

أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين

طلال سليمان جريه¹، سليمان حسين البشتاوي²، حمدان محمد الحياصات³

ملخص

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الآليات المحاسبية للحكومة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وقد تم إعداد استبيان وزعت على مجتمعي وعينتي الدراسة المتكون من الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، حيث بلغ المجتمع (57) شركة وتم اختيار عينة منها (50) شركة من العينة الأولى، وقد وزع على أفراد العينة الأولى (6) استمارات على كل شركة ويعد (300) استمارة استرجع منها (290) استمارة وجد منها (282) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وبلغ مجتمع وعينة الدراسة الثانية (354) مدقق حسابات خارجي استهدفت عينة منهم بواقع (200) مدقق مزاول للمهنة وزع عليهم استمارات الاستبيان استرجع منها (154) استبانة وجد منها (144) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد استخدمت الأساليب الإحصائية الأتية لتحليل النتائج واختبار الفرضيات : معامل الثبات كرونباخ ألفا ومعامل ارتباط بيرسون ومقاييس الإحصاء الوصفي كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتحليل الانحدار البسيط وتحليل الانحدار المتعدد وتحليل الانحدار المتعدد المنتدج. وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحكومة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية وفاعلية عملية المراقبة، وهذا يتحقق شريطة التغلب على بعض أوجه القصور التي بينتها الدراسة لبعض هذه الآليات. ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحكومة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

الكلمات الدالة: الآليات المحاسبية للحكومة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق والتدقيق الخارجي)، ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المقدمة

شهد العقدان الماضيان إنهيارات في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة شركة Enron والتي كانت

1. أستاذ مشارك - قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،

جامعة جرش- الأردن. t.jarerah@jpu.edu.jo

2. أستاذ مشارك - قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة

الإسراء- الأردن. dr_suliaman@yahoo.com

3. أستاذ مساعد - قسم المحاسبة، كلية المال والاعمال- جامعة العلوم

الإسلامية العالمية-الأردن.

hamdan.hyasat@yahoo.com

تاريخ استلام البحث 2014/7/1 وتاريخ قبوله 2014/10/28.

تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة عام 2001، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، حتى وصل إلى إنهيار شركة التدقيق الشهيرة Arthur Anderson والأزمة المالية العالمية التي ما زلنا نعيشها اليوم ونراقب تداعيتها المختلفة. إذ تعود أسباب هذه الانهيارات في مجملها إلى الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافقارها إلى الممارسة المالية السليمة ونقص الشفافية والإفصاح المحاسبي.

فلجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد

أهداف الدراسة

إن لجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواءً من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، واستخدامها في ذلك ممارسات للمحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة، ستؤثر سلباً على موثوقية تلك البيانات. وهذا يعكس قصور النظم القانونية والرقابية التي تنظم عمل تلك الشركات. مما ينتج عنه بطبيعة الحال فساد مالي ومحاسبي ستعاني منه معظم الشركات، ونتيجة لذلك جاءت هذه الدراسة لتهدف بشكل أساسي إلى دراسة أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال:

1. إبراز أثر التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.
2. إظهار أثر التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.
3. إظهار أثر لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.
4. إظهار أثر التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

الجانب النظري للدراسة

مع توالي الإنهيارات والأزمات المالية محلياً، إقليمياً وعالمياً سارعت المنظمات المتخصصة في البحث عن آليات لمعالجة هذه الاختلالات ومن ثم حماية حقوق جميع الأطراف والمصالح دون استثناء، وكان من بين هذه الآليات فاعلية وشمولية استحداث معايير المحاسبة الدولية مع بداية السبعينات، ثم ظهور مفهوم حوكمة الشركات لاحقاً، حيث أصبحا مؤشرين مهمين لمدى قياس مناسبة الأسواق للاستثمار وصحة البيئة الاقتصادية العالمية. حيث ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح Corporate Governance،

البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة أدى إلى ظهور ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting). وبالتالي كان لا بد من الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة لحماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة.

مشكلة الدراسة

هناك اهتمام كبير في الدول الغربية بالدور الذي يمكن أن تؤديه الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد سطع مفهوم الآليات المحاسبية للحوكمة والتي ستكون قادرة في ظل تطبيقها الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبطبيعة الحال لها دور كبير في تبييد قلق المستثمرين وأصحاب المصالح تجاه مصداقية وموثوقية القوائم المالية، إلا أن هذا الدور لم يتطور بشكل متكامل ولم يلق الاهتمام الكافي في الدول العربية، لذا تأتي هذه الدراسة لتطرح التساؤل التالي:

- ما هو أثر الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن؟

أهمية الدراسة:

في ضوء تزايد حجم الشركات وتعدد عملياتها كان من الصعب بالنسبة للمدقق الداخلي أو الخارجي أو حتى لجان التدقيق إجراء تدقيق تفصيلي بشكل فردي لكل منهم لكافة العمليات والسجلات والأنظمة المحاسبية المحوسبة، مما يتطلب ضرورة وجود آليات للحوكمة المحاسبية (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي) تمكن من الكشف والحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، ونتيجة لذلك جاءت هذه الدراسة للاعتقاد بان هذه الآليات تعتبر بمثابة المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل الإخفاقات والتعثرات نتيجة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسة في الشركة، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام. كما عرفها (علي، 2004) بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة. وعرفها (طالب والمشهداني، 2011) على أنها إستراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسة وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باختبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها لها من الأنظمة واللوائح الداخلية والهيكل الإداري ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدرتها الذاتية بعيداً عن تسلط أي فرد فيها وذلك بالقدر الذي لا يتضارب ومصالح الآخرين ذوي العلاقة.

حاولت العديد من المنظمات المهنية جاهدة نحو وضع مبادئ لحوكمة الشركات، ومن هذه المنظمات: معهد التمويل الدولي (IIF)، مركز الحوكمة التابعة لجامعة (Kennesaw)، مجلس إعداد التقارير المالية (FRC)، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD). ورغم هذا التعدد إلا أن أكثر هذه المبادئ قبولاً واهتماماً هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999 والتي تم إعادة صياغتها عام 2004، والتي أعدت الأساس الذي يتم الاستناد إليه في العديد من دول العالم، نظراً لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون عالمي ومرونة كبيرة في التطبيق في ظل الظروف البيئية المتباينة، وتغطي هذه المبادئ ستة مجالات أساسية تتمثل في: وجود معايير أو عناصر فعالة لتطبيق الحوكمة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية والعادلة بين المساهمين، احترام حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجالس الإدارة. (OECD, 2004)

وفي ضوء هذا التطور الذي يشهده الاقتصاد الوطني الأردني على كافة الأصعدة وضمن إطار عمل هيئة الأوراق المالية لتطوير سوق رأس المال الوطني والأطر التشريعية

وفي عام 1976 قام كل من Gensen and Meckling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة، وتزايدت بعد ذلك الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لقد حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل المالي والإداري التي مُنيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا على سبيل المثال، ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن القائمين على الشركة من الداخل سواءً كان مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل العملاء وعموم الجمهور (السعدني، 2006). وتبرز أهمية الحوكمة كونها تعمل على زيادة كفاءة استقلال الموارد المتاحة للمنشأة وتعظم قيمتها وتدعم مقدرتها التنافسية بما يجذب مصادر التمويل والتي تجعلها قادرة على خلق فرص جديدة ما يزيد من الكفاءة والتنمية الاقتصادية (محمد، 2009).

حتى عام 2003 تعددت التعريفات التي استعملت في ترجمة عبارة Corporate Governance ومن ذلك الإدارة الرشيدة، الإدارة الحكيمة، حوكمة الإدارة أو الحوكمة، وجاء مجمع اللغة العربية في بيانه المؤرخ في 20/5/2005 ليحسم الأمر باعتماد لفظة الحوكمة للمصطلح الإنجليزي Corporate Governance (الصلاح، 2005). وقد عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلال إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (Alamgir, 2007). أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD فعرفت بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين (Freeland, 2007).

وقد عرفها (لطفي، 2010) بأنها نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة، مبني على تنظيم

وتنظيمية فيه، فقد تم إعداد دليل يحتوي على قواعد لحوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة، تهدف إلى وضع إطار واضح ينظم العلاقات والإدارة فيها، ويحدد الحقوق والواجبات والمسؤوليات بما يحقق أهداف الشركة وغاياتها ويحفظ حقوق الأطراف ذوي المصالح المرتبطة بها. وتستند هذه القواعد بشكل أساسي إلى عدد من التشريعات من أهمها قانون الأوراق المالية والتشريعات الصادرة بمقتضاه وقانون الشركات إضافة إلى المبادئ الدولية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization of Economic Cooperation and Development (OECD).

وإن الدليل المشار إليه واجب التطبيق اعتباراً من 2009/1/1 ويتضمن قواعد إلزامية حكماً وهي القواعد الأمرة والعامّة التي استندت إلى نصوص قانونية ملزمة وردت في التشريعات النافذة، وأخرى قواعد إرشادية ينبغي الالتزام بها من قبل إدارات الشركات المدرجة في البورصة وفق أسلوب الالتزام أو تفسير عدم الالتزام. وفي حال عدم الالتزام بأي من هذه القواعد يتوجب توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم الالتزام في التقرير السنوي (www.jsc.gov.jo).

وفيما يلي عرض لتلك الآليات المقترحة:
معايير المحاسبة والتدقيق: تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحت الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه Sarbans-Oxley والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها (أبو العطا، 2006).

الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا بد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات، وهناك عدة تصنيفات للآليات المحاسبية للحوكمة (راضي، 2011):

التدقيق الداخلي: يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة، بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق (أحمد، 2010).

التصنيف الأول: الآليات الداخلية والآليات الخارجية.

التصنيف الثاني: الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية (قانونية ورقابية، إدارية وتنظيمية).

لجان التدقيق: أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة لجان التدقيق في المنشأة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة

وتمشياً مع طبيعة الدراسة سيتم تناول الآليات المحاسبية للحوكمة لتحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما سينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة دقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة. وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات

أداء عملية التدقيق (سامي، 2009).

التدقيق الخارجي: أصبح دور التدقيق الخارجي جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة.

يعد مصطلح المحاسبة الإبداعية من المصطلحات التي تستخدم في تجميل دخل الشركة، وذلك من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للشركة لأهداف مختلفة كتشجيع المستثمرين باتخاذ القرارات الاستثمارية في الشركة، أو طمأنة المقرضين أن الشركة في وضع مالي جيد تمكنها من سداد الالتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد، أو لأجل الحصول على تسهيلات ائتمانية على البنوك، خاصة إذا كانت تلك الشركات متعثرة ولا يؤهلها دخلها ومركزها المالي الحقيقي من الحصول على هذه التسهيلات. وأياً كانت هذه الأهداف فإن المحاسبة الإبداعية تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات.

ولعل أحدث الأمثلة على إجراءات المحاسبة الإبداعية هو ما حدث عام 2002م من إفلاس وانهيار لأربع شركات أمريكية وهي شركة أنرون Enron المختصة في مجال الطاقة، وشركة ورلدكم Worldcom المختصة في مجال الاتصالات، وشركة زيروكس Zerox المختصة في مجال آلات النسخ، وشركة ميرس Merc المختصة في مجال الأدوية، إذ كانت تلك الشركات بالتواطؤ مع مدققي حساباتهم، وعلى رأسهم شركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة الأمريكية آرثر أندرسون (Artur Anderson)، أو بسبب إهمال جسيم من هؤلاء المدققين بإحداث تدليس وتحريف في نتائج أعمالها ومراكزها المالية وهو ما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في بياناتها المالية المنشورة، والذي أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي، ترتب عليه حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهموا تلك الشركات ودائنوها (مطر، 2010). وقد أكد (Kammerer, 2005, p:5) أن

المحاسبة الإبداعية كانت أحد أهم الأسباب في حدوث انهيار شركة أنرون.

وقد تعددت التعاريف التي تتناول المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ثمانينات القرن الماضي، حيث أشار (Smith, 1992) بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينيات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. وقد عرفها (Groffiths, 1992) بأنها تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية، أما (Amat et al., 1999) فقد عرفها على أنها "معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها؛ بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله". وعرفها أيضاً (Blake et al, 2000) على أنها "اختيار مدروس من قبل الإدارة للسياسات والطرائق المحاسبية أو التلاعب بالعمليات من أجل أن تعطي انطباعاً مفضلاً عن نشاط المنشأة ونتائج أعمالها". ويعرفها (Mulford et al, 2002) "أنها إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدموا التقارير المالية، وهي أيضاً أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل". أما (Ghosh, 2010) فقد عرفها بأنها استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. ويرى (Belkaoui, 2004) أن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلاً، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي. وقد لخص (Efiok & Eton, 2012) الدوافع وراء ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التأثير الإيجابي على سمعة الشركة وسعر سهمها في السوق زيادة القدرة على الاقتراض وتحسين الأداء المالي.

يتأثر نظام المعلومات المحاسبي والبرامج الآلية للمحاسبية بالأساليب والممارسات المتبعة بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدوا البيانات،

على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من خلال دراسة قضايا الإبلاغ في قائمة التدفقات النقدية لمحاولة تحديد مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب بقائمة التدفقات النقدية، وكذلك تهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية الشركات الصناعية، بالإضافة إلى مقدار التشويه للأداء المالي لمنشآت الأعمال وتقييمها ودراسة الأساليب التي تشوه لحد كبير نتائج النشاط التشغيلي.

وقد توصلت الدراسة الى وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. وأوصت بضرورة المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

دراسة (Vladu & Cuzdriorean , 2013) بعنوان " Creative Accounting, Measurement And Behavior"، هدفت الى مناقشة الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال التطورات الأخلاقية وبالتركيز على ميزات القياس والسلوك، بالإضافة الى مناقشة إمكانية وضع إطار نظري للمحاسبة الإبداعية يتضمن الهياكل المعرفية والتطورات النظرية والسلوكية في المحاسبة، كما ركزت الدراسة على دراسة الآثار السلوكية ونظرية التنمية الأخلاقية المعرفية التي تعنى بدراسة القياس المحاسبي الإبداعي والسلوك للمحاسبين، ومن جهة أخرى تقييم دور الأخلاق في قطاع الأعمال وآثارها على القياس والسلوك في مجال المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة الى انه من خلال مناقشة التطورات الأخلاقية في مجال المحاسبة الإبداعية اتضح انعدام الأخلاق

وتتمثل في: القياس المحاسبي وطرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة والأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية (Amat & Gowthorpe, 2011). ويمكن توضيح تلك الأساليب والممارسات بـ : (مطر، 2006)

1. اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة.
2. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ.
3. القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.
4. إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.
5. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.
6. القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

وقد قسم (Oriol el al., 2000) التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين:

تلاعب محاسبي: من طرقة استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

تلاعب غير محاسبي: مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول وإعادة استئجارها، إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

الدراسات السابقة:

دراسة (ابو تمام، 2013) بعنوان " مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي" هدفت الدراسة الى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضيقه، وذلك بالتعرف

استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، هدفت الى البحث في أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والكشف عن ممارساتها وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، كما هدفت الدراسة الى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة ودور المدقق في التعرف الى ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات المساهمة الاردنية لا تقوم بالتلاعب بتقاريرها المالية عند اعداد والافصاح عن الاصول وحقوق الملكية والالتزامات والايادات والمصاريف والاستثمارات. واوصت وأن من اهم الاجراءات اللازمة للحد من اساليب المحاسبة الإبداعية ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد والعمل على تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة (الآغا، 2011)، بعنوان " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، هدفت إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية. ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك دوراً للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. وأوصت الدراسة بضرورة متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة للبنوك العالمية، والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بحيث تتلاءم مع متطلبات الحد من حدوث تلك الانهيارات. هذا بالإضافة إلى ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المختلفة على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لدى القائمين على المحاسبة لما لذلك من دور كبير في التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها

والقيم التجارية في قطاع الاعمال مما ينتج عنه عواقب ونتائج على المدى الطويل من الممكن ان تؤثر على مهنة المحاسبة، وأن أفضل طريقة لمحاولة تقييم الجوانب المتعددة لآثار ذلك على المسؤولين عن صنع القرار تقديم حوافز جيدة للمحاسبين والموظفين تؤدي الى الحد من مجالات التلاعب والخداع التي من الممكن أن يستخدموها اثناء اعمالهم المختلفة، ويساعد في ذلك استخدام التطورات النظرية في علم النفس والإدارة والمحاسبة السلوكية، ويعتبر الاطار الذي اقترحته الدراسة بمثابة إطار نظري لتقييم العمليات في مجال المحاسبة وصنع القرار .

دراسة (Odia & Ogiedu, 2013) بعنوان " Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria " هدفت الدراسة الى بيان تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على الممارسات المحاسبية الإبداعية او الخلاقة في نيجيريا، وقد تناولت اظهار جوانب المحاسبة الخلاقة والمظاهر الإيجابية لها التي تساعد في التمهيد لقياس وتحديد الدخل، ومع ذلك فقد ركزت ايضا على بيان الجوانب السلبية لها وخصوصا عندما يصبح الهدف من ممارستها هو للخداع أو نقل معلومات خاطئة لمستخدمي تقارير الشركات واطهار ربحية للشركات ومركز مالي مخادع وغير حقيقي. وقد توصلت الدراسة الى أنه من سيئات حوكمة الشركات انها تساعد على الاستفادة من أوجه القصور أو المرونة في معايير المحاسبة للانخراط في ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن سيئات الأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة فإنها تسمح بالمحاسبية البديلة والإبداع وهذا يعطي مجالاً للتلاعب من قبل معدي المعلومات المحاسبية لغير صالح مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة عندما يكون هناك آلية تنظيمية ضعيفة وقاصرة للتحقق هذه الانتهاكات . لذلك ينبغي تعزيز وابداع معايير وضوابط تنظيمية لحوكمة الشركات للحد منها ومن اثارها على ادارة الشركات والمحاسبية فيها، كما يجب ابتكار وسائل وابعاح للأنشطة التنظيمية للمعايير المحاسبية تناسب العمل في نيجيريا، بالإضافة إلى العقوبات والغرامات، للقضاء على الممارسات المحاسبية الخلاقة في نيجيريا.

دراسة (القطيش والصوفي، 2011)، بعنوان،"أساليب

الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية البيانات المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققوا حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزامات بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات، وتؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية أيضاً على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات، وتمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات لكن بالمقابل يقوم مدققوا الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من هذه الممارسات.

دراسة (Agarwal, 2008)، بعنوان "Relation between Creative Accounting and Corporate Governance"، ركزت على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات، واختبرت قوة العلاقة بين العوامل المختلفة لحوكمة الشركات، وقامت بالتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحديد عوامل حوكمة الشركات التي لها تأثير على المحاسبة الإبداعية، وقامت الدراسة باستطلاع آراء المحاسبين حول هذه العلاقة، ثم قامت بإجراء دراسة حالة على شركة أنزون لتحليل أسباب انهيارها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من العوامل التي تمثل أدوات لحوكمة الشركات، والتي تمكن من الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة البحث عن مزيد من العوامل التي يجب اختبار أهميتها كأدوات لحوكمة الشركات وتسهم في تحجيم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراسة (Wang, 2007)، بعنوان "A Close Examination on Creative Accounting from Theoretical Practical and Subjective

التقارير المالية نتيجة استخدام أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.

دراسة (حمادة، 2010)، بعنوان " دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، هدفت إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإعداد استبانة وزعت على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة التدقيق في الشركات المساهمة في سورية، وقد تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات من وجهة نظر عينتي الدراسة.

دراسة (صيام، 2009)، بعنوان " مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقية ولإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية"، هدفت الدراسة إلى قياس مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقية وإدراكهم للإجراءات المناسبة للكشف عنها وإدارتها وإيلاء هذه الإجراءات العناية اللازمة، بما يضمن الكشف عن آثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وانعكاساتها على مصداقية هذه المؤشرات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قرار منح التسهيلات الائتمانية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من إجراءات المحاسبة الخلاقية التي يمكن القيام بها من قبل بعض العملاء عند التقدم بطلب ائتمان مصرفي، تؤثر في جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضعية والمصداقية. وأوصت بوجوب إيلاء إجراءات المحاسبة الخلاقية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، إضافة إلى تحليل المعلومات الوصفية غير الظاهرة في القوائم المالية للاطمئنان إلى سلامة الوضع المالي للعملاء عند اتخاذ قرار منح الائتمان المصرفي، وذلك بغية المحافظة على سلامة السياسة الائتمانية لدى البنوك التجارية الأردنية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار.

دراسة (الحلبي، 2009)، بعنوان " دور مدقق الحسابات

الإبداعية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، فإنها بمجملها ركزت على دراسة المحاسبة الإبداعية وأساليب حوكمة الشركات ودورها في تطوير المعايير المحاسبية كوسيلة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما ركزت على تحديد مجموعة من عوامل حوكمة الشركات التي لها تأثير على المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة المبادئ المختلفة للحوكمة للحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

ولكن ما يميز دراستنا هذه أنها تناولت دراسة الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والمراجعة، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي) للحد من المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن، وذلك من خلال التركيز عليها كمظلة أكبر وبصورة متكاملة بدلا من التركيز على أحد الجهات الرقابية بشكل منفرد للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المعنية كدور المدقق الخارجي أو لجان الرقابة. وبالتالي سيتم اختبار ما إذا كان ذلك سيسهم في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتي ستكون إضافة للنقص في الدراسات السابقة سواء تلك التي تناولت الموضوعين بشكل منفصل أو الربط بينهما في جزئيات معينة فقط.

فرضيات الدراسة: تستند الدراسة على فرضية رئيسية

مفادها :

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتعزيز دور الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن.

ويمكن قياس الفرضية الرئيسية من خلال الفرضيات الاربعة الآتية:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

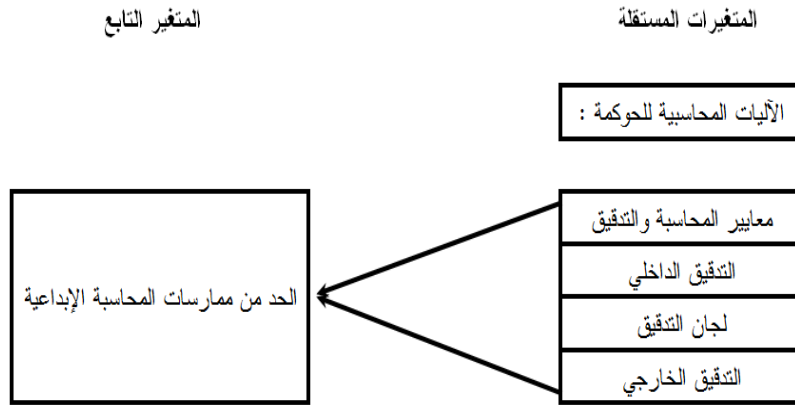
الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور

Perspectives "، هدفت إلى فحص دقيق للمحاسبة الإبداعية فيما يتعلق بالجوانب النظرية والعملية والدوافع الذاتية، من خلال بحث العلاقة بين المحاسبة الإبداعية ومعايير المحاسبة الدولية، ووضحت الدراسة الممارسات المحاسبية الخلاقة والإبداعية والخطوط العريضة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ووضحت الدراسة أنه في السنوات الأخيرة أصبح هناك اهتمام متزايد بالمحاسبة الإبداعية من جانب الشركات وأكدت على ضرورة منع ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الالتزام بتطبيق المعايير الدولية باعتبارها أفضل خيار تساعد في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، إضافة إلى أن حوكمة الشركات هي الأكثر أهمية لمعايير المحاسبة الدولية لأنها يمكن أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وخلصت إلى أن المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات قد تسهم في تنظيم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراسة (جرار، 2006)، بعنوان " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية "، هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري أقسام المحاسبة وموظفي هذه الأقسام ومدققي الحسابات القانونيين وذلك ليتم تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام هذه الأساليب. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة العامة تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، كذلك فإن الشركات الأردنية المساهمة العامة تتلاعب بالإيرادات والدخول والمصاريف والالتزامات والأصول، إضافة إلى ممارستها لعمليات تضليل في قائمة الدخل والميزانية وقائمة التدفقات النقدية. وأوصت الدراسة بضرورة إصدار تشريعات وأنظمة تدفع الشركات الأردنية المساهمة العامة إلى الفصل بين الملكية والإدارة لتعزيز استقلالية عمل المحاسبين القانونيين الخارجيين ليتمكنوا من ممارسة أعمالهم باستقلالية بعيداً عن تأثيرات مديري الشركات وضغوطاتهم، وطالبت الدراسة إلى تطوير مهارات المحاسبين القانونيين من خلال دورات تدريبية متخصصة تتناول معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأساليب ممارسة المحاسبة

مدقق الحسابات الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. **الفرضية الثالثة:** لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في

أنموذج الدراسة:



شكل (1) يوضح أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجانب العملي للدراسة:

مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة وعينتها

من قسمين :

القسم الأول : يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن المدرجة في سوق عمان المالي. ونتيجة للدراسة الميدانية ولقاءات مع معظم إدارات هذه الشركات، تبين أن (57) شركة منها أظهرت اهتماماً بموضوع الدراسة، وقد تم اختيار عينة منها بواقع (50) شركة، تم توزيع الاستبانة على المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق، وبواقع (6) استبانات لكل شركة وبعدد (300) استبيان استرجع منها (290) استمارة وبعد استبعاد الاستبانات غير المحققة للشروط المطلوبة للإجابة وغير الصالحة للتحليل، فقد بلغ عدد الاستبانات المعتمدة للتحليل الاحصائي (282) استبانة.

القسم الثاني: يتكون مجتمع الدراسة مدقق المحاسبة والمزاويلين للمهنة وعددهم (354) مدقق- حسب بيانات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين عام 2014- استهدف منهم عينة بلغت (200) مدقق حيث تم توزيع استمارات الاستبيان

عليهم وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة (154) استبانة، فقد بلغ عدد الاستبانات المعتمدة للتحليل الاحصائي (144) استبانة .

أداة جمع البيانات: تم تصميم أداة جمع البيانات (الاستبانة) بالإفادة من الأدبيات المحاسبية المنشورة حول موضوع الدراسة، وقد عرضت لأغراض التطوير والتقييم على بعض الزملاء أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة، للأخذ بتوجيهاتهم للوصول إلى أقصى درجة من الدقة والموضوعية للاستبانة مما يؤدي إلى إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. معامل الثبات كرونباخ ألفا، لبيان الاتساق الداخلي للعبارات المكونة للمقاييس التي اعتمدها الدراسة.
2. معامل ارتباط بيرسون، لحساب معامل الثبات بطريقة

جدول (1)

معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

كرونباخ ألفا	المتغيرات المستقلة
0.821	التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق
0.806	تعزيز دور المدقق الداخلي
0.885	تعزيز دور لجان التدقيق
0.895	تعزيز دور المدقق الخارجي
0.914	المتغير التابع

ولاختبار مقياس استبانة الدراسة فقد تم تقسيم درجة التأييد إلى ثلاثة مستويات: (مرتفعة، متوسطة، منخفضة)، وذلك بحسب المقياس : $(5 - 1) / 3 = 1.33$ وهو طول الفئة، وعلى النحو التالي:

الدرجة التأييد	الوسط الحسابي
مرتفعة	3.68-5.00
متوسطة	2.34-3.67
منخفضة	1.00-2.33

ثانيا : خصائص عينة الدراسة: لبيان الخصائص لأفراد عينيتي الدراسة، يمكن توضيحها من خلال الجدول (2) الآتي :

جدول (2)

تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	الخاصية	عينة الشركات الصناعية		عينة مدققي الحسابات الخارجيين	
		العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم وكلبيات مجتمع فأقل	15	5%	3	2%
	بكالوريوس	201	71%	100	69%
	ماجستير	61	22%	24	17%
	دكتوراه	5	2%	17	12%
	المجموع	282	100%	144	100%
التخصص العلمي	محاسبة	191	68%	131	91%
	إدارة أعمال	43	15%	7	5%

التجزئة النصفية.

3. مقاييس الإحصاء الوصفي كالتكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة مدى تركيز إجابات افراد العينيتين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والعناصر المكونة لهما ومدى تشتت هذه الإجابات عن وسطها الحسابي.

4. تحليل الانحدار البسيط لقياس اثر كل متغير مستقل على حدة على المتغير التابع.

5. تحليل الانحدار المتعدد، لإختبار أثر المتغيرات المستقلة المتمثلة بمؤشرات الاليات المحاسبية للحوكمة في أبعاد المتغير التابع المتمثلة بأساليب المحاسبة الإبداعية.

6. تحليل الانحدار المتعدد المترج، لترتيب المتغيرات المستقلة حسب أهميتها في تفسير المتغير التابع.

أولاً: ثبات أداة الدراسة

لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس، حيث بلغت قيمة α لفقرات الاستبانة ككل $(\alpha = 0.963)$ كما بلغت قيمة α بالنسبة لمتغيرات الدراسة كما في الجدول (1) الآتي:

علوم مالية ومصرفية	35	13%	4	3%
اخرى	14	5%	2	1%
المجموع	282	100%	144	100%
مدير مالي	49	17%	-	-
محاسب	152	54%	-	-
مدقق داخلي	42	15%	-	-
عضو لجنة تدقيق	39	14%	-	-
مدقق خارجي	-	0%	144	100%
المجموع	282	100%	144	100%
أقل من 5 سنوات	35	12%	21	15%
من 5 سنوات إلى أقل من 9 سنوات	116	41%	68	47%
من 9 سنوات إلى أقل من 14 سنوات	98	35%	39	27%
15 سنة فأكثر	33	12%	16	11%
المجموع	282	100%	144	100%

(47%) ثم جاءت الفئة (9 سنوات إلى أقل من 14 سنوات) بنسبة (27%)، وقد أكد على ذلك التحصيل العلمي لأفراد العينتين الذي بين أن أفراد العينتين من الحاصلين على شهادات علمية من الدرجة الجامعية الاولى بنسبة (71%) و(69%) للعينيتين على التوالي، بينما التحصيل العلمي للدرجات العلمية العليا فقد جاءت بنسبة (22%) و(17%) للعينيتين على التوالي، وهذا يعطي قدرة أكبر لأفراد العينيتين على الاجابة على أسئلة الاستبانة.

والمقارنة كافة نتائج التحليل للخصائص الديمغرافية لأفراد العينتين فأنا نلاحظ أن كافة النتائج جاءت متقاربة مع وجود اختلاف نسبي نتيجة اختلاف الوظيفة في كل عينة وهذا مما يؤكد على امكانية تعميم نتائج الدراسة.

ثالثاً: تحليل نتائج الدراسة

يتضح من الجدول (2) أن أفراد العينة مؤهلين للاجابة على فقرات الاستبانة حيث جاءت الاجابات لتوضح أن أفراد عينة الشركات الصناعية حاصلين على شهادات علمية بتخصص المحاسبة بنسبة (68%) ويتخصص إدارة الاعمال بنسبة (15%) ويتخصص العلوم المالية والمصرفية بنسبة (13%) وهذا يعكس الفئة المستهدفة منهم، بينما جاء تخصص المحاسبة في عينة مدققي الحسابات الخارجيين بنسبة (91%).

وقد بلغت النسبة الأكبر من سنوات الخبرة لأفراد العينتين (من 5 سنوات إلى أقل من 9 سنوات) بنسبة (41%) ثم جاءت الفئة (35%) للفئة (من 9 سنوات إلى أقل من 14 سنوات) لعينة الشركات الصناعية، بينما كان الترتيب بين الفئات بالعكس لعينة مدققي الحسابات الخارجيين حيث جاءت أولاً الفئة (من 5 سنوات إلى أقل من 9 سنوات) بنسبة

جدول (3)

تحليل إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع حول أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

التسلسل		الفقرة		عينة الشركات الصناعية الأردنية		عينة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين	
				الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الاول : التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن:							
		إن تطور جودة التقارير المالية يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة تساعد في مراقبة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها .	3.9823	0.97461	3.9931	0.98589	
1.		يعتبر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات التي تمثل أحد الآليات التي تفرض على الشركات اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراءات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل.	3.9965	0.79812	4.0069	0.80641	
2.		يساعد التطوير في معايير المحاسبة والتدقيق بما يتناسب مع التطورات الحاصلة في بيئة العمل من عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر تخدم الأطراف المتعاملة مع البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم المختلفة والتأثير عليها.	4.1170	0.79844	4.1319	0.80424	
3.		تؤكد المعايير المحاسبية والتدقيق والالتزام بتطبيقها من الحد من الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو مركزها المالي.	4.1879	0.85837	4.2153	0.85414	
4.		تتسم فقرات معايير المحاسبة والتدقيق بالوضوح من الناحية النظرية.	4.1915	0.75378	4.2014	0.74402	
5.		هنالك ضرورة لإدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير داخل المعايير نفسها.	3.9716	0.77729	3.9653	0.77019	
6.		هنالك ضرورة لمتابعة إدارة الشركات للتطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية .	3.6631	0.87877	3.6597	0.88628	
7.		هنالك ضرورة لانسجام السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات المساهمة العامة الاردنية مع الإصدارات المهنية.	3.8865	0.90544	3.8958	0.91391	

عينة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين		عينة الشركات الصناعية الأردنية		الفقرة	التسلسل
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1.08030	3.7778	1.06717	3.7695	إن الغموض الذي يكتنف بعض معايير المحاسبة والتدقيق يفرض على القائمين على المحاسبة والتدقيق اتباع آليات وأساليب تدقيقية متطورة تساعد في ضمان صحة وعدالة القوائم المالية.	8.
0.87794	3.6111	0.87445	3.6135	إن الغموض الذي يكتنف بعض معايير المحاسبة والتدقيق يفرض على القائمين على المحاسبة والتدقيق التوضيح من خلال المرفقات الخاصة بكل معيار محاسبي.	9.
0.52124	3.9664	0.52363	3.9645	الإجمالي	
الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الثاني : التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن:					
0.91595	3.4861	0.91341	3.4858	يتأكد مدقق الحسابات الداخلي من ممارسة صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.	1.
1.11569	3.8333	1.10400	3.8262	يتأكد مدقق الحسابات الداخلي من اطلاع صغار حملة الأسهم على الكشوفات المالية.	2.
0.70377	4.4097	0.71066	4.4043	يقيم مدقق الحسابات الداخلي مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.	3.
0.88489	3.7361	0.88600	3.7376	يقوم مدقق الحسابات الداخلي بالتواصل باستمرار مع تكنولوجيا التدقيق.	4.
0.96860	3.7014	0.96957	3.7092	يقوم مدقق الحسابات الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم.	5.
0.95824	3.9306	0.95396	3.9326	يقوم مدقق الحسابات الداخلي بخدمة التأكيد الموضوعي.	6.
0.92576	4.3056	0.92298	4.3014	يقوم مدقق الحسابات الداخلي بتقديم خدمات استشارية.	7.
0.92859	3.8194	0.93401	3.8227	يقوم مدقق الحسابات الداخلي بدور فعال في إدارة المخاطر.	8.
0.94956	4.3125	0.95318	4.2837	يقوم المدقق الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية.	9.
0.89188	3.8750	0.88864	3.8794	يشترك مدقق الحسابات الداخلي في إعداد تعويضات مجلس الإدارة.	10.
0.89188	4.3750	0.88865	4.3723	يشترك مدقق الحسابات الداخلي في إعداد تعويضات الإدارة التنفيذية.	11.

عينة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين		عينة الشركات الصناعية الأردنية		الفقرة	التسلسل
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.92342	3.8125	0.93141	3.8191	يضمن مدقق الحسابات الداخلي الإفصاح الشامل عن التقارير المالية.	12.
0.66472	4.1373	0.66039	4.1217	الإجمالي	13.
0.95091	4.3194	0.95398	4.2872	تتأكد لجنة التدقيق من التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بقواعد الحوكمة.	1.
0.90128	3.9236	0.89796	3.9291	تعمل لجنة التدقيق على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة.	2.
0.83807	4.3958	0.85848	4.3901	تعمل لجنة التدقيق على الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	3.
0.91984	3.8819	0.90867	3.8972	تساعد لجنة التدقيق في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.	4.
0.92071	4.3611	0.92609	4.3369	تسهم لجنة التدقيق في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.	5.
0.84041	4.4167	0.83614	4.4149	تدرس لجنة التدقيق تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	6.
0.91818	3.8056	0.92270	3.7872	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية.	7.
1.00501	4.2708	1.00906	4.2447	تتأكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	8.
0.94322	3.8611	0.93500	3.8085	تقدم لجنة التدقيق دوراً مهماً للتنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي.	9.
0.67731	4.0787	0.68767	4.0776	الإجمالي	
الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الرابع : التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة في الأردن:					
0.87960	4.3472	0.87600	4.3440	يؤكد مدقق الحسابات الخارجي على فاعلية الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر والرقابة عليها لتحقيق جودة ممارسة الشركات لأعمالها.	1.
0.93110	3.7361	0.93092	3.7305	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركات وبما يضمن سلامة العمليات المحاسبية والتدقيق في الشركة.	2.

عينة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين		عينة الشركات الصناعية الأردنية		الفقرة	التسلسل
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1.02721	4.2222	1.03028	4.1950	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات المساهمة العامة الأردنية .	3.
0.91730	3.7847	0.91930	3.7730	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من أن تقارير القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها يتم نشرها سنوياً.	4.
0.83761	4.3403	0.86676	4.3617	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمساعدة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية من خلال دعم استقلالية المدقق الداخلي وحماية حياديته .	5.
0.90322	3.8264	0.90438	3.8298	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.	6.
1.00262	4.2917	1.00635	4.2624	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بوضع خطة وبرنامج عن اجراءات التدقيق واضح المعالم.	7.
0.95986	3.7917	0.92635	3.8440	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقديم تقارير بشكل دوري عن أداء الادارة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	8.
0.87503	4.3681	0.87028	4.3582	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية التي توضح وضع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	9.
0.70777	4.0104	0.71562	4.0184	الإجمالي	
الفقرات التي تقيس المتغير التابع: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن:					
0.88694	3.8681	0.92084	3.8050	إن عدم اتباع الشركات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	1.
1.01724	4.2639	1.00551	4.2589	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	2.
0.95140	3.8958	0.93019	3.8227	إن امتلاك مدقق الحسابات الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.
0.86071	3.8542	0.89490	3.8546	يعمل مدقق الحسابات الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.

عينة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين		عينة الشركات الصناعية الأردنية		الفقرة	التسلسل
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1.06907	4.2292	1.00447	4.2695	تسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	5.
0.98412	3.7569	0.94289	3.8404	إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	6.
0.87395	4.3611	0.85653	4.3759	تتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	7.
0.90579	3.8403	0.90828	3.8404	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمتابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها للحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبية الإبداعية.	8.
1.00114	4.2847	1.02203	4.2695	يركز مدقق الحسابات الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	9.
1.04111	3.7500	0.92886	3.8475	يركز مدقق الحسابات الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	10.
0.54180	3.9458	0.54080	3.9379	الاجمالي	

تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو مركزها المالي. وان ذلك التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق يفرض على القائمين على المحاسبة والتدقيق اتباع آليات وأساليب تدقيقية متطورة لضمان صحة وعدالة القوائم المالية. حيث جاءت الاجابات بدرجة أهمية مرتفعة لكل الفقرات، فقد تراوحت إجابات أفراد عينة الشركات الصناعية بمتوسطات حسابية بين (3.6135) و (4.1915) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.75378) و (1.06717)، أما أفراد عينة مدققي الحسابات الخارجيين فقد جاءت إجاباتهم بدرجة مختلفة مع التأكيد على نفس مستوى الأهمية وبمتوسطات حسابية تراوحت بين (3.6111) و (4.2153) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.74402) و (1.08030).

بينما جاءت إجابات أفراد العينتين، للتأكيد على الفقرات

يتضح من الجدول (3) بأن إجابات أفراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين، أكدوا على الفقرات التي تقيس أثر التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن (المتغير المستقل الأول) بان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق تمثل العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات التي تمثل أحد الآليات التي تفرض على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراءات التدقيق الدورية المستقلة تؤدي الى الجودة في إعداد القوائم والتقارير المالية وعرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر، فضلا عن الحد من الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث

وتحسين العمليات الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية والتأكد من جودة أداء الرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها في إدارة المخاطر والرقابة عليها لضمان سلامة العمليات المحاسبية والتدقيق في الشركة لزيادة الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية وصدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ومساندتها للإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية ودعم استقلالية المدقق الداخلي وحماية حياديته. فقد تراوحت إجابات أفراد عينة الشركات الصناعية بمتوسطات حسابية بين (3.7305) و (4.3617) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.86676) و (1.03028)، أما أفراد عينة مدققي الحسابات الخارجيين فقد جاءت إجاباتهم بدرجة مختلفة مع التأكيد على نفس مستوى الأهمية وبمتوسطات حسابية تراوحت بين (3.7361) و (4.3681) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.83761) و (1.06907).

أما فيما يتعلق بالإجابات عن أسئلة (المتغير التابع) الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، فلم يختلف مستوى الأهمية فيها عن ما جاء بالإجابات على المتغيرات المستقلة، فقد تراوحت إجابات أفراد عينة الشركات الصناعية بمتوسطات حسابية بين (3.8050) و (4.3759) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.85653) و (1.02203)، أما أفراد عينة مدققي الحسابات فقد جاءت إجاباتهم بدرجة مختلفة مع التأكيد على نفس مستوى الأهمية وبمتوسطات حسابية بين (3.7500) و (4.3611) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.86071) و (1.06907)، حيث أكد أفراد العينيتين ان الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى وعدم اتباع طرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، وان لمدقق الحسابات الداخلي وللجنة التدقيق دور في تطوير وتحسين نظم الرقابة الداخلية من خلال مقاومتها للضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق، وان لمدقق الحسابات الخارجي دور في الحد من أساليب وممارسات المحاسبة

التي تقيس أثر التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن (المتغير المستقل الثاني) من خلال دوره في التأكد من من ممارسة صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية و اطلاعهم على الكشوفات المالية ومشاركته في إعداد تعويضات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية يؤدي الى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات وفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم وإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية وتأكيد على الإفصاح الشامل عن التقارير المالية. حيث جاءت الاجابات بدرجة أهمية مرتفعة لكل الفقرات، فقد تراوحت إجابات أفراد عينة الشركات الصناعية بمتوسطات حسابية بين (3.4858) و (4.4043) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.71066) و (1.10400)، أما أفراد عينة مدققي الحسابات الخارجيين فقد جاءت إجاباتهم بدرجة مختلفة مع التأكيد على نفس مستوى الأهمية وبمتوسطات حسابية تراوحت بين (3.4861) و (4.3750) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.70377) و (1.11569).

كما أكدت إجابات افراد العينتين، على الفقرات التي تقيس أثر لجان التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن (المتغير المستقل الثالث) بأن لالتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بقواعد الحوكمة دور في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته، الامر الذي يؤدي الى تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية وكفاية الإفصاح والشفافية فيها وذلك من خلال التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، حيث تراوحت إجابات أفراد عينة الشركات الصناعية بمتوسطات حسابية بين (3.7872) و (4.3901) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.83614) و (1.00906)، أما أفراد عينة مدققي الحسابات الخارجيين فقد جاءت إجاباتهم بدرجة مختلفة مع التأكيد على نفس مستوى الأهمية وبمتوسطات حسابية تراوحت بين (3.8611) و (4.4167) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (0.83807) و (1.00501).

وجاءت إجابات أفراد العينتين، على الفقرات التي تقيس أثر التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن (المتغير المستقل الرابع) من خلال دوره في تقييم

(4) تأثير أبعاد المتغيرات المستقلة (الآليات المحاسبية للحكومة) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن كمتغير تابع. وتشير قيمة F المحسوبة إلى معنوية النموذج حيث بلغت (69.536) & (34.665) للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين على التوالي عند مستوى دلالة (0.000)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار R^2 (0.501) & (0.499) للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين على التوالي، أي أن المتغيرات المستقلة المتمثلة بالتطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز دور المدقق الداخلي وتعزيز دور لجان التدقيق وتعزيز دور المدقق الخارجي (كمجموعة) تفسر (50.1%) & (49.9%) للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين على التوالي من التباين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، مما يعني أن منحى الانحدار جيد لوصف العلاقة بين هذا المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، كما يشير معامل الارتباط المتعدد R البالغ (0.708) & (0.707) للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين على التوالي إلى قوة العلاقة أو الارتباط بين المتغيرات المستقلة وقيمة المتغير التابع، وبالمقارنة بين النتائج اعلاه نلاحظ ان اجابات افراد العينتين جاءت بنتائج مقارنة مما اثبت تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

وقد بين نموذج الانحدار عن الدلالة الاحصائية للمتغيرات المستقلة (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) و (دور لجان التدقيق) و(دور مدقق الحسابات الخارجي) أمام المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) بينما جاء المتغير المستقل (مدقق الحسابات الداخلي) بعدم دلالة احصائية أمام المتغير التابع للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين، حيث نجد أن معاملات الانحدار لها موجبة ومعنوية عند مستوى دلالة (0.05) بالنسبة للمتغيرات المستقلة (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) و (دور لجان التدقيق) و(دور مدقق الحسابات الخارجي) وسالبة بالنسبة للمتغير المستقل (مدقق الحسابات الداخلي) وذلك بالنسبة للعينتين الشركات الصناعية

الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية من خلال متابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها والإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها وطبيعة وأثر المخاطر التي تواجهها.

أما فيما يتعلق باجمالي إجابات أفراد العينتين لقياس المتغيرات المستقلة والتابعة حول دور الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، فقد جاءت المتوسطات الحسابية الكلية والانحرافات المعيارية الكلية لكلا العينتين بنسبة متقاربة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الاجمالي للاجابة على الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الاول (3.9645) و(3.9664) على التوالي والانحراف المعياري الاجمالي (0.52363) و(0.52124) على التوالي، بينما بلغ المتوسط الحسابي الاجمالي للاجابة على الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الثاني (4.1217) و(4.1373) على التوالي والانحراف المعياري الاجمالي (0.66039) و(0.66472) على التوالي، وبلغ المتوسط الحسابي الاجمالي للاجابة على الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الثالث (4.0776) و(4.0787) على التوالي والانحراف المعياري الاجمالي (0.68767) و(0.67731) على التوالي، والاجابات على الفقرات التي تقيس المتغير المستقل الرابع فقد بلغت (4.0184) و(4.0104) على التوالي والانحراف المعياري الاجمالي (0.71562) و(0.70777) على التوالي، أما المتوسط الحسابي الاجمالي للاجابة على الفقرات التي تقيس المتغير التابع فقد بلغت (3.9379) و(3.9458) على التوالي والانحراف المعياري الاجمالي (0.54080) و(0.54180) على التوالي، وهذا يدل على تطابق الرأي بينهم ومقدرتهم العالية عن الاجابة على أسئلة الاستبانة دون تحيز وقد أكدت على ذلك نتائج تحليل الخصائص الديمغرافية لهم.

رابعاً: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة:

تحليل نتائج الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتعزيز دور الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن.

توضح نتائج تحليل الانحدار التي يعرضها الجدول رقم

لعينة الشركات الصناعية من عينة مدققي الحسابات الخارجيين ولباقي المتغيرات المستقلة فقد كان الأثر لعينة مدققي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية أكبر على المتغير التابع. وفيما يتعلق بالخطأ المعياري فقد كان أثر المتغير المستقل (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) بدرجة أكبر لعينة الشركات الصناعية من عينة مدققي الحسابات الخارجيين ولباقي المتغيرات المستقلة فقد كان الأثر لعينة مدققي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية أكبر على المتغير التابع. وقد تبين ان كلا من (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق، ودور لجان التدقيق، ودور مدقق الحسابات الخارجي) يؤثر كل منها على حدة على المتغير التابع في كل من عيني الدراسة وتعتبر العلاقة عكسية بالنسبة لمتغير دور لجان التدقيق وطردية بالنسبة لمتغيري (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق، ودور مدقق الحسابات الخارجي).

ومدققي الحسابات. مما يفيد بقبول الفرضية البديلة للفرضية الرئيسية التي تنص على انه : يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتعزيز دور الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن.

وقد اكدت النتائج ايضاً ان معامل B اثبت أثر للمتغيرات المستقلة (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) و (دور مدقق الحسابات الداخلي) على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) بدرجة أكبر لعينة الشركات الصناعية من عينة مدققي الحسابات الخارجيين، بينما معامل B أثبت أثر المتغيرات المستقلة (دور لجان التدقيق) و (دور مدقق الحسابات الخارجي) بدرجة أكبر لعينة مدققي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية. وفيما يتعلق بمعامل Beta فقد كان أثر المتغيرات المستقلة (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) و (دور مدقق الحسابات الداخلي) على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) بدرجة أكبر

جدول (4)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر تعزيز دور الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

الاختبار		الشركات الصناعية				مدققي الحسابات			
معامل التحديد (R^2)		0.501				0.499			
معامل الارتباط المتعدد (R)		0.708				0.707			
F المحسوبة		69.536*				34.665*			
مستوى دلالة F (Sig.)		0.000				0.000			
المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري		Beta		t المحسوبة		مستوى دلالة t (Sig.)	
		الصناعية	المدققين	الصناعية	المدققين	الصناعية	المدققين	الصناعية	المدققين
التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق	0.802	0.76	0.111	0.777	0.731	10.153*	6.854*	0.000	0.000
دور مدقق الحسابات الداخلي	-0.072	-0.122	0.129	-0.088	-0.15	-0.797	-0.947	0.345	0.426
دور لجان التدقيق	-0.517	-0.462	0.169	-0.657	-0.577	-4.620*	-2.732*	0.007	0.000
دور مدقق الحسابات الخارجي	0.529	0.553	0.147	0.70	0.723	5.667*	3.757*	0.000	0.000

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 > \alpha$)

** ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 > \alpha$)

المتعدد المتدرج Stepwise Regression Analysis Multiple. ويبين الجدول رقم (5) الذي يعرض ترتيب دخول المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار، وبالنسبة للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين فقد

ولبيان أهمية كل متغير مستقل على حدة في الإسهام في نموذج الدراسة الذي يمثل أثر الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. تم استخدام تحليل الانحدار

(46.3%) للعينتين على التوالي بالمرتبة الثانية، وللمتغير المستقل (دور لجان التدقيق) ليُفسر بنسبة (50%) و (49.6%) للعينتين على التوالي بالمرتبة الثالثة، ولم يكن هنالك دور مهم للمتغير المستقل (دور مدقق الحسابات الداخلي) في تفسير بيانات المتغير التابع.

جاء بالمرتبة الأولى المتغير المستقل (التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق) ليُفسر بنسبة (44.2%) و (48.8%) للعينتين على التوالي من التباين في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وللمتغير المستقل (دور مدقق الحسابات الخارجي) ليُفسر بنسبة (45.5%) و

جدول (5)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد المتردد لاختبار دور الآليات المحاسبية للحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن.

مستوى دلالة F (Sig.)	F المحسوبة	معامل التحديد التراكمي (R ²)	المتغيرات المستقلة	العينة
0.000	221.553	0.442	التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق	الصناعية
0.000	116.406	0.455	دور مدقق الحسابات الخارجي	
0.000	92.625	0.50	دور لجان التدقيق	
0.000	115.110	0.488	التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق	المدققين
0.000	60.723	0.463	دور مدقق الحسابات الخارجي	
0.000	45.955	0.496	دور لجان التدقيق	

*ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$

يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

نتائج اختبار الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق

جدول (6)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

النتيجة	R ²	R	Sig	T الجدولية	T المحسوبة	العينة
رفض	0.442	0.665	0.000	1.96	14.885	الصناعية
رفض	0.448	0.669	0.000	1.9759	10.729	المدققون

الخارجيين على التوالي، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0,05)$ ، وفيما يتعلق بقوة العلاقة فقد تبين ان قيمة R للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين لاختبار المتغير المستقل الاول على المتغير التابع بلغت (0.665) و(0.669) على التوالي، وهذا يدل على أن العلاقة بين المتغير المستقل والتابع للعينة مدققي

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية أعلاه ويلاحظ من نتائج التحليل الموضح في الجدول (6) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (14.885) و(10.729) للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.96) و (1.9759) للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

نتائج إختبار الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور مدقق الحسابات الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

الحسابات الخارجيين اعلى منها في الشركات الصناعية. وفيما يتعلق بقيم R^2 تبين أن المتغير المستقل للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين يفسر ما نسبته (0.442) و (0.448) على التوالي وهي أعلى بالنسبة لعينة مدققي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية، وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق يسهم في الحد من

جدول (7)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

النتيجة	R^2	R	Sig	T الجدولية	T المحسوبة	العينة
رفض	0.422	0.665	0.000	1.96	14.885	الصناعية
رفض	0.311	0.558	0.000	1.9759	8.004	المدققين

المستقل للعينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين يفسر ما نسبته (0.442) و (0.311) على التوالي وهي أعلى بالنسبة لعينة الشركات الصناعية من عينة مدققي الحسابات الخارجيين، وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور مدقق الحسابات الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن .

نتائج إختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

تم استخدام اختبار الاتحدار البسيط لاختبار الفرضية أعلاه ويلاحظ من نتائج التحليل الموضح في الجدول (7) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (14.885) و (8.004) للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.96) و (1.9759) للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0,05$)، وفيما يتعلق بقوة العلاقة فقد تبين ان قيمة R للعينتين الشركات الصناعية و مدققي الحسابات الخارجيين لاختبار المتغير المستقل الاول على المتغير التابع بلغت (0.665) و (0.558) على التوالي، وهذا يدل على ان العلاقة بين المتغير المستقل والتابع أعلى منها في عينة الشركات الصناعية من عينة مدققي الحسابات. وفيما يتعلق بقيم R^2 تبين أن المتغير

جدول (8)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

النتيجة	R ²	R	Sig	T الجدولية	T المحسوبة	العينة
رفض	0.255	0.505	0.000	1.96	9.798	الصناعية
رفض	0.274	0.523	0.000	1.9759	7.317	المدققين

الصناعية. وفيما يتعلق بقيم R² تبين أن المتغير المستقل للعينتين الشركات الصناعية ومدقي الحسابات الخارجيين يفسر ما نسبته (0.255) و (0.274) على التوالي وهي أعلى منها في عينة مدقي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية، وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

نتائج إختبار الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية أعلاه ويلاحظ من نتائج التحليل الموضح في الجدول (8) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (7.798) و (7.317) للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.96) و (1.9759) للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0,05)$ ، وفيما يتعلق بقوة العلاقة فقد تبين ان قيمة R للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين لاختبار المتغير المستقل الاول على المتغير التابع بلغت (0.505) و (0.523) على التوالي، وهذا يدل على ان العلاقة بين المتغير المستقل والتابع أعلى منها في عينة مدقي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات

جدول (9)

اختبار الفرضية الرابعة

النتيجة	R ²	R	Sig	T الجدولية	T المحسوبة	العينة
رفض	0.272	0.522	0.000	1.96	10.239	الصناعية
رفض	0.300	0.547	0.000	1.9759	7.769	المدققين

تبين ان قيمة R للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين لاختبار المتغير المستقل الاول على المتغير التابع بلغت (0.522) و (0.547) على التوالي، وهذا يدل على ان العلاقة بين المتغير المستقل والتابع أعلى منها في عينة مدقي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية. وفيما يتعلق بقيم R² تبين ان المتغير المستقل للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين يفسر ما نسبته (0.272) و (0.300) على التوالي وهي أعلى

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية أعلاه ويلاحظ من نتائج التحليل الموضح في الجدول (9) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (10.239) و (7.769) للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.96) و (1.9759) للعينتين الشركات الصناعية و مدقي الحسابات الخارجيين على التوالي، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \geq 0,05)$ ، وفيما يتعلق بقوة العلاقة فقد

مع النتائج التي توصلت إليها دراستي (حمادة، 2010) و (القطيش والصوفي، 2011).

4. إن قيام لجان التدقيق بمهامها المتعلقة بالإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه والتنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، وآليات الحوكمة لها دور فاعل في إدارة المخاطر والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5. إن التدقيق الخارجي يمتلك دوراً رئيساً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال متابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها والإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي وطبيعة وأثر المخاطر التي تواجهها والتأكد من جودة أداء الرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها في إدارة المخاطر والرقابة عليها لضمان سلامة العمليات المحاسبية والتدقيق في الشركة وصدق وعدالة القوائم المالية. وبتأكيد من أفراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين بمتوسط اجابات كلي (4.0184) و(4.0104) للعينتين على التوالي.

6. إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى وعدم اتباع طرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية، وبتأكيد من أفراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين بمتوسط اجابات كلي(3.9379) (3.9458) للعينتين على التوالي.

7. وضحت أفراد عيني الدراسة أن المرونة الحاصلة في معايير المحاسبة والتدقيق والغموض الذي يكتنف بعض المعايير يتيح المجال في استخدام عدة بدائل لإعداد القوائم المالية مما يسمح بعمليات التلاعب أو التحريفات لبعض بنود التقارير المالية ويمكن من أن تستغل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح، وبالتالي فإن المعالجة البديلة لا تحد من استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية بل على العكس فإن الاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة لا تتيح المجال للاختيار بين عدة بدائل، وبالتالي قد تسهم في الحد من هذه الممارسات. وهذا يتفق مع النتائج التي توصلت إليها مجموعة من الدراسات (Wang, 2007)

منها في عينة مدققي الحسابات الخارجيين من عينة الشركات الصناعية، وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

النتائج والاستنتاجات :

1. إن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق في الشركات الصناعية تساعد في تفعيل حوكمة الشركات وبالتالي فإنها تمثل أحد الآليات التي تفرض على ادارة لشركات الصناعية اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراءات التدقيق الدورية المستقلة والحد من الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو مركزها المالي، وبتأكيد من أفراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين بمتوسط اجابات كلي (3.9645) و(3.9664) للعينتين على التوالي.

2. إن للتدقيق الداخلي في الشركات الصناعية اثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لما له من دور في تطوير وتحسين نظم الرقابة الداخلية لتعزيز مقاومتها للضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق، وإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية وزيادة الإفصاح الشامل في التقارير المالية، وبتأكيد من افراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين بمتوسط اجابات كلي (4.1217) و(4.1373) للعينتين على التوالي.

3. إن لجان التدقيق في الشركات الصناعية تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دورها في التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي للتأكد من التزام الشركات الصناعية بقواعد الحوكمة والحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته، وبتأكيد من افراد العينتين الشركات الصناعية ومدققي الحسابات الخارجيين بمتوسط اجابات كلي (4.0776) و(4.0787) للعينتين على التوالي. وهذا يتفق

المعايير نفسها لإضافة أفضلية لفهم تلك التفسيرات بشكل مباشر بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار، وذلك لغلق الباب أمام من يستغل تلك التناقضات لتبرير عمليات التلاعب.

2. قيام المدقق الداخلي بفحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقبلي لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة والرقابة وعمليات الحوكمة وذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

3. الاستفادة من المفهوم الحديث لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تقديم المشورة لوحدة تنظيمية داخل الشركة أو خارجها بهدف إضافة قيمة للوحدة وتحسين وفحص عملياتها وتوفير المعلومات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4. فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وأهمية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية ودور لجنة التدقيق في إحداث التكامل والتنسيق بين المدققين ومجلس الإدارة، وكذلك مقاومة الضغوطات والالتزام بقواعد الحوكمة وفحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة والحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته، وأهمية مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5. تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وحث الشركات على تطبيقها، واعطاء دور أكبر لمدقق الحسابات الداخلي في المشاركة في إعداد هيكل تعويضات مجلس الإدارة وكذلك منحه دور في إعداد هيكل تعويضات الإدارة التنفيذية لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح ويساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في المملكة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض الممارسات الإبداعية من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

7. إخضاع مدققي الحسابات الخارجيين وأساليب عملهم إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم

و(Odia & Ogiedu,2013) و(الأغا،2011) و(Agarwal, 2008).

8. أكدت أفراد العينتين على أهمية ضمان المدقق الداخلي المستوى الكافي من الإفصاح عن التقارير المالية والتأكد من احتوائها على كافة التقارير والخطط (تقرير مجلس الإدارة، تقرير مدقق الحسابات، خطط توزيع الأرباح، سياسة الشركة وأهدافها...) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

9. إن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة ومعقدة، وبالتالي فإن تعزيز دور الآليات المحاسبية للحوكمة يساعد بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات لما له من ارتباط وثيق بين الآليات المحاسبية للحوكمة وبين جودة التقارير المالية وفاعلية عملية المراقبة.

10. تسهم إضافة المرفقات لكل معيار محاسبي لتوضيح كيفية التطبيق العملي له في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، خاصة أن بعض الصعوبات في كيفية التطبيق السليم لبعض الفقرات داخل المعيار قد يستغل في القيام بعمليات التلاعب أو التحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم للمعيار.

11. إن قيام مدقق الحسابات الخارجي بوضع خطة وبرنامج واضح المعالم والاستفادة من التقارير السابقة والملاحظات الواردة فيها ومتابعة أداء الشركة بشكل مستمر وذلك من خلال تقديم تقارير دورية ربع سنوي مثلاً دون الانتظار لنهاية العام والتأكد من احتواء التقارير المالية للإيضاحات المتممة ونشرها بتفاصيلها بأسلوب شفاف وواضح واحتواء تقرير الأداء للمؤشرات المالية كنسب الربحية والسيولة ونشرها بتفاصيلها سنوياً بأسلوب شفاف وواضح، كلها عوامل تسهم في مساعدة المدقق في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

التوصيات: أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات، لعل

من أهمها:

1. إلغاء التناقضات والتعارض والغموض الموجود بين المعايير وإدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير داخل

لدى المحاسبين ومدققي الحسابات الخارجيين لتقليل الرغبة في التلاعب بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي التقارير المالية تشرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة وإقامة دورات تدريبية متعلقة بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة لمدققي الحسابات الخارجيين العاملين بقطاع الاستثمار والشركات.

والعمل على تطوير خبراتهم ومهاراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة.

8. تفعيل جانب التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات وزيادة الاهتمام بالإفصاح عن طبيعة المخاطر وكيفية التعامل معها ومدى تأثيرها على الأداء المالي والاقتصادي للشركة.

9. التوصية بإجراء دراسات تتعلق بتعزيز النواحي الأخلاقية

المراجع

المراجع العربية

حمادة، طارق عبد العال، موسوي، 2007، "معايير المراجعة"، دار الجامعية، مصر، ص 343.

راضي، محمد سامي، 2011، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص ص 446-447.

سامي، مجدي محمد، 2009، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثارها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد 46، ص 19.

السعدني، مصطفى، 2006، "الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات"، أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 147.

الصلاح، محمد، 2005، "الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات"، أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 66.

صيام، وليد زكريا، 2009، "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، ص ص 160-181.

طالب، علاء فرحان، إيمان شيحان المشهداني، 2011، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجية للمصارف"، دار صفاء، عمان، الأردن، ص ص 24-25.

علي، لؤي زين العابدين، 2004، "الحوكمة وأثرها في تنشيط الاستثمار في السوق المصرية"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، أكتوبر، العدد 240، ص 260.

القطيش، حسن فليح مفلح والصوفي، فارس جميل

أبو العطا، نرمن نبيل، 2006، حوكمة الشركات والتمويل مع التطبيق على سوق المال لمصر، رسالة ماجستير في الاقتصاد، جامعة القاهرة، ص ص 10-11.

أبو تمام، ميساء محمد سعد، 2013، "مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

أحمد، إبراهيم سيد، 2010، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص ص 192-197.

الأغا، عماد سليم، 2011، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

جرار، عدي منذر، 2006، "تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

الحلبي، ليندا حسن، 2009، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

حمادة، رشا، 2010، "دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني.

- محمد، عمر، 2009، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي"، *بحث ماجستير*، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 25.
- مطر، محمد، 2006، *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والاستخدامات العملية*، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- المراجع العربية باللغة الإنجليزية**
- Abu Ata, Nermin Nabil , 2006, "Corporate Governance And Finance With The Application On The Money Market To Egypt", *Ma Thesis In Economics*, University Of Cairo, Pp. 10-11.
- Abu Tammam, Maysa Mohammed Saad, 2013, "The Understanding Of Accountants And Auditors, Analysts And Users Of Financial Statements To Creative Accounting Practices On The Cash Flow Statement," *Unpublished Master Thesis In Accounting*, Middle East Graduate Studies University, Jordan.
- Agha, Imad Salim, 2011, "The Role Of Corporate Governance In Reducing The Negative Impact Of Creative Accounting On The Reliability Of The Financial Statements," *Unpublished Master Of Accounting, Faculty Of Economics And Administrative Sciences*, Al-Azhar University, Gaza.
- Ahmed, Syed Ibrahi, 2010, "*Corporate Governance And Responsibility Of Transnational Corporations And Money Laundering*", Al-Dar Algameah, Alescandria, Egypt, Pp. 192-197.
- Al-Halabi, Linda Hassan, 2009, "The Role Of The External Auditor In Reducing The Impact Of Creative Accounting On The Reliability Of Financial Statements Issued By The Jordanian Public Shareholding Companies," *Unpublished Ma Thesis*, School Of Business, Middle East Graduate Studies University, Jordan.
- Ali, Louay Zine El Abidine ,2004, "Governance And Its Impact In Stimulating Investment In The Egyptian Market," *Journal Of The Accountant*, The Egyptian Accountants And Auditors Association, Faculty Of Commerce, Ain Shams, October University, No. 240, P. 260.
- Alkotaish, Hassan Falih Mofleh And Alsofi , Faris Jamil Hussein ,2011, "Methods Of Using Creative Accounting In My Income And Financial Position In The Companies Listed On The Ase Industrial Companies", *Journal Of Baghdad College Of Economic Sciences University*, Number 27, Pp: 355-388.
- Alsalah, Mohammed ,2005, "To Take Advantage Of Control And Risk Management Tools To Serve Corporate Governance", *Conferences The Arab Organization For Administrative Development*, P. 66.
- Hamada, Rasha, 2010, "The Role Of Audit Committees In The Reduction Of Creative Accounting Practices", *Journal Of The University Of Damascus Economic And Legal Sciences*, 26(2).
- Hamada, Tarek Abdel-Aal, Mousawi,2007, "*Auditing Standards*", Al-Dar Algameah, Egypt ,P. 343.
- Jarrar, Uday Munther, 2006, "The Development Of A Strategy To Reduce The Negative Effects Of The Use Of Creative Accounting In The Jordanian Public Shareholding Companies", *Unpublished Phd Thesis*, Amman Arab University For Graduate Studies, Jordan.
- Lotfi, Ameen Alsaed Ahmed ,2010, "*The Audit And Corporate Governance*", Al-Dar Algameah, Alexandria, Egypt, P. 132.
- Matar, Mohammed ,2006, "*Recent Trends In The Financial And Credit Analysis: Methods And Practical Uses*," Second Edition, Dar Wael For Publication, Amman, Jordan.

- Mohammed, Omar ,2009, "The Impact Of The Application Of Corporate Governance On The Accounting Disclosure", *Research Master*, Sudan University Of Science And Technology, P. 25.
- Radi, Mohammad Sami ,2011, "*Advanced Auditing Encyclopedia*", Graduate Education Al-Dar, Alescandria, Egypt, Pp. 446-447.
- Saadani, Mustafa ,2006, "Transparency And Disclosure In The Context Of Corporate Governance", *Conferences The Arab Organization For Administrative Development*, P. 147.
- Sami, Majdi Mohammed ,2009, "The Role Of Audit Committees In Corporate Governance And Its Impact On The Quality Of Financial Statements Published In The Egyptian Business Environment", *Journal Of The Faculty Of Commerce For Scientific Research*, Alexandria University,2(46): 19.
- Siam, Walid Zakaria ,2009, "Perceptions Of Credit Risk Analysts Creative Accounting Procedures And Procedures Appropriate For Disclosure In The Jordanian Commercial Banks", *Journal Of Jordan In Business Administration*, 5(2): 160-181.
- Talib, Alaa Farhan And Eman, Shehan Mashhadani ,2011, "*Corporate Governance Of Banks And Financial Strategy And Performance*," Dar Al-Safa, Amman, Jordan, Pp. 24-25.

المراجع الأجنبية

- Agarwal, Vivek.2008. "Relation Between Creative Accounting And Corporate Governance". *A Dissertation Presented In Part Consideration For The Degree Of MA In Finance And Investment*, University Of Nottingham. Pp. 1-116.
- Alamgir, M. 2007. Corporate Governance: A Risk Perspective, Paper Presented To: Coporative Governance And Reform: Paving The Way To Financial Stability And Development, *A Conference Organized By The Egyptian Banking Institute*, Cairo, May 7-8.
- Amat, O. and Growthorpe C. 2011. Creative Accounting: Nature, Incidence And Ethical Issues, *Journal Of Economic Literature Classification*, UPF Working Paper No. 749. PDF File: 19.
- Amat, O.: Blake, J., And Dowds, R.1999. *The Ethics Of Creative Accounting*, 2nd Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey.
- Belkaoui, A. R.2004. *Accounting Theory*, 5th Edition, Thomson Learning, London, P. 59.
- Blake, J., Amat, O., And Oliveras, E.2000. "The Ethics Of Creative Accounting – Some Spanish Evidence", *European Review*, 3: 136-142.
- Effiok, S. O. and Eton, O. E. 2012." Creative Accounting And Managerial Decision On Selected Financial Institution In Nigeria", *International Journal Of Business Research And Management*, 1st Edition.
- Freeland, C.2007." Basel Committee Guidance On Corporate Governance For Banks", Paper Presented To: Corporate Governance And Reform: Paving The Way To Financial Stability And Development, *A Conference Organized By The Egyptian Banking Institute*, Cairo, May 7-8.
- Ghosh, S. 2010."Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading To Corporate Collapses", *Research And Practice In Social Sciences*, 6(1): 1-15.
- Groffiths, Ian.1992." *Creative Accounting: How To Make Your Profits What You Want Them To Be*", London, Routledge, P. 1
- Kammerer, Matthias.2005. "*Creative Accounting, The Enron Case And Its Impact On Corporate Governance*", Seminar Paper, GRIN Verlag, Books On Demand Gmbh, Norderstedt Germany.Www.Grin.Com.
- Michael C. Jensen and William H. Meckling, 1976,"Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure", *Journal Of Financial Economics*, October, 1976, 3(4): 305-360.
- Mulford, C. And Comisky, E.2002. "*The Financial*

- Numbers Game*”, John Wiley And Sons, Inc.
- Odia, J.O. and Ogiedu, K.O.,2013," Corporate Governance, Regulatory Agency And Creative Accounting Practices In Nigeria", *Mediterranean Journal Of Social Sciences*,*MC SER Publishing*, Rome-Italy, 4(3): 55-66.
- OECD. 2004. Principles Of Corporate Governance, Organization For Economic Cooperation And Development Publication Service, *Www. OECD Org*.
- Oriol Amt, John Blake And Olivers.2000. "The Ethics Of Creative Accounting: Some Spanish Evidence", *Journal Of Economic Literature Classification*, Univ. Pompeu Fabra, Economics And Business Working Paper No. 455: 6-7.
- Smith, C. A.1992. “Perspective On Accounting-Based Debt Covenant Violations”, *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 2.
- Vladu, Alina Beattrice and Cuzdriorean, Dan Dacian, 2013," Creative Accounting, Measurement And Behavior", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15(1): 107-115.
- Wang. Cui.2007. “A Close Examination On Creative Accounting From Theoretical Practical And Subjective Perspectives”, *MA In Finance And Investment. University Of Nottingham*, Pp. 1-116.
- Www.JSC.Gov.Jo*.

The Impact of Governance Accounting Mechanisms on the Lemitation of Creative Accounting Practices, From Viewpoints of Public Industrial Shareholding Companies in Jordan and the External Auditors

Talal Souliman Jrairah¹, Suleiman Hussien Al-Beshtawi², HamdanMoh'D Al-Hiyasat³

ABSTRACT

The study aimed to demonstrate the impact of the accounting mechanisms for governance to reduce the negative effects of the practices and methods of creative accounting in Public Industrial Shareholding Companies in Jordan. The questionnaire was prepared and distributed to the community and my sample study consisting of Public Industrial Shareholding Companies in Jordan and the External Auditors. Where the community (57) companies were selected sample of (50) companies of the first sample and distributed to members the sample (6) qustioneers on each company and the number (300) qustioneers of them recovered (290) qustioneers , found of them (282) qustioneers to identify valid for statistical analysis. The second community and sample (354) from an external auditors, targeted sample from (200) external auditors distributed the questionnaires, and of recovered them (154) questionnaires, found (144) questionnaires for identifying valid statistical analysis. The questionnaires analysis by statistical methods: cronbach alpha, Pearson correlation coefficient, spearman- brown formula, multiple and simple linear regression analysis, stepwise multiple regression analysis, measures of descriptive statistics frequencies, percentages and averages and standard deviations. The study concluded that the adoption of corporate governance accounting mechanisms will contribute significantly to the disclosure of creative accounting practices, which will positively reflect on the quality of financial reporting and the effectiveness of the monitoring process, and this is achieved provided to overcome some of the shortcomings outlined by the study of some of these mechanisms. It is the study's recommendations to strengthen the accounting mechanisms for the governance of companies urged to apply, because this proposed role in increasing transparency and disclosure, which helps minimize the creative accounting, in addition to the importance of coordination between the internal audit and the Board of Directors and the external audit for risk management and control them.

KEYWORDS: Accounting Mechanisms of Governance (Accounting and Auditing Standards, Internal Audit, Audit Committees and External Audit), Creative Accounting Practices..

1. Associate Professor, Department of Accounting, Jerash University.

t.jarerah@jpu.edu.jo

2. Associate Professor, Department of Accounting, AL-Israa University.

dr_sulieman@yahoo.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, The World Islamic Science University, Jordan.

hamdan.hyasat@yahoo.com

Received on 1/7/2014 and Accepted for Publication on 28/10/2014.