

Joint Audit and Its Role in Reducing Creative Accounting Practices: A Field Study on External Audit Offices and Academics in the City of Benghazi

Bubaker Khaled Miufe^{1*}, Mustafa Milad Alshokry², Ayman Ahmed Jibreel³

¹ Accounting Department, Faculty of Economics, University of Benghazi, Benghazi, Libya.

² Accounting Department, Faculty of Economics and Political science, Azzaytuna University, Libya,

³ Accounting Department, Faculty of Economics Al-Marj, University of Benghazi, Al-Marj, Libya

*Corresponding author: Bubaker Miufe | kbub70@gmail.com

Received: 30-09-2025 | Accepted: 25-04-2026 | Available online: 06-05-2026 | [DOI:10.5281/zenodo.20057803](https://doi.org/10.5281/zenodo.20057803)

ABSTRACT

This study aims to identify the role of joint auditing in reducing creative accounting practices in the balance sheet, income statement, and cash flow statement. To achieve the research objectives, this study relied on collecting data through a questionnaire distributed to a sample of 150 individuals, including 87 faculty members from the Accounting Department at the University of Benghazi and 63 external auditors working in the city of Benghazi. Some descriptive and quantitative statistical methods were used and applied through the SPSS program to analyze the study data. The study found a set of results, the most important of which is the existence of a role for joint auditing in reducing creative accounting practices in the balance sheet, income statement, and cash flow statement in the Libyan environment. The study recommends the importance of establishing a mechanism for cooperation among auditing firms to unify efforts aimed at developing the external auditing profession.

Keywords: auditing, Creative accounting, External auditors.

المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية والأكاديميين في مدينة بنغازي

بوبر خالد معيوف¹، مصطفى ميلاد الشكري²، أيمن أحمد جبريل³

¹ قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا

² قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، تهرونة، ليبيا

³ قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية المرج، جامعة بنغازي، المرج، ليبيا

*المؤلف المراسل: بوبر معيوف | kbub70@gmail.com

استقبلت: 30-09-2025م | قبلت: 25-04-2026م | متوفرة على الانترنت | 06-05-2026م | [DOI:10.5281/zenodo.20057803](https://doi.org/10.5281/zenodo.20057803)

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، ولتحقيق أهداف البحث اعتمدت هذه الدراسة في جميع بياناتها على صحيفة استبانة موزعة على مفردات البحث البالغ عددهم (150) مفردة موزعة على عدد (87) من أعضاء هيئة التدريس قسم المحاسبة بجامعة بنغازي، وكذلك عدد (63) من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة بنغازي، وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية في البيئة الليبية. توصي الدراسة بأهمية إيجاد آلية للتعاون بين مكاتب المراجعة لتوحيد الجهود التي تبذل في سبيل تطوير مهنة المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: العمل المراجعة المشتركة، المحاسبة الإبداعية، المراجعين الخارجيين.

1. المقدمة

لقد شهدت مهنة المراجعة الخارجية تطورات متسارعة في العقود الأخيرة، حيث أصبح ينظر إلى المراجعة على أنها عملية منهجية للحصول وبشكل معقول على تأكيدات عن النشاطات والأحداث الاقتصادية وتقييمها من حيث درجة توافقها مع المعايير المحددة لها لإيصال نتائج قريبة للواقع للمهتمين بهذه النتائج، وحتى يقوم القائمين على هذه المهنة بمهامهم بالشكل الفعال فإنه يجب أن تؤدي تلك المهام على مستوى من الجودة المطلوبة من قبل المستفيدين، إلا أن عملية المراجعة قد تكتنفها الكثير من المخاطر والتي قد تؤثر سلباً على المراجع والمهنة ككل، وفي هذا السياق سعت العديد من الجهات سواء منظمات أو هيئات أو باحث إلى محاولة الارتقاء بمهنة المراجعة ووضع العديد من المنهجيات والتي يكون من أهدافها أن تساهم وتحت مراجع الحسابات للأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة [1]. وخاصة بعد ظهور العديد من الأزمات المالية ما أثار العديد من التساؤلات حول دور المراجعين في هذه الأزمات، حيث تشير اصابع الاتهام لمكاتب المراجعة، ما أدى إلى رفع قضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات حيث خلت تقارير المراجعة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات من أي مخاطر مالية التي قد تتعرض لها، مما أدى إلى فقدان ثقة المستثمرين في مهنة المراجعة والتشكيك في مصداقية وشفافية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وتقارير المراجعة، الأمر الذي جعل البعض يعتقد أن فشل مدخل المراجعة الخارجية الفردية في تحقيق هدفه الأساسي قد يكون السبب الرئيسي وراء ذلك [2].

اذ تعود هذه الأزمات إلى مجموعة من العوامل، منها تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند اعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم اهداف الادارة دون اهداف الشركة وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)، فهي السبب الأكبر لانهايار العديد من المؤسسات وذلك لعدم الكشف عنها إلا بعد انهيارها حيث تعتبر العامل الأساسي والمسبب لها، الأمر الذي أوجب ضرورة البحث عن أساليب حديثة بديلة عن المراجعة التقليدية ترفع من مستوى جودة المراجعة الخارجية وتعالج أوجه القصور والمشاكل الناتجة عن أساليب المراجعة التقليدية، وذلك من أجل تحسين تقرير المراجع الخارجي والذي من خلاله تعطى الثقة في مدى صدق القوائم المالية، وإحدى هذه الاتجاهات هو مدخل المراجعة المشتركة [3] (Joint auditing)، ومن هنا جاء هذا المدخل لتكثيف الجهود ولتحديد الجوانب التي يوجد بها احتمال مرتفع لحدوث الأخطاء والغش أو تلك الجوانب التي تتميز بتعدد عمليات المراجعة، ويتم ذلك في توفير البيئة المناسبة التي يكون أساسها استقلالية المراجع الخارجي دون ممارسة الضغوط عليه من قبل العميل، وتقوم المراجعة المشتركة على قيام اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة

المستقلين بمراجعة نفس العميل بصورة إلزامية بحيث يشتركوا في تخطيط إجراءات المراجعة وتوزيع المهام وتبادل الاشراف فيما بينهم إلى ان يتم إصدار تقرير مراجعة جماعي يمثل مسؤولية مشتركة تضامنية عن مراجعة حسابات العميل وعن الاخطاء الجوهرية التي لم تكتشف والتي تهدف إلى تحسين جودة المراجعة ودعم استقلالية مراجعي الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واستعادة الثقة في التقارير المالية [2].

2. الدراسات السابقة:

حظى كل من موضوع المراجعة المشتركة والمحاسبة الإبداعية الكثير من الاهتمام بين الباحث والأكاديميين ومن هذه الدراسات التي تناولت العلاقة بينهما دراسة إسماعيل (2021) والتي استهدفت توضيح دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة التقارير المالية واعتمدت الباحثة في انجاز هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم (SPSS) في اختبار الفروض وتحليل البيانات وتبويبها، وتوصل البحث إلى أن هناك علاقة طردية بين تطبيق المراجعة المشتركة وبين زيادة جودة عملية المراجعة، ووجود علاقة طردية بين المراجعة المشتركة وجودة التقارير المالية، واستنادا للنتائج أوصت الباحثة بضرورة الزام المكاتب الكبرى بالتعاون فيما بينها لتطوير أساليب الممارسات المهنية مثل اسلوب المراجعة المشتركة وتوضيح اهميته ومميزاته [4]. كذلك تمثلت مشكلة دراسة فقير وعبدالله (2020) فيما تواجهه المراجعة الخارجية الفردية من التحديات أهمها قدرة الإدارة على فرض قيودها على مراقبي الحسابات للتأثير على رأيهم، مما قد يؤثر سلباً على استقلالهم، كما أوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة التوسع في تطبيق المراجعة المشتركة للمنافع العديدة التي تتحقق لكافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة [5]. أما دراسة المهدي وأنيس (2023) فقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي من خلال تحليل أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية بأبعادها الثلاثة (استقلالية المراجع الخارجي، أداء المراجع الخارجي، وجودة تقرير المراجع الخارجي)، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد أثر للمراجعة المشتركة على استقلالية المراجع الخارجي، يوجد أثر للمراجعة المشتركة على أداء المراجع الخارجي، يوجد أثر للمراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي [6]. كما هدفت دراسة عامر وبوعزة (2016) إلى بيان المحاسبة الإبداعية وأهم الممارسات التي تطبقها بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في القوائم المالية، وذلك لتحقيق منافع شخصية أو للحصول على تمويل أو للتهرب الضريبي، ومن خلال هذه الدراسة تم اختبار وتحليل فرضيات العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأداء المدقق الخارجي في تحقيق جودة عملية التدقيق، وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة التدقيق [7]. كذلك توصلت دراسة بالحياني (2021) إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تشتمل على استغلال أساليب مختلفة لتحقيق أهداف قصيرة الاجل من خلال إظهار صورة لا تمثل حقيقة القوائم المالية للشركة، وتوصي هذه الدراسة بضرورة اتخاذ اجراءات ردية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافهم

وذلك تفادياً لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وضرورة توعية معدي القوائم المالية بخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية عند اعداد التقارير المالية و ضرورة مراعاة قواعد وسلوك مهنة المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية [8]. وتوصلت أيضاً دراسة **حمد النيل (2019)** إلى أن استخدام المراجعة المشتركة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية لشركات المساهمة السودانية [3].

3. مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد العلاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات المحاسبة الإبداعية مع ملاحظة الباحثين ندرة الدراسات العربية والليبية التي تناولت العلاقة بينهما مما يجعل هذه الدراسة محاولة من الباحثين لإضافة تجربة بحثية إلى الدراسات السابقة في هذا المجال، ونظرًا لتزايد الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية والدور الكبير الذي تلعبه مهنة مراجعة الحسابات الخارجية وأثره على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة للعديد من الاطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية عليه فان تطور مهنة المراجعة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية سيؤدي إلى نتائج مرضية لمستخدمي القوائم المالية [1]. حيث أوضحت العديد من الدراسات السابقة مخاطر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وعلى مستخدمي هذه القوائم منها دراسة كل من فتح الله وسالم [9] (2021)؛ السامراني [10] (2021)؛ سلوى وأميمة [11] (2022) وغيرها، وكانت هذه الدراسات في بيئات عديدة مختلفة لذا تأتي هذه الدراسة لتغطية الفجوة البحثية من هذا الجانب ولتوضيح مدى مساهمة المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية، لعلها تقدم بعض النتائج التي تفيد قطاع الأعمال في مجال تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية، وذلك بتقديم بيانات مالية خالية من الاحتيال. بناءً على ما سبق تحاول هذه الدراسة الإسهام في سد الفجوة البحثية من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

هل يوجد دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الاسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي؟
2. هل يوجد دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل؟
3. هل يوجد دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟

4. فرضيات الدراسة:

استناداً إلى طبيعة المشكلة والأهداف التي يسعى الباحث إلى تحقيقها، يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية: يوجد دور ذو دلالة احصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية.

ولاختبار الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة يمكن صياغة الفروض الفرعية التالية:

- يوجد دور ذو دلالة احصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

- يوجد دور ذو دلالة احصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

- يوجد دور ذو دلالة احصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

5. أهداف الدراسة:

الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو توضيح دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

أ. بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في البيئة الليبية.

ب. بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل في البيئة الليبية.

ج. بيان دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية في البيئة الليبية.

6. أهمية الدراسة:

- تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية للمكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الليبية بشكل خاص من خلال سد الفجوة البحثية المتعلقة بدور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية.

- دراسة واقع المراجعة المشتركة من اجل توجيه مكاتب المراجعة والشركات لتطوير امكانياتها بشكل يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- توجيه اهتمامات مستخدمي التقارير المالية بالشركات الليبية والاطراف الاخرى ذات العلاقة نحو دور المراجعة المشتركة الذي يساعد في الحد من التلاعب في التقارير المالية وزيادة مستوى الثقة في محتوى هذه التقارير.

- تحديد خصائص جودة المراجعة المشتركة والتي تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الليبية.

- تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية المنافع المتوقعة من نتائجها والتي تطل جميع الفئات المستخدمة للتقارير المالية.

7. منهجية الدراسة:

يمكن تصنيف هذه الدراسة بأنها دراسة (وصفية تحليلية) حيث يسعى الباحث إلى استكشاف آراء عينة الدراسة حول دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي

من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بظاهرة البحث لاستعراض ووصف الإطار النظري للدراسة وأما في الجانب العملي تم تصميم أداة استبانة لتجميع البيانات اللازمة وتحليلها لاختبار فروض الدراسة ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة وبالتالي تحقيق الأهداف المحددة في هذه الدراسة.

8. حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على موضوع المراجعة المشتركة كأحد المتغيرات التي تؤثر على جوانب عدة، من أجل توضيح دورها على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الحدود المكانية:** تقتصر هذه الدراسة على آراء الأكاديميين أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي والمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة العاملة في مدينة بنغازي.
- **الحدود الزمنية:** تم إجراء هذه الدراسة في العام الجامعي 2024-2025.

9. الإطار النظري للدراسة

أولاً: المراجعة المشتركة

يشير مفهوم المراجعة المشتركة إلى قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المستقلة بعملية مراجعة القوائم المالية لنفس العميل، حيث يتم التخطيط لعملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بينهم بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة، إلى أن يتم إصدار تقرير مراجعة مشترك يتم توقيعه من قبل جميع مراجعي الحسابات مع تحملهم مسؤولية مشتركة تضامنية عن مراجعة حسابات العميل وعن الأخطاء الجوهرية التي لم تكتشف [12]، وتعني أيضاً بأنها عملية اشتراك أكثر من مراجع حسابات معاً لتنفيذ جميع خطوات عملية المراجعة بداية من وضع خطة المراجعة حتى إعداد تقرير مراجعة بحيث يكون كل مراجع مسؤول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراجع الآخر وفي النهاية يكون جميع المراجعين مسؤولين بشكل تضامني عما ورد في تقرير المراجعة، وتعني أيضاً أسلوب مدعم للمراجعة وإبداء الرأي، والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم استقلالية المراجع وقدرته على التصدي لمخالفات الشركة محل المراجعة، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها [13]. ويمكن تعريف المراجعة المشتركة بأنها شكل متقدم للحكم على القوائم المالية وأسلوب مدعم للمراجعة عند إبداء الرأي والذي يعزز عمليات المراجعة ويدعم استقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للمخالفات مع إدارات الشركات محل المراجعة، كما تسمح المراجعة المشتركة بتوحيد الفكر والتعاون والانسجام المهني والمناقشة المتبادلة بين المراجعين المكلفين بها [14]. وعرفها جبر (2017) بأنها عملية منظمة للتقييم الموضوعي وتجميع الأدلة بشأن تأكيدات عن أحداث وأنشطة مالية لغرض تحديد درجة التوافق بينها وبين المعايير الموضوعية وتوصيل هذه النتائج إلى المهتمين بها بشكل تقرير موحد بمسؤولية تضامنية عن الأخطاء الجوهرية التي لم تكتشف [15]. بينما يرى سمعان وأحمد (2019) أن المراجعة

المشتركة يكمن جوهرها في إعداد تقرير مراجعة موحد من قبل أكثر من مراجع وفق برامج واضحة من لجنة المراجعة بتحديد طبيعة مهام وأعمال المراجعين مع التنسيق بينهم للوصول إلى تقرير جماعي يعبر عن تضامنهم في أداء مسؤولية عملية المراجعة بهدف تحسين جودة عملية المراجعة والتأكيد بخلو التقارير المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية [16]. وعرفها المهدي وأنيس (2023) بأنها عبارة عن قيام مجموعة من الشركات بعملية المراجعة داخل منشأة واحدة بغرض تحقيق عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، ويتكون فريق المراجعة المشتركة من عضوية مكاتب مراجعة مختلفة وذات خبرة عملية متنوعة وفي بعض الأحيان يزيد أعضائها عن فريق المراجعة الممثل لمكتب واحد [13]. تعد المراجعة المشتركة إحدى مداخل المراجعة الخارجية، وترجع بداية ظهورها إلى عشرينيات القرن الماضي، حيث طبقت في كندا بشكل إلزامي منذ عام 1923م، وطبقت بشكل اختياري بداية عام 1991م، وطبقت بشكل إلزامي في الشركات الفرنسية منذ عام 1966م، ويعود تطبيقها إلى سببين إثنين. الأول، أنها يمكن أن تستخدم باعتبارها وسيلة للتعامل والحد من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة، أما الثاني فهو حماية استقلالية المراجع مما يمنح المهنة مصداقية أكثر [24؛ 25]. يتضح مما سبق أن المراجعة المشتركة تعتمد على مجموعة من الخصائص التي تميزها عن المراجعة الفردية، وتتمثل تلك المقومات في الآتي [12]:

1. تتم المراجعة المشتركة من خلال قيام إثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات المستقلين بالمشاركة في عملية المراجعة.
 2. المسؤولية التضامنية لجميع المراجعين عن المعلومات الواردة بتقرير المراجعة وعن الأخطاء المادية والتحريفات الجوهرية التي لم تكتشف.
 3. يتم التخطيط لعملية المراجعة بشكل مشترك.
 4. المشاركة في تكاليف (أتعاب) عملية المراجعة.
 5. تطبيق آلية الرقابة والإشراف المتبادلة والتنسيق فيما بينهم بشكل متناسق وليس متساوي.
 6. عقد جلسات العصف الذهني.
 7. إعداد تقرير مراجعة واحد يمثل مسؤولية مشتركة تضامنية.
 8. قيام كل مراجع حسابات بالاطلاع على نتائج الأعمال التي توصل إليها المراجع الآخر.
- كما اشارت العديد من الدراسات إلى أن إيجابيات تطبيق المراجعة المشتركة التي تميزها عن المراجعة الفردية تتلخص في التالي:

- الحد من تركيز سوق المراجعة حيث عرف التركيز بأنه سيطرة وحيازة مجموعة من مكاتب المراجعة في محاولة للاحتكار التام لخدمات سوق المراجعة وهو أمر تتسم به أسواق الولايات المتحدة ودول الاتحاد الأوروبي وإن قيام الشركات بتحديد إثنين من مكاتب المراجعة على أن يكون أحدهما من غير المكاتب الأربعة الكبار يترتب عليه الحد من تلك الظاهرة وتشجيع المكاتب المتوسطة والصغيرة وتقليص نصيب مكاتب المحاسبة الكبار [26].

- وجود إشراف تبادلي من قبل المراجعين على كافة إجراءات المراجعة مما يحقق المسؤولية التضامنية، حيث أن المراجع مسؤول عن عمل المراجع الآخر، فينبغي على كلا المراجعين التأكد من سلامة الأدلة التي تم جمعها وأن تكون عملية المراجعة بكافة خطواتها وتسير حسب الخطة الموضوعية [2؛15].

- تعزيز استقلالية المراجع حيث أن في المراجعة المشتركة يتابع المراجع عمل المراجع الآخر وأن لهم الفاعلية لمقاومة ضغوطات العميل حيث أنه من غير المحتمل أن كلا المراجعين سواء كان أحدهم من المكاتب الأربعة الكبار أو غيرهم أن يخضعان في آن واحد لضغوط العميل ولا يتم ذكر الثغرات التي تم اكتشافها في تقرير المراجعة، كما أكدت العديد من الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين المراجعة المشتركة واستقلالية المراجع، وأنها تحسن من كفاءة استقلالهم لأنه من الصعب على الشركة محل المراجعة التي ترغب في الحصول على تقرير مراجعة احتيالي أن تدفع لإثنين من المراجعين، كما أن هناك صعوبة كبيرة في التأثير على كلا المراجعين معا في وقت واحد [27].

- تحسين جودة عمل المراجع أثناء أداء عملية المراجعة، نتيجة تنوع المهارات والخبرات والاطلاع على أساليب المراجعة المتطورة [17].

- تفعيل آلية تدوير المراجعين، حيث يمكن للشركة محل المراجعة تدوير أحد المراجعين والاحتفاظ بالمراجع الآخر الذي يكون على دراية وفهم لعمل الشركة وبالتالي تجنب الشركة الجانب السلبي من تدوير المراجعين، كما تساعد على تقليل تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي للمراجعين وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة عملية المراجعة [28].

- تدعيم جودة عملية المراجعة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة، حيث أن مشاركتها مع المكاتب الكبرى في عملية المراجعة يؤدي إلى اكتساب الخبرات والتعرف على أساليب المراجعة الجديدة، وهو ما يزيد من فعالية المكاتب الصغيرة والمتوسطة حيث يصبح لهم القدرة على اكتساب عملاء جدد ومراجعة شركاتهم مما يدعم استمرارها ويزيد من المنافسة في سوق المراجعة [29].

- زيادة دقة تقرير المراجعة، حيث أن التقرير الذي يوقع عليه إثنين من المراجعين من مكاتب مراجعة مستقلة يكون أكثر مصداقية مقارنة بالتقرير الذي يوقع عليه مراجع واحد وذلك لأنه يحمل موافقة كلا المراجعين وفي حال اختلاف الرأي فيما بينهم يتم الاستعانة بمراجع ثالث للفصل بينهم وتأييد الرأي الصحيح، كما تؤدي المراجعة المشتركة إلى تحمل كلا المراجعين مخاطر المراجعة مما يحملها مسؤولية أكبر [28].

ثانياً: المحاسبة الإبداعية:

ازداد الاهتمام بمفهوم المحاسبة الإبداعية في الآونة الأخيرة حيث لقي هذا المفهوم اهتماما كبيرا من قبل الباحث والمهتمين في مجال المحاسبة، وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في عملها على الرغم من سلامة الوضع المالي المقدم منها وتصديقها من قبل مكاتب مراجعة ذات سمعة

حسنة آنذاك، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة (ENRON) وعلاقتها بمكتب المراجعة آرثر أندرسون من أكثر الأمثلة الواقعية الحية على مفهوم المحاسبة الإبداعية. ذلك لأن المحاسبة الإبداعية قد تعد من الممارسات غير الأخلاقية في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية عندما تتيح فرص للتلاعب والغش والتي ينتج عنها بيانات مالية مغلوبة ومضللة، كما أنها من الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها العديد من الإدارات سعياً وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام، أو الاستفادة من تعدد البدائل في السياسات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية للمنشأة والتي يمكن إتباعها في أساليب الإفصاح والقياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر على نوعية وجودة البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على موثوقية التقارير المالية [18؛8].

وفي هذا الصدد حاول العديد من الباحث والكتاب والمهتمين بمجال المحاسبة وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ونظراً لاختلاف وجهات النظر بينهم فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، حيث عرفها جريه وآخرون (2015) بأنها تلك العمليات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية المتاحة، وأي إجراء أو عمليات من أجل إدارة الأرباح أو تهديد الدخل [19]. كما عرفها عليوش (2015) على أنها ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها من بيانات مالية غير صحيحة ومضللة [20]. وعرفها الأغا (2011) على أنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد [21].

يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية ليست شيئاً جديداً ويرجع ظهورها في ثمانينات القرن العشرين، بالرجوع إلى معظم الأبحاث والدراسات التي تناولت مفهوم المحاسبة الإبداعية أشارت إلى أن نشوء مفهوم المحاسبة الإبداعية كان مع تطور الثورة الصناعية ونشوء الشركات المساهمة وما رافقها من ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى متمثلة في شركات الأموال التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين وضخامة رؤوس الأموال وظهور نظرية الوكالة وما نتج عنها من انفصال الملكية عن الإدارة وبالتالي محاولة الإدارة استخدام الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية لمصلحتها بالدرجة الأولى [18]. ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبة في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، عندما كان هناك ضغطاً على الشركات الكبرى لإنتاج أرباح والدخول في سوق المنافسة في كبرى الأسواق المالية العالمية (البورصة)، بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع عندما اكتشفت الشركات أن القوانين تخبرك بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع كسب الأرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبتدعها [3]. في ذلك الوقت لجأت العديد من المؤسسات إلى الإعلان عن أرباح وهمية، ومنحت المحاسبة الإبداعية المؤسسات الوقت الكافي للبقاء وعدم الإعلان عن إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت

الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، ولكن في الحقيقة قد يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من المؤسسات الكبيرة والتي كانت تحقق أرباحاً ظاهرية، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة لخفة يد محاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي [11].

ويمكن توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والدوافع التي تؤدي إليها وإجراءات الحد منها من خلال تقسيمها حسب مكان وقوعها على النحو التالي [22]:

أولاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تؤدي إليها وإجراءات الحد منها في قائمة المركز المالي:

- النقدية: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تحسين نسب السيولة، والتي يمكن الحد منها من خلال التأكد من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد واستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
- الاستثمارات المتداولة: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار غير صحيحة وإعادة تصنيفها من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تحسين نسب السيولة عن طريق زيادة قيمة الأصول المتداولة، ومن إجراءات الحد منها هو التأكد من صحة الأسعار عند تقييم الاستثمارات المتداولة والتأكد من مبررات إعادة تصنيف الاستثمارات حسب القواعد المنصوص عليها في المعايير المحاسبية.
- المدينون: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال تضمين حساب الذمم المدينة مديونية لشركات تابعة أو زميلة وعدم الكشف عن الديون المتعثرة والراكدة والتلاعب في تصنيف المديونية من متداولة إلى طويلة الأجل، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تحسين نسب السيولة وتخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك فيها، ومن إجراءات الحد منها هو طلب كشوفات المدينون والتأكد من استبعاد مديونية الشركات التابعة من الرصيد الإجمالي لحساب المدينون والإفصاح عنها في بند مستقل، والتأكد من عدم وجود ديون متعثرة أو راکدة.
- المخزون: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال التغيير الغير مبرر في طرق تسعير المخزون وتضمين كشوفات جرد المخزون أصناف تالفة أو راکد أو متقادمة، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو التأثير على نسب السيولة عن طريق زيادة قيمة المخزون لزيادة قيمة الأصول المتداولة، ومن إجراءات الحد منها هو التأكد من فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة والمتقادمة، والتحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية، ومراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طرق تسعير المخزون وأثر ذلك على القوائم المالية.

- الأصول غير الملموسة: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في تقييم بنود الأصول غير الملموسة والمبالغة فيها بما يخالف أسس التقييم والاعتراف بها بشكل يخالف المعايير، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو زيادة قيم الأصول لتحسين نسب الملاءمة المالية وتحسين رقم الربح، ومن إجراءات الحد منها هو التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة، والتأكد من الاعتراف بالأصول الغير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لتوضيح أثرها على المركز المالي.
- الالتزامات المتداولة: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال سداد قروض قصيرة الأجل باستخدام قروض طويلة الأجل، وعدم تضمين الالتزامات المتداولة أقساط قروض طويلة الأجل واجبة السداد خلال العام، وتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات المقاولات، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة ونسب الرفع المالي في المؤسسة، ومن إجراءات الحد منها هو تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة ونسب الرفع المالي في المؤسسة، ومن إجراءات الحد منها هو التحقق من نسب الرفع المالي عن طريق دراسة أثر القروض قصيرة الأجل على (مصرف الفوائد والأصول المقدمة كضمانات)، والتأكد من إثبات الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة، ودراسة أثر تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات المقاولات على نسب الرفع المالي.
- الالتزامات طويلة الأجل: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة المالية واستخدامها في سداد قروض قصيرة الأجل، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تحسين نسب السيولة ونتيجة أعمال المؤسسة، ومن إجراءات الحد منها يتمثل في التحقق من الحصول على قرض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة على نسب الرفع المالي.
- حقوق المساهمين: فيها قد تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إضافة الأرباح المحققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة، ومعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من معالجتها ضمن قائمة الدخل، ويكون الدافع من وراء هذه الممارسة هو تحسين نتيجة أعمال المؤسسة، ومن إجراءات الحد منها يتمثل في تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح، ودراسة تأثير معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من معالجتها ضمن قائمة الدخل على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين.

ثانياً: ممارسات المحاسبة الإبداعية، الدوافع التي تؤدي إليها وإجراءات الحد منها في قائمة الدخل:

- المبيعات: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء صفقات بيع وهمية نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام القادم وإجراء صفقات بيع حقيقية وبشروط سهلة ويمكن أن تتم من خلال القيام بتسجيل بضاعة الأمانة كمبيعات، ويكون الدافع من هذه الممارسات هو تحسين رقم المبيعات، ومن إجراءات الحد منها هو التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة من أطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة، والتأكد من مستندات شحن البضاعة ومطابقتها مع مستندات السداد.
- تكلفة البضاعة المباعة: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزون المختلفة، وتأجيل إثبات فواتير مشتريات بضاعة من نهاية العام إلى العام التالي، ويكون الدافع من هذه الممارسات هو تخفيض تكلفة البضاعة المباعة لزيادة أرباح المؤسسة، ومن إجراءات الحد منها هو مراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طرق تقييم المخزون وأثر ذلك على القوائم المالية، والتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقاً لتواريخها.
- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال احتواء الأرباح من الأنشطة التشغيلية على أرباح من بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الكشف عن طبيعتها، ودمج أرباح كل من الشركة الأم والشركات التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها، ويكون الدافع من هذه الممارسات هو تحسين ربحية المؤسسة من العمليات التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية، ومن إجراءات الحد منها هو استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي، وإعادة حساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشركة الأم من أرباح الشركات التابعة أو الزميلة في بند مستقل.
- المصروفات التشغيلية: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال رسملة مصاريف إيرادية بدون إتباع الشروط المطلوبة للرسملة، وتغيير طريقة احتساب قسط استهلاك الأصول الثابتة أو استخدام معدلات أقل من المتعارف عليها في مجال الصناعة، وتغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة أو استخدام معدلات إطفاء أقل من المتعارف عليها في مجال الصناعة، والدافع من هذه الممارسات هو تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية، ومن إجراءات الحد منها هو التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف الإيرادية، والتأكد من احتساب مصروف استهلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة حسب المعدلات المتعارف عليها في مجال الصناعة.
- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الإفصاح عن أثر قرار إغلاق خط إنتاجي جوهري، والدافع من هذه الممارسات هو المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها، ومن إجراءات الحد منها هو تقييم أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذة بعين الاعتبار.

ثالثاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، الدوافع التي تؤدي إليها وإجراءات الحد منها: قد تمارس فيها المحاسبة الإبداعية من خلال تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية، أو التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، أو التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، أو تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها اسهم تجارية، والدافع من هذه الممارسات هو التأثير على التدفق النقدي التشغيلي والتمويلي والاستثماري أو التهرب من دفع الضرائب من خلال التلاعب بالدخل، ومن إجراءات الحد منها هو التأكد من طرق تصنيف النفقات، التحقق من الربح من العمليات المستمرة، التحقق من التدفقات النقدية التشغيلية، والتحقق من تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة.

من خلال ما تم توضيحه في الفقرات السابقة تظهر كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة التدفقات النقدية)، وتظهر أيضاً الدوافع من تلك الممارسات فالبعض يسعى إلى تحسين النسب المالية للمؤسسة أو زيادة قيمة أصولها أو التأثير على نتيجة أعمالها وتدفقاتها المالية، والبعض الآخر يسعى للتأثير على أرباح المؤسسة بهدف التهرب من دفع الضرائب.

10. الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الأكاديميين وهم أعضاء هيئة التدريس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي وكذلك المراجعين الخارجيين بمدينة بنغازي مقسمين إلى مراجعين قانونيين بمكاتب خاصة ومراجعين بديوان المحاسبة، وتم اختيار عينة عشوائية من المجتمع بلغ عددها (150) مفردة مكونة من عدد (87) عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة و(36) مراجع قانوني خاص و(27) مراجع بديوان المحاسبة، وفيما يلي جدول رقم (1) يوضح فيه عدد الاستمارات الموزعة على العينة:

الجدول (1) الاستمارات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

البيان	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	الاستمارات الصالحة للتحليل
أعضاء هيئة التدريس	90	87	87
مراجع قانوني خاص	40	36	36
مراجع بديوان المحاسبة	30	27	27
الإجمالي	160	150	150

ثانياً: مصادر جمع البيانات:

المصادر الثانوية: أعتمد الباحث على المصادر الثانوية في بناء الإطار النظري للدراسة، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى الرسائل العلمية العربية والأجنبية والمقالات بالإضافة إلى الاطلاع على المكاتب والمواقع الإلكترونية المختلفة.

المصادر الأولية: لتجميع البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة كما تم تصميم صحيفة استبانة كأداة للدراسة والتي تم تطويرها من خلال الدراسات السابقة [18؛3؛5؛10].

حيث استخدم الباحث المقياس الإسمي لتصنيف إجابات الجزء الأول من الاستبانة، ومقياس ليكرت ذو الخمس درجات كما هو مبين في الجدول (2) لتصنيف إجابات الاستبانة.

جدول (2) مستويات مقياس ليكرت والوزن النسبي

الدرجة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الإجابة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط المرجح	1.80-1	1.80-2.60	2.60-3.40	3.40-4.20	4.20-5
مدى الوزن النسبي	%(36-20)	%(52-36)	%(68-52)	%(84-68)	%(100-84)
وصف المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة:

الثبات والصدق الظاهري: للتأكد من الصدق الظاهري والتأكد من صحة أسئلة الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح، قام الباحثين بعرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والمتخصصين والأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد جامعة بنغازي حيث تم إجراء التعديلات من حيث دقة الصياغة وصحة العبارات التي أوصى بها المحكمين لتخرج الاستبانة بصورتها النهائية.

الثبات والصدق الإحصائي:

ثبات أداة الدراسة: المقصود هنا بالثبات أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم تحت ظروف مماثلة، ويستخدم هذا الاختبار لبيان مدى ثبات إجابات مفردات العينة على أسئلة الاستبانة، أي أنه إذا طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسة على نفس المجموعة هنا يتم الحصول على درجات نفسها.

جدول (3) قيم الثبات والصدق لأداة الدراسة (ألفا كرونباخ)

الترقيم	المحور	العبارات	قيمة معدل الثبات	قيمة معدل الصدق
1	دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	9	0.8500	0.9219
2	دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	7	0.8345	0.9135
3	دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	6	0.8764	0.9361
4	أداة القياس ككل	22	0.9209	0.9596

نلاحظ من الجدول رقم (3) أن قيم معامل (ألفا كرونباخ) للثبات تتراوح بين (0.8345-0.8764) إذ نجد أن القيمة الأكبر عند محور دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية حيث بلغت (0.8764)، ثم يليها في الترتيب محور دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي قد بلغت (0.8500)، بينما الأخيرة كانت عند محور دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل قد بلغت (0.8345)، في حين بلغ معامل ثبات الأداة ككل (0.9209) أي أكبر من 60% وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات العينة على هذه الأسئلة مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

صدق أداة الدراسة: تم قياس صدق أداة الدراسة باستخدام مقياس الصدق الإحصائي، فهو مقياس يستخدم لتحديد مدى صدق إجابات أفراد العينة، ويتم احتساب مقياس الصدق الإحصائي من خلال معادلة الجذر التربيعي لمعامل الثبات، حيث تكون قيمة معامل الصدق ما بين الصفر والواحد صحيح، ومن خلال الجدول رقم (3) نلاحظ أن قيمة معامل الصدق للأداة ككل بلغ (0.959)، وهذا يدل على صدق المقياس وقدرة فقرات محاور الاستبانة على تحقيق الهدف الذي صممت من أجله.

رابعاً: تحليل بيانات الدراسة

تبين الجداول رقم (4)، (5)، (6) النتائج الإحصائية الوصفية من خلال احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي وترتيب الفقرات ودرجة القبول لإجابات أفراد العينة على محاور الدراسة حيث يبين الجدول رقم (4) النتائج الإحصائية الوصفية للمحور الأول.

جدول (4) الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد العينة لعبارات المحور الأول.

الدرجة	الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	ت
مرتفعة	1	%80	0.66	4.00	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	1
مرتفعة	2	%80	0.73	3.98	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزون السلعي.	2
مرتفعة	9	%79	0.63	3.95	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من تسجيل مصاريف رأسمالية على أنها مصاريف إيرادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح.	3
مرتفعة	3	%79	0.67	3.94	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	4
مرتفعة	6	%78	0.76	3.93	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التغيير في طريقة اهلاك الأصول كل فترة دون توضيح سبب التغيير.	5
مرتفعة	5	%77	0.75	3.88	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة.	6
مرتفعة	4	%77	0.68	3.87	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	7
مرتفعة	8	%75	0.81	3.75	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية.	8
مرتفعة	7	%73	0.73	3.67	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.	9
مرتفعة جدا	-	%86	0.53	4.33	المحور ككل	10

يتضح من خلال الجدول السابق رقم (4) والذي يوضح النتائج الوصفية لعبارات المحور الأول حيث بلغ المتوسط الكلي للمحور الأول كوحدة واحدة (4.33) إذ تتراوح الإجابات ما بين (4.00 - 3.67)، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة وبشدة فهي تقع بين (4.20 - 5). كما بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.53)، ونلاحظ أنه أقل من الواحد الصحيح وهو الذي يدل على عدم تشتت الإجابات، إذ يتراوح ما بين (0.63 -

0.81)، ووزن نسبي (86%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد (60%). وتوضح النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الأولى التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في التلاعب برصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بمتوسط حسابي (4.00)، وفي الوقت نفسه كانت أقل الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة التاسعة التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بمتوسط حسابي (3.67).

جدول (5) الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد العينة على المحور الثاني.

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من قيام الإدارة بتضخيم أو زيادة الإيرادات.	4.08	0.64	80%	3	مرتفعة
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد تخفيض تكلفة البضاعة المباعة لزيادة الأرباح.	4.04	0.62	80%	6	مرتفعة
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم على إثبات مبيعات تخص فترة لاحقة ضمن مبيعات الفترة.	3.98	0.73	79%	2	مرتفعة
4	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من تسجيل إيرادات وهمية تأثر على الربح.	3.96	0.78	79%	5	مرتفعة
5	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من نقل المصروفات إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.	3.94	0.82	78%	7	مرتفعة
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التغييرات المتعددة من قبل الإدارة بهدف تغيير الأداء الحقيقي.	3.93	0.65	78%	1	مرتفعة
7	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من فقدان ممارسات المحاسبة الإبداعية لخاصية الاستمرارية.	3.81	0.77	76%	4	مرتفعة
8	المحور ككل	3.96	0.51	79%	-	مرتفعة

يتضح من خلال الجدول السابق رقم (5) والذي يوضح النتائج الوصفية لعبارات المحور الثاني حيث بلغ المتوسط الكلي للمحور الثاني كوحدة واحدة (3.96) إذ تتراوح الإجابات ما بين (3.81-4.08)، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات الباحثين هي الموافقة فهي تقع بين (3.4-4.2). كما بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.512)، ونلاحظ أنه أقل من الواحد الصحيح وهو الذي يدل على عدم تشتت الإجابات، إذ يتراوح ما بين (0.622-0.821) ووزن نسبي (79%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد (60%). وتوضح النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في

الإجابة هي الفقرة الأولى التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من قيام الإدارة بتضخيم أو زيادة الإيرادات بمتوسط حسابي (4.08)، وفي الوقت نفسه كانت أقل الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة السابعة التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من فقدان ممارسات المحاسبة الإبداعية لخاصية الاستمرارية " بمتوسط حسابي (3.81).

جدول (6) الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد العينة على المحور الثالث.

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	التفسير
1	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.	3.94	0.76	79%	4	مرتفعة
2	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة.	3.87	0.62	77%	2	مرتفعة
3	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب إدارة الأرباح من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية.	3.82	0.80	76%	6	مرتفعة
4	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من تصنيف النفقات النقدية التمويلية باعتبارها نفقات نقدية تشغيلية.	3.76	0.73	75%	5	مرتفعة
5	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من تصنيف النفقات الاستثمارية باعتبارها نفقات تشغيلية.	3.72	0.78	74%	1	مرتفعة
6	تعمل المراجعة المشتركة على الحد من تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها اسهم تجارية.	3.62	0.71	72%	3	مرتفعة
7	المحور ككل.	3.79	0.58	75%	-	مرتفعة

كما يتضح من خلال الجدول السابق رقم (6) والذي يوضح النتائج الوصفية لعبارات المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الكلي للمحور الثالث كوحدة واحدة (3.79) إذ تتراوح الإجابات ما بين (3.62-3.94)، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة فهي تقع بين (3.4-4.2). كما بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.58)، ونلاحظ أنه أقل من الواحد الصحيح وهو الذي يدل على عدم تشتت الإجابات، إذ يتراوح ما بين (0.62-0.80)، ويوزن نسبي (75%) وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد (60%). وتوضح النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الأولى التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب " بمتوسط حسابي (3.94)، وفي الوقت نفسه كانت أقل

الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الأخيرة التي تنص على أن المراجعة المشتركة تعمل على الحد من تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها اسهم تجارية بمتوسط حسابي (3.62).

خامساً: اختبار الفرضيات:

بعد تحليل وعرض نتائج الإحصاء الوصفي للدراسة، تم استخدام اختبار (T) لاختبار فرضيات الدراسة، وكذلك استخدام مقياس ليكرت الخماسي في قياس مستوى إجابات عينة الدراسة والذي يساوي (3)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من الجدولية، وكذلك إذا كان مستوى الدلالة المعنوية أقل من أو يساوي (0.05) والجدول رقم (7)، (8)، (9) توضح نتائج اختبار فرضيات الدراسة حيث يحتوي الجدول رقم (7) على نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

جدول (7) اختبار الفرضية الفرعية الأولى HO1

مستوى معنوية المشاهدة	قيمة اختبار T	فترة الثقة 95%		الانحراف المعياري للعيينة	متوسط العينة
		الحد الأعلى	الحد الأدنى		
0.000	30.331	4.421	4.247	0.538	4.334

نلاحظ من الجدول السابق (7) أن إجابات متوسط مفردات عينة الدراسة يساوي (4.33)، و الانحراف المعياري (0.538)، وكذلك تبين نتائج الدراسة أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (30.331) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.646) عند مستوى معنوية (0.05)، كما أن مستوى معنوية المشاهدة تساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد بالدراسة (0.05)، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى من فرضيات الدراسة، وهذا يشير لوجود دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

كما يبين الجدول رقم (8) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للدراسة الحالية والتي تنص على وجود دور لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

جدول (8) اختبار الفرضية الثانية HO2

مستوى معنوية المشاهدة	قيمة اختبار T	فترة الثقة 95%		الانحراف المعياري للعيينة	متوسط العينة
		الحد الأعلى	الحد الأدنى		
0.000	23.079	4.048	3.883	0.512	3.965

فيما يتعلق باختبار الفرضية الثانية نلاحظ من الجدول السابق (8) أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يساوي (3.965)، والانحراف المعياري (0.512)، وكذلك تبين نتائج الدراسة أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (23.079) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.646) عند مستوى معنوية (0.05)، كما أن مستوى معنوية المشاهدة تساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد بالدراسة (0.05)، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة، وهذا يشير لوجود دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

ويوضح الجدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

جدول (9) اختبار الفرضية الثالثة HO3

متوسط العينة	الانحراف المعياري للعينة	فترة الثقة 95%		قيمة اختبار T	مستوى معنوية المشاهدة
		الحد الأدنى	الحد الأعلى		
3.793	0.584	3.699	3.887	16.628	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات الميدانية

وبعد اختبار الفرضية الثالثة نلاحظ من نتائج الجدول السابق (9) أن متوسط إجابات العينة يساوي (3.793)، والانحراف المعياري (0.584)، وكذلك تبين نتائج الدراسة أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (16.628) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.646) عند مستوى معنوية (0.05)، كما أن مستوى معنوية المشاهدة تساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد بالدراسة (0.05)، وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة، وهذا يشير لوجود دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل. وأخيراً يبين الجدول رقم (10) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية.

جدول (10) اختبار الفرضية الرئيسية HO

متوسط العينة	الانحراف المعياري للعينة	فترة الثقة 95%		قيمة اختبار T	مستوى معنوية المشاهدة
		الحد الأدنى	الحد الأعلى		
4.031	0.465	3.956	4.106	27.108	0.000

بعد قبول الفرضيات الثلاثة الفرعية تم تأكيد النتائج باختبار الفرضية الرئيسية ويلاحظ من النتائج أن متوسط مفردات عينة الدراسة يساوي (4.031)، والانحراف المعياري (0.465)، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (27.108) وهو أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.646) عند مستوى معنوية (0.05) كما أن مستوى معنوية

المشاهدة تساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد بالدراسة (0.05)، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة، وهذا يشير إلى وجود دور للمراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية.

11. النتائج:

من خلال الدراسة الميدانية أظهرت النتائج الآتي:

- قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية، حيث اجمع أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق المراجعة المشتركة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تعتبر المراجعة المشتركة آلية فعالة لتحسين استقلالية المراجع الخارجي وتدعيم جودة الأدلة الإثبات وزيادة مصداقية التقارير المالية وبذلك الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا يتماشى مع ما توصلت إليه نتائج دراسة إبراهيم (2018)؛ ودراسة فقير وعبدالله (2020)؛ ودراسة طروش ورمضان (2021)؛ ودراسة المهدي وأنيس (2023)؛ حيث توصلت هذه الدراسات لوجود دور للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وزيادة جودة المراجعة الخارجية والحد من ممارسات إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية، وبهذا تضيف الدراسة الحالية من البيئة الليبية إلى الأدلة السابق عرضها في الدراسات السابقة.
- قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، حيث اتفق أفراد عينة الدراسة على دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي التي تتمثل في التلاعب برصيد الذمم المدينة والمخزون وطرق إهلاك الأصول، حيث التعاون المشترك بين المراجعين يساعد في الحد من هذا التلاعب وبالتالي زيادة قيمة المنشأة وهذا يتفق مع دراسة حمد النيل (2019)؛ ودراسة إبراهيم (2018).
- قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، حيث اتفق أفراد العينة على ما وردت في هذه الفرضية، وأن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي للحد من التلاعب في الأداء الحقيقي للمنشأة وما فيه من تلاعب بالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة والتأثير على الدخل، وهذا ما يتفق مع دراسة إبراهيم (2018)؛ ودراسة فقير وعبدالله (2020).
- قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، حيث اتفق أفراد العينة على ما وردت في هذه الفرضية، وأن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي للحد من التلاعب في أرقام التدفقات النقدية التشغيلية

والتمويلية والاستثمارية حتى تتحقق مصداقيتها، وهذا ما يتفق مع دراسة إبراهيم (2018)؛ ودراسة حمد النيل (2019).

12. التوصيات:

- على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسات النظرية والميدانية يوصي الباحثين بالآتي:
- تطبيق المراجعة المشتركة في البيئة الليبية والتي تعتبر آلية فعالة لتحسين استقلالية المراجع الخارجي وتدعيم جودة أدلة الإثبات وجودة تقرير المراجعة وزيادة مصداقية التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تدريب المراجعين الخارجيين على التعاون المشترك لما فيه من تبادل القدرات والخبرات خاصة في الشركات ذات الحجم الكبير والأنشطة المتعددة لضمان جودة عملية المراجعة.
- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بدراسة المعايير الخاصة بالمراجعة المشتركة في الدول المختلفة، وكذلك دراسة تجارب الدول التي قامت بتطبيق المراجعة المشتركة.
- ضرورة بث الوعي لتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافعها وبيان أضرارها.
- ضرورة مراجعة السياسات المحاسبية البديلة التي بها مرونة تسمح بتعدد البدائل المحاسبية.
- فرض عقوبات على مكاتب المراجعة المكلفة بممارسة أعمال المراجعة المشتركة في حالة وجود اتفاق بينهم بشكل يجعل المراجعة المشتركة مجرد عملية صورية وتحويلها إلى مراجعة فردية.
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمراجعين وتطوير أداؤهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال.
- إصدار قوانين حازمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض عقوبة شديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية

1. العموري، زينب عمر؛ بوجواري، سلام حمد؛ معيوف، بوبكر خالد. الاتجاه نحو المراجعة المشتركة كمدخل للتخفيف من مخاطر المراجعة. مجلة الدراسات الاقتصادية. 2023، (3).
2. إبراهيم، نبيلة سامي. أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة. رسالة ماجستير. كلية التجارة، جامعة القاهرة؛ 2018.
3. حمد النيل، مكاوي زكريا. المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير. جامعة النيلين، الخرطوم؛ 2019.

4. إسماعيل، سلوى حسين رشدي. المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. 2021؛ 5(19).
5. فقير، أبوبكر محمد حمد؛ عبدالله، إيهاب مكي محمد. المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية. 2020؛ 1(3).
6. المهدي، يوسف محمد، انيس، حاجي. أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة؛ 2023.
7. عامر، عائشة؛ بوعزة، عبد القادر. تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة التكامل الاقتصادي. 2016؛ 4(4).
8. بلحيان، خديجة. المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية. 2021؛ 8(15).
9. فتح الله، أمال؛ سالم، مروة أولاد. دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح، الجزائر؛ 2021.
10. السامراني، عمار عصام، الشريدة، نادية عبدالجبار، الشريدة ن.ع. دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. 2021؛ 5(8).
11. سلوى، بن سي عمار، أميمة، بن خليفة. دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير. معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر؛ 2022.
12. مندور، محمد محمد إبراهيم. أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس. 2016؛ 20(2).
13. المهدي، يوسف محمد، انيس، حاجي. أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة؛ 2023.
14. أبوجبل، نجوى محمود أحمد. أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر (دراسة تطبيقية). مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا؛ 2016.
15. جبر، غريب جبر. قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا. 2017؛ 1(1).
16. سمعان، أحمد محمد شاكر؛ أحمد، هيام فكري أحمد. أثر المراجعة المشتركة على اشتراطات منح الائتمان المصرفي. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا. 2019؛ 1(1).
17. رويشد، محمد جمال. أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعايب عملية المراجعة. المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، الزرقاء، الأردن؛ 2016.
18. دواره، سامر. أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد، جامعة حلب؛ 2014.

19. جريه، طلال سليمان؛ حسين، البشتاوي؛ والحيصات، حمدان محمد. أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*. 2015؛ 11(2):321.
20. عليوش، عادل. دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛ 2015.
21. الأغا، عماد سليم. دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر؛ 2011.
22. يعقوب، منى عبدالرحمن؛ الأسمرى، أشواق. التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*. 2020.

ثانياً: المراجع الأجنبية

24. Ratzinger-Sakel N, Audousset-Coulier S, Kettunen J, Lesage C. What do we know about joint audit? ICAS; 2012.
25. Francis J, Richard C, Vanstraelen A. Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one? *Auditing*. 2009;28(2):35–63.
26. Benali A. The shareholders confidence and effectiveness of the joint auditors: empirical validation in the French context. *Int J Bus Manag*. 2013;8(11):21–42.
27. Lobo GJ, Paugam L, Zhang D, Casta JF. The effect of joint auditor pair composition on audit quality: Evidence from impairment tests. *Contemp Account Res*. 2017;34(1).
28. Zerni M, Haapamäki E, Järvinen T, Niemi L. Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *Eur Account Rev*. 2012;21(4).
29. Deng M, Lu T, Simunic DA, Ye M. Do joint audits improve or impair audit quality? *J Account Res*. 2014;52(5).