



أثر قانون ساربنيس أوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة تطبيقية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين في مدينة سبها)

*وليد محمد مفتاح عمران، علي الغنای مصباح علي¹
¹ قسم المحاسبة، كلية التجارة والعلوم السياسية، جامعة سبها

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر قانون ساربنيس أوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية، ودوافعها، وأساليبها، وكذلك توضيح قانون (SOX) من حيث المفهوم والأهمية، وبيان أهدافه ومكوناته. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم توزيع استبانة أداة لجمع البيانات على عينة الدراسة المتمثلة في المحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى المحاسبين الأكاديميين بجامعة سبها، وتم توزيع عينة عشوائية مكونة من (60) مفردة تم استرداد عدد (43) مفردة صالحة للتحليل، واستخدم برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضية، وتوصلت الدراسة إلى أهمية قانون (SOX) في الحد من المحاسبة الإبداعية، والتقليل من الاحتيال، وأيضاً أهميته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق قانون ساربنيس أوكسلي في الشركات، والامتثال لأهدافه ومكوناته.

الكلمات المفتاحية: قانون ساربنيس أوكسلي (SOX)، المحاسبة الإبداعية.

The impact of the Sarbanes-Oxley Act (SOX) on limiting creative accounting practices

*Walid Mohammed Miftah Omran and Ali Al-Ghanay Misbah Ali¹

¹Department of Accounting, Faculty of Commerce and Political Science, Sebha University

Abstract:

This study aims to clarify the impact of the Sarbanes-Oxley Act (SOX) on reducing creative accounting practices. This study aims to understand the concept of creative accounting, its motivations, and methods, as well as to clarify the SOX Act in terms of its concept and importance, and to clarify its objectives and components. To achieve the study's objectives, the descriptive analytical approach was adopted. A questionnaire was distributed as a data collection tool to the study sample, which consisted of accountants in accounting and auditing offices, in addition to academic accountants at the University of Sabha. A random sample of (60) items was distributed, and (43) items were recovered for analysis. The statistical analysis program (SPSS) was used to analyze the data and test the hypothesis. The study concluded that the SOX Act is important in reducing creative accounting and fraud, as well as its importance in activating the

internal control system. The study also recommended the necessity of implementing the Sarbanes-Oxley Act in companies and complying with its objectives and component Creative Accounting

Keywords: Sarbanes-Oxley Act (SOX)

1. المقدمة

نتيجة لانهايار العديد من الشركات الكبرى بالعالم التي نتجت عنها الكثير من الاخفاقات لهذه الشركات التي أسفرت عن فضائح مالية ، وإفلاس لبعض الشركات؛ وذلك بسبب لجوء مجالس الإدارة بهذه الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام إجراءات وأساليب محاسبية؛ من تزوير واحتيال لتوضيح الوضع المالي للشركات في أحسن صورة، وهو مخالف للواقع في بيئة العمل الحالية للشركات؛ وذلك عن طريق استغلال السياسات المحاسبية التي توفرها إدارة الشركة عند إعداد التقارير المالية بما يخدم أهداف أعضاء مجلس الإدارة دون النظر إلى أهداف الشركة، وعدم الاكتراث للتأثير الذي سيقع على سمعة الشركة؛ مما أدى إلى الانهيارات والاختفاقات لتلك الشركات، ومن هنا كان لابد من وضع آلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وذلك من خلال اتباع إجراءات محاسبية توضح الوضع المالي للمؤسسة بشكل صحيح وحقيقي عند إعداد التقارير المالية بشكل خالٍ من التظليل والتزوير، ونتيجة لذلك صدر قانون ساربنيس أوكسلي (SOX) في سنة 2002 الذي يعتبر من أهم التشريعات القانونية للأوراق المالية، الذي يعتبر دليلاً للمحاسبين والمراجعين للمساعدة في كشف الاحتيال والفساد المالي، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإعادة الثقة لمهنة المحاسبة ومهنة المراجعة ، ولذلك تأتي أهمية هذه الدراسة لتوضيح أثر اتباع قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في دولة ليبيا عامة من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بمدينة سبها في مكاتب المحاسبة والمراجعة بسبها، وأيضاً الأكاديميين المتخصصين بمجال المحاسبة والمراجعة بجامعة سبها ، وكيفية تحقيق بيئة واضحة وحقيقية يستطيع بها مستخدمو المعلومات المحاسبية الحصول على هذه المعلومات بشكل حقيقي دون تظليل أو تحايل بها .

2. الدراسات السابقة

1.2 دراسة (زهير 2018)

انعكاسات قانون ساربنيس أوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال هدفت الدراسة إلى التعرف على متطلبات قانون ساربنيس أوكسلي والتغيرات التي أحدثتها في دور ومسؤولية المدقق لكشف ومنع الاحتيال .أما منهجية البحث فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصل البحث إلى نتيجة مفادها أن الاحتيال يمثل تصرفاً غير قانوني ومتعمد، يركز على ثلاثة شروط؛ وهي: الدافعية، والفرص والتبرير، كما توصل البحث إلى أن قانون ساربنيس أوكسلي أعاد لمهنة التدقيق مكانتها من خلال ما تضمنه من إجراءات وضوابط وعقوبات أسهمت بشكل كبير في تقليل عمليات الاحتيال.

2.2 دراسة (هزار 2021)

دور قانون ساربنيس أوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية، وكذلك الدوافع التي شجعت الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على قانون ساربنيس أوكسلي

من حيث المفهوم والبنية الأساسية، إلى جانب إلقاء الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية، ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات؛ أهمها: أن هناك دور لقانون ساربنيس أوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. 3.2دراسة (ذنون 2018)

تبني قانون ساربنيس أوكسلي وأثره في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق هدفت الدراسة إلى إثبات أثر تبني قانون ساربنيس أوكسلي في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد، وكذلك توضيح سبل تبنيه مع تحديد الإيجابيات والسلبيات الناجمة عنه، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من شأنها تشجيع الجهات المعنية على تبني قانون ساربنيس أوكسلي من خلال تحليل دوره في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة العراقية؛ حيث أن تبني قانون ساربنيس أوكسلي بكفاءة من شأنه أن يحسن من جودة التدقيق المالي، فضلاً عن تعزيز دور مؤسسات الرقابة المالية، ومن ثم زيادة قدراتها على الحد من ظاهرة الفساد المالي.

4.2دراسة (Bajra 2021)

تأثير قانون ساربنيس أوكسلي على جودة التقارير المالية: نظرة عامة على الشركات الأوروبية المدرجة في بورصات مشتركة في الولايات المتحدة
تبحث الدراسة فيما إذا كان الامتثال لقانون ساربنيس أوكسلي لعام 2002 (SOX) القسم 302 (التقارير المالية) و404 (الضوابط الداخلية) يعزز جودة التقارير المالية، وتركز هذه الدراسة على الشركات المدرجة في بورصات الاتحاد الأوروبي المدرجة في بورصات مشتركة في الأسواق الأمريكية، وخلصت الدراسة إلى أن جودة التقارير المالية زادت بعد دخول قانون ساربنيس أوكسلي حيز التنفيذ.

5.2دراسة (Vasileiou 2011)

قانون ساربنيس أوكسلي وجودة المحاسبة: دراسة شاملة
تبحث الورقة في تأثير قانون ساربنيس أوكسلي (SOX) على جودة معلومات القوائم المالية، وبينما اقتصر دراسات أخرى على دراسة الآثار قصيرة المدى لقانون ساربنيس أوكسلي فإنها تتناول فترة أطول بعد صدوره، كما تميز الدراسة بين الشركات القائمة على التكنولوجيا والشركات غير القائمة على التكنولوجيا. واستخدمت مقاييس إدارة الأرباح، والمحافظة، وملاءمة القيمة لدراسة تأثير قانون ساربنيس أوكسلي على جودة المحاسبة، وقد لوحظت زيادة ملحوظة في كل من مقياسي إدارة الأرباح وملاءمة القيمة، واستمرت هذه الزيادة على مدى أربع سنوات بعد صدور قانون ساربنيس أوكسلي، وفي المقابل لوحظت زيادة طفيفة في المحافظة.

6.2دراسة مزهر، كاظم (2019)

الدور الوسيط لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية بالعراق
هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وذلك باتباع قانون ساربنيس أوكسلي (SOX)، وبيان أهم متطلباته، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي بتوزيع استبانة،

وأجراء التحليل الإحصائي باستخدام SSPS لتحليل النتائج، وتوصلت الدراسة إلى وجود دور كبير لمتطلبات قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بوجود علاقة طردية بين قانون SOX وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7.2 دراسة عبد القادر (2018)

انعكاسات قانون ساربنيس أوكسلي على دور ومسؤولية المدققين في اكتشاف ومنع الاحتيال (جامعة الموصل)

تناولت الدراسة التعرف على متطلبات القانون، وأثره على دور المدقق في اكتشاف الاحتيال، ومحاولة منعه، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: أن قانون SOX أعاد إلى وظيفة التدقيق أهميتها من خلال الأساليب والقواعد والعقوبات المفروضة التي زادت من عملية منع الاحتيال.

8.2 دراسة (Lee 2019)

استراتيجيات الرقابة الداخلية للامتثال لقانون ساربنيس أوكسلي

هدفت هذه الدراسة لمعرفة الاستراتيجيات التي يقوم بها المسؤولون الماليون المستخدمة للامتثال لمتطلبات الرقابة الداخلية للشركات، وتم جمع المعلومات عن طريق المقابلات الشخصية مع المدراء الماليين الرئيسيون لشركات التصنيع ميشغان، ومعرفة مدى خبرة المدراء في تنفيذ قانون SOX، ومن أهم النتائج: أهمية قانون SOX في توفير أفضل ممارسات الرقابة الداخلية؛ للمساعدة في الحد من الاحتيال، وتأكيد السلوك الأخلاقي للموظفين .

9.2 دراسة البتي و أبو عرقب (2022)

أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية: هدفت الدراسة إلى معرفة الهيكلية الأمثل للرقابة الداخلية في ظل قانون SOX؛ مما يؤثر على الإفصاح والثقة في التقارير المالية، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت عينة الدراسة في أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالمنطقة الغربية - ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى أن اساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX لها تأثير كبير في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية؛ مما يساهم في زيادة الثقة في هذه التقارير.

استفاد الباحثان من الدراسات السابقة في توصيف العوامل التي ينبغي أن تتضمنها الدراسة، ووضع الأسس المتينة لبناء الإطار النظري، كما أن هذه الدراسة مكملت لما جاءت به الدراسات السابقة؛ لذلك تمت محاولة ربط بعض أفكار الدراسات السابقة ضمن الدراسة الحالية. وتتشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في الأدوات المستخدمة؛ حيث تم استخدام الاستبيان، وتم تحليل بياناته من خلال البرامج الإحصائية، وهي نفس الأدوات المستخدمة في الدراسة الحالية.

ومع ذلك، تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث الهدف ومجال التطبيق؛ إذ تركز على قانون ساربنيس أوكسلي وتوضح تأثيره في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أن الدراسة الميدانية شملت أكاديميين ومهنيين متخصصين في العلوم المالية في مدينة سبها، وتعتبر هذه الدراسة وفقاً لمعلومات الباحثين من أوائل الدراسات المحلية التي يتركز بها مجتمع الدراسة بالجنوب الليبي التي تناولت تأثير قانون ساربنيس أوكسلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3. مشكلة الدراسة:

نتيجة للآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية التي تؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية؛ مما استدعى إيجاد السبل الكفيلة للحد من هذه الآثار التي كان من بينها قانون ساربنيس اوكسلي (SOX)، وأهمية وكيفية تطبيقه في ليبيا من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بمدينة سبها . ومن هنا كان تساؤل الدراسة الرئيسي كالاتي:

(هل هناك أثر لقانون ساربنيس اوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟)

4. أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تسلط الضوء على الأثر الناتج من اتباع قانون ساربنيس اوكسلي (SOX) في الحد من الاحتيال والتلاعب في التقارير المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية التي كانت سببا في تكرار الفضائح المالية في عدد من الشركات العالمية .

5. أهداف الدراسة

1- التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك الأسباب والدوافع التي أدت إلى استخدامها.
2- التعرف على قانون ساربنيس اوكسلي (SOX) من حيث المفهوم ومتطلبات التطبيق، وكذلك معرفة الأثر الذي يلعبه في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بمدينة سبها.

6. فرضية الدراسة

تستند الدراسة على فرضية أساسية مفادها:

هناك أثر لقانون ساربنيس اوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

7. منهجية الدراسة

لتغطية جوانب الدراسة كافة، وللإجابة على مشكلة الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات الصلة من كتب وأبحاث ودراسات سابقة، وكذلك الاستبيان الذي أعد لجمع البيانات وتحليلها، واختبار الفرضيات؛ حيث تم تحليل البيانات المتحصل عليها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)

8. مجتمع وعينة الدراسة

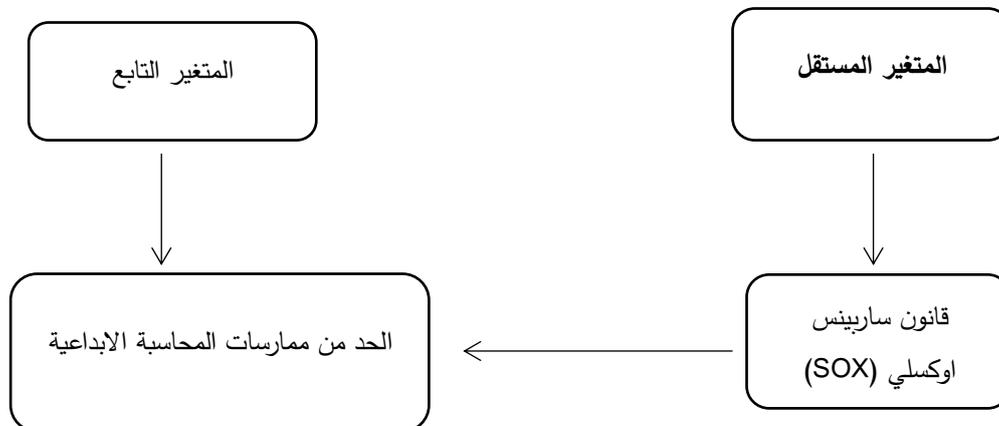
يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة سبها، وأيضا الأكاديميين بجامعة سبها (كلية التجارة والعلوم السياسية)؛ حيث تم توزيع صحيفة الاستبيان على أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة (60) استمارة، تم استرداد (43) استمارة صالحة للتحليل، و(17) استمارة غير صالحة للتحليل.

9. حدود الدراسة:

1.9 الحدود الزمانية: تم إنجاز الدراسة عام 2025

2.9 الحدود المكانية: مكاتب المحاسبة بمدينة سبها، جامعة سبها

3.9 الحدود البشرية: المحاسبين والأكاديميين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وكلية التجارة والعلوم السياسية بجامعة سبها
10. متغيرات الدراسة



10. الإطار النظري للدراسة

1.10 الإطار المفاهيمي لقانون ساربنيس أوكسلي (SOX)

تتطرق هذه الدراسة إلى التركيز على معرفة مدى فاعلية قانون (SOX) في تعزيز الإفصاح والثقة في التقارير المالية باعتبار قانون SOX من القوانين التي لها تأثير دولي، وإيجابيات على تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول النامية التي منها دولة ليبيا. وتعتبر جميع المؤسسات في الدولة الليبية تبحث عن تأسيس بنية فعالة للرقابة؛ للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتقليل المعلومات والبيانات الخاطئة، ومحاربة الاحتيال بشكل عام (عمران البتي 2020)

1.1.10 نشأة وتعريف قانون ساربنيس اوكسلي (SOX)

يُعرف هذا القانون أيضًا باسم قانون إصلاح محاسبة الشركات العامة وحماية المستثمرين، ويشار إليه عادة باسم (SOX)، وهو قانون فيدرالي أمريكي يسعى إلى استعادة ثقة المستثمرين في مهنة المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى عمليات المحاسبة والتدقيق، والإفصاح في الشركات، ويُعرف هذا القانون باسم Sarbanes–Oxley، وتم سنه في 30 يوليو 2002، ويحمل هذا القانون الرئيس التنفيذي والمدير المالي المسؤولية إذا كانت المعلومات أو التقارير المالية غير دقيقة. وجاء هذا القانون نتيجة الفضائح والإخفاقات المحاسبية والانهايار المالي للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى في بداية هذا القرن، وتم تسمية القانون على اسم مقترحيه: السيناتور بول ساربنيس والنائب مايكل أوكسلي، وقد وسع هذا القانون صلاحيات وموارد هيئة الأوراق المالية والبورصة، وتنظيم أسواق الأوراق المالية، وفرض عقوبات صارمة على عدم الالتزام بأنظمتها، وكان جوهر القانون هو تحسين جودة عملية إعداد التقارير المالية، وإضافة متطلبات جديدة لعمليات الإفصاح المحاسبي بشكل عام، وزيادة أهمية معايير أخلاقيات العمل، ومراجعة معايير حوكمة الشركات. ويضع القانون

على عاتق الشركات مسؤولية كبيرة لإنشاء أنظمة رقابة داخلية فعالة والحفاظ عليها، فضلاً عن مسؤولية مدققي حسابات تلك الشركات لاختبار تلك الفعالية من أجل زيادة موثوقية التقارير المالية المقدمة إلى (SEC) وللمستثمرين، كما أتاح مجالاً أكبر لاستقلالية مراجعي الحسابات وتحسين مساءلة الشركات وجودة الخدمات المحاسبية التي تقدمها لمنع ومكافحة الفساد والاحتيال المحاسبي وحماية مصالح المساهمين. والاطراف الخارجية. (هزار 2021)

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف القانون على أنه: مجموعة من اللوائح والإجراءات الرقابية الإلزامية للشركات التي من شأنها زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ لضمان صدور تقارير مالية خالية من التضليل لتعزيز ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية ذات العلاقة.

2.1.10 أهمية قانون ساربنيس أوكسلي (SOX)

ينص القانون على إنشاء هيئة رقابية مسؤولة عن الإشراف على أداء المدققين القانونيين الذين يقومون بمراجعة البيانات المالية للشركات، وينص على تشكيل لجنة تدقيق لكل شركة، الأمر الذي يتطلب من الشركة إصدار تقرير يُعرف باسم تقرير الرقابة الداخلية، ويعمل هذا التقرير المدرج في البيانات المالية السنوية على تأكيد مسؤولية الإدارة في الحفاظ على نظام رقابة داخلية فعال.

بالإضافة إلى ذلك، يتطلب القانون من مدقق حسابات الشركة تقديم تقرير يشار إليه بتقرير فحص التأكيد، الذي يوضح رأي المدقق فيما يتعلق بالإدعاءات التي قدمتها الإدارة بشأن نظام الرقابة الداخلية للشركة. وعلاوة على ذلك، يلزم القانون لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية بالزام الشركات المدرجة في البورصة بالكشف عما إذا كانت قد تبنت معايير السلوك المهني، والمبادئ التوجيهية الأخلاقية للإدارة التنفيذية، إلى جانب شرح القواعد التي تلتزم بها الشركة. (Lei Han 2010)

3.1.10 أهداف قانون ساربنيس أوكسلي (SOX)

يتضمن قانون (SOX) مجموعة من الأهداف لتعزيز ثقة الأطراف الخارجية في التقارير المالية، بالإضافة إلى تحسين المعايير المحاسبية وتطبيق العقوبات، ومن بين هذه الأهداف: (هزار 2021)

- 1- تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى قدرتها على منع الاحتيال والكشف عن الأخطاء المحاسبية عند حدوثها، فضلاً عن التأكد من قدرة الشركة على تنفيذ الأنشطة الرقابية بشكل يضمن جودة هذه الأنشطة وتناسقها .

- 2- تحقيق الشفافية في عرض البيانات المالية، وتحقيق هذه الشفافية من خلال مراجعة البيانات المالية الأولية والسنوية قبل نشرها واعتمادها لضمان عدم احتوائها على معلومات أو عبارات غير واضحة أو مضللة، كما يجب التأكد من عدم حذف أي قيم أو معلومات قد تؤدي إلى صدور تقارير مضللة .

- 3- دراسة السياسات المحاسبية المعتمدة في الشركة ومراقبة أي تغييرات تطرأ عليها، بالإضافة إلى تقييم مدى توافق هذه السياسات مع طبيعة عمليات الشركة وتأثيرها على نتائج الأعمال ومركزها المالي .
- 4- مراقبة عمليات التدقيق والبحث عن حالات الاحتيال والأخطاء المحتملة التي قد تحدث داخل الشركة .
- 5- أخذ الملاحظات والتقارير المقدمة من المحاسب القانوني بعين الاعتبار، بالإضافة إلى الاقتراحات الواردة فيها
- 6- اتخاذ التدابير الضرورية عند انتهاك الشركات للقوانين واللوائح، وفرض عقوبات صارمة على المديرين التنفيذيين، بالإضافة إلى تطبيق إجراءات مشددة على جميع الخدمات المقدمة من قبل المدققين .
- 7- ضمان استقلالية المراجعين الداخليين، وتأسيس نظام للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة، وتحديد نطاق عمليات المراجعة والتقارير المقدمة.
- 8- تقديم التوصيات التي تعزز من استقلالية المراجعين الداخليين وتزيد من كفاءة أدائهم.

4.1.10 مكونات قانون ساربنيس أوكسلي (SOX)

- المكونات الأساسية لقانون ساربنيس أوكسلي هي الأقسام الإحدى عشر التالية: (Angelica 2008)
- القسم الأول، مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (PCAOB): أنشأ القسم الأول مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة؛ وهي منظمة غير ربحية هدفها توفير الإشراف على شركات المحاسبة العامة التي تقدم خدمات التدقيق للشركات العامة، وقد عزز مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة جودة عمليات التدقيق التي تقوم بها شركات المحاسبة العامة من خلال فحص أوراق عمل التدقيق والإشراف على الامتثال لمكونات معينة من قانون ساربنيس أوكسلي.
 - القسم الثاني، استقلال المدقق: أسس القسم الثاني معيار استقلال المدقق الخارجي، وساعد في تقليل تضارب المصالح المحتمل مع عملاء التدقيق، ومن أبرز ما يميزه التناوب الإلزامي لشركاء التدقيق والحد من بعض الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق المقدمة لعملاء التدقيق.
 - القسم الثالث، المسؤولية المؤسسية: القسم الثالث هو حكم مدني يتطلب من كبار المديرين التنفيذيين تحمل المسؤولية عن دقة واكتمال التقارير المالية لشركاتهم.
 - القسم الرابع، الإفصاحات المالية المحسنة: يوفر القسم الرابع متطلبات إعداد تقارير محسنة للمعاملات المالية، بما في ذلك المعاملات خارج الميزانية العمومية ومعاملات أسهم المسؤولين التنفيذيين في الشركة، كما يتطلب تنفيذ إطار عمل للرقابة الداخلية لتحسين عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

- القسم الخامس، تحليل تضارب المصالح: يوفر القسم الخامس مدونة سلوك لمحللي الأوراق المالية، ويتطلب الكشف عن أي تضارب معروف في المصالح. والهدف من العنوان الخامس هو استعادة ثقة المستثمرين في وظيفة إعداد التقارير في صناعة الأوراق المالية.
- القسم السادس، موارد اللجنة وسلطاتها: يمنح القسم السادس لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) السلطة على المهنيين، ويسمح لها وضع قيود تحد من ممارسة المهنيين بشكل يعرضهم للحرمان من مزولة المهنة إذا زاول أحدهم المهنة بصفته مستشاراً أو وسيطاً أو تاجراً، والهدف من القسم السادس هو استعادة ثقة المستثمرين في صناعة الأوراق المالية.
- القسم السابع، الدراسات والتقارير: كلف القسم السابع المراقب العام وهيئة الأوراق المالية والبورصات بإجراء دراسات حول تأثير دمج شركات المحاسبة العامة، دور وكالات إعداد التقارير الائتمانية، وانتهاك الأوراق المالية، وإجراءات الإنفاذ.
- وكان هدف هذه الدراسات هو تحديد ما إذا كانت البنوك الاستثمارية لها أي تورط في فضائح المحاسبة في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين؛ حيث تم تحريف الأرباح ولم يتم الكشف عن الحالة المالية الحقيقية للشركات العامة للمستثمرين.
- القسم الثامن، الاحتيال والمسائلة الجنائية للشركات: يوفر القسم الثامن للموظفين حماية المبلغين عن المخالفات، وينص على عقوبات جنائية محددة للأفراد الذين يتلاعبون أو يغيرون التقارير المحاسبية.
- القسم التاسع، تعزيز عقوبة الجرائم المالية على المسؤولين: القسم التاسع هو حكم جنائي يعزز العقوبات الجنائية للجرائم المالية على المسؤولين لتشمل غرامات مالية أعلى، وزيادة مدة السجن.
- القسم العاشر، الإقرارات الضريبية للشركات: يوصي القسم العاشر الرئيس التنفيذي بالتوقيع على الإقرار الضريبي للشركة.
- القسم الحادي عشر، المساءلة عن الاحتيال في الشركات: يرفع القسم الحادي عشر العقوبات المفروضة على الاحتيال في الشركات، والتلاعب بسجلات المحاسبة للشركات، وعرقلة الإجراءات الرسمية إلى مستوى الجرائم الجنائية، كما يعزز العقوبات المفروضة على هذه الأفعال، ويسمح للجنة الأوراق المالية والبورصات بتجميد المعاملات أو المدفوعات للشركات التي يتم تحديدها على أنها كبيرة أو غير عادية.

2.10 المحاسبة الإبداعية:

البيانات المالية هي مرآة أعمال كل شركة، كما أنها تمثل وسيلة يتم من خلالها توصيل المعلومات حول الوضع المالي ونجاح أعمال الشركة إلى الأطراف خارج الشركة التي تتخذ قرارات مختلفة بناءً على هذه المعلومات، ولكي تتمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية دقيقة وموثوقة، ومع ذلك تلجأ الشركات في الوقت الحاضر بشكل متزايد إلى

تزوير البيانات المالية من أجل تقديم صورة تجارية أكثر جاذبية، وجذب أكبر عدد ممكن من المستثمرين. وهذا هو بالضبط سبب ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية. (Charles 2024)

1.2.10 مفهوم المحاسبة الإبداعية

يشار إلى أنه ليس هناك تعريف متفق عليه بين الباحثين للمحاسبة الإبداعية، ويرجع ذلك للاختلاف في بيئة العمل الاقتصادية والسياسة والثقافية للباحثين، ونورد هنا مجموعة من التعاريف التي تمكنا من تحديد مفهوم عام للمحاسبة الإبداعية.

تشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، مع البقاء ضمن نطاق اختصاص القواعد والقوانين المحاسبية؛ بحيث تعكس ما تريد الإدارة إخبار أصحاب المصلحة بدلاً من إظهار الأداء أو الموقف الفعلي للشركة. (Brijesh 2014)

المحاسبة الإبداعية: تعني التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على مكاسب حصرية. (Balaciu 2009)

المحاسبة الإبداعية: هي تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه بالفعل إلى ما يرغب فيه المعد من خلال الاستفادة من القواعد القائمة، أو تجاهل بعضها أو كلها. (Naser.K 1992)

المحاسبة الإبداعية: هي العملية التي تستغل بها الإدارة أوجه القصور أو الغموض في قواعد المحاسبة لتقديم صورة معدلة للأداء المالي. (Shah 2011)

المحاسبة الإبداعية: هي استخدام المرونة والثغرات في الأنظمة المحاسبية لتقديم البيانات المالية للمؤسسة بطريقة مختلفة عن تلك التي قد تنتج عن التطبيق العادي للقواعد القائمة. (Cosmin 2010)

المحاسبة الإبداعية: هي استخدام المرونة المتوفرة في المبادئ المحاسبية أو المعايير المحاسبية لتقديم الحقائق المحاسبية بشكل مظلل لخدمة غرض أولئك الذين يقومون بإعداد الحسابات بدلاً من أولئك الذين من المرجح أن يستخدموا تلك الحسابات (Khatri 2015)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها: تلاعب واحتيال بالسجلات والتقارير المالية من قبل الشركات؛ لتقديم وجهة نظر أكثر إيجابية عن أدائها المالي أو وضعها المالي مقارنة بما هو عليه في الواقع عن طريق مجموعة من الممارسات المحاسبية التي لا تتعارض مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتبعة، إلا أنها قد تعتبر مشكوكًا فيها أخلاقياً، وغالبًا ما يكون الهدف هو تلبية التوقعات والأهداف المالية دون أن تعكس حقًا الحالة الاقتصادية الأساسية للشركة.

2.2.10 دوافع المحاسبة الإبداعية

إن القوة التفسيرية للقوائم المالية تتأثر على وجه التحديد بحقيقة أنها منشورة، ويمكن الوصول إليها بحرية من قبل المستخدمين الخارجيين، وفي الممارسة العملية هناك تضارب في المصالح بين المعدين ومستخدمي القوائم المالية، ونتيجة لذلك يقوم المعدون بالتلاعب بالقوائم المالية، وبالتالي

انتهاك الرؤية الحقيقية والعدالة لبنود الميزانية العمومية ونتائج الأعمال، وفي أغلب الأحوال تكون إدارة الشركة مسؤولة عن التلاعب بالتقارير المالية؛ حيث يتبع الموظفون المسؤولون عن التقارير المالية تعليماتها، ولإدراك مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل كامل من المهم فهم الدوافع والحوافز التي تؤدي إلى استخدامها، ومن أهم الدوافع لتطبيق المحاسبة الإبداعية: (Aliu2017)

- الحصول على مكاسب شخصية: حيث يريد المديرون التلاعب بالدفاتر لتحقيق الأهداف الداخلية التي حددتها الإدارة العليا فيما يتعلق بالمبيعات والربحية وأسعار الأسهم.
- المنافسة: بهدف خلق تأثير إيجابي على سمعة الشركة في السوق لتحقيق نتائج اقتصادية أفضل من الشركات الأخرى، وذلك من خلال تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء الشركة.
- جذب المستثمرين: يمكن أن يحدث تحريف في البيانات المالية في محاولة لجذب أكبر عدد ممكن من المستثمرين؛ ويتوقع المستثمرون المحتملون والمشاركون في سوق رأس المال ارتفاعًا ثابتًا في الأرباح، مما يشجع الشركات على تفسير النتيجة الاقتصادية بشكل خاطئ وإظهار أرباح مبالغ فيها.
- الحصول على القروض: تلجأ إدارة الشركة إلى استخدام المحاسبة الإبداعية لتحسين مركزها المالي؛ وذلك من أجل الحصول على التمويل اللازم من المصارف .
- كسب الوقت لعدم تسوية الديون: في أغلب الأحيان يحتوي عقد القرض بنودًا تتضمن استقرار بعض المؤشرات أو النتائج الاقتصادية والمالية التي بمجرد انتهاكها تضع الشركة في موقف دفع غرامات أو حتى سداد الائتمان على الفور، ومن خلال استخدام المحاسبة الإبداعية يحافظ المديرون على الشركة بعيدًا عن العقوبات المحتملة أو سداد القرض قبل الموعد النهائي المحدد في العقد.
- التهرب الضريبي: التهرب الضريبي من العوامل الرئيسية المساهمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية، ونظرًا لأن الضريبة تُحسب على أساس الدخل؛ فمن المحتمل جدًا أن تقلل الشركات من دخلها لتقليل العبء الضريبي.

3.2.10 أساليب المحاسبة الإبداعية:

تشمل أساليب المحاسبة الإبداعية مجموعة واسعة من الممارسات الخادعة التي تهدف إلى تشويه البيانات المالية، وتتضمن هذه الممارسات التلاعب بالأرقام والاعتراف بالإيرادات قبل حصولها وتوقيت غير مناسب للاعتراف بالنفقات، واستخدام طرق معقدة لإخفاء المعلومات الحاسمة، وتقديم إفصاحات مضللة لأصحاب المصلحة، كذلك التلاعب باللوائح والمبادئ المحاسبية وثنيها لإنشاء تمثيل مشوه ولكن أكثر إيجابية للأداء المالي للشركة؛ مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين وأصحاب المصلحة واتخاذهم قرارات غير مستنيرة، وفيما يلي بعض هذه الطرق الشائعة: (Brijesh 2014)

- الاعتراف بالإيرادات في وقت مبكر جدًا: تنقل الشركات المبيعات المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وتسجل الإيرادات قبل تحقيق الأرباح فعليًا لإظهار نمط دخل متساوٍ.

- تصنيف النفقات بشكل غير صحيح: تصنيف النفقات بشكل غير صحيح، مثل التعامل مع النفقات الإيرادية كنفقات رأسمالية لتقليل النفقات في الفترة المحاسبية الحالية.
- تقييم الأصول بشكل غير دقيق: المبالغة في تقييم الأصول مثل العقارات والمخزون وما إلى ذلك، لإظهار أداء أقوى في الأمد القريب.
- إخفاء الالتزامات: التقليل من قيمة الالتزامات لإظهار أن الشركة لديها ديون أقل مما لديها في الواقع.
- إنشاء الاحتياطات: في السنوات المربحة تبلغ الشركات عن أرباح أقل عمدًا وتحتفظ بهذه الأموال لاستخدامها في السنوات الصعبة لإظهار أرباح ثابتة بمرور الوقت.
- استخدام المعاملات خارج الميزانية العمومية: إنشاء شركات تابعة ذات غرض خاص لإبقاء بعض الأصول أو الالتزامات مخفية وبعيدة عن الميزانية العمومية الرئيسية.
- إنشاء معاملات وهمية: توليد نشاط وهمي أي إنشاء معاملات أو مبيعات وهمية بين الكيانات لإظهار زيادة الإيرادات أو الأرباح.
- تحويل الدخل: نقل الدخل من النشاط الرئيسي إلى الشركات التابعة في الدول ذات الضرائب المنخفضة للاستفادة من المزايا الضريبية.
- تقديم معلومات مضللة: استخدام مصطلحات معقدة أو تقديم معلومات غير كاملة أو غير واضحة في البيانات المالية أو الحواشي السفلية لإخفاء المواقف المالية الحقيقية.
- تأخير الشطب: من خلال تأجيل شطب الديون المعدومة تقوم الشركات بتضخيم الحسابات المدينة أي الأموال التي لم تتلقاها الشركة بعد.
- استخدام المشتقات: استخدام المشتقات مثل المبادلات أو الخيارات للتلاعب بتوقيت المكاسب والخسائر مما يؤثر على الأداء المالي المبلغ عنه.

3.10 أثر اتباع قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن أحد أهم التشريعات التي أقرها الكونجرس الأمريكي في عام 2002 لحماية المستثمرين من الاستخدام المحتمل لأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل بعض الشركات هو قانون ساربنيس اوكللي، ومن أجل تحسين البيانات المالية لهذه الشركات ومنع ظاهرة الاحتيال المحاسبي يسعى هذا القانون إلى إرساء مجموعة من الإصلاحات الصارمة، وعندما تسببت ممارسات المحاسبة الإبداعية في فقدان المستثمرين الثقة في التقارير المالية نتيجة للفضائح المالية طالبوا بتغيير المعايير الرقابية مما أدى إلى سن قانون ساربنيس اوكللي.

إن الركائز الأساسية الثلاثة للقانون هي حوكمة الشركات، والتقارير المالية، والتدقيق، وفيما يتعلق بالتقارير المالية يفرض القانون على الرئيس التنفيذي والمدير المالي أن يشهدا شخصيًا على دقة البيانات المالية للشركة، كما يفرض القانون على هيئة الأوراق المالية والبورصة فحص البيانات

المالية كل ثلاث سنوات، ويفرض القانون أيضًا الكشف الفوري عن التغييرات المهمة في الوضع المالي للشركة وظروفها، فضلاً عن زيادة الإفصاح عن بنود الميزانية والالتزامات التعاقدية. (Angelica 2008)

يساعد قانون ساربنيس اوكسلي على خفض وتيرة وحجم الاحتيال المالي من خلال تعزيز فعالية مهنة التدقيق الخارجي، ومنع مكاتب التدقيق الخارجي من التآمر مع ادارات الشركات وخفض المخاطر عند اكتشاف الاحتيال والتزوير في وقت مبكر؛ لهذا فإن قانون ساربنيس اوكسلي هدفه استعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية من خلال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وضمان شفافية ومصداقية التقارير المالية للشركات، وكذلك من خلال ضمان الإفصاح الكامل والدقيق وفي الوقت المناسب عن التقارير المالية. (هزار 2021)

11. الإطار العملي للدراسة

الهدف من التحليل الإحصائي هو إعداد وتنظيم بيانات الظاهرة قيد الدراسة بشكل يساعد على فهمها وتفسيرها، سبيلاً لمساعدة الباحث على اختبار الفرضيات والإجابة على التساؤلات. يتضمن هذا الجانب عرضاً لأهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بأثر قانون ساربنيس أوكسلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تضمنت النتائج ما يلي:

1. اختبار الصدق والثبات لأداة البحث.
2. تحديد السمات الشخصية لعينة البحث.
3. تحليل استجابات أفراد العينة لأسئلة الاستمارة
4. اختبار فرضيات الدراسة.

1.11 اختبار الصدق والثبات لأداة البحث

يعد مفهوما الصدق والثبات من القضايا الرئيسية التي يجب أن تؤخذ في عين الاعتبار عند البدء بجمع البيانات عبر أداة البحث؛ فهي خطوة ضرورية ومهمة، وفيها يتم التأكد من أن أداة البحث سوف تقيس وبدقة عالية الغرض الذي صممت من أجله، كما أنها تعطي فكرة عامة عما إذا كانت الاستمارة شاملة لكل العناصر التي ينبغي أن تدخل في التحليل، فضلاً عن أنها واضحة الفقرات بعيدة عن اللبس والتعقيد، وتحقيقاً لهذا الهدف استخدمت أساليب متنوعة كالصدق الظاهري والاتساق الداخلي بطريقة كرونباخ الفا.

1. الصدق الظاهري: تم التأكد من صدق أداة البحث ظاهرياً؛ وذلك بعرضها على ذوي الاختصاص الأكاديمي من أعضاء هيئة التدريس بغية إبداء الرأي حول فقرات الاستبانة مضمونا وصياغة ولغة، وتم الأخذ بوجهات النظر وتعديل وحذف بعض الفقرات بناء على توجيهاتهم.

2. الاتساق الداخلي: فيما يخص ثبات الأداة والاتساق الداخلي لها تم استخدام معامل كرونباخ ألفا، حيث أظهرت النتائج أن جميع المعاملات تجاوزت 60% دلالة على ثبات أداة البحث وإمكانية تعميم نتائجها.

جدول (11- 1): يوضح معاملات الثبات لأبعاد أداة البحث

العدد	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
قانون SOX	13	0.751
الحد من الممارسات الإبداعية	13	0.814
الإجمالي	26	0.867

2.11 السمات الشخصية لعينة البحث

1.2.11 توزيع أفراد العينة حسب الجنس

تبين النتائج أن غالبية أفراد العينة ذكور ونسبتهم 97.7%

جدول (11- 2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	العدد	الجنس
97.7	42	ذكر
2.3	1	انثى
100.0	43	المجموع

2.2.11 توزيع أفراد العينة حسب العمر

تظهر النتائج أن أعلى نسبة (48.8%) أعمارهم من 36 إلى 45 سنة، ثم (34.9%) لذوي الاعمار من 20 إلى 35 سنة، بينما أقل نسبة (4.7%) للذين أعمارهم أكبر من 55 سنة.

جدول (11- 3): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة	العدد	العمر
34.9	15	20 - 35 سنة
48.8	21	36 - 45 سنة
11.6	5	46 - 55 سنة
4.7	2	أكبر من 55 سنة
100.0	43	المجموع

3.2.11 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تظهر النتائج أن أعلى نسبة 41.9% مؤهلهم العلمي بكالوريوس ثم 32.6% ماجستير و14% دكتوراه و9.3% دبلوم عالي ثم 2.3% دبلوم متوسط وهي أقل نسبة.

جدول (11 - 4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل
2.3	1	دبلوم
41.9	18	بكالوريوس
9.3	4	دبلوم عالي
32.6	14	ماجستير
14.0	6	دكتوراه
100.0	43	المجموع

4.2.11 توزيع أفراد العينة حسب التخصص

تبين النتائج أن أعلى نسبة 60.5% تخصصهم محاسبة ثم 18.6% تخصصهم إدارة أعمال و 11.5% تخصصهم اقتصاد و 2.3% علوم مالية ومصرفية و 7% تخصصات أخرى.

جدول (11 - 5): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

النسبة	العدد	التخصص
60.5	26	محاسبة
18.6	8	إدارة أعمال
11.6	5	اقتصاد
2.3	1	علوم مالية ومصرفية
7.0	3	أخرى
100.0	43	المجموع

5.2.11 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

تظهر النتائج أن أعلى نسبة 41.9% من أفراد العينة محاسبين و 32.6% أكاديميين، ثم 16.3% أخرى، في حين أن 7% مدراء حسابات و 2.3% مراجعين.

جدول (11 - 6): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة	العدد	الوظيفة
41.9	18	محاسب
7.0	3	مدير حسابات
2.3	1	مراجع
32.6	14	أكاديمي
16.3	7	أخرى
100.0	43	المجموع

6.2.11 توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

تظهر النتائج أن 32.6% من أفراد العينة خبرتهم من 11 إلى 15 سنة، و 27.9% خبرتهم ما

بين 5 إلى 10 سنوات، ثم 25.6% خبرتهم أقل من 5 سنوات، في حين أن 14% خبرتهم من 16 إلى 20 سنة.

جدول (11 - 7): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	11	25.6
5 إلى 10 سنة	12	27.9
11 إلى 15 سنة	14	32.6
16 إلى 20 سنة	6	14.0
المجموع	43	100.0

3.11 تحليل استجابات أفراد العينة

لمعرفة اتجاه آراء مجتمع الدراسة حول فقرات أداة البحث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والوزن النسبي، ورتبت الفقرات ترتيباً تنازلياً اعتماداً على وزنها النسبي لبيان أهميتها، وخلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى ما يلي:

1.3.11 المحور الأول: قانون SOX

يبين جدول رقم (11 - 8) نتائج استجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بهذا المحور. تكشف النتائج أن جميع المتوسطات جاءت قيمها مرتفعة، تراوحت ما بين 3.77 إلى 4.35 لتتمركز آراءهم ضمن الخيارين "موافق" و"موافق بشدة" حسب مقياس ليكرث الخماسي، حظيت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (9) بوزن نسبي (87%)، ثم جاءت بالمرتبة الثانية الفقرة رقم (10) بوزن نسبي (87%)، ثم تلتها الفقرة رقم (1) بوزن نسبي (86.2%)، بينما جاء في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (6) بوزن نسبي (75.3%)، كما بلغت قيمة المتوسط العام 4.034 والانحراف المعياري 0.132 بوزن نسبي 80.68% وجاءت قيمته مرتفعة دلالة على أن غالبية أفراد العينة تميل للموافقة على عبارات هذا المحور.

جدول (11 - 8): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لفقرات المحور الأول

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	يمثل قانون SOX تشريعاً خاصاً بهنة المحاسبة والمراجعة	4.33	0.644	86.5	3
2	يمثل قانون SOX تشريعاً له تأثيرات في نظام الرقابة الداخلية	4.28	0.549	85.6	5
3	يعد قانون SOX مصدر رئيسي لمبادئ الحوكمة في ليبيا وفي العالم	4.02	0.801	80.5	9
4	شرع قانون SOX أثر الانهيارات المالية التي حدثت في الشركات الكبرى العالمية	4.14	0.861	82.8	8
5	يحمل الرئيس التنفيذي والمدير المالي للوحدة الاقتصادية مسؤولية إعلان بيانات خاطئة	4.30	0.741	86.0	4

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
13	75.3	0.718	3.77	يعد قانون SOX من أهم القوانين في العالم بعد قانون الأوراق المالية في بدايات القرن العشرين	6
11	77.2	0.743	3.86	يحاول تنظيم تمويل الشركات المتداولة في البورصة	7
12	77.2	0.833	3.86	يتناول قانون SOX قضايا تقنيات المعلومات ذات العلاقة بالرقابة والمراجعة	8
1	87.0	0.529	4.35	أوجب على الشركات أن تقوم بالإفصاح عن قواعد السلوك وتقييم فعالية التدقيق الداخلي، الرقابة، إدارة المخاطر	9
2	87.0	0.783	4.35	أقر القانون إصلاحات صارمة تعزز الإقرارات المالية لتجنب الاحتيال المحاسبي	10
10	80.0	0.655	4.00	يعد من القوانين المهمة التي تناولت مسألة استقلالية المراجعين من خلال لجنة المراجعة	11
6	84.2	0.804	4.21	ساهم القانون في تعزيز السيطرة على مهنة المحاسبة وإدارة الشركات	12
7	82.8	0.639	4.14	وضع اساسا جديدا في التعامل الحكومي مع مهنة المحاسبة، المراجعة ، مجلس إدارة الشركات	13

2.3.11 المحور الثاني: الحد من الممارسات الإبداعية

يبين جدول رقم (11 - 9) نتائج استجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بهذا المحور. تكشف النتائج أن جميع المتوسطات جاءت قيمها مرتفعة، تراوحت ما بين 3.77 إلى 4.26 لتتمركز ضمن الخيارين "موافق" و"موافق بشدة" حسب مقياس ليكرث الخماسي، حظيت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (12) " بوزن نسبي (85.1%)، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (11) " بوزن نسبي (83.7%)، ثم تلتها الفقرة رقم (5) " بوزن نسبي (82.8%)، بينما جاء في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (7) " بوزن نسبي (75.3%). كما بلغت قيمة المتوسط العام 4.123 والانحراف المعياري 0.203 بوزن نسبي 82.46% وجاءت قيمته مرتفعة دلالة على أن غالبية أفراد العينة تميل للموافقة على عبارات هذا المحور.

جدول (9 - 11): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ل فقرات المحور الثاني

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
12	77.2	0.889	3.86	يساهم قانون SOX في تقليل المرونة في الاختيار بين البدائل المحاسبية الواردة في النظم والقواعد المحاسبية	1
10	79.5	0.740	3.98	يساهم قانون SOX في توفير الحماية لموظفي الشركات الذين يقدمون أدلة عن الاحتيال والممارسات المحاسبية الإبداعية.	2
5	81.9	0.811	4.09	يساهم قانون SOX في إعادة الثقة للمستثمرين واصحاب المصالح الذين اهتزت ثقتهم بشركات المحاسبة والمراجعة	3

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
4	يساهم قانون SOX في فرض عقوبات مجزية نتيجة القيام بالتلاعب بالقوائم المالية وتقع على عاتق المسؤولين الماليين والتفذييين.	4.02	0.771	80.5	8
5	يساهم قانون SOX على إنشاء هيئة رقابية مسؤولة عن مراقبة أداء المدققين القانونيين القائمين بتدقيق القوائم المالية للشركات العامة.	4.14	0.560	82.8	3
6	يساهم قانون SOX في وضع أحكام مهمة لإزالة المخاطر والشكوك التي تواجه المحاسبين الذين يمارسون المهنة	4.09	0.750	81.9	4
7	يلزم قانون SOX الشركات أن تغير كل خمس شركة مراجعة الحسابات التابعة لها	3.77	0.895	75.3	13
8	يساهم وجود قانون SOX في خلق قوانين صارمة من شأنها تقلل من الانهيارات والفضائح المالية	4.07	0.669	81.4	6
9	يؤدي الالتزام بقانون SOX إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز مصداقية القوائم المالية.	3.93	0.884	78.6	11
10	يساهم تطبيق قانون SOX في رفع مستوى التحليل المالي ومنع عمليات التحليل التي تخدم اغراض خاصة.	4.00	0.756	80.0	9
11	يؤدي تطبيق قانون SOX إلى منع حالات الاحتيال والتزوير في البيانات المالية.	4.19	0.732	83.7	2
12	يؤدي تطبيق قانون SOX إلى رفع مستوى الافصاح والشفافية لكافة البيانات المالية التي توفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات واصحاب المصالح.	4.26	0.621	85.1	1
13	يساهم قانون SOX في جعل لجنة المراجعة في الشركة مسؤولة عن تعيين ومراقبة أي عمل تدقيق تقوم به شركة مراجعة الحسابات	4.05	0.653	80.9	7

4.11 اختبار فرضية البحث

تنص فرضية البحث على أنه (يوجد أثر لقانون ساربنيس أوكسلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تقنية تحليل الانحدار حيث كشفت نتائج اختبار T الخاصة باختبار معنوية معامل الانحدار توافر الأدلة الكافية لقبول هذه الفرضية لكون القيمة الاحتمالية لإحصائي الاختبار أقل من 0.05، وعليه فإننا نميل لقبول الفرضية. أي أنه يوجد أثر لقانون ساربنيس أوكسلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (11 - 10) نتائج اختبار فرضية البحث

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الانحدار	مستوى الدلالة
قانون ساربنيس أوكسلي	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.750	0.00

وجاءت إشارة معامل الانحدار موجبة لتؤكد طريقة العلاقة بين المتغيرين؛ أي أنه كلما زاد مستوى الاهتمام بتطبيق قانون SOX فإن ذلك يساهم في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، ويؤكد هذه النتيجة قيمة معامل الارتباط البالغة (0.646) بمستوى دالة (sig= 0.00) لتشير إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

12. النتائج

- 1- تعتبر المحاسبة الإبداعية تصرف غير قانوني وغير أخلاقي، الهدف منه تحقيق مصالح شخصية لفئة معينة تؤثر على مصلحة الشركة.
- 2- تلجأ الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وذلك بالتزوير والاحتيال والتلاعب بالقوائم المالية والتقارير الناتجة عنها.
- 3- يعتبر من أهم أسباب عدم الثقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية بما فيها من ابداع يتعلق بالاحتيال المالي.
- 4- أثبتت الدراسة التحليلية الإحصائية أن الاعتماد على قانون SOX يؤدي بشكل فعال وكبير على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبذلك قبول الفرضية
- 5- إن تبني قانون SOX يعطي أثر ايجابي لجميع مؤسسات الدولة بما فيها المالية والرقابية في تطوير وتعزيز التنمية الاقتصادية بالدولة.
- 6- إن الاعتماد على قانون SOX يؤدي إلى خلق نظام رقابة داخلية فعال في أي مؤسسة يساهم في الحد من الاحتيال المالي.
- 7- تم إصدار قانون SOX نتيجة للفشل الكبير وانتشار الاخفاقات وممارسات التلاعب المالي وهبوط ثقة المواطن بمؤسسات الدولة من حيث الإجراءات المالية.
- 8- وجود علاقة تأثير معنوية لقانون ساربنيس اوكسلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1.12 مناقشة النتائج

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة من حيث استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ومن حيث النتائج المتحصل عليها وأدوات التحليل المستخدمة مثل (زهير 2018)، (هزار 2021)، (دنون 2018)، (Bajra 2021)، (مزهر وكاظم 2019) حيث اكدت جميع الدراسات على الايجابيات من تطبيق قانون (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتحسين دور المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتختلف عن دراسة (Lee 2019) من حيث أدوات لجمع المعلومات؛ حيث تم استخدام المقابلات الشخصية مع المدراء الماليين للشركات ، كما تختلف هذه الدراسة عن جميع الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة وعينة الدراسة والبيئة المستخدمة للدراسة؛ حيث تم تركيز مجتمع الدراسة من مهنيين وأكاديميين مختصين في العلوم المالية في مدينة سبها، أيضا تختلف الدراسة عن دراسة (البتي وابو عقرب 2022)، حيث ركزت على أهمية اتباع قانون SOX في الحد من الفساد المالي. أما دراسة البتي وابوعقرب 2022 ركزت على فهم الاطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية في ظل هذا القانون ، اختلفت أيضا مع دراسة (Vasileiou 2011) من حيث تركيز الدراسة على جودة المعلومات المالية في حين الدراسة الحالية ركزت على أهمية صحة المعلومات المالية وكيفية استخدام قانون SOX للحد من التلاعب في هذه المعلومات، كما

تشابهت مع دراسة (عبد القادر 2018) من حيث هدف الدراسة والمنهج المتبع ولكنها اختلفت معها في بيئة وعينة الدراسة حيث تم التوصل إلى نتائج مختلفة نتيجة اختلاف بيئة الدراسة .

13. التوصيات

- 1- لا بد من حث جميع مؤسسات الدولة بما فيها الشركات على تبني قانون SOX وتطبيقه واتباع نظام رقابة داخلية قوي والالتزام بمتطلباته وإجراءاته.
- 2- إقامة العديد من الدورات للمحاسبين والمراجعين للتعريف بقانون (SOX)، وأيضاً التعريف بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والمراجعة وكيفية مكافحة الغش والاحتيال.
- 3- إصدار قوانين صارمة لعقاب من يقوم بالاحتيال والتلاعب في البيانات المالية لغرض الحد من المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يضمنه قانون ساربنيس اوكللي .
- 4- العمل على تطوير نظام رقابة داخلية فعال من خلال وضع كوادرات تلتزم بأخلاقيات المهنة ومن خلال معرفة نقاط الضعف بالنظام، واتباع أهداف قانون (SOX) وأهدافه ودوافعه حتى يتم التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 5- تطوير الثقافة المحاسبية للمستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية من خلال إقامة الدورات وحلقات النقاش التوعوية للإبراز خطر المحاسبة المالية وكيفية محاربتها.
- 6- وضع ضوابط ملائمة لاستخدام الإجراءات المحاسبية للتقليل من قدرة الإدارة على الاحتيال والتلاعب بالمعلومات والبيانات المالية ومن أهمها تطبيق قانون (SOX).
- 7- العمل على تعيين الكفاءات والمؤهلين في مجال المحاسبة والمراجعة والملتزمين أخلاقياً بضوابط المهنة ومواكبة التطورات والتغيرات في مجال عملهم.

13. قائمة المراجع

- 1- عمران البتي، محمد ابو عرقوب 2020 أثر فاعلية الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة سرت.
- 2- عبد الرحمن زهري عبد القادر، 2018، انعكاسات قانون ساربنيس اوكللي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 3- هزار احمد يونس، 2021، دور قانون ساربنيس اوكللي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأدنى.
- 4- آلاء عبد الواحد ذنون، 2018، ثابت حسن ثابت، تبني قانون SOX وأثره في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية.
- 5- سهام جبار مزهر، صادق جعفر كاظم، 2019، الدور الوسيط لمتطلبات قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
- 6- عبد القادر عبد الرحمن زهير، 2018، انعكاسات قانون ساربنيس اوكللي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- 7- Vasileiou، K.Z. 2011، The Sarbanes-Oxley Act and accounting quality: a comprehensive examination، International Journal of Economics and Finance، University of Amsterdam.

- 8- Ujkan Bajra, 2021, Influence of the Sarbanes-Oxley Act on Financial Reporting Quality: An Overview of EU Firms Cross-Listed in the USA, University of Prishtina.
- 9- Lei Han, 2010, the Internal Control Provisions of Sarbanes-Oxley Act and Quality of Interim Earnings, the University of Texas at Arlington.
- 10- Angelica S, 2008, The Sarbanes-Oxley Act: What consequences have American companies identified after implementation of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act, Bachelor Thesis in Business Administration, *University of Gothenburg*.
- 11- Charles. G. K, 2024, Characteristics of Creative Accounting: A scope Multifaceted Literature Analysis, Technical University of Mombasa.
- 12- Brijesh .Y ,2014, Concept of Creative Accounting and Its Different Tools, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Delhi University
- 13- Naser, K. (1992). A note on the use of creative accounting, British Accounting Review.
- 14- Shah. S, Butt. S, & Tariq.Y. B, 2011, Use or abuse of creative accounting techniques, International Journal of Trade Economics and Finance.
- 15- Khatri D K, 2015, Creative Accounting Leading to Financial Scams- Evidences from India and USA, Journal of Accounting – Business & Management.
- 16- Aliu M, 2017, Creative Accounting, Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo - European Journal of Economics and Business Studies.
- 17- Cosmin, L. I. 2010, a census of creative accounting techniques, Romanian-American University.
- 18- Balaciu, D, Bogdan, V, Vladu, A. B, 2009, A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice, Annales Universities Apulensis Series Oeconomica.
- 19- Grant J. Lee. Walden University, 2019, Sarbanes-Oxley Act of 2002