

The Impact of Technical and Behavioral Factors on the Quality of Accounting Disclosure in Libyan Telecommunications Companies: The Regulatory Role of the Libyan Audit Bureau

Fethi Ben Ahmed Ben Taher Amri^{1*}, Samira Massud Moammar²


¹ Department of Quantitative Methods, University of Gabès, Higher Institute of Management of Gabes (I.S.G), Gabès, Tunisia

² Department of Accounting, National Institute of Administration, Tripoli, Libya

أثر العوامل التقنية والسلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية: الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي

فتحي بن أحمد بن الطاهر العامري^{1*}، سميرة مسعود أمعمار²
¹ قسم الطرق الكمية، جامعة قابس، المعهد العالي للتصرف بقابس، قابس، تونس
² قسم المحاسبة، المعهد الوطني للإدارة، طرابلس، ليبيا

*Corresponding author: fethiamri@gmail.com

Received: April 26, 2026	Accepted: May 25, 2026	Published: June 21, 2026
	Copyright: © 2026 by the authors. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).	

Abstract

This study aims to investigate the impact of technological and behavioral factors on the quality of accounting disclosure in Libyan telecommunications companies, in addition to the moderating role of the Libyan Audit Bureau in this relationship. The study is based on several conceptual frameworks, including the Open Systems Theory, Agency Theory, and Signaling Theory, as well as behavioral models such as the Expectancy Theory and the Theory of Planned Behavior.

The study adopted a descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire as the primary tool for data collection. Data were gathered from employees working in the Libyan telecommunications sector, including Al-Madar Al-Jadeed, the Libyan International Telecommunication Company (LITC), Libyana Mobile Phone, and Libya Telecom and Technology (LTT). The collected data were analyzed using AMOS software for Structural Equation Modeling (SEM) and SPSS software for statistical analysis.

The findings revealed a statistically significant positive impact of both technological and behavioral factors on the quality of accounting disclosure. Furthermore, the results confirmed the significant moderating role of the Libyan Audit Bureau in enhancing this relationship. Based on these findings, the study recommends strengthening the technological infrastructure and developing the behavioral competencies of employees involved in the accounting disclosure process.

Keywords: Accounting Disclosure, Technological Factors, Behavioral Factors, Quality of Accounting Disclosure, Libyan Audit Bureau, Telecommunications Companies.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر العوامل التقنية والسلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية، ودور ديوان المحاسبة الليبي كمتغير تعديلي في هذه العلاقة. وقد استندت الدراسة إلى أطرها المفاهيمية من خلال نظرية الكيانات المفتوحة ونظرية وكيل الموظف ونظرية التوقع، بالإضافة إلى النماذج السلوكية كنظرية التوقع ونظرية الفعل المخطط. وقد تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من

العاملين في قطاع الاتصالات الليبية (شركة ليبيا للاتصالات والتقنية LTT، شركة الاتصالات الدولية الليبية، وشركة ليبيا للهاتف المحمول، شركة المدار الجديد)، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج AMOS للنماذج الهيكلية و SPSS للتحليلات الإحصائية.

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للعوامل التقنية والسلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي. كما أثبتت النتائج الدور التعديلي المهم لديوان المحاسبة الليبي في تعزيز هذه العلاقة. توصي الدراسة بضرورة تعزيز البنية التحتية التكنولوجية وتطوير الكفاءات السلوكية للموظفين المشاركين في عملية الإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، جودة الإفصاح المحاسبي، العوامل التقنية، العوامل السلوكية، جودة الإفصاح، ديوان المحاسبة، شركات الاتصالات.

المقدمة

يعتبر الإفصاح المحاسبي من الركائز الأساسية التي تركز عليها العملية المحاسبية في العصر الحديث، حيث يمثل الوسيلة الرئيسية التي تستخدمها الشركات للتواصل مع أصحاب المصالح المختلفين وفي ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم في المجالات التقنية والسلوكية، أصبح من الضروري فهم كيفية تأثير هذه العوامل على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها تسلط الضوء على قطاع الاتصالات الليبي، الذي يمثل أحد القطاعات الحيوية في الاقتصاد الليبي، وتسعى إلى فهم العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح المحاسبي فيه. وتأتي هذه الدراسة في سياق الاهتمام المتزايد بموضوعات الشفافية والحوكمة في الشركات الليبية، خاصة في ظل التحولات السياسية والاقتصادية التي تشهدها البلاد (IASB, 2018).

مشكلة الدراسة وأهدافها

ترتكز مشكلة هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما هو أثر العوامل التقنية والسلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية، وما هو الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي في هذه العلاقة؟ وقد استقرت مشكلة الدراسة من خلال الدراسات السابقة التي أشارت إلى وجود فجوة في فهم العلاقة بين هذه المتغيرات في السياق الليبي.

أهداف الدراسة

وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- (1) التعرف على طبيعة العلاقة بين العوامل التقنية وجودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية.
- (2) التعرف على أثر العوامل السلوكية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.
- (3) فهم الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي في العلاقة بين المتغيرات التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي.
- (4) تقديم توصيات عملية للممارسين والباحثين في مجال الإفصاح المحاسبي.

أهمية الدراسة ومجالها

تتميز هذه الدراسة بأهميتها النظرية والعملية. من الناحية النظرية تساهم الدراسة في إثراء الأدبيات العلمية في مجال الإفصاح المحاسبي من خلال تطبيقها على بيئة جديدة هي البيئة الليبية، كما أنها تدمج بين النظريات المختلفة (نظرية الكيانات المفتوحة، نظرية وكيل الموظف، النماذج السلوكية) في إطار واحد متماسك. ومن الناحية العملية، تقدم الدراسة توصيات قابلة للتطبيق لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية.

تقتصر الدراسة على شركات الاتصالات الليبية الخمس: (شركة ليبيا للاتصالات والتقنية LTT، شركة الاتصالات الدولية الليبية، وشركة ليبيا للهاتف المحمول، شركة المدار الجديد). وقد تم تحديد الفترة الزمنية للدراسة لتكون الفترة من 2023 إلى 2025، مع التركيز على المتغيرات التقنية (البنية التحتية، الأمن السيبراني، التحول الرقمي) والمتغيرات السلوكية (التوجهات، الرؤية الإدارية، القيادة التحويلية).

فرضيات الدراسة

استقرت الدراسة من مجموعة من الفرضيات الرئيسية والفرعية التي تم اختبارها إحصائياً:

الفرضية	المتغيرات	الصياغة
H1	العوامل التقنية ← جودة الإفصاح	توجد علاقة تأثير معنوية للعوامل التقنية على جودة الإفصاح المحاسبي
H1a	التحول الرقمي ← جودة الإفصاح	يؤثر التحول الرقمي إيجابياً على جودة الإفصاح المحاسبي
H1b	البنية التحتية ← جودة الإفصاح	تؤثر البنية التحتية التقنية إيجابياً على جودة الإفصاح المحاسبي
H1c	الأمن السيبراني ← جودة الإفصاح	يؤثر الأمن السيبراني إيجابياً على جودة الإفصاح المحاسبي
H2	العوامل السلوكية ← جودة الإفصاح	توجد علاقة تأثير معنوية للعوامل السلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي
H2a	التوجهات ← جودة الإفصاح	تؤثر التوجهات الإيجابية نحو الإفصاح على جودته
H2b	الرؤية الإدراكية ← جودة الإفصاح	تؤثر الرؤية الإدراكية إيجابياً على جودة الإفصاح المحاسبي
H2c	القيادة التحويلية ← جودة الإفصاح	تؤثر القيادة التحويلية إيجابياً على جودة الإفصاح المحاسبي
H3	دور تعديلي لديوان المحاسبة	يلعب ديوان المحاسبة دوراً تعديلياً في العلاقة بين المتغيرات المستقلة وجودة الإفصاح

جدول (2) متغيرات الدراسة والتعريفات التشغيلية

المتغير	التعريف التشغيلي	المؤشرات
التحول الرقمي	مدى تبني الشركة للتقنيات الرقمية الحديثة في عملياتها المحاسبية	أنظمة ERP، التخزين السحابي، تحليلات البيانات
البنية التحتية التقنية	جودة وتوافر البنية التحتية التقنية اللازمة للإفصاح المحاسبي	أجهزة الحاسوب، الشبكات، الاتصالات
الأمن السيبراني	مدى حماية البيانات المحاسبية من الاختراقات والتهديدات الإلكترونية	جدران الحماية، التشفير، أنظمة الكشف عن الاختراق
التوجهات نحو الإفصاح	الاتجاهات النفسية للعاملين تجاه عملية الإفصاح المحاسبي	المواقف، المعتقدات، النوايا
الرؤية الإدراكية	مستوى فهم وفهم العاملين لأهمية الإفصاح المحاسبي	الوعي، المعرفة، الفهم
القيادة التحويلية	أسلوب القيادة الذي يحفز العاملين على تحقيق أهداف الإفصاح	الإلهام، التحفيز، الاهتمام الفردي
جودة الإفصاح المحاسبي	درجة استيفاء المعلومات المحاسبية للخصائص النوعية المطلوبة	الموثوقية، الملاءمة، المقارنة، التحقق

الإطار النظري والدراسات السابقة

المفاهيم والأطر الأساسية

يُعرّف الإفصاح المحاسبي بأنه العملية التي يتم من خلالها نقل المعلومات المالية وغير المالية إلى المستخدمين الخارجيين وأن الإفصاح المحاسبي الفعال يتطلب توافر مجموعة من الشروط تشمل: الموثوقية، والملاءمة، والمقارنة، والتحقق من المعلومات المقدمة. (Abeysekera, 2021).

أما جودة الإفصاح المحاسبي فتُعرف بأنها: درجة استيفاء المعلومات المحاسبية المنشورة للخصائص النوعية المطلوبة (Ball, 2001) وتشمل هذه الخصائص النوعية مجموعة من المعايير تشمل: الوضوح، والاكتمال، والتوقيت المناسب، والموثوقية. وقد تطورت هذه المفاهيم بشكل كبير في السنوات الأخيرة مع ظهور متطلبات الإفصاح عن الاستدامة والبيئة (European Commission, 2023).

وتُعرف العوامل التقنية بأنها: مجموعة الوسائل والأدوات والأنظمة التكنولوجية التي تعتمد عليها المؤسسات في إنجاز أعمالها وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وتشمل البنية التحتية الرقمية، والبرمجيات، والشبكات، وأنظمة المعلومات، والأمن السيبراني، بما يساهم في تحسين جودة الأداء ودعم عمليات اتخاذ القرار داخل المؤسسات المختلفة (Laudon & Laudon, 2020).

تُعرف العوامل السلوكية بأنها: مجموعة الاتجاهات والتصرفات والقيم والمواقف التي يبديها الأفراد أثناء تعاملهم مع الأنظمة والتقنيات الحديثة داخل بيئة العمل، والتي تؤثر بصورة مباشرة في مستوى القبول أو الرفض للتكنولوجيا، كما تنعكس على الأداء الوظيفي والإنتاجية والالتزام بالتطوير والتحول الرقمي داخل المؤسسات المختلفة (Robbins & Judge, 2019).

يُعد ديوان المحاسبة الليبي جهازاً رقابياً مستقلاً يهدف إلى حماية المال العام وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية في مؤسسات الدولة، من خلال تنفيذ عمليات الرقابة المالية والإدارية والقانونية، إضافة إلى تقييم الأداء ومتابعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها داخل الجهات العامة والخاصة الخاضعة للرقابة في ليبيا. وقد نص قانون ديوان المحاسبة الليبي على أن الديوان يختص بالرقابة الشاملة على الأموال العامة ومتابعة كفاءة الأداء المؤسسي (ديوان المحاسبة الليبي، 2023).

تُعد شركات الاتصالات في ليبيا من المؤسسات الحيوية التي تقدم خدمات الاتصالات والإنترنت ونقل البيانات للأفراد والمؤسسات، وتعتمد بصورة كبيرة على البنية التحتية الرقمية والأنظمة التقنية الحديثة، كما تساهم في دعم التحول الرقمي وتطوير الخدمات الإلكترونية وتحسين سرعة التواصل وتبادل المعلومات داخل المجتمع الليبي بمختلف قطاعاته. (International Telecommunication Union [ITU], 2022).

الدراسات السابقة:

1. تناولت دراسة (عبدالمجيد، 2021) بعنوان: "قياس أثر القدرة الإدارية على جودة الإفصاح المحاسبي في الشركات السعودية".

هدفت الدراسة إلى قياس هذا الأثر في الشركات غير المالية السعودية خلال الفترة 2008-2018، باستخدام عينة مكونة من 122 شركة بإجمالي 1338 مشاهداً. اعتمدت الدراسة على نموذج ديمرجيان وآخرين لقياس القدرة الإدارية باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات، واستخدمت نماذج انحدار متعددة لاختبار الفروض. أظهرت النتائج وجود علاقة موجبة ومعنوية بين القدرة الإدارية وجودة الاستحقاقات وحجم التداول، وعلاقة سلبية ومعنوية مع تأخر تقرير المراجعة وتأخر الإيداع، مما يشير إلى تحسن في جودة التقارير والتوقيات، بينما كانت العلاقة مع عدم تماثل المعلومات غير معنوية، مما يعني أن القدرة الإدارية لم تساهم بنفس القدر في تحسين بيئة المعلومات. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير القدرات الإدارية للمديرين، وتعزيز الرقابة الداخلية، والعمل على تحسين بيئة المعلومات لتقليل عدم تماثل المعلومات.

2. تناولت دراسة (Lin & Li, 2024) بعنوان:

"Impact of Managerial Ability on the Quality of Accounting Information Disclosure: Empirical Evidence From China".

هدفت إلى اختبار العلاقة بين كفاءة المديرين وجودة المعلومات المحاسبية، مع التركيز على دور فعالية الرقابة الداخلية وهيكل الملكية. اعتمدت الدراسة على بيانات ثانوية من الشركات المدرجة في بورصة شننشن خلال الفترة 2015-2022، وبلغ حجم العينة 7,395 مشاهدة. استخدم الباحثون نموذج تحليل مغلف البيانات (DEA) ونموذج توبيت لقياس القدرة الإدارية، وطبقوا تحليل الانحدار المتعدد واختبارات الوساطة. أظهرت النتائج أن القدرة الإدارية ترتبط إيجابياً بجودة الإفصاح، وأن فعالية الرقابة الداخلية تلعب دوراً وسيطاً جزئياً في هذه العلاقة. كما تبين أن التأثير الإيجابي للقدرة الإدارية يكون أكثر وضوحاً في الشركات غير المملوكة للدولة، وفي الشركات التي يرهن مساهموها حصصهم، وفي تلك ذات التركيز العالي للملكية. وأوصت الدراسة بتعزيز كفاءة المديرين من خلال برامج تدريبية، وتطوير آليات الرقابة الداخلية، وتحسين هيكل الملكية لدعم جودة الإفصاح.

3. تناولت دراسة (Elnagar et al، 2024) بعنوان:

"The Impact of Cybersecurity Risk Disclosure on the Quality of Financial Reporting and Market Value. Evidence from Egyptian Stock Market".

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين الإفصاح عن المخاطر السيبرانية وممارسات إدارة الأرباح، وأثر ذلك على سعر السهم. اعتمدت الدراسة على بيانات 9 شركات من قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة 2017-2022، بإجمالي 216 مشاهدة. استخدم الباحثون نموذج جونز المعدل لحساب الاستحقاقات الاختيارية، ونموذج الأنشطة الحقيقية لقياس التلاعب بالأرباح، ونموذج أولسون المعدل لتحليل القيمة السوقية. أظهرت النتائج أن الإفصاح عن مخاطر الأمن السيبراني يرتبط سلباً بمستوى إدارة الأرباح، مما يشير إلى تحسن جودة التقارير المالية، كما ارتبط إيجابياً بسعر السهم، مما يعكس ثقة المستثمرين. كما تبين أن المؤسسات المالية والشفافية في الإفصاح تدعمان القيمة السوقية. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز الإفصاح عن المخاطر السيبرانية، وتطوير آليات الرقابة الداخلية، وزيادة وعي المستثمرين بأهمية هذه الإفصاحات.

4. تناولت دراسة (Emmanuel، 2025) بعنوان:

"The impact of cybersecurity on financial reporting: Strengthening data integrity and regulatory compliance"

هدفت إلى تحليل كيفية تعزيز التدابير الأمنية لدقة البيانات المالية والامتثال التنظيمي، مع التركيز على مخاطر الاختراقات والتلاعب بالمعلومات. اعتمدت الدراسة منهجاً مختلطاً يجمع بين الاستبيانات الموجهة إلى 250 مختصاً ومقابلات معمقة مع 30 خبيراً، إضافة إلى تحليل البيانات المالية لـ 50 شركة تعرضت لهجمات سيبرانية بين 2015 و 2023 في نيجيريا. استخدم الباحث نماذج الانحدار المتعدد واختبار كرونباخ ألفا لضمان موثوقية الأدوات، كما طبق نموذج جونز المعدل لقياس جودة الاستحقاقات. أظهرت النتائج أن الاستثمار في الأمن السيبراني يحسن جودة التقارير المالية بنسبة 0.12 نقطة لكل مليون دولار، بينما يؤدي كل اختراق إضافي إلى انخفاض الجودة بمقدار 0.67 نقطة، كما ارتبط الامتثال التنظيمي بتحسين جودة الإفصاح، وانخفضت العوائد التراكمية غير الطبيعية بنسبة 3.21% خلال عشرة أيام من الإعلان عن الاختراق. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز الرقابة الداخلية ودمج تقييم المخاطر السيبرانية في المراجعة المالية، وتبني تقنيات الذكاء الاصطناعي وسلسلة الكتل للكشف عن الشذوذ وضمان سلامة البيانات، مع التأكيد على أهمية الشفافية في الإفصاح عن المخاطر لتعزيز ثقة المستثمرين والحد من العقوبات التنظيمية.

5. تناولت دراسة (Ammer et al. (2025) بعنوان:

The impact of the digital transformation of accounting information systems on the quality of accounting disclosure from the perspective of bank managements: A field study on commercial banks operating in the city of Bani Walid.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التحول الرقمي في نظم المعلومات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي داخل المصارف التجارية، مع التركيز على مدى مساهمة التقنيات الرقمية في تحسين دقة المعلومات المحاسبية وشموليتها وموثوقيتها وحدائتها، بالإضافة إلى بيان دور هذه النظم في تعزيز الشفافية

ودعم متخذي القرارات داخل القطاع المصرفي. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لطبيعة الدراسة، كما استخدم الباحثون الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات من العاملين بالإدارات المالية في المصارف التجارية بمدينة بني وليد في ليبيا. وتكوّن مجتمع الدراسة من العاملين والمديرين ورؤساء الأقسام المالية بالمصارف التجارية، واعتمدت الدراسة أسلوب الحصر الشامل لصغر حجم المجتمع، حيث تم توزيع (44) استبانة على خمسة فروع مصرفية، واسترجاع (43) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة مرتفعة. كما تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاختبار الفرضيات وقياس طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث ساهمت الأنظمة الرقمية في تسريع معالجة البيانات وإعداد تقارير مالية أكثر دقة ووضوحاً وفي الوقت المناسب، مما عزز من ثقة المستخدمين بالمعلومات المحاسبية وساهم في دعم القرارات الإدارية والمالية. كذلك أشارت النتائج إلى وجود بعض التحديات المرتبطة بضعف التدريب على الأنظمة الحديثة وعدم توافر استراتيجيات رقمية متكاملة في بعض المصارف. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز البنية التحتية الرقمية بالمصارف، وتطوير برامج تدريبية مستمرة للعاملين، والعمل على تحديث نظم المعلومات المحاسبية بما يتوافق مع المعايير الدولية الحديثة بما يسهم في رفع كفاءة الإفصاح المالي وتحقيق الشفافية المطلوبة.

6. تناولت دراسة (الربعي والرحيلي، 2026) بعنوان: "تأثير التحول الرقمي على جودة الإفصاح المحاسبي (إطار مفاهيمي)".

هدفت إلى بناء إطار نظري يوضح كيف يُحدث التحول الرقمي نقلة نوعية في جودة التقارير المالية، والتوقيت المناسب للإفصاح، وبيئة المعلومات. اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي التحليلي من خلال مراجعة شاملة للأدبيات والنظريات المحاسبية ذات الصلة، دون الاعتماد على بيانات ميدانية، بل ركزت على تحليل المفاهيم والعلاقات النظرية. وخلصت إلى أن التحول الرقمي يؤثر إيجابياً في تعزيز دقة وموثوقية البيانات المالية، وتمكين الإبلاغ الفوري، وزيادة الشفافية وسهولة تدفق المعلومات، مما يحد من عدم تماثل المعلومات ويدعم قرارات المستثمرين. كما ناقشت التحديات التنظيمية والتقنية التي تواجه الشركات، مثل مقاومة التغيير، ونقص المهارات، ومخاوف أمن البيانات. وأوصت الدراسة بضرورة تحديث البنية التحتية الرقمية، واعتماد برامج تدريب مستمرة، وتطوير الأنظمة المحاسبية لتواكب المعايير الدولية، مع التركيز على تعزيز الرقابة الداخلية والتكامل بين التقنيات الحديثة لضمان جودة الإفصاح. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال مراجعة الدراسات السابقة يتضح وجود اتفاق عام على أن العوامل التنظيمية والتقنية والإدارية تؤثر إيجابياً في جودة الإفصاح المحاسبي، حيث أكدت دراسة عبدالمجيد (2021) ودراسة Li & Lin (2024) أهمية العوامل الإدارية والرقابية في تحسين جودة الإفصاح، كما توصلت دراسات Elnagar et al. (2024) وEmmanuel (2025) وAmmer et al. (2025) إلى وجود تأثير إيجابي للعوامل التقنية، وخاصة الأمن السيبراني والتحول الرقمي، على جودة التقارير والإفصاح المحاسبي. كذلك اتفقت الدراسات الحديثة على أهمية تعزيز الشفافية والرقابة الداخلية لتحسين موثوقية المعلومات المحاسبية. وعلى الرغم من هذا الاتفاق، اختلفت الدراسات السابقة في طبيعة المتغيرات المدروسة والبيئات التطبيقية، إذ ركز بعضها على القدرة الإدارية، بينما تناولت أخرى التحول الرقمي أو الأمن السيبراني بصورة منفصلة، كما انصبحت معظم الدراسات على قطاعات مصرفية أو شركات مدرجة في أسواق مالية خارج البيئة الليبية. ولم تتناول تلك الدراسات بصورة متكاملة التأثير المشترك للعوامل التقنية والسلوكية على جودة الإفصاح المحاسبي، كما لم تختبر دور الجهات الرقابية العليا كمتغير معدل في هذه العلاقة. ومن هنا تتمثل الفجوة البحثية في محدودية الدراسات التي جمعت بين العوامل التقنية والعوامل السلوكية ضمن نموذج تفسيري واحد، وندرة الدراسات التطبيقية في قطاع الاتصالات الليبي، إضافة إلى غياب الدراسات التي تناولت الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. وتسهم الدراسة الحالية في سد هذه الفجوة من خلال تقديم نموذج متكامل يربط بين العوامل التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي، مع اختبار الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي في شركات الاتصالات الليبية، بما يضيف بعداً علمياً وتطبيقياً جديداً إلى الأدبيات المحاسبية العربية والليبية.

الأسس النظرية للدراسة

نظرية الكيانات المفتوحة

تستند الدراسة في فهمها لتأثير البيئة الخارجية على الإفصاح المحاسبي إلى نظرية الكيانات المفتوحة (Open Systems Theory) التي وضعها (Katz و Kahn, 1978). تنص هذه النظرية على أن المنظمة لا يمكن فهمها بمعزل عن بيئتها الخارجية، وأن هناك تبادلاً مستمراً للمدخلات والمخرجات بين المنظمة وبيئتها (Filatotchev & et al, 2022). وتشير (Valentinov, 2025) إلى أن تطبيق هذه النظرية على مجال الإفصاح المحاسبي يساعد في فهم كيفية تأثر الشركات بالضغط البيئية المحيطة بها.

تطبيقاً على هذه الدراسة، يمكن النظر إلى شركات الاتصالات اللببية ككيانات مفتوحة تتأثر بالعوامل التقنية والسلوكية المحيطة بها. فالتحولات التقنية في بيئة الأعمال تؤثر بشكل مباشر على قدرة هذه الشركات على إنتاج ونشر المعلومات المحاسبية بجودة عالية ويؤكد (Filatotchev et al. (2022) على أهمية النظرة المنهجية المفتوحة في فهم السلوكيات التنظيمية المعقدة.

نظرية وكيل الموظف

تستند الدراسة إلى نظرية وكيل الموظف (Agency Theory) في فهم العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح. وفقاً لهذه النظرية، تنشأ مشكلة الوكالة عندما يتعارض مصالح الوكلاء (الإدارة) مع مصالح الأصحاب (المساهمين)، ويعد الإفصاح المحاسبي أحد الآليات الرئيسية لتقليل هذه المشكلة (Jensen & Meckling, 1976).

تشير الدراسات الحديثة إلى أن الإفصاح المحاسبي يعمل كآلية للحوكمة تساعد في تقليل عدم تقارن المعلومات بين الأطراف المختلفة (Eisenhardt, 1989). وفي سياق شركات الاتصالات اللببية، يصبح الإفصاح المحاسبي ذا أهمية خاصة نظراً لطبيعة الملكية الحكومية لهذه الشركات والحاجة إلى مزيد من الشفافية والمساءلة (Bushman & Smith, 2001).

نظرية التوقيع

تستخدم الدراسة نظرية التوقيع (Signaling Theory) في فهم كيفية استخدام الشركات للإفصاح المحاسبي كأداة للتفريق عن منافسيها. وفقاً لهذه النظرية، تستخدم الشركات ذات الأداء المتميز الإفصاح المحاسبي كرسالة إيجابية للسوق (Connelly et al., 2025). وقد أظهرت الدراسات أن الشركات ذات الأداء الجيد تميل إلى الإفصاح عن مزيد من المعلومات لإظهار تفوقها للمستثمرين المحتملين.

النماذج السلوكية

نظرية التوقع

يستند الإطار السلوكي للدراسة إلى نظرية التوقع (Prospect Theory) لوضع نموذج للعوامل السلوكية التي تؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي. وقد وضع Kahneman و Tversky (1979) هذه النظرية التي تفسر كيفية اتخاذ الأفراد للقرارات تحت ظروف عدم اليقين. وتشير النظرية إلى أن الأفراد يميلون إلى تجنب الخسائر أكثر من سعيهم لتحقيق المكاسب.

في سياق الإفصاح المحاسبي، يمكن تطبيق هذه النظرية على سلوك المديرين والمحاسبين. فعندما يتوقع المديرين نتائج سلبية من الإفصاح، قد يميلون إلى تقليل المعلومات المفصح عنها. وتؤكد Gisbert-Perez et al. (2022) على أهمية هذه النظرية في فهم السلوكيات المحاسبية، خاصة في ظل البيئات المضطربة.

نظرية الفعل المخطط

تستخدم الدراسة أيضاً نظرية الفعل المخطط (Theory of Planned Behavior) في فهم العوامل السلوكية. تنص هذه النظرية على أن سلوك الأفراد يتحدد بناءً على نواياهم السلوكية، والتي تتأثر بدورها بالاتجاهات والضوابط السلوكية (Bošnjak et al., 2020). وتشير (Hagger & Hamilton, 2024) إلى أن هذه النظرية أثبتت فعاليتها في توقع السلوكيات المهنية في مختلف المجالات.

الإطار العملي ومنهجية البحث

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكور	245	70.0%
	إناث	105	30.0%
العمر	أقل من 30 سنة	98	28.0%
	30-40 سنة	140	40.0%
	40-50 سنة	77	22.0%
	أكثر من 50 سنة	35	10.0%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	182	52.0%
	ماجستير	129	36.9%
	دكتوراه	39	11.1%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	87	24.9%
	5-10 سنوات	133	38.0%
	أكثر من 10 سنوات	130	37.1%

المتغير	الأوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	الانحراف
التحول الرقمي	3.82	0.74	1.00	5.00	0.18
البنية التحتية التقنية	3.65	0.81	1.00	5.00	0.24
الأمن السيبراني	3.48	0.89	1.00	5.00	0.32
التوجهات نحو الإفصاح	3.91	0.71	1.00	5.00	0.12
الرؤية الإدراكية	3.76	0.78	1.00	5.00	0.20
القيادة التحويلية	3.58	0.85	1.00	5.00	0.28
جودة الإفصاح المحاسبي	3.73	0.76	1.20	5.00	0.16

منهجية البحث وعينة الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive-Analytical Methodology)، حيث يتناسب هذا المنهج مع طبيعة الدراسة التي تسعى إلى وصف الظاهرة وتحليل العلاقات بين المتغيرات (Baranger et al., 2023). وقد تم توزيع الاستبانة على العاملين في قطاع الاتصالات الليبية، وتم استخدام برنامج AMOS لبناء النماذج الهيكلية وبرنامج SPSS للتحليلات الإحصائية الوصفية والاستدلالية.

تم تحديد حجم العينة باستخدام صيغة (Krejcie & Morgan, 1970)، وتم توزيع 400 استبانة على العاملين في شركات الاتصالات الأربعة. تم استرداد 350 استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت 87.5%. وقد تم اختبار صدق وثبات الأداة باستخدام معامل كرونباخ ألفا الذي بلغت قيمته 0.89، مما يدل على مستوى عالٍ من الثبات الداخلي للأداة.

جدول (3) توزيع عينة الدراسة

النسبة %	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الموظفين	الشركة
%88.5	115	130	520	شركة ليبيا للاتصالات والتقنية LTT
%87.5	105	120	480	شركة ليبيا للهاتف المحمول
%87.0	87	100	410	شركة المدار الجديد
%86.0	43	50	310	شركة الاتصالات الدولية الليبية
%87.5	350	400	1720	المجموع

التحليل الوصفي للمتغيرات

تم إجراء التحليل الوصفي للمتغيرات المدروسة لتحديد الخصائص الديموغرافية للعينة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات الرئيسية. وقد أظهرت النتائج ما يلي:

جدول الخصائص الديموغرافية

جدول الأوساط والانحرافات المعيارية اختبارات الفرضيات

تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الانحدار الخطي المتعدد وتحليل المسار. وقد تم استخدام معامل التحديد R^2 لقياس نسبة التباين في المتغير التابع (جودة الإفصاح المحاسبي) التي تفسرها المتغيرات المستقلة. كما تم استخدام إحصائية t-Student لاختبار معنوية معاملات الانحدار وإحصائية F لاختبار معنوية النموذج ككل.

جدول (4) نتائج اختبار فرضيات الانحدار

الفرضية	المسار	المعامل β	t-Value	p-Value	النتيجة
H1a	التحول الرقمي ← جودة الإفصاح	0.312	3.45	0.001	مقبول
H1b	البنية التحتية ← جودة الإفصاح	0.278	3.12	0.003	مقبول
H1c	الأمن السيبراني ← جودة الإفصاح	0.245	2.89	0.008	مقبول
H2a	التوجهات ← جودة الإفصاح	0.356	4.02	0.000	مقبول
H2b	الرؤية الإدراكية ← جودة الإفصاح	0.289	3.28	0.002	مقبول
H2c	القيادة التحويلية ← جودة الإفصاح	0.267	3.01	0.005	مقبول

تُظهر نتائج اختبار فرضيات الانحدار وجود تأثير إيجابي ومعنوي لجميع المتغيرات المستقلة على جودة الإفصاح المحاسبي، حيث جاءت جميع معاملات الانحدار (β) موجبة، مما يدل على أن ارتفاع مستوى كل من التحول الرقمي، والبنية التحتية، والأمن السيبراني، إضافة إلى التوجهات والرؤية الإدراكية والقيادة التحويلية، يؤدي إلى تحسن في جودة الإفصاح.

وعلى مستوى الدلالة الإحصائية، فقد سجلت جميع الفرضيات قيم (p-value) أقل من 0.05، ما يؤكد معنوية العلاقات الإحصائية ورفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضيات البديلة. كما دعمت قيم (t-value) المرتفعة نسبياً قوة هذه التأثيرات.

ويلاحظ أن أقوى تأثير كان للفرضية H2a الخاصة بالتوجهات ($\beta = 0.356, t = 4.02, p = 0.000$)، مما يشير إلى أنها الأكثر إسهاماً في تفسير التغير في جودة الإفصاح، تليها باقي المتغيرات بنسب تأثير

مقاربة نسبياً، وهو ما يعكس تكامل العوامل التقنية والسلوكية والتنظيمية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.

النموذج الهيكلي

تم استخدام نموذج معادلات الهيكلية (Structural Equation Modeling - SEM) لاختبار النموذج القياسي والنموذج الهيكلي للدراسة. وقد تم تقييم جودة الملاءمة باستخدام مجموعة من المؤشرات التي أظهرت نتائج متميزة:

جدول (5) النموذج الهيكلي لاختبار النموذج القياسي والنموذج الهيكلي للدراسة

المؤشر	القيمة المحسوبة	القيمة المرجعية	الحكم
Chi-Square/df	2.14	3.00 >	ممتاز
CFI	0.97	0.90 <	ممتاز
TLI	0.96	0.90 <	ممتاز
RMSEA	0.045	0.08 >	ممتاز
SRMR	0.038	0.08 >	ممتاز
GFI	0.95	0.90 <	ممتاز
AGFI	0.93	0.85 <	ممتاز
NFI	0.94	0.90 <	ممتاز

تُشير نتائج تقييم جودة الملاءمة لنموذج المعادلات الهيكلية (SEM) إلى أن النموذج يتمتع بدرجة عالية من المطابقة مع البيانات الفعلية، مما يعكس قوة النموذج القياسي والهيكلية في تفسير العلاقات المدروسة.

فقد بلغ مؤشر Chi-Square/df قيمة (2.14) وهي أقل من الحد المرجعي (3)، مما يدل على ملاءمة جيدة للنموذج. كما سجلت مؤشرات المطابقة التزايدية مثل $CFI = 0.97$ و $TLI = 0.96$ و $NFI = 0.94$ مستويات مرتفعة تتجاوز القيم المعيارية، وهو ما يعكس قدرة النموذج على تفسير التباين في البيانات بشكل دقيق.

أما مؤشرات الخطأ فقد جاءت في مستويات منخفضة وممتازة، حيث بلغ (0.045) $RMSEA$ و (0.038) $SRMR$ ، وكلاهما أقل من الحدود المقبولة (>0.08)، مما يدل على دقة تقدير النموذج وانخفاض مقدار الخطأ التقريبي.

كما أظهرت مؤشرات الملاءمة المطلقة مثل $GFI = 0.95$ و $AGFI = 0.93$ نتائج قوية تتجاوز القيم المرجعية، مما يعزز من صلاحية النموذج الإحصائية.

تحليل النتائج ومناقشتها

نتائج فرضيات العوامل التقنية

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن العوامل التقنية تؤثر بشكل إيجابي ومعنوي على جودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية. وقد بلغ معامل الانحدار المقياس (Beta) لمتغير التحول الرقمي (0.312) بقيمة دلالة (0.001)، مما يشير إلى أن التحول الرقمي يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بنسبة تزيد عن 31% عند ثبات باقي المتغيرات.

كما أظهر متغير البنية التحتية التقنية تأثيراً إيجابياً معنوياً بمعامل (0.278) وقيمة دلالة (0.003)، وهو ما يؤكد على أهمية توفر البنية التحتية المتطورة في دعم عمليات الإفصاح المحاسبي. أما متغير الأمن

السيبراني فقد أظهر تأثيراً إيجابياً بمعامل (0.245) وقيمة دلالة (0.008)، مما يعكس أهمية الحماية الأمنية للبيانات المحاسبية في تحسين جودة الإفصاح.

جدول (6) مسار تأثير العوامل التقنية

المسار	المعامل غير المقياس	المعامل المقياس β	الخطأ المعياري	t- Value	p- Value
التحول الرقمي ← جودة الإفصاح	0.42	0.312	0.09	3.45	0.001
البنية التحتية ← جودة الإفصاح	0.38	0.278	0.10	3.12	0.003
الأمن السيبراني ← جودة الإفصاح	0.35	0.245	0.11	2.89	0.008

نتائج فرضيات العوامل السلوكية

أظهرت نتائج التحليل أن العوامل السلوكية تؤثر بشكل معنوي على جودة الإفصاح المحاسبي. فقد بلغ معامل الانحدار المقياس لمتغير التوجهات نحو الإفصاح (0.356) بقيمة دلالة (0.000)، مما يشير إلى أن التوجهات الإيجابية نحو الإفصاح تعد من أقوى المتغيرات السلوكية المؤثرة على جودة الإفصاح المحاسبي.

أظهر متغير الرؤية الإدراكية تأثيراً إيجابياً بمعامل (0.289) وقيمة دلالة (0.002)، مما يعكس أن الفهم العميق للإفصاح المحاسبي يساهم في تحسين جودته. كما أظهرت القيادة التحويلية تأثيراً إيجابياً بمعامل (0.267) وقيمة دلالة (0.005)، مما يؤكد أهمية القيادة في تعزيز ثقافة الإفصاح داخل الشركات.

جدول (7) مسار تأثير العوامل السلوكية

المسار	المعامل غير المقياس	المعامل المقياس β	الخطأ المعياري	t- Value	p- Value
التوجهات ← جودة الإفصاح	0.48	0.356	0.08	4.02	0.000
الرؤية الإدراكية ← جودة الإفصاح	0.41	0.289	0.09	3.28	0.002
القيادة التحويلية ← جودة الإفصاح	0.39	0.267	0.10	3.01	0.005

نتائج فرضيات الدور التعديلي لديوان المحاسبة

أظهرت نتائج التحليل أن ديوان المحاسبة الليبي يلعب دوراً تعديلياً معنوياً في العلاقة بين العوامل التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي. وقد بلغ معامل التفاعل بين التحول الرقمي ووجود ديوان المحاسبة (0.198) بقيمة دلالة (0.012)، مما يشير إلى أن وجود ديوان المحاسبة يعزز من تأثير التحول الرقمي على جودة الإفصاح. وبلغ معامل التفاعل بين البنية التحتية ووجود ديوان المحاسبة (0.156) بقيمة دلالة (0.045)، مما يشير إلى أن وجود ديوان المحاسبة يعزز من تأثير البنية التحتية على جودة الإفصاح. وكما بلغ معامل التفاعل بين الأمن السيبراني ووجود ديوان المحاسبة (0.142) بقيمة دلالة (0.069)، مما يشير إلى أن وجود ديوان المحاسبة يعزز من تأثير الأمن السيبراني على جودة الإفصاح.

كما أظهر معامل التفاعل بين العوامل السلوكية وديوان المحاسبة قيمة (0.234) بقيمة دلالة (0.004)، مما يؤكد أن الرقابة الخارجية المتمثلة في ديوان المحاسبة تعزز من العلاقة الإيجابية بين العوامل السلوكية

وجودة الإفصاح المحاسبي. معامل التفاعل بين هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه Nimani et al (2023) حول أهمية المؤسسات العليا للرقابة في تعزيز جودة الإفصاح. وكما بلغ معامل التفاعل بين الرؤية الإدراكية ووجود ديوان المحاسبة (0.187) بقيمة دلالة (0.015)، مما يشير إلى أن وجود ديوان المحاسبة يعزز من تأثير الرؤية الإدراكية على جودة الإفصاح. وبلغ معامل التفاعل بين القيادة ووجود ديوان المحاسبة (0.165) بقيمة دلالة (0.030)، مما يشير إلى أن وجود ديوان المحاسبة يعزز من تأثير القيادة على جودة الإفصاح.

جدول (8) التأثيرات الدور التعديلي لديوان المحاسبة الليبي

الحكم	p-Value	t-Value	الخطأ المعياري	المعامل β	المسار
معنوي	0.012	2.54	0.07	0.198	التحول الرقمي × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح
معنوي	0.045	2.01	0.08	0.156	البنية التحتية × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح
هامشي	0.069	1.82	0.09	0.142	الأمن السيبراني × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح
معنوي	0.004	3.12	0.07	0.234	التوجهات × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح
معنوي	0.015	2.45	0.08	0.187	الرؤية الإدراكية × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح
معنوي	0.030	2.18	0.09	0.165	القيادة × ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح

النموذج الهيكلي المقترح

تم اختبار النموذج الهيكلي المقترح باستخدام برنامج AMOS. وقد أظهرت مؤشرات الملاءمة جودة نموذج ممتازة حيث بلغت قيمة CFI (0.97) و TLI (0.96) و RMSEA (0.045) و SRMR (0.038). وتشير هذه القيم إلى أن النموذج المقترح يمثل البيانات بشكل جيد.

وقد فسرت المتغيرات المستقلة مجتمعة نسبة (72.4%) من التباين في جودة الإفصاح المحاسبي ($R^2 = 0.724$)، مما يدل على القدرة التفسيرية العالية للنموذج. وتشير معاملات المسار إلى أن جميع العلاقات المقترضة في النموذج معنوية إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05.

جدول (9) معاملات المسار في النموذج الهيكلي

المسار	المعامل β	R^2	t-Value	p-Value
العوامل التقنية ← جودة الإفصاح	0.42	0.38	5.23	0.000
العوامل السلوكية ← جودة الإفصاح	0.51	0.45	6.12	0.000
ديوان المحاسبة ← جودة الإفصاح	0.28	0.12	3.45	0.001
التفاعل التقني-الرقابي ← جودة الإفصاح	0.18	0.08	2.34	0.019
التفاعل السلوكي-الرقابي ← جودة الإفصاح	0.22	0.10	2.89	0.004
النموذج الكلي	—	0.724	—	—

النتائج والتوصيات

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج الهامة التي تساهم في فهم العلاقة بين العوامل التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي في شركات الاتصالات الليبية، ودور ديوان المحاسبة الليبي كمتغير تعديلي. ويمكن تلخيص هذه النتائج فيما يلي:

أولاً: أثبتت الدراسة وجود تأثير إيجابي ومعنوي للعوامل التقنية على جودة الإفصاح المحاسبي، حيث ساهمت هذه العوامل في تفسير نسبة كبيرة من التباين في جودة الإفصاح. ويأتي التحول الرقمي في مقدمة العوامل التقنية المؤثرة، يليه البنية التحتية التقنية ثم الأمن السيبراني.

ثانياً: أظهرت النتائج أن العوامل السلوكية تلعب دوراً مهماً في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، حيث كانت التوجهات الإيجابية نحو الإفصاح أقوى المتغيرات السلوكية تأثيراً. وتؤكد هذه النتيجة أهمية الجانب السلوكي والنفسي في تحديد سلوكيات الإفصاح.

ثالثاً: أثبتت الدراسة الدور التعديلي الإيجابي لديوان المحاسبة الليبي في تعزيز العلاقة بين العوامل التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي. وتشير هذه النتيجة إلى أن الرقابة الخارجية الفعالة تسهم في تعظيم الفائدة من الاستثمارات التقنية والبرامج السلوكية.

التوصيات

التوصيات العملية

1. ضرورة تسريع عملية التحول الرقمي في شركات الاتصالات الليبية من خلال تبني أحدث التقنيات الرقمية في عمليات الإفصاح المحاسبي، بما في ذلك تطبيقات الذكاء الاصطناعي وتحليلات البيانات الضخمة.
2. الاهتمام بتطوير البنية التحتية التقنية بما يضمن توفر الأنظمة المحاسبية المتكاملة والأمن التي تدعم عمليات الإفصاح بجودة عالية وفي أوقاتها المحددة.
3. تعزيز الأمن السيبراني للبيانات المحاسبية من خلال تطبيق معايير الأمان الدولية وتوعية العاملين بأهمية حماية البيانات المحاسبية من الاختراقات الإلكترونية.
4. بناء برامج تدريبية متخصصة لتعزيز التوجهات الإيجابية نحو الإفصاح المحاسبي بين العاملين، مع التركيز على أهمية الشفافية والمساءلة في تحقيق أهداف الشركة.
5. تطوير إطار حوكمة شامل يعزز دور القيادة التحويلية في دعم ثقافة الإفصاح المحاسبي داخل الشركات.

التوصيات للجهات الرقابية

1. توصي الباحثة بضرورة تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي ليشمل وضع معايير محددة لجودة الإفصاح المحاسبي في الشركات الحكومية، مع التركيز على متطلبات الإفصاح الإلكتروني.
2. تطوير أنظمة المتابعة والتقييم المستمر لجودة الإفصاح المحاسبي، مع إنشاء قاعدة بيانات مركزية لتجميع المعلومات المحاسبية من الشركات المختلفة.

التوصيات البحثية

1. إجراء دراسات مستقبلية تشمل قطاعات اقتصادية أخرى في ليبيا للتعلم في فهم طبيعة العلاقة بين العوامل التقنية والسلوكية وجودة الإفصاح المحاسبي.
2. استخدام مناهج بحثية كمية ونوعية متكاملة لفهم أعمق للعوامل المؤثرة على جودة الإفصاح المحاسبي في البيئة الليبية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- [1] الربيعي، زهراء معيض، والرحيلي، عوض بن سالم. (2026). تأثير التحول الرقمي على جودة الإفصاح المحاسبي (إطار مفاهيمي). *المجلة العربية للنشر العلمي*، (8833)، 1-26.
- [2] عبدالمجيد، حميدة محمد. (2021). قياس أثر القدرة الإدارية على جودة الإفصاح المحاسبي في الشركات السعودية. *الفكر المحاسبي*، 25(1)، 246-287.
- [3] عبدالمجيد، حميدة محمد. (2021). قياس أثر القدرة الإدارية على جودة الإفصاح المحاسبي في الشركات السعودية. *الفكر المحاسبي*، 25(1)، 246-287.
- [4] ديوان المحاسبة الليبي. (2023). التقرير السنوي لديوان المحاسبة الليبي. طرابلس: ديوان المحاسبة الليبي.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- [5] Ammer, A. E., Mohammed, E. A., & Hasan, H. E. (2025). The impact of the digital transformation of accounting information systems on the quality of accounting disclosure from the perspective of bank managements: A field study on commercial banks operating in the city of Bani Walid. *Bani Waleed University Journal of Humanities and Applied Sciences*, 10(3), 452–481.
- [6] Abeysekera, I., Li, F., & Lu, Y. (2021). Financial disclosure quality and sustainability disclosure quality. *PLoS ONE*.
- [7] Ball, R. (2001). Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. *Brookings-Wharton Papers on Financial Services*.
- [8] Baranger, D. A. A., Finsaas, M. C., Goldstein, B. L., et al. (2023). Tutorial: Power analyses for interaction effects in cross-sectional regressions. *Advances in Methods and Practices in Psychological Science*, 6(3).
- [9] Bošnjak, M., Ajzen, I., & Schmidt, P. (2020). The theory of planned behaviour: Selected recent advances and applications. *Europe's Journal of Psychology*, 16(3), 352–356.
- [10] Bushman, R., & Smith, A. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 237–333.
- [11] Connelly, B. L., Certo, S. T., Reutzel, C. R., et al. (2025). Signaling theory: State of the theory and its future. *Journal of Management*, 51(1), 24–61.
- [12] European Commission. (2023). *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*.
- [13] Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- [14] Emmanuel, A. A. (2025). The impact of cybersecurity on financial reporting: Strengthening data integrity and regulatory compliance. *International Journal of Science and Research Archive*, 14(2), 626-637.
- [15] Elnagar, S. M. A., Ahmed, A. S. A. A., & Basiouny, M. M. M. (2024). The impact of cybersecurity risk disclosure on the quality of financial reporting and market value: Evidence from Egyptian stock market. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(5), 2504–2516. <https://doi.org/10.53555/kuey.v30i5.3310>
- [16] Filatotchev, I., Ireland, R. D., & Stahl, G. K. (2022). Contextualizing management research: An open systems perspective. *Journal of Management Studies*, 59(4), 1036–1056.
- [17] Gisbert-Pérez, J., Martí-Vilar, M., & González-Sala, F. (2022). Prospect theory: A bibliometric and systematic review. *Healthcare*, 10(10), 2098.
- [18] Hagger, M. S., & Hamilton, K. (2024). Longitudinal tests of the theory of planned behaviour: A meta-analysis. *European Review of Social Psychology*, 35(1), 198–254.
- [19] International Accounting Standards Board (IASB). (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IFRS Foundation.
- [20] International Telecommunication Union. (2022). *Measuring digital development: Facts and figures 2022*. Geneva: ITU.

- [21] Lin, B., & Li, B. (2024). Impact of managerial ability on the quality of accounting information disclosure: Empirical evidence from China. *SAGE Open*, 14(4), 1-20.
- [22] Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2020). *Management information systems: Managing the digital firm* (16th ed.). Pearson.
- [23] Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- [24] Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263–291.
- [25] Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607–610.
- [26] Katz, D., & Kahn, R. L. (1978). *The Social Psychology of Organizations*.
- [27] Nimani, P., Maloku, A., & Avdija, S. (2023). The impact of the Auditor General on public administration control. *Corporate Law & Governance Review*, 5(2), 156–163.
- [28] Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2019). *Organizational behavior* (18th ed.). Pearson
- [29] Valentinov, V. (2025). A systems-theoretical look at stakeholder theory: Lessons from Bogdanov's Tektology. *Business and Society Review*, 130(4), 414–439

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **JSHD** and/or the editor(s). **JSHD** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.