظيمي تؤثر بشكل مباشر على الأداء التنظيمي، حيث تعمل العوامل الشرطية كمتغير وسيط (Hammad et al., 2010). أما النهج النظامي فيحلل العوامل الشرطية وممارسات المحاسبة الإدارية بشكل متزامن لفهم تأثيرها المشترك على الأداء التنظيمي (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003; Mokhtar et al., 2016). نظرًا لأن هذه الدراسة تسعى إلى تحديد العوامل الشرطية التي تؤثر على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية، فإنها ستركز بشكل أساسي على الدراسات المستندة إلى النهج الاختياري.

■ **العوامل الشرطية وممارسات المحاسبة الادارية**

تقوم النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على أن تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية يتأثر بالعوامل الشرطية التي تشكل البيئة التنظيمية، مما يستدعي تكييف الممارسات المحاسبية مع هذه العوامل لضمان فعاليتها في دعم اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف التنظيمية. ويؤدي تجاهل هذه العوامل إلى تقليل كفاءة الأنظمة المحاسبية (Fisher, 1995). ورغم الاتفاق على أهمية العوامل الشرطية، فإن تصنيفها يمثل تحديًا بسبب تنوعها وتداخل تأثيراتها. طورت عدة تصنيفات، أبرزها تصنيف (Fisher 1995) الذي يقسم العوامل إلى خمسة أبعاد: البيئة الخارجية، التكنولوجيا، الجوانب التنظيمية والصناعية، استراتيجية الأعمال، ومتغيرات المعرفة والإدراك. كما اقترح (Abdel-Kader and Luther 2008) تصنيفًا يركز على العوامل الخارجية، التنظيمية، وخصائص المعالجة والتصنيع، بينما ميز (Haldma and Laats 2002) بين العوامل الخارجية والداخلية، مؤكدين أن العوامل الخارجية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على ممارسات المحاسبة الإدارية. يعد هذا التصنيف مرجعًا مهمًا لفهم تأثير العوامل الشرطية على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية، وسيتم اعتماده كإطار عام في هذه الدراسة لتحليل العوامل المؤثرة في هذه الممارسات.

● **العوامل الخارجية**

تشكل العوامل الخارجية مجموعة من القوى التي تؤثر على المنظمة من خارج حدودها، مما يساهم في تشكيل بيئة العمل ويؤثر على أدائها واستراتيجياتها وقدرتها على المنافسة. وبالتالي، يعد فهم هذه العوامل وتأثيراتها أمرًا بالغ الأهمية لنجاح أي منظمة. تمثل البيئة الخارجية متغيرًا سياقيًا مهمًا في البحث عن العوامل الشرطية (Otley, 2016). وقد اعتمدت دراسات المحاسبة الإدارية المبنية على نظرية الشرطية على مجموعة من العوامل الخارجية كمتغيرات مستقلة، وركزت بشكل خاص على عاملين رئيسيين هما: عدم التأكد

البيئي، وشدة المنافسة (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Otley, 2016). وللوصول إلى فهم أعمق للعلاقة بين العوامل الخارجية وتأثيرها على ممارسات المحاسبة الادارية، سيتم تحليل تأثير كل من هذه العوامل بشكل منفصل في الفقرات القادمة.

- **عدم التأكد البيئي**

يشير عدم التأكد البيئي إلى درجة عدم اليقين التي يشعر بها صناع القرار تجاه البيئة الخارجية وتأثيرها على الأداء المستقبلي للمنظمة (Susilawati, 2016). يعد من العوامل المحورية التي تشكل تحديًا كبيرًا أمام صانعي القرار الاستراتيجي، حيث يتطلب منهم التكيف بسرعة مع التغييرات البيئية السريعة (Milliken, 1987; Costantini and Zanin, 2017). يشمل عدم التأكد البيئي التحولات المستمرة في البيئة الخارجية التي تتطور بطرق غير قابلة للتنبؤ، وينشأ عن عدة عوامل مثل التغيرات التكنولوجية، الابتكارات في أساليب العمل، أنشطة المنافسين، ومتطلبات العملاء، بالإضافة إلى التوجهات الاقتصادية، والسياسات الحكومية، والعولمة (Hoque, 2004; Hammad et al., 2010).

يؤدي ارتفاع مستوى عدم التأكد البيئي إلى زيادة تعقيد عمليات التخطيط والرقابة الإدارية، مما يصعب على المنظمات تحقيق أهدافها. في بيئة تتسم بالتحولات المستمرة، تصبح التوقعات المالية والتشغيلية أقل دقة، مما يزيد من صعوبة تقييم أداء الوحدات التنظيمية (Costantini and Zanin, 2017). تتطلب هذه البيئة هياكل تنظيمية أكثر مرونة وقدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات (Chenhall, 2003). رغم التحديات، يمكن للمنظمات التخفيف من تأثيرات عدم التأكد البيئي من خلال تطوير قدراتها على جمع وتحليل المعلومات، مما يعزز قدرتها على التخطيط والتحكم وبالتالي تحسين أدائها في بيئات العمل المتغيرة (Chenhall and Morris, 1986).

شكل عدم اليقين البيئي محورًا أساسيًا للبحث التنظيمي، خاصة في سياق البيئة الخارجية المتغيرة. بدأ(Duncan 1972) بتطوير مفهوم عدم التأكد البيئي، موضحًا تأثيره

على صياغة القرارات الإدارية وبناء الهياكل التنظيمية، مما يبرز أهمية السياق البيئي في تشكيل سلوك المنظمات. كما وسع (Milliken 1987)) هذا المجال بتطوير تصنيف مفصل لعدم التأكد البيئي، مقسمًا إياه إلى ثلاثة أنواع: عدم التأكد من حالة البيئة، وعدم التأكد من تأثير التغيرات البيئية، وعدم التأكد من فعالية الاستجابات التنظيمية. ساهم هذا التصنيف في فهم أعمق لكيفية تأثير جوانب عدم اليقين على سلوك المنظمات. وأظهرت الدراسات أهمية التكيف التنظيمي في بيئات ذات مستويات مرتفعة من عدم اليقين، من خلال توليد وتبادل معلومات متنوعة لدعم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات (Chenhall, 2003).

من بين العوامل المؤثرة في تصميم الهيكل التنظيمي التي تناولتها الأبحاث التأسيسية للنظرية الشرطية، حظي مفهوم عدم التأكد البيئي بأكبر قدر من الاهتمام في مجال المحاسبة الإدارية (Otley, 2014)، حيث يُعتبر عاملاً محوريًا يؤثر على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (Otley, 1980; Chenhall, 2003; Islam and Hu, 2012; Ahmad and Mohamed Zabri, 2015). وفقًا لـ (Hoque 2004)، تؤثر الاختلافات في البيئات التشغيلية بشكل مباشر على اختيار الاستراتيجيات وتصميم أنظمة المعلومات المحاسبية التي تدعم هذه الاستراتيجيات. العديد من الدراسات تناولت دور المحاسبة الإدارية في مساعدة المنظمات على التكيف مع مستويات مختلفة من عدم اليقين البيئي (Otley, 2016). ركزت هذه الدراسات على العلاقة بين عدم التأكد البيئي، كمتغير سياقي، واستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة، التي توفر معلومات شاملة تشمل جوانب بيئية داخلية وخارجية، وتغطي أبعادًا زمنية متنوعة وتجمع بين البيانات الكمية والنوعية، وتشمل مؤشرات مالية وغير مالية (Costantini and Zanin, 2017).

تشير الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية إلى وجود علاقة طردية بين مستوى عدم اليقين البيئي واعتماد المنظمات على ممارسات محاسبية إدارية متطورة. ففي بيئات عالية عدم اليقين، تزداد الحاجة إلى معلومات محاسبية أكثر تفصيلاً وشمولاً،

مما يدفع المنظمات إلى تبني ممارسات محاسبية متطورة. هذه الممارسات تعزز قدرة المدراء على اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر فعالية، مما يحسن من أداء المنظمة (Mia and Chenhall, 1994; Kattan et al., 2007; Gul and Chia, 1994). وقد دعمت الدراسات هذه العلاقة، حيث أظهرت دراسات سابقة مثل (Gordon and Miller 1976) (Khandwalla 1972) أن المنظمات التي تعمل في بيئات عالية عدم اليقين تعتمد بشكل أكبر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة لتوفير معلومات شاملة ودقيقة تدعم اتخاذ القرارات. وقد أكدت دراسات لاحقة، مثل (Gordon and Narayanan 1984)، أن المنظمات في هذه البيئات تسعى للحصول على معلومات خارجية وغير مالية، بالإضافة إلى معلومات تتعلق بالتوقعات المستقبلية. هذا الدور المحوري للمعلومات المحاسبية في دعم القرارات الاستراتيجية تم تأكيده في دراسات أخرى مثل دراسة (Chenhall and Morris 1986) ودراسة (Mia 1993) ودراسة (Chong and Chong 1997)، التي أظهرت وجود علاقة إيجابية بين مستوى عدم اليقين البيئي واحتياجات المنظمات لأنظمة محاسبة إدارية متطورة وشاملة.

أظهرت الدراسات وجود علاقة إيجابية بين استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة والأداء المالي في بيئات غير مؤكدة. على سبيل المثال، وجد (Gul and Chia 1994) أن استخدام ممارسات محاسبة إدارية واسعة النطاق يساعد في تحسين الأداء في ظروف عدم اليقين المرتفعة. كما أظهر (Agbejule 2005) أن زيادة مستوى عدم اليقين تعزز من فائدة ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة. وقد قدمت دراسات مثل (Kattan et al.2007) ودراسة (Agbejule and Burrowes 2007) أدلة تجريبية تؤكد وجود علاقة طردية بين عدم اليقين البيئي واعتماد المنظمات على معلومات محاسبية تفصيلية لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في بيئات متقلبة. تدعم هذه النتائج ما توصلت إليه دراسات أخرى مثل (Gordon and Narayanan 1984) ودراسة (Chenhall and Morris 1986). بالإضافة إلى ذلك، أكدت دراسات مثل ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008)

(Gordon and Miller 197

أن عدم اليقين البيئي يؤثر بشكل كبير على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تميل المنظمات في بيئات عالية عدم اليقين إلى اعتماد ممارسات محاسبة إدارية متطورة مقارنة بالشركات في بيئات أكثر استقرارًا. كما أكدت دراسات لاحقة (على سبيل المثال (Al-Mawali, 2015; Pavlatos, 2015; Shahzadi, 2018; Susilawati, 2016 على هذا الارتباط بين عدم اليقين البيئي واعتماد ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة.

يمكن القول إن عدم اليقين البيئي يعد عاملًا حاسمًا في تشكيل ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المنظمات. مع تزايد التغيرات البيئية، تبرز الحاجة لأنظمة محاسبة إدارية مرنة توفر معلومات عالية الجودة لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية. تساهم هذه الأنظمة في تعزيز قدرة المنظمات على التكيف مع التحديات المتزايدة وتحسين أدائها العام. تؤكد الأبحاث السابقة على أهمية أنظمة المعلومات المحاسبية المرنة في التعامل مع البيئات المتقلبة. كما تشير دراسات أخرى إلى العلاقة الإيجابية بين تبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة وتحسين الأداء التنظيمي في ظل ظروف عدم اليقين. بناءً على هذه الدراسات، يمكن استنتاج أن فهم العلاقة بين عدم اليقين البيئي والممارسات المحاسبية يعد أمرًا بالغ الأهمية لنجاح المنظمات في بيئات الأعمال المتغيرة، مما يعزز قدرتها على التكيف وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

- **المنافسة السوقية**

تعتبر التنافسية السوقية عنصرًا حاسمًا في السياق البحثي للنظرية الشرطية (Wadongo and Abdel-Kader, 2014). تشير إلى التفاعلات التنافسية بين المنظمات في نفس الصناعة، حيث تسعى كل منها لتحقيق ميزة تنافسية من خلال جذب العملاء وزيادة حصتها السوقية. تشمل العوامل المحركة للتنافس السوقي السعر والجودة والابتكار وخدمة العملاء وقوة العلامة التجارية، وهي تؤثر على قرارات الشراء (Cadez and Guilding, 2008). تدفع المنافسة السوقية المنظمات لتبني استراتيجيات تهدف لتحسين

الكفاءة التشغيلية، الابتكار، والاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء المتغيرة للحفاظ على قدرتها التنافسية والنمو المستدام. ساهمت التطورات التكنولوجية والتنوع في المنتجات وتشديد المنافسة في خلق بيئة أعمال ديناميكية ومنافسة عالمية حادة. إن فهم هذه الديناميكيات أمر بالغ الأهمية لبقاء المنظمات، حيث يفرض التنافس الشديد ضرورة التكيف المستمر وتبني أساليب إدارة مبتكرة. لذلك، يجب على المدراء إجراء تحليل شامل للمنافسة قبل وضع أي نظام للرقابة الإدارية لتحديد نقاط القوة والضعف لدى المنظمة ومنافسيها لتطوير استراتيجيات تنافسية فعالة (Ismail et al., 2010).

تشير الأبحاث المحاسبية إلى أن التنافس في السوق يعد من العوامل الخارجية المؤثرة بشكل كبير على تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية (Al-Omiri and Drury, 2007). وتستند نظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية إلى فرضية أن الممارسات التنظيمية، بما في ذلك أنظمة المحاسبة الإدارية، يجب أن تتكيف مع العوامل البيئية، مثل التنافس السوقي، لتحقيق الأداء الأمثل (Otley, 1980). في بيئات الأعمال شديدة التنافس، تخضع الشركات لضغوط مستمرة للابتكار، تقليل التكاليف، وتحقيق الكفاءة. استجابةً لهذه الضغوط، تعتمد الشركات على أنظمة محاسبة إدارية متطورة توفر معلومات شاملة، بما في ذلك مؤشرات الأداء غير المالية مثل رضا العملاء، جودة المنتجات، ومستويات الابتكار، مما يساعد المديرين على تقييم الأداء واتخاذ قرارات استراتيجية (Chenhall and Langfield-Smith, 1998).

تشير العديد من الدراسات إلى وجود علاقة مباشرة بين حدة المنافسة السوقية ومستوى تبني المنظمات لممارسات المحاسبة الإدارية، حيث تحفز الضغوط التنافسية المنظمات على تطوير أنظمة محاسبية معقدة لتسهيل اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء. وقد قدمت دراسة (Khandwalla 1973) أدلة تجريبية قوية على الارتباط الإيجابي بين المنافسة واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية المتقدمة. كما أشار(Gordon and Miller 1979) إلى أن المنافسة تلعب دورًا حاسمًا في تشكيل أنظمة

المحاسبة، حيث تحتاج المنظمات في بيئات تنافسية إلى أنظمة مرنة ومعقدة لدعم اتخاذ قرارات استراتيجية سريعة وفعالة. وساهم (Simons 1990) في توسيع الفهم حول دور أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث أكد أن هذه الأنظمة لا تقتصر على مراقبة الأداء، بل تساهم في دفع الابتكار والتغيير التنظيمي، خاصة في بيئات الأعمال الديناميكية. في التسعينيات، أظهرت دراسات مثل (Chenhall and Morris 1993) أن المنافسة السوقية تؤثر بشكل كبير على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تميل المنظمات في بيئات تنافسية شديدة إلى استخدام أنظمة أكثر تطورًا. أكدت هذه الدراسات على أهمية دمج المقاييس المالية وغير المالية لتلبية احتياجات اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وأكدت دراسة (Mia and Clarke 1999) أن هذه العلاقة بين المنافسة وتبني أنظمة محاسبية متطورة تنطبق على مختلف القطاعات والبيئات.

شهد العقد الأول من القرن الحادي والعشرين زيادة في الاهتمام بدراسة العلاقة بين المنافسة السوقية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. أظهرت دراسات مثل(Cadez and Guilding 2008)(Hoque2002) (Haldma and Laats 2004) أن المنظمات في بيئات تنافسية شديدة تميل إلى اعتماد أنظمة محاسبية متطورة لدعم التوجه الاستراتيجي. كما تناولت دراسات أخرى مثل (2003) Baines and Langfield-Smith, Wadongo and Abdel-Kader 2014) العلاقة بين المنافسة وتبني مقاييس الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وجودة المنتج والابتكار. وقد أكدت هذه الدراسات على أهمية المقاييس غير المالية في تقييم الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

تشير الأبحاث الحديثة إلى أن المنافسة السوقية تؤثر بشكل كبير على ممارسات المحاسبة الإدارية. حيث أظهرت دراسة (Hoque 2011) أن زيادة المنافسة تدفع المنظمات لاستخدام أنظمة محاسبية أكثر تطورًا. كما بينت دراسة (Ankala and Silvola 2012) أن المنظمات الصغيرة والمتوسطة تميل إلى تبني ممارسات محاسبية أكثر هيكلية بسبب المنافسة. وأظهرت دراسة (Al-Mawali 2015) أن المنظمات التي تواجه منافسة شديدة

تعتمد على ممارسات محاسبية تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية دقيقة. تستمر الدراسات في إظهار وجود علاقة إيجابية قوية بين شدة المنافسة السوقية واعتماد المنظمات لممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة، كما أظهرت أبحاث مثل Alkizza and Akbar (2007), Al-Omiri and Drury 2007). تتوافق هذه النتائج مع أبحاث أخرى أظهرت أن المنافسة العالية تدفع المنظمات إلى تبني ممارسات محاسبية متطورة، كما بينت دراسات مثل ((Ahmad and Mohamed Zabri 2015) ; (Ahmad 2014), (Leite et al. 2016

إضافةً على ما سبق، تؤثر المنافسة المتزايدة التي تواجهها المنظمات بشكل كبير على تبنيها لممارسات محاسبية محددة. على سبيل المثال، اقترح (Cooper 1988) أن الشركات التي تواجه مستويات عالية من المنافسة ينبغي أن تعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين استراتيجيات إدارة التكاليف. كما سلط (Hoque 2005) الضوء على أهمية المنافسة السوقية في تعزيز استخدام مقاييس الأداء غير المالية ضمن ممارسات المحاسبة الإدارية، مشيرًا إلى أن المنظمات في بيئات تنافسية عالية تركز على مقاييس مثل رضا العملاء، وجودة المنتج، والابتكار، كوسيلة للتفوق على المنافسين. علاوة على ذلك، توصلت دراسة (Cinquini and Tenucci 2010) إلى وجود علاقة إيجابية بين الضغوط التنافسية وتبني تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل التسعير الاستراتيجي، وبطاقات الأداء المتوازن، وتحليل المخاطر، وتكلفة المستهدفة، وتكلفة دورة المنتج. وأظهرت أبحاث مثل (Hammami et al. 2019) أن هناك ارتباطًا بين استخدام أنظمة تحديد التكاليف المستهدفة وشدة المنافسة السوقية.

بناءً على الدراسات السابقة، يتبين أن المنافسة السوقية تلعب دورًا جوهريًا في توجيه ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المنظمات. مع تزايد حدة التنافس في البيئات التي تعمل فيها المنظمات، أصبحت الحاجة إلى ممارسات محاسبة إدارية متطورة تقدم معلومات شاملة ودقيقة أمرًا حيويًا لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء والحفاظ

على الميزة التنافسية. تبرز الأدبيات في مجال المحاسبة الإدارية العلاقة الوثيقة بين المنافسة السوقية وتطور ممارسات المحاسبة الإدارية، مما يسلط الضوء على ضرورة تكييف هذه الممارسات لمواجهة الضغوط السوقية بفعالية وتلبية المتطلبات الاستراتيجية بنجاح.

- **العوامل الداخلية**

تشير العوامل الداخلية إلى مجموعة من العوامل المتأصلة في المنظمة والتي تؤثر على تصميمها وفعاليتها (Otley, 1980). تفترض النظرية الشرطية وجود علاقة تكاملية بين العوامل الداخلية والهيكل التنظيمي، حيث يجب أن يتناسب الهيكل مع هذه العوامل لتحقيق الأداء الأمثل، مما يعني عدم وجود نموذج هيكلي واحد يناسب جميع المنظمات. وقد أظهرت دراسات المحاسبة الإدارية المبنية على نظرية الشرطية أن مجموعة من العوامل الداخلية تلعب دورًا مهمًا في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية بما يتماشى مع أهداف المنظمة وبيئتها. من بين هذه العوامل الشائعة هي حجم المنظمة، الهيكل التنظيمي، استراتيجية المنظمة، والتكنولوجيا المستخدمة (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Otley, 2016; Nguyen et al., 2023). ولتوضيح أهمية هذه العوامل الداخلية في تشكيل ممارسات المحاسبة الإدارية، سيتم تحليل تأثير كل من هذه العوامل الداخلية في الفقرات القادمة.

- **حجم المنظمة**

المحاسبة الإدارية هي أداة أساسية لدعم اتخاذ القرارات داخل المنظمات، حيث توفر معلومات مالية دقيقة تساعد في تقييم الأداء الحالي والتخطيط للمستقبل. على الرغم من أن المبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية ثابتة، إلا إن تطبيقها يختلف حسب حجم المنظمة وتعقيد عملياتها. أظهرت الأبحاث السابقة وجود علاقة إيجابية بين حجم المنظمة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية. على سبيل المثال، أظهرت دراسة (Chiu 1973) أن الشركات الكبرى في تايوان كانت أكثر استخدامًا للممارسات المحاسبية

مقارنة بالشركات الصغيرة. كما أكدت دراسة (Puxty and Lyall 1989) على الشركات البريطانية أن الشركات الكبيرة تستخدم ممارسات محاسبية متنوعة نظرًا لتعقيد عملياتها ووفرة مواردها. وأكدت دراسة (Firth 1996) على المشاريع المشتركة في الصين أن المشاريع الكبرى تعتمد أكثر على ممارسات المحاسبة الإدارية. ووجدت دراسة (Laitinen 2001) في فنلندا أن ممارسات المحاسبة الإدارية أكثر فاعلية في المنظمات الكبيرة. كما أكدت دراسة (Nimtrakoon and Tayles 2010) في تايلاند أن الشركات الكبرى تستفيد بشكل أكبر من تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية. وتتفق هذه النتائج مع دراسات أخرى مثل Albu and Albu (2012), Ahmad (2012), Ahmad and Mohamed Zabri (2015), Prihastiwi and Sholihin (2018), Msomi et al. (2019) التي أظهرت أن حجم المنظمة هو عامل رئيسي في اعتماد واستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.

تشير الدراسات إلى أن المنظمات الكبيرة تميل إلى تبني ممارسات محاسبة إدارية متطورة مقارنة بالمنظمات الصغيرة، ويرجع ذلك إلى أن المنظمات الكبيرة غالبًا ما تكون لديها هياكل تنظيمية معقدة بسبب تنوع عملياتها (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Cadez and Guilding, 2008). لمواجهة هذا التعقيد، تعتمد هذه المنظمات على أنظمة معلومات محاسبية متطورة التي تدعم اتخاذ القرارات من خلال توفير نماذج مالية دقيقة وتحليلات متقدمة (Chenhall, 2003). في المقابل، تميل المنظمات الصغيرة والمتوسطة إلى تبني منهجيات محاسبية مبسطة بسبب محدودية الموارد وصغر حجم العمليات. تعتمد هذه المنظمات على أساليب محاسبة تكاليف تقليدية وتركز على التخطيط قصير الأجل، حيث يقوم المالكون أو المدراء بالإشراف المباشر على العمليات، مما يقلل الحاجة إلى أنظمة محاسبة رسمية. ومع نمو حجم الشركة، تزداد الحاجة إلى أنظمة محاسبة أكثر هيكلية لدعم اتخاذ القرارات في بيئة معقدة.

ومن ناحية أخرى، تتمتع المنظمات الكبيرة بموارد مالية وبشرية وتقنية كافية تمكنها من تبني ممارسات محاسبية إدارية متطورة واستخدامها بفعالية

(Christ and Burritt, 2013; Mokhtar et al., 2016). وفقًا لـ (Williams and Seaman 2001)، تساعد هذه الموارد في تحديث الأنظمة المحاسبية بانتظام، مما يمكن المنظمات الكبيرة من التكيف مع التغيرات البيئية. أما المنظمات الصغيرة، التي تفتقر إلى هذه الموارد، تجد أن تكلفة وتنفيذ أنظمة محاسبية متطورة غير مجدية اقتصاديًا، وبالتالي تلجأ إلى أنظمة محاسبية أبسط لتلبية احتياجاتها التشغيلية الأساسية. بالإضافة إلى ذلك، مع نمو حجم المنظمة، تزداد أهمية المحاسبة الإدارية لدعم التخطيط الاستراتيجي واتخاذ قرارات الاستثمار والرقابة على الأداء على المدى الطويل (Moores and Yuen, 2001). المنظمات الكبيرة تعتمد على أساليب قياس الأداء الشاملة مثل بطاقة الأداء المتوازن، بينما تركز الشركات الصغيرة على مؤشرات الأداء المالي قصيرة الأجل، مما يحد من استخدامها لأساليب قياس الأداء المتقدمة (Hoque and James, 2000).

أكدت العديد من الدراسات على العلاقة الإيجابية بين حجم المنظمة واستخدامها لممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة. فقد أظهرت دراسة(Haldma and Laats 2002) أن المنظمات الكبيرة تستخدم ميزانيات تقديرية أكثر تطورًا مقارنة بالمنظمات الصغيرة، كما بينت دراسة (Van-Nguyen and Brooks 1997) أن المنظمات الكبرى تميل إلى تبني نظام التكاليف على أساس النشاط بشكل أكبر. وأكدت دراسة (Clarke et al. 1999) أن المنظمات الأكبر حجمًا تعتمد بشكل أكبر على ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة. تشير هذه الدراسات إلى أن المنظمات الكبيرة تكون أكثر استعدادًا وقدرة على تبني الممارسات المحاسبية المعقدة بفضل الموارد الأكبر والقدرة على إدارة عمليات أكثر تعقيدًا. دعمًا لهذه النتائج، أظهرت دراسة (Hoque and James 2000) أن المنظمات الكبرى في أستراليا تميل إلى تبني بطاقة الأداء المتوازن كأداة أساسية لقياس الأداء الاستراتيجي. كما أكدت دراسات أخرى مثل (Joshi 2001) ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) ودراسة (Nguyen et al.2023) على أن حجم المنظمة يعد عاملًا حاسمًا في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. كما أظهرت دراسة (Heibel 2014) أن المنظمات الصغيرة تبدأ

باستخدام ممارسات محاسبية أبسط، لكنها تتبنى تقنيات أكثر تقدمًا مع نمو حجمها، وهو ما يتماشى مع احتياجاتها المتزايدة للمعلومات المالية التفصيلية في التخطيط الاستراتيجي. هذه النتائج تتوافق مع دراسة (Cadez and Guilding 2008) ودراسة(Siska 2016).

يعد حجم المنظمة أحد العوامل الأساسية التي يركز عليها الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية، وذلك لدوره الكبير في تفسير الاختلافات بين المنظمات في تبني وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية. ومع ذلك، يواجه الباحثون تحديًا في تحديد المؤشر الأمثل لقياس حجم المنظمة بسبب تعدد المقاييس المتاحة. يعتبر عدد الموظفين مقياسًا شائعًا لقياس حجم المنظمة، حيث يعكس التعقيد التنظيمي وهيكلها الإداري، وهو مؤشر موثوق وسهل الحصول عليه، وقد أشارت دراسات مثل (Bjornenak 1997) إلى فعاليته في التمييز بين أحجام الشركات. كما استخدمه العديد من الباحثين مثل (Hoque and James 2000) و(Joshi 2001) و(Albu and Albu 2012). كما يعد حجم المبيعات مقياسًا آخر فعالًا، حيث يعكس قوة وجود المنظمة في السوق وحاجتها إلى إدارة عمليات معقدة، مما يستدعي تبني ممارسات محاسبية إدارية متطورة، وقد استخدمته دراسات مثل (Ahmad and Mohamed Zabri 2015) و(Nair and Nian 2017). بعض الدراسات استخدمت مقاييس أخرى مثل إجمالي الأصول، كما في دراسة (Firth 1996) ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008)، حيث أظهرت أن المنظمات ذات الأصول الأكبر تميل إلى تبني ممارسات محاسبية إدارية أوسع. ولتوفير فهم شامل، أخذت بعض الدراسات مثل دراسة (Nguyen et al.2023) في الاعتبار مؤشرات متعددة لحجم المنظمة مثل عدد الموظفين والمبيعات وإجمالي الأصول.

باختصار، يعد حجم المنظمة عاملًا رئيسيًا يؤثر في طبيعة وتطور ممارساتها المحاسبية الإدارية. حيث تميل المنظمات الكبيرة، بفضل مواردها وهياكلها المعقدة، إلى استثمار المزيد في أنظمة محاسبية متطورة، بينما تعتمد المنظمات الصغيرة على ممارسات محاسبية أبسط وتطورها تدريجيًا مع نموها. فهم هذه العلاقة بين حجم المنظمة وتبني الممارسات المحاسبية يساعد في تطوير استراتيجيات لتحسين الأداء ويعزز قدرة المنظمات على اتخاذ قرارات مدروسة وتقييم أدائها بفعالية.

● **الهيكل التنظيمي**

يحدد الهيكل التنظيمي الأدوار والمسؤوليات التي توجه سلوك الأفراد داخل المنظمة (Fisher, 1995). وفقًا لـ (Simons 2000)، يهدف المدراء من خلال تصميم الهيكل التنظيمي إلى تحقيق هدفين رئيسيين: تسهيل سير العمل من خلال تحديد مسارات المعلومات والموارد، وتوجيه انتباه الموظفين نحو الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. يشير الهيكل التنظيمي إلى توزيع المهام بين أعضاء المنظمة لضمان تنفيذ الأنشطة بشكل فعال، مما يعزز كفاءة العمل، يزيد من تحفيز الأفراد، ويحسن تدفق المعلومات. كما يساهم في تقوية أنظمة الرقابة وتوجيه تطور المنظمة (Chenhall, 2003). يعرف الهيكل التنظيمي بطرق متعددة، لكن معظم التعريفات تتفق على أنه يوازن بين الاستقلالية والتنسيق داخل المنظمة. وفقًا لـ (Lawrence and Lorsch 1967)، يتكون الهيكل التنظيمي من التمايز (استقلال الوحدات الفرعية) والتكامل (التنسيق بين الوحدات لتحقيق الأهداف)، حيث يتحقق التمايز من خلال تفويض السلطة، بينما يتطلب التكامل آليات مثل القواعد الموحدة واللجان.

يعتبر الهيكل التنظيمي عنصرًا أساسيًا في تطبيق النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية (Otley, 1980; Shahzadi et al., 2018). تلعب هذه النظرية دورًا حاسمًا في تصميم آليات الرقابة الفعالة من خلال الهيكل التنظيمي، مما يعكس الأسس النظرية للنظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية (Otley, 1995). تشير الدراسات إلى وجود علاقة تكاملية بين أنظمة المحاسبة الإدارية والهيكل التنظيمي، حيث يشكل الهيكل الإطار الذي تعمل فيه الأنظمة، وتساهم هذه الأنظمة في تشكيل وتطوير الهيكل التنظيمي. كما تؤكد الدراسات أن نجاح تطور أنظمة المحاسبة الإدارية يرتبط ارتباطًا وثيقًا بمدى انسجامها مع الهيكل التنظيمي القائم (Hammad et al., 2013). وبناءً على ذلك، يولي مصممو أنظمة المحاسبة الإدارية اهتمامًا كبيرًا لضمان توافق الأنظمة مع الهيكل التنظيمي.

رغم الإجماع على أهمية الهيكل التنظيمي في أداء المنظمات وتحقيق أهدافها، لا تزال أبعاد الهيكل التنظيمي محل خلاف. في هذا السياق، حدد Pugh et al. (1969) مجموعة من الأبعاد الهيكلية شائعة الاستخدام في الدراسات المبنية على النظرية الشرطية مثل التخصص، المركزية، الإجراءات الموحدة، الرسمية، الترتيب الهيكلي، والمرونة. تعتبر درجة المركزية متغيرًا شرطيًا بالغ الأهمية في تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية (Ojra, 2014) وأظهرت الدراسات مثل (Chenhall and Morris 1986) أن درجة المركزية تؤثر بشكل كبير على تصميم وتطوير الأنظمة. بناءً على ذلك، تم اختيار درجة المركزية كمؤشر لتمثيل الهيكل التنظيمي في هذه الدراسة، بما يتوافق مع رأي (Abernethy and Bouwens 2005) الذين أكدا على أهمية هذا العامل في تنفيذ الممارسات المحاسبية بنجاح. تشير درجة المركزية إلى مدى مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات، وهي تنقسم إلى المركزية واللامركزية (Shahzadi et al., 2018). في النظام المركزي، يتم اتخاذ القرارات في المستويات العليا مما يعزز الكفاءة من خلال تركيز الجهود على أهداف محددة (Simons, 2000). أما في الأنظمة اللامركزية، فصلاحيات اتخاذ القرار موزعة على كافة مستويات الهيكل التنظيمي، مما يتيح للمديرين مزيدًا من الاستقلالية والوصول إلى معلومات أكبر (Hammad et al., 2018).

لتوضيح العلاقة بين درجة المركزية وأنظمة المحاسبة الإدارية، أشارت دراسة (Chenhall and Morris 1986) إلى أن المدراء في البيئات اللامركزية يميلون إلى استخدام معلومات محددة تتعلق بمسؤولياتهم ووحداتهم الفرعية. وأظهرت دراسة (Chia 1995) أن المدراء في المنظمات اللامركزية يحتاجون إلى معلومات أكثر تطورًا لدعم اتخاذ القرارات. من ناحية أخرى، أكد (Choe 1998) على الدور الإيجابي للهياكل اللامركزية في تحسين أداء أنظمة المحاسبة من خلال توفير معلومات واسعة النطاق، في الوقت المناسب، مع مشاركة عالية للمستخدمين. كما تشير دراسة (Chenhall 2008) إلى وجود علاقة وثيقة بين تبني الهياكل اللامركزية والتغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية،

حيث يصبح من الضروري تطوير أنظمة محاسبة قادرة على ربط مختلف الوحدات التنظيمية لتحقيق التكامل والتنسيق في المنظمات اللامركزية.

تشير الدراسات السابقة إلى ارتباط وثيق بين درجة اللامركزية التنظيمية وطبيعة أنظمة المحاسبة الإدارية المتبعة. فقد أظهرت دراسة (Chenhall and Morris 1986) أن المدراء في المنظمات اللامركزية يفضلون أنظمة محاسبة تقدم معلومات شاملة ومتكاملة تعكس تعقيدات العمليات اللامركزية. تدعم هذه الدراسات الفكرة القائلة بأن اللامركزية تتطلب ممارسات محاسبية أكثر تطوراً لدعم اتخاذ القرارات في بيئة متعددة المستويات. كما أشار (Abdel-Kader and Luther 2008) إلى أن المنظمات اللامركزية تميل إلى تبني أنظمة محاسبية أكثر حداثة. ودعمت دراسة (Kingazi et al. 2020) هذه الفكرة بإظهار ارتباط إيجابي بين الهياكل اللامركزية واتساع نطاق أنظمة المحاسبة، مما يعزز اتخاذ قرارات شاملة وفعالة. في هذا السياق، اقترح (Pavlatos 2015) أن المنظمات اللامركزية تستخدم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بشكل أكبر مقارنة بالمنظمات المركزية، وهو ما دعمته النتائج. كما أظهرت دراسة (Alves and Lourenço 2022) أن المنظمات اللامركزية تعتمد مجموعة أوسع من مؤشرات الأداء غير المالية. وأكدت دراسة (King et al.2010) أن الهياكل اللامركزية تستخدم الميزانيات التقديرية بشكل أكبر من الهياكل المركزية. بالإضافة إلى ذلك، قدمت دراسة (Waweru and Uliana 2008) أدلة على أن المنظمات اللامركزية أكثر استعدادًا لتعديل أنظمتها المحاسبية استجابة للتغيرات البيئية. وأظهرت دراسة (Hammad et al. 2013) أن المنظمات اللامركزية تستفيد بشكل أكبر من المعلومات المحاسبية لدعم عملياتها التشغيلية، مما يعكس أهمية التكامل بين الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي.

وخلاصة القول، تعد العلاقة بين اللامركزية وممارسات المحاسبة الإدارية موضوعًا محوريًا في الأبحاث المتعلقة بالإدارة والمحاسبة. كلما اتجهت المنظمات نحو اللامركزية، زادت حاجتها إلى أنظمة محاسبة إدارية متطورة ومرنة للتعامل مع تعقيدات تفويض

السلطة إلى المستويات الأدنى. في المنظمات اللامركزية، يكون اتخاذ القرار موزعًا على مستويات متعددة، مما يستدعي استخدام معلومات مالية وغير مالية شاملة ودقيقة لدعم اتخاذ القرارات المستقلة. اللامركزية تتطلب أن تكون كل وحدة داخل المنظمة قادرة على الوصول إلى معلومات مخصصة لدعم قراراتها. وهذا يعزز تبني أنظمة محاسبة متقدمة مثل التكاليف على أساس النشاط، ومراكز الأرباح الفرعية، وبطاقات الأداء المتوازن. الدراسات أظهرت أن اللامركزية تعزز الحاجة إلى أنظمة توفر معلومات دقيقة في الوقت المناسب وتغطي أنشطة متعددة، مما يساعد الوحدات الفرعية على تحقيق أهدافها مع الحفاظ على الاتساق مع الأهداف الاستراتيجية العامة. وبالتالي، تساهم اللامركزية في تعقيد أنظمة المحاسبة الإدارية، لكنها أيضًا تزيد من أهمية هذه الأنظمة في تحقيق التكامل بين الوحدات وتعزيز الأداء العام من خلال توفير معلومات دقيقة ومرنة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة.

- **استراتيجية المنظمة**

تتنوع المفاهيم النظرية للاستراتيجية بين الباحثين. حيث يركز (Porter 1980) على الاستراتيجية كأداة لتحقيق التفوق التنافسي، بينما يرى(Chandler 1962) الاستراتيجية كعملية تخطيطية طويلة الأجل تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة وتخصيص الموارد بكفاءة. من ناحية أخرى، يقدم (Mintzberg 1987) رؤية ديناميكية للاستراتيجية تتجاوز التخطيط المسبق، ويرى أنها عملية تطورية تتأثر بالتغيرات غير المتوقعة والفرص الجديدة. كما يقدم (Johnson et al. 2008) رؤية شاملة، حيث يرون أن الاستراتيجية لا تقتصر على الأهداف طويلة المدى فقط، بل تشمل بناء القدرات اللازمة للاستجابة لمتطلبات السوق وتلبية توقعات أصحاب المصلحة، مع تحقيق التكامل بين الموارد الداخلية والفرص الخارجية. أخيرًا، يرى (Andrews 1987) أن الاستراتيجية هي أكثر من مجرد خطة لتحقيق الأهداف، بل أداة لتشكيل هوية المؤسسة وترسيخ مكانتها في المجتمع، مؤكداً على ضرورة أن تعكس الاستراتيجية قيم المنظمة وأهدافها على المدى الطويل. تكشف هذه

الرؤى المتنوعة أن الاستراتيجية هي مفهوم مرن يتضمن تفاعلًا بين التخطيط، والموقع التنافسي، والتكيف، والتلاؤم التنظيمي، ويعتمد شكل الاستراتيجية النهائية على كيفية توازن المنظمة بين هذه العناصر لتحقيق النجاح المستدام.

نتيجة للرؤى المختلفة حول مفهوم الاستراتيجية، ظهرت تنوعات كبيرة في التصنيفات المقترحة للاستراتيجيات. على سبيل المثال، قدم (Miles and Snow 1978) تصنيفًا يركز على الأنماط السلوكية للمنظمات في التكيف مع بيئتها، مثل الاستراتيجية الاستكشافية أو المبادرة، الدفاعية، المحللة، والمستجيبة أو المتفاعلة. من جهته، قدم (Porter 1980) تصنيفًا يعتمد على البعد التنافسي ويشمل استراتيجية التمايز، قيادة التكاليف (التكلفة الأقل)، واستراتيجية التركيز على السوق. بينما قسم (Gupta and Govindarajan 1984) الاستراتيجيات إلى استراتيجية البناء، الاحتفاظ، والحصاد. يبرز تصنيف (Miles and Snow1978) و (Porter1980) كأكثر التصنيفات شيوعًا في الدراسات المحاسبية الإدارية. رغم الاختلاف بين التصنيفين، يرى (Abdel-Kader and Luther 2008) أن هناك ترابطًا بينهما، حيث يمكن تفسير تصنيفات مثل الاستكشافية/البناء/التمايز على أنها تمثل الطرف الريادي في التصنيف الاستراتيجي، بينما تمثل تصنيفات الدفاعية/الحصاد/التكلفة الأقل الطرف الأكثر تحفظًا.

تتميز المنظمات التي تتبع استراتيجية المستكشف وفقًا لـ (Miles and Snow 1978) بقدرتها العالية على الابتكار والتكيف مع التغيرات البيئية. فهي تقوم بمسح بيئتها بشكل مستمر للبحث عن فرص جديدة، وتتميز بمرونة عالية في تطوير منتجات وخدمات جديدة، مما يعتمد على معلومات واسعة النطاق وغير تقليدية لاتخاذ قرارات استراتيجية. هذه القدرة على التكيف تسمح لها بالاستجابة السريعة لمتطلبات السوق المتغيرة. في المقابل، تعمل المنظمات المدافعة في بيئة مستقرة ذات حدود واضحة، حيث تركز على تحسين كفاءة عملياتها الحالية بدلاً من الابتكار، وتستخدم معلومات تاريخية وداخلية، مما يقلل الحاجة لمراقبة مستمرة للظروف الخارجية. أما المنظمات المحللة،

وفقًا لـ (Miles and Snow 1978)، فهي تجمع بين الابتكار والتحفظ، حيث تحافظ على استقرار أعمالها ولكنها تبحث عن فرص للابتكار في بعض المجالات، مما يجعلها متبنية ثانوية للابتكارات الجديدة (Chong and Chong, 1997). هذه الاستراتيجية تمكن المنظمات المحللة من الاستجابة للتغيرات السوقية دون المخاطرة بتغييرات جذرية في أعمالها.

تظهر العلاقة بين الاستراتيجية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية أبعادًا متعددة، حيث تشير الدراسات إلى أن التوجه الاستراتيجي يؤثر بشكل كبير على نوع وتعقيد ممارسات المحاسبة داخل المنظمات. فاستراتيجيات مثل المدافع، والحصاد، وقيادة التكلفة لا تتطلب أنظمة معلومات متطورة، بينما تحتاج استراتيجيات مثل المستكشف، والبناء، والتمايز في المنتجات إلى أنظمة معلومات أكثر تطورًا (Chenhall, 2003). أكدت دراسة (Collins et al.1997) أن استراتيجية المستكشف ارتبطت بشكل ملحوظ باستخدام الموازنات التقديرية، مما يبرز دور الاستراتيجية في تحديد استخدام أنظمة المحاسبة. كما دعمت دراسة (Gosselin 1997) الفرضية بأن الاستراتيجية هي محرك رئيسي لتبني ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث أظهرت أن المنظمات التي تتبع استراتيجية المستكشف تميل إلى تبني أنظمة محاسبية متطورة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط. وقد أظهرت دراسة (Frey and Gordon 1999) أن التكلفة على أساس النشاط ترتبط بالمنظمات التي تتبع استراتيجية التميز، بينما لم يظهر نفس الارتباط مع استراتيجية قيادة التكلفة. في نفس السياق، أكدت دراسة (Hoque 2004) على أن المنظمات التي تتبنى استراتيجيات مبتكرة، مثل التميز، تعتمد بشكل أكبر على المقاييس غير المالية لتقييم أدائها، مما يعكس أهمية هذه المقاييس في قياس التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

يشير (Chenhall 2003) إلى تباين واضح بين الاستراتيجيات التي تتبعها المنظمات وأنظمة المحاسبة الإدارية المستخدمة. ففي حين أن استراتيجيات مثل قيادة التكلفة

تتطلب أنظمة معلوماتية بسيطة، تحتاج استراتيجيات التميز إلى أنظمة أكثر تعقيدًا ومرونة. وتؤكد دراسة (Abernethy and Guthrie 1994) أن أنظمة المحاسبة المتقدمة تسهم بشكل أكبر في تحسين أداء المنظمات التي تتبع استراتيجيات ريادية أو ابتكارية مقارنة بالمنظمات المحافظة. كما أشار (Chenhall and Langfield-Smith 1998) إلى أن المنظمات التي تتبع استراتيجيات التميز تعتمد على مجموعة متطورة من أدوات المحاسبة الإدارية. تؤكد الأبحاث وجود علاقة ديناميكية بين الاستراتيجية وممارسات المحاسبة الإدارية، حيث أظهرت دراسة (Baines and Langfield-Smith 2003) أن التحولات الاستراتيجية غالبًا ما ترتبط بتبني ممارسات محاسبية جديدة، مما يعكس مرونة أنظمة المحاسبة في التكيف مع التغيرات الاستراتيجية وتحسين الأداء في مجالات مثل الجودة وخدمة العملاء وكفاءة التكاليف. كذلك، يشير (Kober et al. 2007) إلى أن هذه العلاقة هي ديناميكية، حيث تتغير أنظمة المحاسبة لتتوافق مع التغيرات الاستراتيجية. في هذا السياق، أكد (Simons 1987) على العلاقة الوثيقة بين الاستراتيجية وأنظمة إدارة التكاليف. وأوضح أن المنظمات التي تتبع استراتيجيات مستكشفة، التي تركز على الابتكار، تحتاج إلى أنظمة إدارة تكاليف مرنة. ومع ذلك، لم تقدم دراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) دليلاً كافيًا على وجود هذه العلاقة، مما يشير إلى أن هناك عوامل سياقية أخرى قد تؤثر في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.

لقد وسع (Cadez and Guilding 2008) هذا الإطار البحثي بدراسة أعمق للعلاقة بين الخيارات الاستراتيجية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وأكدوا أن استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يرتبط إيجابيًا بشكل ملحوظ مع استراتيجيات المستكشف. وهذا يشير إلى وجود توافق قوي بين التوجهات الاستراتيجية وتبني ممارسات محاسبية تدعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية. كما أكدت دراسة (Ojra2014) هذه العلاقة، حيث أظهرت أن المنظمات التي تتبنى استراتيجية المستكشف تعتمد بشكل أكبر على ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مما يبرز

دور هذه الممارسات في دعم تنفيذ الاستراتيجيات المبتكرة. وتتفق هذه النتائج مع دراسات أخرى حديثة مثل (Nguyen and Nguyen2021) و(Nguyen et al.2023). التي تؤكد أن استراتيجية المنظمة هي محرك رئيسي لتبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

من ناحية أخرى، يرى (Chenhall 2003) أن الاستراتيجية هي قوة محركة للتغيير وليست مجرد نتيجة له، حيث تشكل خارطة الطريق التي تحدد اتجاه المنظمة وأهدافها، وتؤثر على كيفية تفاعل العناصر التنظيمية المختلفة مثل الهيكل والتكنولوجيا مع بعضها البعض. يدعم (Baines and Langfield-Smith2003) هذه الرؤية، حيث أكدا أن التغييرات في هذه العناصر ليست عشوائية بل تأتي استجابة للتغيرات الاستراتيجية. وتشير الدراسات إلى أن المنظمات التي تتبنى استراتيجيات التميز تميل إلى اعتماد هياكل تنظيمية أكثر مرونة وممارسات محاسبية إدارية متقدمة. كما اقترح (Anderson and Lanen 1999) أن الاستراتيجية التنافسية تعمل كوسيط بين المنافسة وممارسات المحاسبة الإدارية، موضحًا أن الاختلافات في المنافسة السوقية تفسر التنوع في ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات.

وبشكل عام، تشير الدراسات إلى أن استراتيجية المنظمة تلعب دورًا كبيرًا في تشكيل وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث توجد علاقة قوية بين نوع الاستراتيجية المتبعة وطبيعة ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة. فاستراتيجيات مثل المستكشف والتميز ترتبط بشكل أكبر بتبني ممارسات محاسبية متقدمة، نظرًا لأنها تعتمد على الابتكار والتركيز على العملاء وتحقيق الأداء المتميز، مما يستدعي استخدام أدوات محاسبية تدعم هذه الأهداف. ومع ذلك، العلاقة ليست دائمًا مباشرة أو بسيطة، بل تتأثر بمجموعة من العوامل الشرطية مثل حجم المنظمة، القطاع، المنافسة في السوق، والتكنولوجيا المستخدمة، والتي تؤثر على تصميم وفعالية أنظمة المحاسبة الإدارية. لذا، فإن التأثير الكامل للاستراتيجية على ممارسات المحاسبة الإدارية يعتمد على هذه العوامل الشرطية.

● **التكنولوجيا المستخدمة**

تعد التكنولوجيا مفهومًا متطورًا ومتعدد الأبعاد، حيث تختلف تعريفاتها وتتنوع الزوايا التي يمكن من خلالها فهمها. (Woodward 1965) ركز على الجانب المادي لعملية الإنتاج، معرفًا التكنولوجيا بأنها التدفق المادي للمعلومات والمواد عبر مراحل الإنتاج المختلفة. في حين قدم (Waterhouse and Tiessen 1978) تعريفًا عمليًا يميز بين التكنولوجيا الروتينية وغير الروتينية في تحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية، مما يبرز مدى تعقيد العمليات ودرجة التكرار في الخطوات المتبعة. من جهة أخرى، أضاف (Chenhall 2003) بعدًا أكثر شمولية، حيث اعتبر التكنولوجيا نظامًا متكاملاً يشمل المعدات والأجهزة والبرمجيات والمواد والموارد البشرية والمعرفة المتراكمة داخل المنظمة. هذه الرؤية الواسعة تعكس تأثير التكنولوجيا على العمليات المختلفة في المنظمة، بدءًا من الإنتاج وصولاً إلى اتخاذ القرار والتنسيق الداخلي. وبالتالي، لا تقتصر التكنولوجيا على الأدوات فحسب، بل تشمل المنظومة الكاملة التي تساهم في الكفاءة والفعالية داخل بيئة العمل وتعزز التنافسية. ومن هنا قسم (Chenhall 2003) التكنولوجيا إلى فئتين: تكنولوجيا عامة وتكنولوجيا معاصرة، مما يتيح تحليل علاقة كل فئة بممارسات المحاسبة الإدارية. وعليه، ستتم تقسيم هذا العامل إلى فئتين لتوضيح علاقة كل منها مع ممارسات المحاسبة الإدارية.

● **التكنولوجيا العامة**

صنف (Chenhall 2003) التكنولوجيا العامة إلى عدة أبعاد تشمل مستوى التعقيد، الاعتماد المتبادل، ووجود عنصر عدم اليقين في تنفيذ المهام. يرتبط التعقيد، كأحد أبعاد التكنولوجيا العامة، بتوحيد إجراءات الإنتاج. فكلما زاد توحيد المنتجات وانخفض تخصيصها، قل مستوى التعقيد التكنولوجي المطلوب. المنتجات المتخصصة تحتاج إلى تقنيات معقدة ومتخصصة، بينما يمكن إنتاج المنتجات الموحدة بكميات كبيرة باستخدام تقنيات بسيطة ومتكررة (Ismail et al., 2010). كما يرتبط مستوى التعقيد بمستوى

المعلومات المطلوبة، حيث أن المنتجات الأكثر تعقيدًا تتطلب معلومات أكثر. بينما يشير الاعتماد المتبادل إلى مدى اعتماد وحدة على وحدات أخرى في إنجاز مهمة معينة أو تبادل المخرجات بين أجزاء الوحدة الفرعية (Chenhall and Morris, 1986). قسم (Thompson 1967) هذا الترابط إلى ثلاثة أنواع رئيسية: الترابط التجميعي، وهو الأقل حيث تكون الوحدات الفرعية مستقلة إلى حد كبير؛ الترابط التتابعي، الذي يتطلب ترتيبًا تسلسليًا حيث تعتمد كل وحدة على مخرجات الوحدة السابقة؛ والترابط التبادلي، الذي يمثل أعلى مستوى من التكامل حيث يكون هناك تدفق مستمر للمعلومات والمواد بين الوحدات الفرعية (Bouwens and Abernethy, 2000). أكد (Chenhall and Morris 1986) على أن هناك علاقة مباشرة بين مستوى الترابط التنظيمي ونوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة. فكلما زاد الترابط بين الوحدات، زادت الحاجة إلى معلومات شمولية ومتكاملة لدعم اتخاذ القرار، وبالتالي يجب تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية لتتناسب مع مستوى الترابط السائد في المنظمة.

أما بالنسبة لعدم اليقين في تنفيذ المهام، فقد عرفها (Galbraith 1977) على أنها الفجوة بين المعرفة المطلوبة لإنجاز المهمة والمعرفة المتاحة. أضاف (Perrow 1967) بعدين رئيسيين لهذا التعريف، هما: التباين، الذي يشير إلى العقبات غير المتوقعة التي قد تواجه أثناء تنفيذ المهمة، وقابلية التحليل، التي تشير إلى مدى صعوبة إيجاد حلول لهذه العقبات. كلما زادت صعوبة تحليل المشكلة، زادت الحاجة إلى تبادل المعلومات، وكلما زادت التباينات، زادت كمية المعلومات المطلوبة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة. أشار (Galbraith 1977) إلى أنه كلما زاد التعقيد والتغير في البيئة، زادت الحاجة إلى تدفق أكبر للمعلومات بين متخذي القرار. وأكد (Chapman 1997) على أن دور أنظمة المحاسبة يتطور من توفير معلومات محدودة في بيئات منخفضة عدم اليقين إلى أدوات تقدم معلومات شمولية وتفصيلية في بيئات أكثر تعقيدًا.

تعد العلاقة بين التعقيد، عدم اليقين في المهام، و الاعتماد المتبادل، وتصميم واستخدام

نظم المحاسبة الإدارية أساسية لفهم كيفية دعم هذه النظم لعمليات اتخاذ القرار في المنظمات. أظهرت الأبحاث كيف يواجه كل قسم مستويات متفاوتة من عدم اليقين في المهام وتأثير ذلك على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية. على سبيل المثال، (Mia and Chenhall 1994) أكدوا على التباين في احتياجات المعلومات بين أقسام التسويق والإنتاج، حيث تحتاج أقسام التسويق التي تواجه بيئة ذات عدم يقين مرتفع إلى أنظمة محاسبية توفر معلومات شاملة ومرنة، بينما يمكن لأقسام الإنتاج التي تعتمد على مهام روتينية استخدام أنظمة محاسبية أكثر تركيزًا على العوامل الداخلية. دعم (Chong 1996) هذا الرأي بإظهار العلاقة بين مستوى عدم اليقين في المهام وحاجة الأقسام إلى معلومات ذات نطاق واسع لدعم اتخاذ القرارات. وفي بيئات العمل المعقدة، أظهرت (Chong and Eggleton 2003) أن المعلومات ذات النطاق الواسع تساهم في تقليل الغموض وتحسين جودة القرارات. كما أشارت دراسة (Macintosh and Daft 1987) إلى أن نوع الترابط بين الأقسام يؤثر على آليات الرقابة الإدارية، حيث تعتمد الأقسام المترابطة تجميعياً على إجراءات التشغيل القياسية، بينما تركز الأقسام المترابطة تتابعياً على الميزانيات، بينما تتطلب الأقسام ذات الترابط التبادلي الرقابة غير الرسمية.(Bouwens and Abernethy 2000) أضافوا أن زيادة الترابط بين الأقسام يزيد من الحاجة إلى معلومات محاسبية شاملة لدعم عمليات التنسيق. وأكد (Gerdin 2005) على العلاقة التفاعلية بين الترابط بين الأقسام وتصميم نظم المحاسبة الإدارية، مما يبرز ضرورة تكييف النظم لتلبية المتطلبات المتغيرة للمعلومات في بيئات العمل المختلفة.

تشير الدراسات إلى أن فهم مستويات عدم اليقين في المهام وأنواع الترابط داخل الأقسام أمر أساسي في تصميم واستخدام نظم المحاسبة الإدارية بشكل فعال. هذا التوافق بين خصائص النظام ومتطلبات المهام يساعد على توفير المعلومات الملائمة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية وتحسين الأداء. عند تحديد مستوى عدم اليقين في المهام، يمكن تصميم النظم لتقديم معلومات شاملة حيثما يكون ذلك ضروريًا، خاصة في الأقسام التي

تواجه مهام غير متكررة أو تتعامل مع تغيرات مستمرة، مثل أقسام التسويق. توفر نظم المعلومات في هذه الحالة معلومات تفصيلية تساعد في اتخاذ قرارات دقيقة وفعالة. من ناحية أخرى، تلعب طبيعة الترابط بين الأقسام دورًا في تحديد نوع المعلومات والرقابة المطلوبة. الأقسام ذات الترابط التجميعي يمكنها العمل باستقلالية وتعتمد على إجراءات التشغيل الموحدة. أما الأقسام ذات الترابط التتابعي فتتطلب معلومات دقيقة حول المدخلات والمخرجات لضمان استمرارية العمليات. بينما الأقسام ذات الترابط التبادلي تحتاج إلى نظام معلومات مرن ومتعدد، مع رقابة تعتمد على التواصل والتنسيق بين الوحدات. لذا، يعد التكييف المناسب لنظم المحاسبة الإدارية مع مستوى عدم اليقين في المهام وطبيعة الترابط بين الأقسام عاملًا حاسمًا في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

- **التكنولوجيا المعاصرة**

شهد مجال التصنيع في الدول الغربية تحولات كبيرة لتحسين الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية، خاصة في ظل ارتفاع تكاليف العمالة والسعي لتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق المتغيرة. من أبرز هذه التغيرات كانت التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة، التي تركز على استخدام تقنيات حديثة لتحسين جودة العمليات الإنتاجية، وإدارة الجودة الشاملة التي تهدف لتحسين الجودة من خلال مشاركة العاملين والتركيز على التحسين المستمر. كما ظهرت استراتيجية الإنتاج في الوقت المحدد التي تهدف إلى تقليل المخزون وزيادة الكفاءة من خلال إنتاج الكميات المطلوبة فقط في الأوقات المحددة، مما يحسن تدفق العمليات ويقلل الهدر (Abdel-Kader and Luther, 2008). هذه الابتكارات أثرت بشكل كبير على تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية. على مدار العشرين عامًا الماضية، تطورت الدراسات في هذا المجال بشكل ملحوظ لتأخذ بعين الاعتبار دور هذه التقنيات المتقدمة كعناصر أساسية تؤثر على السياق التنظيمي (Chenhall, 2003). تم التركيز على كيفية تكيف نظم المحاسبة الإدارية مع هذه التطورات التكنولوجية وتقييم فاعليتها في دعم

استراتيجيات التصنيع وتحقيق الأهداف المتعلقة بالأداء والقدرة التنافسية. هذه التحولات السياقية جعلت نظم المحاسبة الإدارية أكثر تكاملًا، تعتمد على التحليل المستمر للمحيط واستخدام معلومات متطورة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة.

تشير الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية إلى العلاقة الوثيقة بين استخدام التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة وتطور نظم المحاسبة الإدارية. مع تزايد اعتماد المنظمات على هذه التكنولوجيا، يزداد الطلب على أنظمة محاسبية مرنة قادرة على تقديم معلومات دقيقة عن التكاليف والأداء، مما يعزز استخدام ممارسات محاسبية متقدمة مثل التكلفة على أساس النشاط و مؤشرات الأداء غير المالية (Abdel-Kader and Luther, 2008). كما تشير الدراسات، مثل دراسة (Gerdin 2005)، إلى الحاجة لتطوير نظم محاسبية تدعم إدارة الجودة الشاملة، حيث أن الأنظمة التقليدية لا تكفي لتقييم الأداء في بيئات تركز على الجودة والابتكار. لذلك، يزداد الطلب على مؤشرات الأداء غير المالية مثل مؤشرات الجودة والابتكار لتوفير معلومات أكثر دقة حول أداء المنظمة. بالإضافة إلى ذلك، أكدت الدراسات وجود علاقة تكاملية بين أنظمة الإنتاج في الوقت المحدد و ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة، حيث أن التحسين المستمر في هذه الأنظمة يتطلب ممارسات محاسبية متقدمة لتخصيص التكاليف بدقة وتقييم الأداء بشكل مستمر. كما تدعم دراسة (Fullerton and McWatters 2002) هذا الطرح، حيث أظهرت أن تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد يعزز استخدام مقاييس الأداء غير التقليدية، بما يتماشى مع أهداف الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر، مما يعزز تطور نظم المحاسبة الإدارية. دراسة (Abdel-Maksoud et al. 2005) أظهرت أن المنظمات التي تستثمر في هذه التقنيات تكون أكثر ميلًا لاستخدام ممارسات محاسبية متطورة، وهو ما دعمته نتائج (Al-Omiri and Drury 2007) التي أكدت على العلاقة الإيجابية بين تطور نظم التكاليف واستخدام ممارسات الإنتاج المتقدم.

تشير دراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) إلى أن اختلافات درجة تطور

المحاسبة الإدارية يمكن تفسيرها من خلال تبني أنظمة التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة و إدارة الجودة الشاملة و الإنتاج في الوقت المحدد. هذا يبرز أن التقدم التكنولوجي يعد من المحركات الأساسية لتطور نظم المحاسبة الإدارية. دراسات سابقة، مثل دراسة (Szychta 2002)، أكدت أيضًا على دور التكنولوجيا الحيوي في دفع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. دراسات أخرى دعمت هذا الاتجاه، مثل دراسة (Waweru et al. 2004) التي أظهرت أن التغيرات التكنولوجية، لا سيما في أنظمة المعلومات، كانت من الدوافع الرئيسية لتطور نظم المحاسبة الإدارية والرقابة. وأكدت دراسة (Ahmad 2012) أن المنظمات الصغيرة والمتوسطة التي تعتمد على التكنولوجيا المتقدمة تحتاج إلى أنظمة محاسبية دقيقة لقياس التكاليف وتحسين الأداء. وأيدت دراسة (Leite et al. 2016) أهمية التكنولوجيا في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية.

تشير الدراسات إلى علاقة تطورية وثيقة بين التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة ونظم المحاسبة الإدارية. فقد أوضح (Haldma and Laats 2002) أن التطور التكنولوجي يستلزم تحديثًا موازيًا في أنظمة المحاسبة لتلبية المتطلبات المتزايدة. كما أكد Baines and Langfield-Smith 2003) و.(Waweru et al 2004) على دور التكنولوجيا كمحرك أساسي لتغيير ممارسات المحاسبة الإدارية. في هذا السياق، أظهرت دراسة Choe 2004) وجود علاقة مباشرة بين مستوى التكنولوجيا المستخدمة وكمية المعلومات المتاحة من خلال أنظمة المحاسبة. كما أوضحت .(Nik Abdullah et al 2022) و (Cadez and Guilding 2008) أن التكنولوجيا تلعب دورًا محوريًا في تبني الممارسات المحاسبية الاستراتيجية. وأكدت .(Pham et al 2020) أن التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة تؤثر بشكل مباشر على ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الفيتنامية، وهو ما تدعمه دراسات أخرى مثل (Nguyen and Nguyen 2021) و .(Nguyen et al 2023).

تشير الدراسات إلى أن التقدم في التكنولوجيا التصنيعية عاملًا رئيسيًا في تطوير نظم المحاسبة الإدارية، حيث يُحسّن دقة المعلومات ويسهل اتخاذ القرارات. ومع تعقيد العمليات

الناتج عن تقنيات مثل الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة، تزداد الحاجة إلى نظم محاسبية متطورة توفر مقاييس شاملة تشمل الجوانب التشغيلية، الجودة، الكفاءة، والمالية. يساهم استخدام هذه النظم في تكامل التصنيع مع المحاسبة الإدارية، مما يُمكّن من توفير المعلومات في الوقت الفعلي، وتحسين التنبؤ والتخطيط المالي، وتقليل التكاليف. كما أدى تزايد الاعتماد على التكنولوجيا إلى تحول دور المحاسبة الإدارية إلى عنصر أساسي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مما يعزز الميزة التنافسية للمنظمات.

■ الانتقادات الموجهة للنظرية الشرطية

لعبت النظرية الشرطية دورًا محوريًا في تفسير الاختلافات في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات، حيث قدمت إطارًا تحليليًا لدراسة العوامل المؤثرة على استخدام هذه الممارسات وعمليات اتخاذ القرار. ورغم أهميتها، تعرضت النظرية لانتقادات تتعلق بأسسها النظرية، منهجياتها البحثية، وتطبيقها في سياقات مختلفة. أحد الانتقادات الرئيسية هو عدم وضوحها كإطار نظري متكامل. حيث أشار (Schoonhoven 1981) إلى أن النظرية لا تقدم نظرة موحدة للظواهر التنظيمية، بل مجموعة من المفاهيم التي يمكن تفسيرها بطرق متعددة، مما يصعب تقييم صحتها وتعميم نتائجها. كما أضاف (Chenhall 2003) أن النظرية لا توفر إطارًا موحدًا لفهم الظواهر التنظيمية، بل تقدم نظريات جزئية قابلة للتطبيق في سياقات محددة، مما يجعل الاعتماد على النظرية الشرطية وحدها غير كافٍ لفهم العلاقة المعقدة بين العوامل الشرطية و ممارسات المحاسبة الإدارية.

تدعي النظرية الشرطية أن الفعالية التنظيمية مرتبطة مباشرة بقدرة المنظمة على التكيف مع التغيرات البيئية والتكنولوجية. ومع ذلك، تواجه هذه العلاقة تحديات نظرية وعملية، حيث يعاني الأدب العلمي من نقص في تعريف دقيق وموحد لهذا المفهوم. كما أشار (Otley 1980; 2016)، فإن العديد من الدراسات لم تتمكن من إثبات العلاقة السببية بين

التكيف التنظيمي و الفعالية. وتزداد هذه الصعوبة عند محاولة تحديد أهداف المنظمة، حيث يرى (Silverman 1970) أنه من الصعب تحديد هدف واحد للمنظمة بسبب تنوع أهداف الأفراد والجماعات داخلها. مما يجعل من الصعب قياس مدى تحقيق المنظمة لأهدافها وبالتالي تقييم فعاليتها، وهو أمر أساسي في النظرية الشرطية. بالإضافة إلى ذلك، تواجه النظرية تحديات جوهرية بسبب الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها، حيث يرى (Otley 1980; 2016) أن النموذج الذي تستند إليه النظرية غير كامل. كما أن النظرية الشرطية تفتقر إلى الشمولية اللازمة لفهم جميع الظواهر التنظيمية. وتواجه الدراسات التنظيمية صعوبة في فهم سلوك المنظمات بسبب تعقيد هذه الكيانات، مع تجاهل دور العوامل البشرية والاجتماعية في تشكيل سلوك الأفراد داخل المنظمة، حيث أن الأفراد قد يكون لديهم احتياجات ودوافع تتعارض مع أهداف المنظمة مما يخلق صراعات داخلية تؤثر على الأداء. لذلك، فإن فهم سلوك المنظمات يتطلب النظر إلى ما هو أبعد من الهياكل والعمليات الرسمية، والتركيز على الديناميكيات الاجتماعية والسياسية التي تسود داخلها (Sharma, 2019).

تواجه النظرية الشرطية انتقادات آخرى تتعلق بصعوبة فهم طبيعة التغيير التنظيمي، حيث تركز على أهمية التكيف الهيكلي مع التغيرات البيئية، لكنها لا تقدم إطارًا تفصيليًا لكيفية حدوث هذه التغيرات. على سبيل المثال، لا تفسر كيف تؤثر تقنيات الإنتاج على هيكل السلطة وتوزيع المهام داخل المنظمة. كما أن النظرية لا تحدد علاقات سببية واضحة بين العوامل الشرطية مثل البيئة والتكنولوجيا والبنية التنظيمية والممارسات المحاسبية، مما يحد من قدرتها على تقديم تفسيرات عميقة أو التنبؤ بالتغيرات المستقبلية (Otley, 1980). بالإضافة إلى ذلك، النظرية الشرطية تتجاهل العلاقة التفاعلية بين العوامل التنظيمية، حيث تؤكد على تأثير العوامل الخارجية على تصميم المنظمة ونظم المحاسبة، لكنها لا تأخذ في الاعتبار أن العلاقة بين الهيكل التنظيمي، ونظام المحاسبة، والفعالية التنظيمية ليست خطية، بل هي علاقة متبادلة

التأثير. فمثلاً، الفعالية التنظيمية تؤثر على اختيار نظام المحاسبة، والنظام نفسه يؤثر على الهيكل التنظيمي، مما يستدعي رؤية أكثر شمولية تأخذ في الاعتبار هذه التفاعلات المتبادلة (Sharma, 2019).

تعاني النظرية الشرطية من غموض في تعريف المتغيرات، حيث تختلف الدراسات في تحديد الأبعاد المتعلقة بهذه المتغيرات وكيفية ارتباطها بالهياكل التنظيمية (Otley, 1980). رغم الإجماع العام على أن المنظمات يجب أن تتكيف مع عوامل بيئتها، إلا أن الدراسات السابقة لم تقدم تعريفات دقيقة لهذه المفاهيم ولا توفر أدلة كافية حول كيفية قياسها. هذا الغموض يجعل العلاقة بين المتغيرات المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإدارية غير واضحة، مما يضعف قدرة النظرية على تقديم تفسيرات متسقة حول العلاقات بين العوامل الشرطية والممارسات المحاسبية. كما تواجه النظرية تحديات منهجية، حيث أن الإجراءات الإحصائية المستخدمة تفرض افتراضات مبسطة على العلاقات المعقدة بين المتغيرات التنظيمية (Schoonhoven, 1981). فالتقنيات الإحصائية التقليدية، مثل النماذج الخطية والارتباط، تفترض علاقات خطية بسيطة، مما يقلل من قدرتها على التقاط تعقيد الظواهر التنظيمية. وكما يشير (Otley 1980)، فإن الاعتماد المفرط على هذه التقنيات يجعل من الصعب بناء نظريات شاملة وقابلة للتعميم.

على الرغم من الانتقادات الموجهة إلى النظرية، فإنها لا تزال تلعب دورًا مهمًا في فهم التنوع في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات. ومع ذلك، يجب على البحاث التعامل مع هذه النظرية بحذر، والاعتراف بحدودها. فالنظرية تقدم إطارًا مفيدًا للتفكير في كيفية تأثير العوامل الشرطية على ممارسات المحاسبة، ولكنها لا توفر جميع الإجابات. وبالتالي، يجب دمج هذه النظرية مع نظريات أخرى وأدوات تحليلية أخرى لتوفير فهم أكثر شمولية لممارسات المحاسبة الإدارية.

■ **الخلاصة**

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور النظرية الشرطية في فهم التنوع الكبير في ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات المختلفة. فوفقًا لهذه النظرية، لا يوجد نظام محاسبي واحد مثالي يناسب جميع المنظمات، بل إن فعالية أي نظام محاسبي تعتمد بشكل كبير على الظروف المحيطة بالمنظمة. وتناولت هذه الدراسة تأثير عدة عوامل شرطية مثل عدم التأكد البيئي، والسوق التنافسية، والحجم، والهيكلية، والاستراتيجيات، والتكنولوجيا المستخدمة على نظم المحاسبة الإدارية. فكل من هذه العوامل يلعب دورًا مهمًا في تشكيل نظم المحاسبة الإدارية، مما يؤثر بالتالي على اعتماد ممارسات المحاسبة الإدارية.

ففي حالات عدم التاكد البيئي، تدفع المنظمات إلى تعديل هياكلها التنظيمية للتكيف مع التغيرات السريعة في السوق، مما يتطلب استراتيجيات محاسبية مرنة تسهم في تحقيق الأهداف التنظيمية. كما أن السوق التنافسية تفرض ضغوطًا إضافية على المنظمات لتحسين كفاءتها وفعالية عملياتها، مما يؤدي إلى اعتماد ممارسات محاسبية تتناسب مع تلك الاحتياجات. إضافةً إلى ذلك، يلعب الحجم والهيكلية التنظيمية دورًا حاسمًا في تحديد نوعية ممارسات المحاسبة الإدارية التي يمكن اعتمادها. فالمنظمات الكبيرة التي تتبنى هياكل معقدة قد تحتاج إلى نظم محاسبة متطورة تتيح لها التعامل مع تعقيدات عملياتها، في حين إن الشركات الصغيرة قد تفضل أنظمة أكثر بساطة.وبالمثل، فإن التكنولوجيا تمثل عاملاً مؤثرًا، حيث يمكن أن تسهم في تحسين دقة المعلومات المحاسبية وسرعة تدفقها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات أكثر فعالية. وفي ضوء هذه العوامل المتعددة، يتضح أن فهم السياق التنظيمي يمكن أن يعزز من قدرة المنظمات على اعتماد ممارسات محاسبية تتماشى مع احتياجاتها وتحقق لها ميزة تنافسية في السوق.

على الرغم من مساهمة النظرية الشرطية في فهم العلاقة بين العوامل المحيطة وممارسات المحاسبة الإدارية، إلا إنها تواجه بعض القيود. فالنظرية تتعرض لانتقادات

بسبب صعوبة تحديد العلاقات السببية بدقة، وبساطة افتراضاتها، وافتراضها أن العوامل الشرطية ثابتة وغير متغيرة، بالإضافة إلى صعوبة قياس بعض المتغيرات التي تتناولها. وبالتالي، يجب استخدام النظرية بحذر مع الأخذ في الاعتبار تعقيد البيئات التنظيمية.

■ قائمة المراجع

- Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. The British Accounting Review, 40(1), 2–27.
- Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D., and Luther, R. (2005). Non-financial performance measurement in manufacturing companies. The British Accounting Review, 37, 261–297.
- Abernethy, M., and Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. Abacus, 41(3), 217–240.
- Abernethy, M., and Guthrie, C. (1994). An empirical assessment of the "fit" between strategy and management information system design. Accounting and Finance, 34(2), 49–66.
- Agbejule, A. (2005). The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: A research note. Accounting and Business Research, 35(4), 295–305.
- Agbejule, A., and Burrowes, A. (2007). Perceived environmental uncertainty, supply chain purchasing strategy, and use of MAS information. Managerial Auditing Journal, 22(9), 913-927.
- Ahmad, K. (2012). Factors explaining the extent of use of management accounting practices in Malaysian medium firms. Proceedings of the ASEAN Entrepreneurship Conference 2012, 101–110.
- Ahmad, K. (2014). The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprises. Asian Social Science, 10(2), 236.
- Ahmad, K., and Mohamed Zabri, S. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. Journal

of Small Business and Enterprise Development, 22(4), 762–781.

- Albu, N., and Albu, C. (2012). Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. Journal of International Financial Management and Accounting, 23(3), 245–276.
- Alkizza, A., and Akbar, S. (2007). The impact of the business environment on management accounting practices: Libyan evidence. European Journal of Management and Public Policy, 6(2), 56-78.
- Al-Mawali, H. (2015). Contingent factors of strategic management accounting. Research Journal of Finance and Accounting, 6(11), 130-137.
- Al-Omiri, M., and Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. Management Accounting Research, 18, 399–424.
- Alves, I., and Lourenço, S. (2022). The use of non-financial performance measures for managerial compensation: Evidence from SMEs. Journal of Management Control, 33(2), 151–187.
- Anderson, S., and Lanen, W. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: The case of India. Accounting, Organizations and Society, 24(4), 379–412.
- Andrews, K. (1987). The concept of corporate strategy. Irwin.
- Askarany, D. (2012). An exploratory study into the implementation of management accounting changes in Australia. Journal of Modern Accounting and Auditing, 8(5), 628-640.
- Baines, A., and Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. Accounting, Organizations and Society, 28, 675–698.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway. Management Accounting Research, 8, 3–17.
- Bouma, J., and Van Den Veen, M. (2002). Wanted: a theory for environmental management accounting. In M. Bennett, J. J. Bouma, and T. Wolters (Eds.),

Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments (pp. 291–302). Springer, Dordrecht.

- Bouwens, J., and Abernethy, M. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. Accounting, Organizations and Society, 25(3), 221–241.
- Burns, T., and Stalker, G. (1961). The management of innovation. London: Tavistock.
- Cadez, S., and Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. Accounting, Organizations and Society, 33(7/8), 836-863.
- Chandler, A. (1962). Strategy and structure: Chapters in the history of the American industrial enterprise. MIT Press.
- Chapman, C. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 189–205.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2015). Global management accounting principles: Improving decisions and building successful organizations. Retrieved from:
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organizations and Society, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. Accounting, Organizations and Society, 33(4–5), 517–550.
- Chenhall, R., and Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. The Accounting Review, 61(1), 16–35.
- Chenhall, R., and Morris, D. (1993). The role of post-completion audits, managerial learning, and strategy in the evaluation of capital budgeting decisions. Accounting and Finance, 33(1), 51-68.
- Chenhall, R., and Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of

management accounting practices: An Australian study. Management Accounting Research, 9, 1-19.

- Chenhall, R., Harrison, G., and Watson, D. (1981). The organizational context of management accounting. Marshfield, MA: Pitman.
- Chia, Y. (1995). Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: A Singapore study. Journal of Business Finance and Accounting, 22(6), 811–830.
- Chiu, J. (1973). An empirical investigation of management accounting techniques in the manufacturing companies of Taiwan. (PhD Thesis). Columbia, University of Missouri.
- Choe, J. (1998). The effects of user participation on the design of accounting information systems. Information and Management, 34, 185–198.
- Choe, J. (2004). The consideration of cultural differences in the design of information systems. Information and Management, 41(5), 669-684.
- Chong, V. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. Accounting, Organizations and Society, 21(5), 415–421.
- Chong, V., and Chong, K. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems. Accounting and Business Research, 27(4), 268-276.
- Chong, V., and Eggleton, I. (2003). The decision-facilitating role of management accounting systems on managerial performance: The influence of locus of control and task uncertainty. Advances in Accounting, 20, 165–197.
- Christ, K., and Burritt, R. (2013). Environmental management accounting: The significance of contingent variables for adoption. Journal of Cleaner Production, 41, 163–173.
- Cinquini, L., and Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? Journal of Accounting and Organizational Change, 6(2), 228-259.

- Clarke, P., Hill, N., and Stevens, K. (1999). Activity-based costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change. Critical Perspectives on Accounting, 10, 443–468.
- Collins, F., Holzmann, O., and Mendoza, R. (1997). Strategy, budgeting, and crisis in Latin America. Accounting, Organizations and Society, 22(7), 669–689.
- Cooper, R. (1988). The rise of activity-based costing: What is an activity-based cost system? Journal of Cost Management, 2(2), 45-54.
- Costantini, A., and Zanin, F. (2017). The effect of perceived environmental uncertainty on the use and perceived usefulness of strategic management accounting: Some empirical evidence. Managing Global Transitions, 15(4), 379–398.
- Drazin, R., and Van De Ven, A. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. Administrative Science Quarterly, 30(4), 514-539.
- Duncan, R. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. Administrative Science Quarterly, 17(3), 313–327.
- Firth, M. (1996). The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign-partnered joint ventures. Accounting, Organizations and Society, 21(7/8), 629-654.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorisation by level of complexity. Journal of Accounting Literature, 14(1), 24-53.
- Frey, K., and Gordon, L. (1999). ABC, strategy and business unit performance. International Journal of Applied Quality Management, 2(1), 1–23.
- Fullerton, R., and McWatters, C. (2002). The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation. Accounting, Organizations and Society, 27, 711–735.
- Galbraith, J. (1973). Designing complex organizations. USA: Addison Wesley Publishing Company.

● Galbraith, J. (1977). Organization Design. The Wharton School, University of Pennsylvania Addison-Wesley, Reading, MA.

● Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. Accounting, Organizations and Society, 30(2), 99–126.

● Gordon, L., and Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 59-69.

● Gordon, L., and Narayanan, V. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. Accounting, Organizations and Society, 9(1), 33–47.

● Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 105–122.

● Gul, F., and Chia, Y. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. Accounting, Organizations and Society, 19(4–5), 413–426.

● Gupta, A., and Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. Academy of Management Journal, 27(1), 25–41.

● Haldma, T., and Laats, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. Management Accounting Research, 13(4), 379–400.

● Hammad, S., Jusoh, R., and Ghozali, I. (2013). Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospitals. International Journal of Accounting and Information Management, 21(4), 314–330.

● Hammad, S., Jusoh, R., and Yen Nee Oon, E. (2010). Management accounting system for hospitals: A research framework. Industrial Management and Data

Systems, 110(5), 762–784.

- Hammami, H., Al-Omiri, M., Bouraoui, T., and Ousama, A. (2019). Target costing: Adoption and its relationships with competition intensity, intended strategy, and firm size. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 14(3).
- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. International Business Review, 13(4), 485–502.
- Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: A research note. The British Accounting Review, 37(4), 471-481.
- Hoque, Z. (2011). The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. Advances in Accounting, 27, 266-277.
- Hoque, Z., and James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. Journal of Management Accounting Research, 12(1), 1–17.
- Islam, J., and Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. African Journal of Business Management, 6(15), 5159-5164.
- Ismail, K., Zainuddin, S., and Sapiei, N. (2010). The use of contingency theory in management and accounting research. Asian Journal of Accounting Perspectives, 3(1), 22–37.
- Jankala, S., and Silvola, H. (2012). Lagging effects of the use of activity-based costing on decision making and performance. Accounting and Finance, 52(3), 809-835.
- Johnson, G., Scholes, K., and Whittington, R. (2008). Exploring corporate strategy: Text and cases (8th ed.). Pearson Education.
- Joshi, P. (2001). The international diffusion of the new management accounting practices: The case of India. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 10, 85-109.

● Kattan, F., Pike, R., and Tayles, M. (2007). Reliance on management accounting under environmental uncertainty: The case of Palestine. Journal of Accounting and Organizational Change, 3(3), 227-249.

● Khandwalla, P. (1972). Environment and its impact on the organization. International Studies of Management and Organization, 2(3), 297–313.

● Khandwalla, P. (1973). Viable and effective organizational designs of firms. Academy of Management Journal, 16(3), 481-495.

● King, R., Clarkson, P., and Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. Management Accounting Research, 21(1), 40–55.

● Kingazi, G., Chalu, H., and Kitindi, E. (2020). The relationship between organizational characteristics variables and management accounting system attributes in manufacturing firms. Business Management Review, 24(1), 50–70.

● Kober, R., Ng, J., and Paul, B. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. Management Accounting Research, 18(4), 425–452.

● Laitinen, E. (2001). Management accounting change in small technology companies: Towards a mathematical model of the technology firm. Management Accounting Research, 12, 507-541.

● Lawrence, P., and Lorsch, J. (1967). Organization and environment. Homewood, Ill: Irwin.

● Leite, A., Fernandes, O., and Leite, M. (2016). Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector. The International Journal of Management Science and Information Technology, 19, 59–77.

● Luther, R., and Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. Management Accounting Research, 12(3), 299-320.

● Luther, R., and Longden, S. (2001). Management accounting in companies

adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. Managerial Accounting Research, 12(3), 299–320.

- Macintosh, N., and Daft, R. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. Accounting, Organizations and Society, 12(1), 49–61.
- Mia, L. (1993). The role of MAS information in organizations: An empirical study. The British Accounting Review, 25(3), 269-285.
- Mia, L., and Chenhall, R. (1994). The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. Accounting, Organizations and Society, 19(1), 1-13.
- Mia, L., and Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. Management Accounting Research, 10(2), 137-158.
- Miles, R., and Snow, C. (1978). Organizational strategy, structure and process. McGraw Hill.
- Milliken, F. (1987). Three types of perceived uncertainty about the environment: State, effect, and response uncertainty. The Academy of Management Review, 12(1), 133–143.
- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept I: Five Ps for strategy. California Management Review, 30(1), 11–24.
- Mokhtar, N., Jusoh, R., and Zulkifli, N. (2016). Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: Evidence from Malaysian public listed companies (PLCs). Journal of Cleaner Production, 136, 111–122.
- Moores, K., and Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. Accounting, Organizations and Society, 26(4–5), 351–389.
- Msomi, M., Ngibe, M., and Nyide, C. (2019). Factors influencing the adoption of management accounting practices (MAPs) by manufacturing small and medium enterprises (SMEs) in Durban, Kwazulu-Natal. International Journal

of Entrepreneurship, 23(4), 1–18.

- Nair, S., and Nian, Y. (2017). Factors affecting management accounting practices in Malaysia. International Journal of Business and Management Archives, 12(10), 177–184.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V., and Hartmann, F. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects. European Accounting Review, 18(4), 667–695.
- Nguyen, T., and Nguyen, T. (2021). The application of strategic management accounting: Evidence from the consumer goods industry in Vietnam. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(10), 139–146.
- Nguyen, T., Nguyen, D., Nguyen, T., and Nguyen, C. (2023). Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises. Cogent Business and Management, 10(2), 1–28.
- Nik Abdullah, N., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A., and Morris, G. (2022). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. Cogent Business and Management, 9(1), 1–21.
- Nimtrakoon, S., and Tayles, M. E. (2010). Contingency factors of management accounting practices in Thailand: A selection approach. Asian Journal of Accounting and Governance, 1(1), 51–78.
- Ojra, J. (2014). Strategic management accounting practices in Palestinian companies: Application of contingency theory perspective. (Ph.D. Dissertation). University of East Anglia, Norwich, United Kingdom.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. Accounting, Organizations and Society, 5(4), 413–42.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. Management Accounting Research, 31, 45-62.
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management

accounting in hotels. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 27(5), 756–767.

- Pedroso, E., and Carlos, F. (2020). The effectiveness of management accounting systems in SMEs: A multidimensional measurement approach. Journal of Applied Accounting Research, 21, 497-515.
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. American Sociological Review, 32(2), 194–208.
- Perrow, C. (1970). Organizational analysis: A sociological view. California: Wadsworth Publishing Company.
- Pham, D., Dao, T., and Bui, T. (2020). The impact of contingency factors on management accounting practices in Vietnam. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 7(8), 77–85.
- Porter, M. (1980). Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors. Free Press.
- Prihastiwi, D., and Sholihin, M. (2018). Factors affecting the use of management accounting practices in small and medium enterprises: Evidence from Indonesia. Journal Dinamika Akuntansi, 10(2), 158–176.
- Pugh, D., Hickson, D., and Hinings, C. (1969). An empirical taxonomy of structures of work organizations. Administrative Science Quarterly, 14(1), 115–126.
- Puxty, A., and Lyall, D. (1989). Cost control into the 1990s: A survey of standard costing and budgeting practices in the UK. London: The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- Rui, P., Maria-Ceu, P., and Catarina, A. (2023). The usefulness of accounting information and management accounting practices under environmental uncertainty. Journal of Risk and Financial Management, 16(102), 1-21.
- Rumman, G., Alkhazali, A., Barnat, S., Alzoubi, S., AlZagheer, H., Dalbouh, M., Alibraheem, M., Ahmad, A., and Darawsheh, S. (2024). The contemporary management accounting practices adoption in the public industry: Evidence from Jordan. International Journal of Data and Network Science, 8(2), 1237–

124

- Schoonhoven, C. (1981). Problems with contingency theory: Testing assumptions hidden within the language of contingency theory. Administrative Science Quarterly, 26(3), 349–377.
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., and Haq, u. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: A study of Pakistan. Asian Journal of Accounting Research, 3(2), 211–223.
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., and Haq, U. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: A study of Pakistan. Asian Journal of Accounting Research, 3(2), 211–223.
- Sharma, U. (2019). Giving contingency theory of management accounting and control a critical edge. International Journal of Critical Accounting, 11(1), 16.
- Silverman, D. (1970). The Theory of Organisations. Heinemann, London.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. Accounting, Organizations and Society, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. Accounting, Organizations and Society, 15(1-2), 127-143.
- Simons, R. (2000). Performance measurement and control systems for implementing strategy: Text and cases. Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Siska, L. (2016). The contingency factors affecting management accounting in Czech companies. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 64(4), 1383–1392.
- Susilawati, C. (2016). Role of environment uncertainty on management information system: Literature approach. International Journal of Scientific and Technology Research, 5(6), 274–277.
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. Management Accounting Research, 13, 401–418.

- Thompson, J. (1967). Organizations in Action. McGraw Hill, New York.
- Van-Nguyen, H., and Brooks, A. (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. Asian Accounting Review, 5(1), 1–18.
- Wadongo, B., and Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector. International Journal of Productivity and Performance Management, 63(6), 680–703.
- Waterhouse, J., and Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. Accounting, Organizations and Society, 3(1), 65–76.
- Waweru, N., and Uliana, E. (2008). Predicting change in management accounting systems: A contingent approach. Problems and Perspectives in Management, 6(1), 72–84.
- Waweru, N., Hoque, Z., and Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 17, 675–704.
- Williams, J., and Seaman, A. (2001). Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects. Accounting, Organization and Society, 26, 443–460.
- Woodward, J. (1965). Industrial organization: Theory and practice. Oxford University Press.
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices:

دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية على شركة الكهرباء

■ د. مريم المهدي محمد *

● تاريخ استلام البحث 2024/08/29م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/04م

■ **المستخلص:**

هدفت هده الدراسة إلى التعرف على دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية وتعزيز أدائها في شركة الكهرباء، وتقييم مدى شمولية ووضوح المعلومات المالية المعلنة وأثرها على تقوية آليات الرقابة الداخلية في الشركة، وتحديد العلاقة بين الإفصاح المحاسبي ورفع مستوى الشفافية والمصداقية لدى الجهات المعنية داخل وخارج الشركة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من بعض العاملين بالشركة العامة للكهرباء وشملت عينة الدراسة (39) فردًا يمثلون العاملين في الأقسام ذات العلاقة بأسلوب العينة العشوائية الطبقية، وقد استخدمت الباحثة استبيان مع البيانات مكون من ثلاثة محاور رئيسية، كل محور يغطي أحد أبعاد الدراسة (الإفصاح عن المعلومات المالية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية، تعزيز الشفافية)، ونتج عن الدراسة أن الإفصاح المحاسبي يلعب دورًا كبيرًا في تعزيز وضوح المعلومات المالية، وأنه يلعب دورًا جوهريًا في السياسات المحاسبية، كما أن الإفصاح المحاسبي له دورًا جوهريًا في تعزيز الشفافية داخل الشركات، حيث يساعد في تحسين الشفافية، ودقة التقارير المالية، وتسهيل المقارنات، وضمان الامتثال للمعايير الدولية، وعليه أوصت الدراسة بأنه هناك حاجة لمزيد من التحسين في بعض المجالات مثل الإفصاح عن المخزون وشفافية العمليات المالية.

● **الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي – الرقابة الداخلية.

*محاضر – عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – جامعة طرابلس E - mail: mariemalmahde@gmail.com

The role of accounting disclosure in supporting the effectiveness of internal control:

A field study on the electricity company"

■ Dr. Maryam Al Mahdi Muhammad*

● Received: 29/08/2024 ● Accepted:04/11/2024

■ **Abstract:**

The current study aimed to identify the role of accounting disclosure in supporting the effectiveness of internal control and enhancing its performance in the Electricity Company, and to evaluate the comprehensiveness and clarity of the announced financial information and its impact on strengthening the internal control mechanisms in the company, and to determine the relationship between accounting disclosure and raising the level of transparency and credibility among the relevant parties inside and outside the company. The study relied on the descriptive analytical approach, and the study community consisted of some employees of the General Electricity Company. The study sample included (39) individuals representing employees in the relevant departments using the stratified random sample method. The researcher used a questionnaire with data consisting of three main axes, each axis covering one of the dimensions of the study (disclosure of financial information, disclosure of accounting policies, enhancing transparency). The study concluded that accounting disclosure plays a major role in enhancing the clarity of financial information, and that it plays an essential role in accounting policies. Accounting disclosure also has an essential role in enhancing transparency within companies, as it helps improve transparency, accuracy of financial reports, facilitate comparisons, and ensure compliance with international standards. Accordingly, the study recommended that there is a need for further improvement in some areas such as inventory disclosure. And transparency of financial operations.

● **Keywords**: Accounting disclosure - Internal control.

* Lecturer - Faculty Member, Department of Accounting - Faculty of Economics and Political Science - University of Tripoli E - mail: mariemalmahde@gmail.com

■ **المقدمة:**

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل ، ونظراً للاهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، فإن ذلك يؤدي إلى استمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من ناحية ودعم نظام الرقابة الداخلية

ويعكس الإفصاح المحاسبي مدى قدرة المؤسسة على تقديم معلومات دقيقة وواضحة وشاملة لجميع الأطراف المعنية، بما يسهم في تعزيز اتخاذ القرارات السليمة والحد من الأخطاء والتلاعب (الرويعي، 2020، ص22)

لذلك يظهر دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها تحسين فهم وأهمية الأدوات المالية وأدائها في الأسواق المالية بغرض توفير معلومات محددة بغرض استخدامها، والسياسات المحاسبية الملائمة والمخاطر المترتبة بها وسياسة الإدارة للتحكم في هذه المخاطر(اسماعيل، 2018، ص10)

«ونظرا لأن مبدأ الإفصاح يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية الضرورية الشاملة لتحقق الفائدة المرجوة لمستخدميها، فالإفصاح مصطلح نسبي يقتضي ألا يتم النظر إلى القوائم المالية كهدف في حد ذاته إنما هو وسيلة المساعدة لكافة الأطراف لاتخاذ القرارات لمختلفة(ابراهيم، 2020، ص405)

بالإضافة إلى ذلك، يُعد الإفصاح المحاسبي من أهم الوسائل لدعم الحوكمة المؤسسية، حيث يساعد في توفير بيئة عمل شفافة تحفز الأداء الإيجابي وتقلل من الفجوة بين الإدارة والمساهمين، وإن تكامل الإفصاح المحاسبي مع نظم الرقابة الداخلية يُعد عاملاً حاسماً لتحقيق الاستدامة المالية للمؤسسات في ظل التحديات المتزايدة

■ **الدراسات السابقة**

◆ **دراسة: حسين (2022) بعنوان: «الإفصاح المحاسبي كأداة لتحسين الشفافية وتقليل المخاطر في المؤسسات المالية»**

هدفت الدراسة إلى تقييم دور الإفصاح المحاسبي في تقليل المخاطر المالية وتحسين أداء الرقابة الداخلية، اعتمدت الدراسة على تحليل استبيانات وبيانات مالية لمؤسسات مالية في الشرق الأوسط، بينت الدراسة أن الإفصاح المحاسبي الشفاف يعزز ثقة المستثمرين ويحسن كفاءة الأنظمة الرقابية، مع توصيات بضرورة تعزيز تدريب العاملين في هذا المجال

◆ **دراسة: القحطاني (2022) بعنوان: «تكامل نظم المعلومات المحاسبية مع نظم إدارة الموارد»**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير تكامل الإفصاح المحاسبي مع نظم الموارد الداخلية على تطوير الرقابة الداخلية، استخدمت الدراسة أسلوب دراسة الحالة على مؤسسات صناعية، أكدت الدراسة أن التكامل بين الإفصاح المحاسبي ونظم الموارد يساهم في تحسين كفاءة الرقابة الداخلية ويقلل من مخاطر التلاعب المالي

◆ **دراسة: الشاذلي (2021) بعنوان: «أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على كفاءة نظام الرقابة الداخلية»**

هدفت الدراسة إلى قياس تأثير الإفصاح المحاسبي باستخدام الأنظمة الإلكترونية على أداء الرقابة الداخلية، استخدمت الدراسة منهجًا تطبيقيًا في قطاع الشركات الصناعية في ليبيا، أظهرت الدراسة أن الإفصاح الإلكتروني يوفر وقتًا وجهدًا كبيرًا في عمليات المراجعة، ويقلل من الأخطاء البشرية، مما يعزز كفاءة نظام الرقابة الداخلية

◆ **دراسة: حسين، وعلي (2020) بعنوان: «دور الإفصاح المحاسبي في دعم الحوكمة المؤسسية وتطوير الرقابة الداخلية»**

هدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين مستوى الإفصاح المحاسبي وتطبيق مبادئ

الحوكمة، استخدم الباحثان تحليل مقارن للبيانات المالية للمؤسسات قبل وبعد تطبيق معايير الإفصاح، وجد الباحثان أن تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي يدعم الحوكمة المؤسسية ويحسن من فعالية الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالكشف المبكر عن الأخطاء والمخاطر

- **دراسة ابوعقرب، والبتي (2020) بعنوان أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية**

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأطر والأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية في ظل قانون(SOX) ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي كما استخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من افراد عينة الدراسة والمتمثلة في اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة إلى ان أساليب الرقابة الداخلية وأطرها المتكاملة لها تأثير في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية مما يساهم إلى حد كبير في زيادة الثقة بالتقارير المالية

- **دراسة: الحسيني (2019) بعنوان: «العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والحد من مخاطر التلاعب المالي في البنوك»**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير الإفصاح المحاسبي على تقليل فرص التلاعب المالي في البنوك التجارية، استخدمت الدراسة تحليل البيانات المالية المنشورة للبنوك مع إجراء مقابلات مع خبراء في المجال المالي، أكدت الدراسة أن الإفصاح المحاسبي يزيد من الشفافية في البيانات المالية ويحد من فرص التلاعب، مما يعزز فعالية الرقابة الداخلية

- **دراسة: عبد الرحمن (2018) بعنوان: «أثر الإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة»**

هدفت الدراسة إلى تحليل دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز كفاءة الرقابة الداخلية داخل المؤسسات العامة، استخدمت الدراسة منهج المسح الميداني واستبيانًا موجهًا إلى مجموعة من المحاسبين والمدققين، توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي الشامل

يسهم بشكل مباشر في تقليل الأخطاء المالية ويزيد من الثقة بين الإدارات المختلفة

- **دراسة بن عيشي، ولحسن (2017) الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استمارة وزعت على عينة الدراسة عددها 90 فردا من الأفراد العاملين في شركات المساهمة محل الدراسة، أجريت عملية، التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية يؤدي إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة، يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية

- **ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة**

بعد تحليل محتوى الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة المذكورة، يمكن تحديد مجموعة من الفروق والميزات التي تجعلها إضافة نوعية للأدبيات العلمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الداخلية، فعلى عكس الدراسات السابقة التي ركزت على مؤسسات عامة بشكل عام (مثل دراسة عبد الرحمن، 2018)، أو على القطاعات المصرفية (مثل دراسة الحسيني، 2019)، فإن هذه الدراسة استهدفت قطاعًا حيويًا وهو قطاع الطاقة، من خلال دراسة ميدانية في شركة الكهرباء، مما يعطي نتائجها قيمة تطبيقية مباشرة يمكن تعميمها على مؤسسات مماثلة، وان العديد من الدراسات السابقة تمت في بيئات اقتصادية مختلفة (مثل دراسة القحطاني، 2022 التي ركزت على المؤسسات السعودية، ودراسة حسين، 2022 التي تناولت المؤسسات المالية في الشرق الأوسط)، بينما تناولت هذه الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية على بيئة الأعمال الليبية والتي لم يتم تناولها في دراسات سابقة حسب علم

الباحثة، مما يساعد في فهم طبيعة تحديات الإفصاح المحاسبي في ليبيا تحديدًا، كما أن معظم الدراسات السابقة تناولت الإفصاح المحاسبي من زاوية تأثيره على جودة التقارير المالية أو تحسين الحوكمة المؤسسية، أما هذه الدراسة فقد جمعت بين عدة محاور رئيسية للإفصاح المحاسبي كالإفصاح عن المعلومات المالية، والإفصاح عن السياسات المحاسبية، وتم قياس تأثير كل عامل من عوامل الإفصاح المحاسبي على الرقابة الداخلية باستخدام التحليل الإحصائي المتقدم، وهو ما يجعل الدراسة أكثر دقة، وعلى عكس الدراسات السابقة التي تناولت الإفصاح من منظور نظري أو في سياقات دولية، توفر هذه الدراسة نموذجًا عمليًا يمكن استخدامه لتطوير سياسات الإفصاح المحاسبي في ليبيا، خصوصًا في المؤسسات الحكومية وشركات المرافق العامة، وبناءً على ما سبق، فإن هذه الدراسة تقدم إضافة علمية جديدة من خلال التوسع في نطاق الإفصاح المحاسبي وربطه مباشرة بتطوير الرقابة الداخلية في الشركات الليبية، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة بنفس الطريقة التحليلية والتطبيقية المتعمقة

■ مشكلة الدراسة:

على الرغم من التطور في نظم المحاسبة وتطبيقات الإفصاح المحاسبي، إلا إن العديد من المؤسسات تواجه مشكلات تتعلق بنقص الشفافية وعدم دقة المعلومات المفصح عنها، مما يؤدي إلى ضعف في منظومة الرقابة الداخلية ويزيد من فرص ارتكاب الأخطاء أو التلاعب المالي، هذا النقص قد يكون ناتجًا عن عدة عوامل، من بينها ضعف الكوادر البشرية المدربة، أو عدم الالتزام بالمعايير الدولية للإفصاح، أو غياب البنية التحتية المحاسبية المتطورة، وبالتالي، تظهر الحاجة إلى دراسة دور الإفصاح المحاسبي كعنصر محوري لدعم الرقابة الداخلية وتعزيز مستوى الموثوقية في العمليات المالية، وفي ضوء ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تدور حول السؤال الرئيسي التالي: هل هناك دور للإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء ؟ ومن هذا السؤال الرئيس للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية: –

أ. هل توجد علاقة بين زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي ودعم نظام الرقابة الداخلية بشركة الكهرباء؟

ب. هل توجد علاقة بين زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة الدخل ودعم نظام الرقابة الداخلية بشركة الكهرباء؟

ج. هل توجد علاقة بين زيادة درجة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية ودعم نظام الرقابة الداخلية بشركة الكهرباء؟

■ **أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية هذا الموضوع في ظل تزايد الحاجة إلى نظم رقابة داخلية قوية تضمن تحقيق أهداف المؤسسات بكفاءة وفعالية، حيث إن الإفصاح المحاسبي يُمكن الإدارة من مراقبة الأداء المالي، وتقييم المخاطر المحتملة، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، كما يساهم في بناء ثقة الأطراف الخارجية، مثل المستثمرين والجهات التنظيمية، في البيانات المالية المقدمة من المؤسسة

■ **أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء من خلال:

أ. معرفة دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي ودعم نظم الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء

ب. معرفة دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة الدخل ودعم وأثرها على تقوية آليات نظام الرقابة والمساءلة بشركة الكهرباء

ج. معرفة دور الإفصاح المحاسبي التي تعكسها السياسات المحاسبية ودعم نظام الرقابة والمساءلة بشركة الكهرباء

د. معرفة دور الإفصاح المحاسبي في رفع مستوى الشفافية والمصداقية لدى الجهات المعنية داخل وخارج الشركة

هـ. مدى إدراك الموظفين والمسؤولين في الشركة لأهمية الإفصاح المحاسبي في تحقيق الأهداف الرقابية

■ **فرضيات الدراسة:** -

اعتمدت الدراسة في اجابتها على مشكلة الدراسة واهدافها على الفرضيات التالية: -

الفرضية الرئيسية: «يوجد دور للإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء»

■ **الفرضيات الفرعية :**

أ. يوجد دور للإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي لدعم نظم الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء

ب. يوجد دور للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل ودعم نظام الرقابة في شركة الكهرباء

ج. يوجد دور للإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية ودعم نظام الرقابة الداخلية بشركة الكهرباء.

■ **حدود الدراسة :**

الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية، من خلال تحليل تأثير الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية والسياسات المحاسبية المتبعة، ودوره في تعزيز الشفافية داخل شركة الكهرباء

الحدود المكانية: تجرى الدراسة ميدانيًا في شركة الكهرباء بطرابلس، حيث يتم جمع البيانات من إدارات الشركة المختلفة والعاملين في مجال المحاسبة والرقابة الداخلية.

الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال عام (2024) .

■ **الجانب النظري للدراسة:**

● **الإفصاح المحاسبي:**

يُعد الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الأساسية في المحاسبة المالية، حيث يهدف إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات دقيقة وشفافة تساعدهم في اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية ويتمثل جوهر الإفصاح المحاسبي في تقديم معلومات موثوقة وكاملة حول المركز المالي للمؤسسة، نتائج أعمالها، والتدفقات النقدية بطريقة تضمن العدالة والموضوعية

● **مفهوم الإفصاح المحاسبي**

الإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم معلومات مالية وغير مالية تتعلق بالمنشأة بطريقة واضحة ومفهومة، بحيث يتمكن مستخدمو القوائم المالية من تقييم أدائها واتخاذ قرارات مناسبة ويشمل الإفصاح المحاسبي جميع البيانات الضرورية التي تتيح فهمًا دقيقًا للمركز المالي للشركة، مثل الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات، والمخاطر المحتملة (الرفاعي، 2020، ص 145)

● **أهداف الإفصاح المحاسبي**

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها :

أ. **تحقيق الشفافية:** تعزيز الثقة بين الشركة وأصحاب المصلحة من مستثمرين، مقرضين، ومساهمين (عبد الله، 2021، ص 98)

ب. **تحسين جودة المعلومات المالية:** توفير بيانات دقيقة وموثوقة لمساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات (المهدي، 2019، ص 172)

ج. **حماية حقوق المستثمرين:** تقليل فرص التلاعب المالي والغش المحاسبي (ناصر، 2022، ص 134)

د. **الامتثال للمعايير المحاسبية:** الالتزام بالمعايير الدولية والإقليمية لضمان توحيد أساليب المحاسبة (الصادق، 2018، ص 115)

ه. **تعزيز الاستقرار المالي:** دعم الاستقرار في الأسواق المالية من خلال توفير بيانات دقيقة عن الشركات المدرجة (الزهيري، 2020، ص 201)

● **أنواع الإفصاح المحاسبي**

يُصنف الإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع رئيسية، وهي:

أ. **الإفصاح الإلزامي :** هو الإفصاح الذي تفرضه القوانين واللوائح المحاسبية على الشركات، مثل الإفصاح عن القوائم المالية السنوية والربع سنوية وفقًا لمتطلبات الهيئات التنظيمية (عبد الرحمن، 2021، ص 122)

ب. **الإفصاح الاختياري:** يشمل المعلومات التي تفصح عنها الشركات طواعية لتعزيز ثقة المستثمرين، مثل الإفصاح عن الخطط المستقبلية، المخاطر المحتملة، والمسؤولية الاجتماعية للشركة (السيد، 2017، ص 78)

ج. **الإفصاح المالي:** يتعلق بالإفصاح عن البيانات المالية الأساسية، مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، مع إيضاح السياسات المحاسبية المتبعة (الخطيب، 2020، ص 134)

د. **الإفصاح غير المالي :** يتضمن الإفصاح عن القضايا البيئية، الاجتماعية، وأخلاقيات العمل، والتي تؤثر على سمعة الشركة واستدامتها (جمال، 2019، ص 172)

هـ. **الإفصاح عن المخاطر:** يركز على تقديم معلومات حول المخاطر المالية والتشغيلية والتنظيمية التي قد تواجهها المؤسسة، مما يساعد المستثمرين في تقييم مستوى المخاطرة (علي، 2019، ص 176)

● **متطلبات الإفصاح المحاسبي**

تلزم المعايير المحاسبية الدولية الشركات باتباع مجموعة من المتطلبات لضمان الإفصاح المناسب، ومن أهم هذه المتطلبات:

أ. **الدقة والموضوعية:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية دقيقة وخالية من التحيز (الرفاعي، 2019، ص 131)

ب. **الوضوح وسهولة الفهم:** تقديم المعلومات بطريقة تسهل على جميع الأطراف المعنية فهمها (المهدي، 2020، ص 99)

ج. **التوقيت المناسب:** يجب الإفصاح عن المعلومات في الوقت المناسب لضمان فعاليتها (ناصر، 2022، ص 140)

د. **الشمولية:** تغطية جميع الجوانب المالية وغير المالية التي تؤثر على أداء المؤسسة (أحمد، 2021، ص 162)

هـ. **الامتثال:** الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS) أو المحلية حسب اللوائح المنظمة (الشريف، 2020، ص 122)

● **الرقابة الداخلية:**

الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والأنظمة التي تعتمدها المؤسسات لضمان سلامة العمليات المالية والإدارية، وحماية الأصول، وتحقيق الامتثال للقوانين والمعايير المحاسبية تهدف الرقابة الداخلية إلى تقليل المخاطر التشغيلية والمالية، وتحقيق كفاءة الأداء، وتعزيز الشفافية في التقارير المالية تُعد الرقابة الداخلية عنصرًا حاسمًا في تحسين حوكمة المؤسسات وتعزيز ثقة المستثمرين والجهات الرقابية (عبد الله، 2021، ص 85)

● **مفهوم الرقابة الداخلية**

يُعرف كوزو COSO الرقابة الداخلية بأنها عملية متكاملة تنفذها الإدارة ومجلس

الإدارة وكافة الموظفين، وتهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بفعالية العمليات، موثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح (إبراهيم، 2020، ص 102)

وفقًا للجنة معايير التدقيق الداخلي، فإن الرقابة الداخلية هي "مجموعة من السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لحماية أصول المؤسسة وضمان دقة البيانات المالية وتحقيق الامتثال التشريعي" (الصادق، 2018، ص 67)

- **أهداف الرقابة الداخلية**

تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية، من أهمها:

أ. **حماية الأصول:** منع السرقة، الاحتيال، وسوء الاستخدام (المهدي، 2019، ص 74)

ب. **ضمان دقة البيانات المالية:** التأكد من صحة المعلومات المالية وتقليل الأخطاء (الشريف، 2020، ص 90)

ج. **تحقيق الامتثال للقوانين:** ضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية والتشريعات المالية (عبد القادر، 2021، ص 111)

د. **تعزيز كفاءة العمليات التشغيلية:** تحسين الإنتاجية وتقليل التكاليف التشغيلية (الزهيري، 2020، ص 122)

هـ. **منع الغش والاحتيال:** كشف المعاملات غير المشروعة ومنع التلاعب المالي (ناصر، 2022، ص 140)

- **مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يُقسم نظام الرقابة الداخلية إلى خمسة مكونات رئيسية وفقًا لإطار COSO:

أ. **بيئة الرقابة** (Control Environment): تشمل القيم الأخلاقية، الالتزام بالمهنية، هيكل الإدارة، سياسات التوظيف، وتؤثر بيئة الرقابة بشكل مباشر على كفاءة الضوابط الأخرى (إسماعيل، 2018، ص 48)

ب. **تقييم المخاطر** (Risk Assessment) : تحديد المخاطر المالية والتشغيلية والقانونية التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، ويعتمد على تحليل المخاطر الداخلية والخارجية المحتملة (الرويعي، 2020، ص 95)

ج. **أنشطة الرقابة** (Control Activities): تشمل الإجراءات والسياسات التي تقلل من المخاطر التشغيلية، مثل:

- الفصل بين المهام
- مراجعة العمليات المالية
- مراقبة الوصول إلى الأصول (عبد الرحمن، 2018، ص 63)

د. **المعلومات والاتصال** (Information and Communication): يضمن توفير معلومات دقيقة ومحدثة للإدارة والمساهمين لاتخاذ القرارات الصحيحة، ويشمل ذلك استخدام التكنولوجيا الحديثة في نظم المحاسبة (السيد، 2017، ص 112)

هـ . **المراقبة والتقييم** (Monitoring and Evaluation): تتضمن المراجعة الدورية لأنظمة الرقابة الداخلية لضمان فعاليتها، وتشمل الرقابة المستمرة والمراجعات الدورية من قبل المراجع الداخلي والخارجي (الخطيب، 2020، ص 87)

- **أنواع الرقابة الداخلية**

يمكن تصنيف الرقابة الداخلية إلى عدة أنواع رئيسية:

أ. **الرقابة الوقائية** (Preventive Controls) :تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات قبل حدوثها، مثل الفصل بين المهام والموافقة المسبقة على المعاملات المالية (عبد الله، 2021، ص 132)

ب. **الرقابة الاستكشافية** (Detective Controls): تكشف عن الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها، مثل مراجعة التقارير المالية والتدقيق الداخلي (المهدي، 2019، ص 154)

ج. **الرقابة التصحيحية** (Corrective Controls): تصحح الأخطاء المكتشفة وتتخذ الإجراءات اللازمة لمنع تكرارها (الشريف، 2020، ص 176)

د. **الرقابة التوجيهية** (Directive Controls): تضمن التزام الموظفين بسياسات الشركة والإجراءات المعتمدة من خلال التدريب والتوعية (الزهيري، 2020، ص 189)

● **دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي**

تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال:

- ضمان دقة البيانات المالية وتحسين جودة التقارير المالية
- تحقيق كفاءة استخدام الموارد المالية والحد من الهدر المالي
- تقليل مخاطر التلاعب المالي والاحتيال
- تعزيز ثقة المستثمرين في القوائم المالية للشركة (الزهيري، 2020، ص 180)

■ **الجانب العملي والتطبيقي للدراسة :**

● **منهج الدراسة:**

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم وصف وتحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وفعالية الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء، ويساعد هذا المنهج في دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع من خلال جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى استنتاجات دقيقة تدعم أهداف الدراسة

- **مجتمع الدراسة:**

تكون مجتمع الدراسة من بعض العاملين بالشركة العامة للكهرباء في الإدارات والأقسام ذات العلاقة بالإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية في الادارة العامة بطرابلس، مثل: (قسم المحاسبة، قسم التدقيق الداخلي، الإدارة المالية، إدارة الشفافية والامتثال)

- **عينة الدراسة:**

تم تحديد حجم العينة بناءً على حجم المجتمع، مع مراعاة الشمولية والدقة في التمثيل، حيث تم اختيار (39) فردًا يمثلون العاملين في الأقسام ذات العلاقة باعتماد اسلوب العينة العشوائية الطبقية

- **أداة الدراسة:**

استبيان مكون من ثلاثة محاور رئيسية، كل محور يغطي أحد أبعاد الدراسة (الإفصاح عن المعلومات المالية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية، تعزيز الشفافية)

- **محاور الاستبيان:**

الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي: يحتوي على عبارات تقيس مدى دقة ووضوح المعلومات المالية وتأثيرها على الرقابة

الإفصاح عن المعلومات المالية في قائمة الدخل: يتضمن أسئلة حول مدى الشفافية في عرض السياسات المحاسبية وتأثيرها على العمليات الداخلية

الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المالية: يقيس تأثير الإفصاح المحاسبي على الشفافية وبناء الثقة

- **خصائص الاستبيان:** تم التأكد من صدق الأداة من خلال عرضها على خبراء ومختصين في المحاسبة والرقابة الداخلية.

تم اختبار ثبات الأداة باستخدام اختبار كرونباخ ألفا للتأكد من الاتساق الداخلي بين العبارات

● **تحليل الخصائص الوصفية:**

جدول (1) يوضح الخصائص الديمغرافية لعينة البحث

المتغير	البدائل	التكرار	النسبة المئوية
الفئة العمرية	من 25 إلى 35 سنة	7	٪ 18.4
	من 36 إلى 45 سنة	13	٪ 34.2
	أكثر من 45 سنة	18	٪ 47.4
المؤهل العلمي	ثانوية فأقل	1	٪ 2.6
	جامعي وما يعادله	33	٪ 86.8
	ماجستير	4	٪ 10.5
التخصص	محاسب	33	٪ 86.8
	إدارة أعمال	3	٪ 7.9
	اقتصاد	1	٪ 2.6
	تمويل ومصارف	1	٪ 2.6
الوظيفة الحالية	مدير مالي	2	٪ 5.3
	محاسب	24	٪ 63.2
	مراجع داخلي	8	٪ 21.1
	إداري	3	٪ 7.9
	اخرى	1	٪ 2.6
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	3	٪ 7.9
	من 5 إلى 10 سنوات	5	٪ 13.2
	من 11 إلى 15 سنة	4	٪ 10.5
	أكثر من 15 سنة	26	٪ 68.4

من نتائج الجدول (1) تبين الآتي:

- شكلت الفئة العمرية أكثر من 45 سنة (47.4 ٪)، فيما شكلت الفئة العمرية من 36 إلى 45 سنة (34.2 ٪)، وكانت الفئة الأصغر من 25 إلى 35 سنة الأقل تمثيلاً في العينة بنسبة بلغت (18.4 ٪) فقط.
- المحاسبون شكلوا الغالبية العظمى من العينة بنسبة تجاوزت (86 ٪)، فيما شكل من تخصصهم إدارة أعمال (7.9 ٪)، ولم تتجاوز نسب تخصصي الاقتصاد والتمويل والمصارف (2.6 ٪) فقط لكل منهما.
- وعطفاً على أن الغالبية تخصصهم محاسبة، فكذلك بالنسبة للوظيفة كان من وظيفتهم محاسبين أغلبية العينة بنسبة تجاوزت (63 ٪)، فيما شكل المراجعون (21.1 ٪)، والإداريون (7.9 ٪)، المدراء الماليون (5.3 ٪)، ولم تتجاوز نسبة من يعملون في وظائف اخرى (2.6 ٪) فقط.
- الغالبية من العينة تتجاوز خبراتهم 15 سنة بنسبة تجاوزت (68 ٪)، فيما شكل من خبراتهم تراوحت من 5 إلى 10 سنوات (13.2 ٪)، ومن خبراتهم تراوحت من 11 إلى 15 سنة (10.5 ٪)، بينما كان الأقل خبرة (أقل من 5 سنوات) الأقل تمثيلاً بنسبة بلغت (7.9 ٪).

●مقاييس الدراسة:

تم جمع بيانات الدراسة باستخدام استمارة احتوت بالإضافة إلى المعلومات الديمغرافية عن عينة الدراسة على ثلاثة أبعاد هي:

1 - الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي وعدد عباراته (10) عبارات.

2 - الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل للسياسات وعدد عباراته (10) عبارات.

3 - الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية وعدد عباراته (10) عبارات.

● **الخصائص السيكومترية لأبعاد الدراسة:**

صدق الاتساق الداخلي:

تم استخدام صدق الاتساق الداخلي الذي يقوم على حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبيان بالدرجة الكلية لبعدها الذي تنتمي إليه، فصدق الاتساق الداخلي هو اتساق كل عبارة مع محورها. والجداول التالية تبين صدق الاتساق الداخلي لمقاييس الدراسة:

جدول (2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور الإفصاح المحاسبي والدرجات الكلية للمحاور

رقم العبارة	الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي	الافصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل	الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية
1	.644**	.695**	.541**
2	.560**	.698**	.648**
3	.760**	.808**	.879**
4	.667**	.667**	.908**
5	.587**	.877**	.788**
6	.706**	.476**	.837**
7	.805**	.790**	.818**
8	.768**	.812**	.746**
9	.811**	.709**	.777**
10	788**	.818**	.695**

تبين من الجدول رقم (2) أن جميع معاملات الارتباط في جميع الأبعاد كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.00، أي أقل من مستوى معنوية (0.05). ويدل الارتباط

الدال إحصائياً لعبارات المقياس على أنها تتمتع بصدق الاتساق الداخلي باعتبار أنها تتسق مع بقية الفقرات في محورها الذي تنتمي إليه. وبذلك يمكن الاعتماد على المقياس جمع بيانات هذه الدراسة والوثوق في صدق النتائج التي جمعت من خلاله.

ثبات الاستبيان: استخراج الثبات بطريقة باستخدام معادلة ألفا كرونباخ، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (3) معاملات الثبات لمحاور الإفصاح المحاسبي والمجموع الكلي للمقياس

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات
الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي	10	0.88
الافصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل	10	0.91
الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المالية	10	0.91
الاستبيان ككل	30	0.89

من نتائج الجدول (3) تبين أن المجاميع الكلية لمقياسي البحث ومجموع ثبات المحاور تجاوزت معاملات ثباتها 0.88، وهي درجات ثبات عالية تجعل الباحثة تثق في النتائج المتحصل عليها منها ويمكنها تعميمها.

تصحيح المقياس: لاستخراج الوسط المرجح والوزن المئوي استخدمت الباحثة في هذه الدراسة مقياس ليكرث الخماسي لقياس درجة موافقة العينة على عبارات الاستبانة، وانحصرت الإجابات وفقا لهذا المقياس في: [(موافق بشدة)، (موافق)، (محايد)، (موافق بشدة)، (غير موافق بشدة)]، وتم تحديد أوزان الاستجابات للفقرات وفق الجدول التالي:

جدول (4) يبين أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرث الخماسي للرتب

الرأي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الإيجابية	5	4	3	2	1

● **الوسائل الإحصائية المستخدمة:**

بغرض التحقق من الفرضيات واستخراج الصدق والثبات، تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

1 - التكرارات والنسب المئوية.

2 - معادلة ألفا كرونباخ لاستخراج الثبات.

3 - معادلة (T) للعينة الواحدة .

4 - معامل ارتباط بيرسون Person لاستخراج صدق الاتساق الداخلي.

5 - معامل تأثير ألفا .

نتائج البحث:

أولاً التحقق من الفرضية الفرعية الأولى: هناك دور للإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي.

جدول (5) يبين معاملات تأثير الإفصاح المحاسبي وبنوده في المعلومات المالية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجة الحرية	مستوى المعنوية	معامل التأثير
الإفصاح المحاسبي يساهم في توضيح مصادر الإيرادات ومجالات الإنفاق.	4.24	0.63	12.03	37.00	0.00	% 80

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجة الحرية	مستوى المعنوية	معامل التأثير
الإفصاح الدوري للمعلومات المالية يدعم عمليات اتخاذ القرار الاستراتيجي في الشركة.	4.11	0.89	7.62	37.00	0.00	٪ 61
الإفصاح المحاسبي يعكس أداء الشركة المالي بالمقارنة مع السنوات السابقة.	3.92	0.78	7.24	37.00	0.00	٪ 59
الإفصاح المحاسبي يحدد بشكل دقيق المخاطر المالية التي تواجه الشركة.	4.13	0.96	7.24	37.00	0.00	٪ 59
الإفصاح المحاسبي يساهم في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات المحلية والدولية.	4.00	0.99	6.25	37.00	0.00	٪ 51
التقارير المالية تسهم في تحسين العلاقة بين الشركة والمستثمرين.	3.74	0.76	5.98	37.00	0.00	٪ 49
وجود شفافية في الإفصاح المالي يساعد في تعزيز ثقة العملاء بالشركة.	3.92	1.08	5.28	37.00	0.00	٪ 43
المعلومات المالية المفصح عنها تستخدم لتقييم كفاءة الأداء التشغيلي للشركة.	3.82	0.98	5.12	37.00	0.00	٪ 41
التقارير المالية المفصح عنها توضح الوضع المالي الحالي للشركة بشكل شفاف.	3.71	1.11	3.94	37.00	0.00	% 30
يتم الإفصاح عن المعلومات المالية للشركة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.	3.34	1.05	2.01	37.00	0.05	٪ 10
الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي	38.92	6.15	8.94	37.00	0.00	٪ 68

تشير نتائج الجدول (5) إلى أن الإفصاح المحاسبي يلعب دورًا كبيرًا في تعزيز وضوح المعلومات المالية، حيث حصلت معظم العبارات على متوسطات حسابية مرتفعة، مما

يعكس اتفاق المشاركين على أهمية الإفصاح المحاسبي. كما أن جميع القيم الإحصائية دالة معنويًا عند مستوى (0.05)، مما يعزز من صحة الفرضية الفرعية الاولى وذلك بأن الإفصاح المحاسبي له دور مهم في توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة.

◆ **أبرز النتائج وفقًا لمستوى التأثير:**

1 - الإفصاح المحاسبي يساهم في توضيح مصادر الإيرادات ومجالات الإنفاق بلغ متوسطها (4.24)، بمعامل تأثير بلغ (80 ٪)، مما يشير إلى أن الإفصاح المالي يعزز فهم الأطراف المهتمة لحركة الأموال داخل الشركة.

2 - الإفصاح الدوري يدعم اتخاذ القرار الاستراتيجي بلغ متوسطها (4.11)، بمعامل تأثير بلغ (61 ٪) مما يوضح أهمية المعلومات المالية في التخطيط الاستراتيجي.

3 - الإفصاح يعكس أداء الشركة المالي مقارنة بالسنوات السابقة بمتوسط (3.92) ، معامل التأثير = 59 ٪)، مما يعزز استخدام الإفصاح في تحليل الأداء المالي.

التأثير المتوسط تمثل في:

4 - الإفصاح يحدد المخاطر المالية بدقة بمتوسط بلغ (4.13)، ومعامل التأثير بلغ (59 ٪) مما يعكس دوره في تحسين إدارة المخاطر.

5 - الإفصاح يساهم في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات بمتوسط بلغ (4.00)، ومعامل التأثير بلغ (51 ٪)، مما يؤكد دوره في الامتثال التنظيمي.

6 - التقارير المالية تحسن العلاقة مع المستثمرين بمتوسط بلغ (3.74)، بمعامل التأثير بلغ (49 ٪) مما يشير إلى دور الإفصاح في كسب ثقة المستثمرين.

فيما تمثلت أضعف التأثيرات في:

7 - أن الإفصاح المالي يعزز ثقة العملاء بالشركة بمتوسط بلغ (3.92)، ومعامل التأثير بلغ (43 ٪)، وهو تأثير أقل من تأثيره على المستثمرين.

8 - المعلومات المالية تستخدم لتقييم كفاءة الأداء التشغيلي بلغ متوسطه (3.82)، ومعامل تأثير بلغ (41 ٪).

9 - التقارير المالية توضح الوضع المالي للشركة بمتوسط (3.71)، ومعامل تأثير بلغ (30 ٪)، مما يشير إلى أن بعض المستفيدين قد يجدون التقارير غير كافية لعرض الوضع المالي بوضوح.

10 - الإفصاح وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية حصل على أدنى درجة متوسط بلغ (3.34)، ومعامل تأثير لم يتجاوز(10 ٪)، مما يشير إلى ضعف الالتزام أو المعرفة الكافية بالمعايير الدولية.

نخلص من النتائج السابقة إلى أن الإفصاح المحاسبي له دور كبير في تحسين وضوح المعلومات المالية ودعم اتخاذ القرار الاستراتيجي. وأن الإفصاح عن مصادر الإيرادات والإنفاق هو الأكثر تأثيرًا، يليه دوره في تحديد المخاطر المالية وعكس الأداء المالي السابق. وإلى وجود ضعف في الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، مما يستدعي تحسين الامتثال للمعايير العالمية.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك دور للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل ودعم نظام الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء

جدول (6) يبين معاملات تأثير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في قائمة الدخل

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجة الحرية	مستوى المعنوية	معامل التأثير
الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في توضيح أسس إعداد التقارير المالية.	4.29	0.52	15.43	37.00	0.00	٪ 87
الإفصاح المحاسبي يظهر كيفية معالجة الإيرادات والمصروفات وفقا للسياسات المطبقة.	4.16	0.72	9.95	37.00	0.00	٪ 73

السياسات المحاسبية المفصح عنها تسهل مقارنة الأداء المالي للشركة بمرور الوقت.	4.08	0.75	8.88	37.00	0.00	٪ 68
الإفصاح المحاسبي يظهر كيفية احتساب الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.	4.18	0.83	8.76	37.00	0.00	٪ 67
الإفصاح المحاسبي يوضح كيفية التعامل مع الالتزامات الطارئة والأحداث اللاحقة.	4.03	0.75	8.40	37.00	0.00	٪ 66
الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية يعزز من فهم المستخدمين للقوائم المالية.	4.03	0.79	8.03	37.00	0.00	٪ 64
الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعكس التزام الشركة بالمعايير المحاسبية الدولية.	4.05	0.87	7.47	37.00	0.00	٪ 60
السياسات المحاسبية المفصح توضح الطرق المتبعة في قياس الإيرادات والمصروفات.	3.97	0.82	7.31	37.00	0.00	٪ 59
يتم الإفصاح بوضوح عن السياسات المستخدمة في تقييم المخزون.	3.95	0.90	6.50	37.00	0.00	٪ 53
السياسات المحاسبية المفصح عنها تعكس مدى شفافية العمليات المالية في الشركة.	3.79	0.93	5.21	37.00	0.00	٪ 42
الافصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة الدخل	40.53	5.68	11.43	37.00	0.00	٪ 78

تدعم نتائج الجدول (6) الفرضية الثانية التي تنص على أن الإفصاح المحاسبي يلعب دورًا جوهريًا في ابراز المعلومات عن قائمة الدخل. يظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية المرتفعة لجميع العبارات، والتي تتراوح بين (3.79 و 4.29)، مما يعكس اتفاق المشاركين على أهمية الإفصاح المحاسبي في توضيح المعلومات المحاسبية في قائمة الدخل

وتأثيرها على التقارير المالية، حيث **كانت أبرز النتائج:**

1 - **أهمية الإفصاح في إعداد التقارير المالية:** حصلت العبارة «الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في توضيح أسس إعداد التقارير المالية" على أعلى متوسط حسابي (4.29) ومعامل تأثير مرتفع (87٪)، مما يؤكد أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعتبر أساسياً لفهم التقارير المالية.

2 - **دور الإفصاح في معالجة الإيرادات والمصروفات:** جاءت العبارة «الإفصاح المحاسبي يظهر كيفية معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً للسياسات المطبقة" بمتوسط (4.16) ومعامل تأثير (73٪)، مما يشير إلى دور الإفصاح في تحسين فهم المستخدمين لأسس التقييم المحاسبي.

3 - **تحسين قابلية المقارنة:** حصلت عبارة «السياسات المحاسبية المفصح عنها تسهل مقارنة الأداء المالي للشركة بمرور الوقت" على متوسط (4.08) ومعامل تأثير (68٪)، مما يدل على أن الإفصاح يعزز الاتساق في المعلومات المالية بمرور الوقت.

4 - **توضيح احتساب الإهلاك:** أظهرت النتائج أن الإفصاح يساعد في توضيح طرق احتساب الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، حيث حصلت هذه العبارة على متوسط (4.18) ومعامل تأثير (67٪).

5 - **معالجة الالتزامات الطارئة:** سجلت العبارة المتعلقة بالإفصاح عن الالتزامات الطارئة متوسط (4.03) ومعامل تأثير (66٪)، مما يشير إلى دور الإفصاح في تحسين إدراك المخاطر المالية.

6 - **التغيرات في السياسات المحاسبية:** حصلت عبارة «الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية يعزز من فهم المستخدمين للقوائم المالية" على متوسط (4.03) ومعامل تأثير (64٪)، مما يدل على أن الإفصاح يسهل متابعة التطورات في الممارسات المحاسبية.

7 - **مدى الالتزام بالمعايير الدولية:** حصلت عبارة «الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعكس التزام الشركة بالمعايير المحاسبية الدولية" على متوسط (4.05) ومعامل تأثير (60٪)، مما يشير إلى دور الإفصاح في تعزيز الامتثال للمعايير الدولية.

8 - **وضوح تقييم المخزون:** كانت عبارة «يتم الإفصاح بوضوح عن السياسات المستخدمة في تقييم المخزون" من الأقل تأثيرًا بمتوسط (3.95) ومعامل تأثير (53٪)، مما قد يشير إلى أن بعض الشركات لا تفصح عن سياسات المخزون بوضوح كافٍ.

9 - **شفافية العمليات المالية:** حصلت عبارة «السياسات المحاسبية المفصح عنها تعكس مدى شفافية العمليات المالية في الشركة" على أدنى متوسط (3.79) ومعامل تأثير (42٪)، مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي لا يزال بحاجة إلى تحسين في بعض الشركات لتعزيز الشفافية.

10 - **القيمة الإجمالية للإفصاح المحاسبي:** بلغ المتوسط العام للإفصاح عن السياسات المحاسبية (40.53) مع معامل تأثير (78٪)، مما يعكس تأثيرًا مرتفعًا للإفصاح المحاسبي في السياسات المحاسبية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية ودعم نظام الرقابة الداخلية.

جدول (7) يبين معاملات تأثير الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية

العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة (ت)	درجة الحرية	مستوى المعنوية	معامل التأثير
توفر التقارير المحاسبية معلومات واضحة وسهلة الفهم للإدارة	4.42	0.64	13.64	37.00	0.00	٪ 83
التقارير المحاسبية الدورية تظهر أي انحرافات عن الأهداف المالية.	4.34	0.71	11.68	37.00	0.00	٪ 79

العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة (ت)	درجة الحرية	مستوى المعنوية	معامل التأثير
الإفصاح المحاسبي يعزز من قدرة الشركة على تلبية المتطلبات الرقابية.	4.37	0.71	11.82	37.00	0.00	٪ 79
الإفصاح المحاسبي يزيد من ثقة الأطراف الداخلية والخارجية في أداء الشركة.	4.26	0.72	10.76	37.00	0.00	٪ 76
الإفصاح المحاسبي يساهم في زيادة وضوح السياسات المالية للشركة.	4.18	0.69	10.55	37.00	0.00	٪ 75
الإفصاح المحاسبي يساعد في تحديد نقاط الضعف في العمليات الداخلية للشركة	4.16	0.72	9.95	37.00	0.00	٪ 73
يتيح الإفصاح المحاسبي إمكانية مقارنة الأداء المالي بشكل دوري.	4.05	0.77	8.44	37.00	0.00	٪ 66
وجود الإفصاح المحاسبي يدعم اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة.	4.16	0.89	8.06	37.00	0.00	٪ 64
يساهم الإفصاح المحاسبي في تعزيز نزاهة العمليات المحاسبية داخل الشركة.	4.00	0.96	6.43	37.00	0.00	٪ 53
الإفصاح الشامل يحد من فرص التلاعب المالي داخل الشركة.	3.92	1.12	5.05	37.00	0.00	٪ 41
دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية	41.87	6.18	11.84	37.00	0.00	٪ 79

تشير النتائج (7) إلى أن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية يلعب دورًا جوهريًا في تعزيز الشفافية التي تعكسها السياسات المحاسبية داخل الشركة، حيث حصلت معظم

العبارات على متوسطات حسابية مرتفعة، مما يعكس إجماع المشاركين على أهمية الإفصاح المحاسبي في تحسين العمليات المالية وزيادة الوضوح والثقة. **ومن أبرز النتائج:**

1 - أهمية وضوح التقارير المحاسبية: حصلت العبارة «توفر التقارير المحاسبية معلومات واضحة وسهلة الفهم للإدارة" على أعلى متوسط حسابي (4.42) ومعامل تأثير (83٪)، مما يدل على أن وضوح التقارير يعد أحد أهم عوامل تعزيز الشفافية.

2 – دور الإفصاح في الكشف عن الانحرافات المالية: أظهرت عبارة «التقارير المحاسبية الدورية تظهر أي انحرافات عن الأهداف المالية" متوسطًا مرتفعًا (4.34) ومعامل تأثير (79 ٪)، مما يؤكد أن الإفصاح يساعد في متابعة الأداء المالي والكشف عن أي اختلالات.

3 – تعزيز الثقة والامتثال الرقابي: حصلت عبارة «الإفصاح المحاسبي يعزز من قدرة الشركة على تلبية المتطلبات الرقابية" على متوسط (4.37) مما يشير إلى دور الإفصاح في الامتثال للجهات الرقابية. كذلك، كان هناك تأكيد على أن «الإفصاح المحاسبي يزيد من ثقة الأطراف الداخلية والخارجية في أداء الشركة" بنسبة تأثير (76 ٪)، مما يدل على أهمية الشفافية في بناء الثقة.

4 – تحسين وضوح السياسات المالية وتحديد نقاط الضعف: متوسط العبارة «الإفصاح المحاسبي يساهم في زيادة وضوح السياسات المالية للشركة" (4.18)، مما يدل على أن الشفافية المالية تساعد في تحسين فهم الاستراتيجيات المالية. كما أن الإفصاح يساعد في «تحديد نقاط الضعف في العمليات الداخلية للشركة" (4.16)، مما يعزز قدرة الإدارة على تحسين الأداء التشغيلي.

5 – تحديات الإفصاح المحاسبي في مكافحة التلاعب المالي: رغم أن الإفصاح المحاسبي يدعم النزاهة داخل الشركة (متوسط 4.00)، إلا إن أثره في الحد من التلاعب المالي كان الأقل بين العبارات (41 ٪)، مما يشير إلى الحاجة لتعزيز آليات الرقابة بجانب الإفصاح المحاسبي.

يتضح من النتائج أن الإفصاح المحاسبي يعزز الشفافية من خلال تحسين وضوح التقارير، تمكين الرقابة المالية، وزيادة الثقة بين الأطراف المعنية، كما أنه يساهم الإفصاح في تحسين القرارات المالية، لكن تأثيره في الحد من التلاعب المالي يحتاج إلى دعم بآليات رقابية إضافية.

بلغ متوسط جميع العبارات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي (41.87) بمستوى دلالة إحصائية قوية ($p = 0.00$)، **مما يؤكد صحة الفرضية بأن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية لها دور في دعم نظام الرقابة الداخلية بشركة الكهرباء.**

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) في تقييم أفراد العينة لدور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية وفقاً لمتغيرات (الفئة العمرية، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة).

- **أولاً: وفقاً لمتغير الفئة العمرية**

جدول (8) دلالة الفروق بين أفراد العينة في تقييم أفراد العينة لدور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية وفقاً الفئة العمرية

	من 25 إلى 35 سنة	من 36 إلى 45 سنة	أكثر من 45 سنة	قيمة كروسكال	درجة الحرية	مستوى المعنوية
للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي	26.07	22.88	14.50	7.34	2.00	0.03
للمعلومات المالية في قائمة الدخل	23.57	23.31	15.17	5.26	2.00	0.07
للمعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية	28.29	21.85	14.39	8.86	2.00	0.01

أظهرت نتائج الجدول (8) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.03) فيما يخص تقييم دور الإفصاح المحاسبي **للمعلومات المالية في قائمة المركز المالي**، و**في المعلومات المالية التي تعكسها السياسات المحاسبية** (0.01)، الفئة العمرية **من** 25 **إلى** 35 **سنة** سجلت أعلى متوسطات التقييم، مما يشير إلى إدراكهم العالي لأهمية الإفصاح

المحاسبي مقارنة بالفئات الأكبر سنًا. أما بالنسبة **للمعلومات المالية في قائمة الدخل**، فلم تكن الفروق دالة إحصائيًا (0.07)، مما يعني أن التقديرات لم تختلف بشكل جوهري بين الفئات العمرية.

■ **الاستنتاجات العامة:**

استنادًا إلى نتائج التحليل الإحصائي للفرضيات ، توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

أ. الإفصاح المحاسبي يساهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية المالية وتوضيح مصادر الإيرادات ومجالات الإنفاق، مما يسهم في تحسين فهم أصحاب المصلحة للحالة المالية للشركة.

ب. الإفصاح الدوري يدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، حيث يساعد في تحليل الأداء المالي للشركة مقارنة بالسنوات السابقة.

ج. المعلومات المالية الدقيقة والمنتظمة تقلل من فرص الأخطاء والتلاعب، مما يدعم الامتثال للمعايير المحاسبية.

د. الإفصاح المحاسبي عن المخاطر المالية يساهم في تحسين إدارتها، ولكنه يحتاج إلى تطوير ليشمل تفاصيل أكثر حول تقييم المخاطر والالتزامات الطارئة.

هـ. الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في توضيح أسس إعداد التقارير المالية، مما يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية.

و. الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية يسهم في تعزيز القدرة على مقارنة الأداء المالي عبر الفترات الزمنية المختلفة.

ز. وضوح التقارير المالية وتحليل الانحرافات المالية يسهمان في زيادة الشفافية وتحسين العلاقات مع المستثمرين والمساهمين.

ح. الإفصاح المالي يعزز الامتثال للمتطلبات الرقابية، مما يساعد في تحقيق بيئة أعمال أكثر نزاهة واستدامة.

ط. رغم أهمية الإفصاح المحاسبي في مكافحة التلاعب المالي، إلا إنه بحاجة إلى تكامل مع آليات رقابية إضافية لتعزيز فعاليته.

ي. النتائج أظهرت أن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لا يزال محدودًا، مما قد يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي ويقلل من إمكانية مقارنة البيانات المالية على المستوى الدولي.

ك. أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم دور الإفصاح المحاسبي بين الفئات العمرية، حيث كانت الفئة العمرية (25 – 35 سنة) الأكثر وعيًا بأهمية الإفصاح المحاسبي مقارنة بالفئات الأكبر سنًا.

ل. لم تظهر فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم دور الإفصاح المحاسبي في المعلومات المالية والسياسات المحاسبية بين حملة الدرجات العلمية المختلفة، مما يشير إلى أن التعليم الأكاديمي لا يؤثر بشكل كبير على إدراك أهمية الإفصاح المحاسبي في هذه الأبعاد.

م. أظهرت النتائج فروقًا ذات دلالة إحصائية في تقييم الإفصاح المحاسبي في تعزيز الشفافية، حيث حصل الأفراد الحاصلون على مؤهلات جامعية على متوسطات تقييم أعلى مقارنة بحملة الماجستير.

ن. لم تُظهر النتائج فروقًا ذات دلالة إحصائية بين التخصصات الأكاديمية المختلفة (مثل المحاسبة، الإدارة المالية، الاقتصاد، إلخ) في تقييم دور الإفصاح المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الداخلية.

س. أظهرت النتائج فروقًا ذات دلالة إحصائية بين الفئات الوظيفية، حيث كان للمراجعين الداخليين أعلى متوسط تقييم لدور الإفصاح المحاسبي مقارنة بالمديرين الماليين والإداريين.

● **ثانيًا: التوصيات**

استنادًا إلى هذه الاستنتاجات، توصي الدراسة بما يلي:

أ. ضرورة تحسين جودة التقارير المالية بحيث تتضمن تفاصيل أوضح حول مصادر الإيرادات، المصروفات، والمخاطر المالية.

ب. تفعيل نشر التقارير المالية بشكل دوري وفقًا لأفضل الممارسات المحاسبية لضمان

توفير معلومات دقيقة لأصحاب المصلحة.

ج. تعزيز الرقابة على التقارير المالية لضمان صحتها ومصداقيتها، مع تطبيق آليات مراجعة داخلية منتظمة.

د. إدخال تقنيات حديثة في نظم الإفصاح، مثل استخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية لضمان الدقة والشفافية.

هـ . توفير تدريبات مهنية دورية للمحاسبين والمدققين حول كيفية تطبيق المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية.

و. وضع سياسات إلزامية لنشر المعلومات المالية بوضوح لضمان تحقيق الشفافية وزيادة الثقة بين المستثمرين والمساهمين.

ز. تعزيز الرقابة على العمليات المالية لضمان عدم وجود تلاعب أو تضليل في التقارير المالية.

ح. أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم دور الإفصاح المحاسبي بين الفئات العمرية، حيث كانت الفئة العمرية (25 – 35 سنة) الأكثر وعيًا بأهمية الإفصاح المحاسبي مقارنة بالفئات الأكبر سنًا.

■ **المراجع:**

1. إبراهيم، علي (2020) دور الرقابة الداخلية في منع الاحتيال المالي عمان: دار الفكر العربي
2. ابوعقرب، البتي (2020) ، أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون(sox) على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد 2، جامعة سرت، ليبيا
3. أحمد شوقي إسماعيل (2018) "الإفصاح المحاسبي" مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع،
4. أحمد، علي (2021) إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية بيروت: دار النهضة
5. بن عيشى، عمار، ودردوري، لحسن (2017) "الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات الجزائرية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 9، جامعة الجزائر، الجزائر
6. حسين، علي (2022) "الإفصاح المحاسبي كأداة لتحسين الشفافية وتقليل المخاطر في لمؤسسات المالية"، المجلة العربية للمحاسبة والإدارة، العدد 10، جامعة بغداد، العراق

7. الحسيني، أحمد (2019) "العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والحد من مخاطر التلاعب المالي في البنوك"، المجلة الدولية للمحاسبة والتدقيق، العدد 8، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر

8. الخطيب، جمال (2020) إدارة الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة عمان: دار الفكر

9. الرفاعي، طارق (2019) الإفصاح المحاسبي وأثره على القرارات المالية الرياض: دار الجيل

10. الرويعي، حسن (2020) التحديات التي تواجه تنفيذ نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية مجلة الاقتصاد والتمويل

11. الزهيري، محمود (2020) أثر الإفصاح المحاسبي على قرارات المستثمرين بيروت: دار الفكر العربي

12. السيد، خالد (2017) المعايير المحاسبية ودورها في تحسين الإفصاح المالي القاهرة: مكتبة الأمل

13. الشاذلي، محمد (2021) "أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على كفاءة نظام الرقابة الداخلية"، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 25، جامعة المنصورة، مصر

14. الشريف، عبد الرحمن (2020) القوانين الضريبية وتأثيرها على الإفصاح المالي بيروت: دار النشر العربي

15. الصادق، أحمد (2018) تحليل فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة بغداد: دار الجامعة

16. طارق وفيق إبراهيم (2020) "أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 24، العدد 1

17. عبد الرحمن، سامي (2018) "أثر الإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة"، مجلة البحوث المحاسبية والإدارية، العدد 15، جامعة القاهرة، مصر

18. عبد الله، يوسف (2021) أسس الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المالي عمان: دار المسيرة

19. علي، محمود، وعبد الله، فاطمة (2020) "دور الإفصاح المحاسبي في دعم الحوكمة المؤسسية وتطوير الرقابة الداخلية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 12، جامعة الخرطوم، السودان.

20. القحطاني، ناصر (2022) "تكامل نظم المعلومات المحاسبية مع نظم إدارة الموارد"، المجلة السعودية للعلوم المالية والمحاسبية، العدد 6، جامعة الملك سعود، السعودية

21. المهدي، عبد القادر (2019) أهمية الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي بيروت: دار الأمل

22. ناصر، محمد (2022) الإفصاح المحاسبي ودوره في الاستقرار المالي بيروت: دار الكتب الحديثة

ISSUE 07
December 2024

Studies of Accounting

Issued by the Libyan Accounting and Auditing syndicate (LAAS) under the supervision of the Libyan Authority for Scientific Research