مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية. "دراسة ميدانية على مجموعة مختارة من الشركات المساهمة الصناعية الأدرنية"
اسم الكاتب: د. ايهاب نظمي د. أسامة عبد المنعم علي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1629
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 23:19 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية. (دراسة ميدانية على مجموعة مختارة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية) *

د. ايهاب نظمي **

د. أسامة عبد المنعم علي ***

* تاريخ التسليم: 25/ 5/ 2014م، تاريخ القبول: 26/ 8/ 2014م.

** أستاذ مشارك جامعة أبو ظبي/ أبو ظبي/ العين/ الإمارات العربية المتحدة.

*** قسم المحاسبه/ جامعه جرش.

ملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر أدوات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، طور الباحثان استبانة كي توَّزع على مجتمع الدراسة الذي يتكون من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين وقد اختيرت عينة عشوائية بلغ حجمها (110) مستبينين، وللوصول إلى النتائج فقد استخدم الباحثان أساليب الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والنسبة المئوية) ، ولاختبار فرضيات الدراسة، استخدم الباحثان اختبار T الأحادي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد لمجلس الإدارة أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ويتجسد ذلك من خلال قيام الإدارة برفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تبين من خلال أراء المستجيبين أنه يوجد للجنة التدقيق أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية عن طريق قيام لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن للتدقيق الداخلي أثراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية ويتجسد ذلك من خلال دراسة تقارير التدقيق الداخلي، ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة في هذه التقارير، كما يوجد أثر للتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ويتمحور ذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في مسئولية المدقق الداخلي والخارجي تجاه الشركة ككل باعتبارهما من أهم أدوات الحاكمية، وذلك من خلال التركيز على قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التي تواجهها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبضرورة توسيع دائرة أنشطة التدقيق الداخلي والخارجي لتضم فحص إستراتيجيات الشركة وتقويمها وتحليلها وإدارتها، وذلك من حيث نقاط القوة والضعف، وأيضاً من حيث الفرص والتهديدات من أجل حاكمية رشيدة فيها.

الكلمات المفتاحية: الحاكمية المؤسسية، المحاسبة الإبداعية.

The Tools of Corporate Governance and their impact on reducing the creative accounting practices in the Jordanian shareholding companies. (A field study on a selected group from Jordanian shareholding industrial companies)

Abstract:

This study aims to demonstrate the impact of corporating governance tools in reducing creative accounting practices in the Jordanian shareholding companies. To achieve the objectives of the study, the researchers developed a questionnaire and distributed among the study population, which consists of internal and external auditors. A random sample of (110) auditors was selected, and descriptive statistics methods (mean, standard deviation, and percentage) are used. In order to test hypotheses of the study, the researchers used the one sample (T) test. The study found that there is effect of the Board of Directors in reducing creative accounting practices in the Jordanian shareholding companies to raise the level of transparency and efficiency in the financial reports published by companies. Audit Committee affected the reduction of creative accounting practices in the Jordanian shareholding companies through the participation of the Audit Committee with the Board in the selection of appropriate accounting policies and the preparation of financial reports. There is an impact of the internal audit in the reduction of the practices of creative accounting in Jordanian shareholding companies embodied in reports and observations in these reports. This is true in case of the external audit. This is structured through the external auditor to ensure that accounting policies applied in line with the professional versions to reduce the practice of creative accounting.

The study recommends the need to reconsider the responsibility of the internal and external auditors by focusing on economic value and various risks in the practices of creative accounting. There is a need to expand the circle of activities of internal and external audit to include examination, evaluation, analysis and management strategies of the company in terms of strengths, weaknesses, opportunities and threats.

The key words: *corporate governance, creative accounting.*

مقدمة:

لقد أصبحت الحاكمية المؤسسية من الموضوعات المهمة، بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الشركات خاصة في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، حيث حدثت انهيارات في شركات عالمية مرموقة بدءاً بشركة إنرون وشركة الورد كوم، و زايروكس و انتهاءً بالأزمة المالية الحالية. وترجع أسباب هذه الانهيارات بصفة عامة إلى الفساد الإداري والمحاسبي، والمالي بصفة خاصة. بسبب اتباع أساليب محاسبة ابداعية مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه المهمة إلى عدم تطبيق حاكمية مؤسسية حقيقية في الشركات المختلفة. لذلك يمكن القول إن من الأسباب المهمَّة لحدوث هذه الأزمات غياب الدور الحقيقي لتطبيق حاكمية رشيدة وصحيحة، و لا بد من إنضاج الوعي المؤسسي لإدارت الشركات بأهمية وجود حاكمية رشيدة تَحكُمْ وتراقب أي شركة للحد من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية فيها.

مشكلة الدراسة:

إن انهيار الشركات الأمريكية بدءًا بشركة إنرون، وكالورد كوم، والزايروكس وانتهاءً بالأزمات الأخيرة المالية المتجسدة بالرهون العقارية التي تمثل أحد أساليب المحاسبة الإبداعية، دفع ذلك إلى التساؤل الآتي: أين كان دور الحاكمية المؤسسية في تلك الانهيارات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يدفع إلى القول: إن هناك غياباً للدور الحقيقي للحاكمية الرشيدة المطبقة في تلك الشركات المنهارة التي تعرضت للأزمة المالية الأخيرة. لذلك فإن مشكله البحث تتمحور في التسائل الآتي: (**هل كان لأدوات الحاكمية المؤسسية أثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة؟**) .

اهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف إلى دور الأدوات الصحيحة للحاكمية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

2. التعرف إلى مفهوم الحاكمية المؤسسية، وأهميتها في مواجهة ممارسات المحاسبة

الإبداعية، لاسيما حالات الفساد المالي المحاسبي، وما أدوات الحاكمية المؤسسية الواجبة التطبيق في كل نوع من أنواع الشركات التي إذا ما طبقت بشكل سليم، لتمكنت تلك الشركات من تجنب حدوث الانهيارات الناجمة عن تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

إن الانهيارات المالية المفاجئة التي عصفت ببلدان العالم المختلفة، كان سببها عدم الالتزام بمعايير الأخلاق وقواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، مما كان له أثر مباشر في إضعاف الثقة بالمحاسبة والمحاسبين، خاصة وأن بعضهم اتهم مهنة المحاسبة والتدقيق بأنها من أسباب نشوء تلك الأزمات، ولكن السبب الحقيقي كان يتجسد في التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات مستغلين بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحي.

تأتى أهمية الدراسة من محاولة معرفة أهمية أدوات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.

فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة على الفرضيات الرئيسية الآتية:

- **الفرضية الأولى:**

يوجد لمجلس الإدارة أثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.

- **الفرضية الثانية:**

يوجد للجنة التدقيق أثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.

- **الفرضية الثالثة:**

يوجد للمدقق الداخلي أثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية

- **الفرضية الرابعة:**

يوجد للمدقق الخارجي أثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين من ذوي الخبرة في مجال العمل المحاسبي والتدقيقي، وقد اختيرت عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (110) مدقق، وأُعدت استبانة مخصصة لأغراض هذه الدراسة ، وزعت (110) استبانة أُسترجعت بالكامل، ولكن أُهملت (35) استبانة لعدم موضوعية المستجيبين وجديتهم في الإجابة عليها حيث حملت بعض الاستبانات المسترجعة إجابات متحيزة باتجاه الموافقة الشديدة عبارة (موافق بشدة) ، كما حملت بعض الاستبانات إجابات متناقضة على المجال نفسه، ومن الاستبانات المسترجعة كانت هنالك بعض استبانات فارغة ،وتشكل النسبة المتبقية من الاستبانة 69% وهي صالحة لأهداف هذه الدراسة.

منهجية الدراسة:

سوف يعتمد الباحثان على الأسلوب الوصفي التحليلي في هذه الدراسة **حيث تم الحصول على البيانات اللازمة من المصادر الآتية:**

1. المصادر الأولية. Sources Primary
2. المصادر الثانوية. Sources Secondary

المصادر الأولية: Sources Primary

لقد تم الحصول على البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة من خلال استبانة أُعدَّت ووزِّعت على مكاتب تدقيق الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية الأردنية الذين شكلوا عينة هذه الدراسة، ومن ثم جُمعت البيانات وحُلِّلت باستخدام برمجية الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، وذلك لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

المصادر الثانوية: Sources Secondary

لقد تم الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بهذه الدراسة بالرجوع إلى الكتب والرسائل الجامعية والبحوث العلمية والتقارير والمجلات، وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة وتحقيق أهدافه.

محددات الدراسة:

تتبلور محددات الدراسة بعدم تمكن الباحثين من الوصول إلى أطراف الحاكمية

والمتمثلة بمجلس الإدارة ولجنه التدقيق ،لذلك اقتصرت الدراسة فقط على الأدوات الأخرى للحاكمية والمتجسدة بشخصية المدقق الداخلي والخارجي.

الدراسات السابقة:

- دراسه (**ابو عجيلة و حمدان،2009**) بعنوان: «أثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح»

هدف الباحثان في هذه الدراسة إلى استكشاف مدة ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة ببورصة عمان ، لإدارة الأرباح – باعتبارها إحدى العوامل التي مهدت لظهور الأزمة المالية الحالية – من ناحية ، ثم قياس مستوى الحوكمة المؤسسية داخل تلك الشركات ، ومن ثم تأسيس علاقة بين ذلك المستوى ومدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الارباح من ناحية اخرى. من أجل تحقيق أهداف الدراسة ، استخدم الباحثان العديد من الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع بيانات هذه الدراسة ، حيث تمثلت تلك الأساليب في اختبار ذات الحدين لغرض اختبار الفرضية الاولى ، كما اُستخدم توافر خاصية التوزيع الطبيعي في البيانات. اما فيما يخص الفرضية الثالثة فقد اُستخدم اختبار (Binary logit) . ومن أهم النتائج التي تم التوصل اليها ، أن الشركة الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة 2001–2006 بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك الفتره، والذي يظهر جلياً في سنتي 2005 – 2006 ، حيث كانت سنة 2005 هي أقل السنوات حدة في ممارسة إدارة الأرباح ، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها 2% فقط من شركات العينة ، في المقابل كانت سنة 2006 هي أكثر السنوات حدة في ممارسة إدارة الأرباح ، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها 62% من شركات العينة. بالإضافة إلى أن العلاقة بين إدارة الأرباح والحوكمة المؤسسية هي علاقة عكسية ، بحيث كلما ارتفعت درجات الحوكمة المؤسسية في الشركة، كلما ساهم ذلك في الحد من إدارة الأرباح. وبناءً على النتائج السابقة فقد أوصى الباحثان بالعديد من التوصيات والتي من اهمها: العمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحوكمة المؤسسية داخل الشركات الصناعية عن طريق تفعيل مختلف العناصر المكونة لها ، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بالمهام المنوطة بهم ، وذلك لتفادي الآثار الجسيمة للأزمات المالية التي قد تتعرض لها تلك الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحوكمة المؤسسية بداخلها.

- دراسة (**مطر والحلبي ، 2009**) بعنوان: «دور مدقق الحسابات الخارجي في

الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية»

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية ، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف إلى الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس ادارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية، مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة أن يولي المدققون الخارجيون عن تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر القوائم المالية ومكوناتها الاهتمام الكافي ، للتعرف إلى ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها كافة.

- دراسة (**صيام** ، **2009**) بعنوان: «دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان»

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى دور الحاكمية المؤسسية في الحد من تداعيات الأزمة المالية العالمية، وذلك بالتطبيق على الشركات العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية والمدرجة في بورصة عمان.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها هناك تأثير واضح وصريح للحاكمية المؤسسية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان ، فضلاً عن وجود خبرات كافية وعالية لدى المديرين العاملين في الشركات المالية الأردنية في معرفة أهمية الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية.

ومن أهم التوصيات الخاصة بالدراسة ضرورة تركيز الجهات الاقتصادية المعنية على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز رفع السلوك الأخلاقي الذي يناط به الالتزام بالقوانين المعمول بها ، مع الزام اصحاب المصالح بضرورة إيجاد الية لاستقلالية المدقق الداخلي، لما له من نفع اقتصادي ليعود عليها ، مع اتباع الحاكمية الرشيدة بتبني ضوابط تكفل

الاستمرارية في الإفصاح، وتعزيز الثقة بالسوق المالي من خلال ضوابط فعالة، تضمن حماية المستثمرين، ولا سيما صغارهم من خلال تجديد الرقابة.

- دراسة (**الخشاوي و الدوسري ، 2008**) بعنوان: «المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها»

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، مع التعرف إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ، ثم بينت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية. ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة ، كذلك إنَّ للمدقق الخارجي دوراً مهماً ومحورياً في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية . وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات، وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة ، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

- دراسة **رابن (Rabin, 2004)** بعنوان: «Determinates of Auditors Attitudes toward Creative Accounting»

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات، وأشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعددٍ من العوامل الداخلية والخارجية، تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، والرغبة في الحصول على تمويل وقروضٍ خارجية وضعفِ السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين، والنظام الإداري المستخدم، فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفرادٍ محددين أم لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة مُلكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسية) .

- رراسة **(Amat and Gowthorpw, 2004)** بعنوان: «– Creative Accoun ing: Nature، Incidence and Ethical Issues»

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية، وقدمت الدراسة العديد من التعريفات لهذا النوع من الممارسات، وتوصلت الدراسة التي شملت (39) شركة إسبانية خلال الأعوام (1999–2001) أن (20%) من الشركات المدروسة مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالدخل.

الجانب النظري:

المقدمة:

تزايد حديثاً الاهتمام بموضوع الحاكمية المؤسسية: أو بما يعرف بحوكمة الشركات، حيث نال هذا الموضوع عناية متزايدة في العقد الأخير من القرن العشرين وبداية هذا القرن الواحد والعشرين، وذلك بسبب الأزمات الاقتصادية والمالية الّتي تعرضت لها ثثير من بلدان العالم المتقدم، بداية من الشركات الأمريكية العملاقة كشركة أنرون – E ron والوورلدكوم (Worldcom) والشركات العملاقة الأخرى، حيث يعزى أسباب انهيارها وظهور هذه الأزمات إلى فقدان الثقة بين الجهات الّتي تمثّل الأطراف الأساسية في الشركات، والمتمثلة بمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم، و (أصحاب المصالح في الشركات) بسب استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية في تلك الشركات.

لذلك يرى جونسون (Johnson،2000) أن من أهم أسباب انهيار هذه الشركات اكتشاف كثير من حالات الرشاوى والاحتيال واستخدام أساليب إبداعية في التلاعب بالحسابات الّتي قام بها المسؤولون التنفيذيون لهذه الشركات، **وذلك بسبب عوامل عدة يمكن إجمالها بما يأتي:**

1. انعدام أو ضعف استقلالية كلّ من أعضاء مجلس الإدارة لهذه الشركات والمدققين الداخليين والخارجيين التابعين لهذه الشركات.
2. عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في تلك الشركات وفاعليتها.
3. ضعف كفاءة مهنة التدقيق الداخلي في تلك الشركات وفاعليتها.

لذلك يمكن القول هنا إن ثمة عوامل ارتبطت بالمناخ الاقتصادي السائد في العالم قد ٔسهمت وبشكل مباشر بخروج مفهوم الحاكمية، والحوكمة، والتحكم المؤسسي (– gove nance) إلى حيز الوجود للمحاولة للحد من الأساليب الإبداعية في تلك الشركات.

تعريف الحاكمية المؤسسية:

تشير كثير من الأبحاث والدراسات إلى عدم وجود تعريف أو ترجمة واحده لمصطلح (Corporate Governance) ، حيث إن هذا اللّفظ قد قدم من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، والذي ترجم إلى اللّغة العربيّة بتسميات عدة، فقد عرفها بعضهم بأنها الإدارة الرشيدة سواء للشركات تحديداً أو الاقتصاد بصورة عامة. ورأى آخرون ترجمتها بالإجراءات الحاكمة أو التحكم في المنشأة، أو ممارسات الإدارة للسلطة الجيدة، أو التحكم المؤسسي أو الحكمانية، أو العقلانية، أو الحوكمة الشركاتية.

لكلّ من هذه المفاهيم مدلولاتها الخاصة بها لمن قام بايجادها وترجمتها، فمثلاً أن المفهوم المترجم (الإجراءات الحاكمة) هو مرادف للحاكمية المؤسسية، وهو انطلاق من أساس تحقيق التوازن في حقوق المصالح المتعارضة.

أما مفهوم التحكم المؤسسي فهو يعدُّ مفهوماً بديلاً يستخدم لأغراض أحكام الرقابة على مديري الشركات ومنظمات الأعمال من قبل مقدمي الأموال (أصحاب المصالح) لضمان عدم قيام مديري تلك الشركات والمنظمات باستغلال أموالهم ذاتياً أو باستثمارها في مشروعات غير رشيدة اقتصادياً. (Stijn، 2006، p91– 122)

أما بالنسبة لمفهوم (التحكم المؤسسي) فهو أيضاً مفهوم بديل الغرض منه معالجة مشكلة الوكالة، والعمل على حماية حقوق حاملي الأسهم، وحماية حقوق أصحاب المصالح، مع العمل على ضرورة التأكيد بتفعيل المعايير بشقيها المحاسبية والتدقيقية الدولية، بالإضافة إلى التأكيد أيضاً على تحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية من منطلق اقتصاد المعرفة.

قد استقر مجمع اللّغة العربيّة في مصر على ترجمة مصطلح (Corporate Go– ernance) بحوكمة الشركات. (أبو العطا ،2003،ص 1–3)

أما في الأردن فقد استقر مجمع اللغة العربيّة على مصطلح الحاكمية المؤسسية. و يظهر جلياً أن هذا المصلح يظل يتناغم مع لفظي العولمة والخصخصة اللذين تعرضا لجدل واسع وشديد من حيث تفسير مفهومهما في بداية ظهورهما.

لذلك لا يوجد على المستوى العالمي تعريف واحد متفق عليه بين الاقتصاديين والقانونيين والمحاسبين والمحللين كافة، وهذا ما تؤكد عليه موسوعة (Corporate Governance Encyclopedia) من حيث الافتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم. (ابو العطا ،2001،ص5)

أهداف الحاكمية المؤسسية :

تهدف الحاكمية المؤسسية الجيده إلى تحقيق مجموعة كبيرة من الأهداف تتمثل فيما يأتي:

(توفيق،2005،ص5) و (Greet،2004،p292،301)

1. تعظيم أداء الشركات.

2. وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو على الأقل التقليل من الغش والتلاعب في الحسابات وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً.

3. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.

4. وضع أنظمة تُدار بموجبها الشركة وفقاً لهياكل تحدد توزيع كلّ من الحقوق والمسؤوليات (مجلس الإدارة والمساهمين) .

5. وضع القواعد والإجراءات الكفيلة والضرورية المتعلقة بسير العمل داخل الشركة، والتي تتضمن تحقيقاً لأهداف الحاكمية للشركات.

وقد تنامت على الصعيد الاقتصادي أهمية اتباع قواعد سليمة وحصيفة للحوكمة تساعد على تحقيق الأهداف الآتية (ابو العطا، 2003، ص6) :

1. ضمان قدرٍ عالٍ من الطمأنينة لكلّ من المستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لجميعٍ استثماراتهم، مع ضرورة التأكيد على الحفاظ على حقوق الأقلية من حاملي الأسهم.

2. التركيز على هدف تعظيم القيمة السهمية للشركة والقيام بتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية وخاصة في ظل وجود استحداثات لوحدات مالية جديدة، فضلاً عن حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيس.

3. التأكيد وبشكل حازم على كفاءة تطبيق برامج التخاصية والقيام بحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها، فضلاً عن التأكيد على تحقيق تلك البرامج لأهدافها المقررة لها مسبقاً منعاً لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.

4. التركيز على ضرورة توفير مصادر تمويل سواءً أكانت محلية أم عالمية لجميع الشركات سواء بالاعتماد على الجهاز المصرفي، أو الأسواق المالية الخاصة في ظل تزايد سرعة انتقال التدفقات الرأسمالية.

5. تجنب الانزلاق في مشكلات محاسبية ومالية، ممّا يساعد على تدعيم واستقرار

نشاط جميع الشركات العاملة، وذلك للوصول إلى الهدف الأسمى، ألا وهو درء حدوث انهيارات قد تصيب الأجهزة المصرفية أو الأسواق المالية المحلية منها أو حتّى الأجنبية، ممّا يدفع بعجلة التنمية والاستقرار الاقتصاديين. وهنا يرى الباحثان أن من الضروري استعراض وصايا (Ernest & young) لتحسين الحاكمية المؤسسية في الشركات، وكذلك توصيات صندوق النقد الدولي للحد للمارسات المحاسبه الإبداعيه في الشركات.

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، والغش، والخداع، والتحريف، أو سوء العرض. ويرى Smith أن كثيراً من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينيات كانت نتيجة للمحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح من أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله، وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح، فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها

مما سبق نستنج أن المحاسبة الإبداعية وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، والموجودات، والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشئات الاقتصادية الكبرى مثل إنرون Enron، وورلدكوم Worldcom، وهاركن Harkin، ومريل انديكوا Merill Endico وغيرها.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم و تحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات فعرفها (Oliveras & Amat، 2003،p7) بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. وبنفس الاتجاه يرى (Mulford et al،2002،p. 13) أنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية واي اجراء او خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل. **من التعريف اعلاه يتضح ان المحاسبة الإبداعية تتصف بما يأتي:**

1. هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
2. . ممارساتها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
3. . ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
4. ممارسو المحاسبة الإبداعية، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم، وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

دوافع استخدام المحاسبة الابداعية (مطروالحلبي,2009,ص9):

1. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق، بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية، حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية، ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3. زيادة الاقتراض من البنوك.
4. التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
5. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة، جميلة أمام مجلس الادارة.
6. لغايات التصنيف المهني، وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

الدراسة الميدانية:

سوف نبين آراء المدققين الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمة الصناعية العامة لأثر أدوات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول (1)

وصف الخصائص الشخصية أفراد عينة الدراسه

ت	المتغيرات	الصفة	التكرار	النسبة المئوية
1	المؤهل العلمي	بكالوريوس	51	%68
		ماجستير	20	%26.6
		دكتوراه	4	%5.4
		المجموع	75	%100

ت	المتغيرات	الصفة	التكرار	النسبة المئوية
2	التخصص	محاسبة	55	% 73.4
		إدارة أعمال	8	%10.6
		اقتصاد	2	%2.6
		علوم مالية ومصرفية	10	%13.4
		المجموع	75	%100
3	الشهادة المهنية	CMA	2	%2.7
		ACPA	20	% 26.7
		CIA	3	%4
		JCPA	50	%66.6
		المجموع	75	%100
4	المسمى الوظيفي	صاحب مكتب أو شريك	2	% 2.7
		مدقق حسابات عادي	3	%4
		مدير دائرة التدقيق	2	% 2.7
		مدقق حسابات رئيسي	39	%52
		مدقق داخلي	29	% 38.6
		المجموع	75	%100
5	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنة	7	%9.4
		5 10-	12	%16
		10 15-	13	%17.3
		20 15-	39	%52
		20 سنة فأكثر	4	%5.3
		المجموع	75	%100

ويلاحظ من الجدول (1) إن اكبر نسبة من المستجيبين هم من حمله شهادة البكالوريوس وبنسبة 68%، وهذا يعني امتلاك هؤلاء المستجيبين للمهارات الوظيفية المناسبة لأداء أعمالهم المحاسبية والتدقيقية، وجاء هذا متناسب مع مؤشر التخصص لكون أكثر نسبة كانت من اختصاص المحاسبة، وبنسبة 73.4%. اما بالنسبة للشهادات المهنية فتبين

أن أكبر نسبة من المستجيبين هم من حمله شهادة JCPA، وبنسبة 66.6%، وهذا مؤشر على امتلاك هؤلاء المستجيبين للكفاءة والتميز في أداء أعمالهم المحاسبية والتدقيقية فضلاً عن احتكاكهم مع البيئة الوظيفية الخاصة بالمهنة، وجاء أيضا متناسباً مع كل من المسمى الوظيفي والخبرة بكونهم مدققي حسابات رئيسيين في الشركة، وبنسبة، 52% بالإضافة إلى امتلاكهم لسنوات الخبرة الوظيفية وبنسبة 52% أيضا.

◄ **نتائج اختبار الفرضيةالاولى:**

الفرضية الأولى: يوجد لمجلس الإدارة أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية

الجدول (2)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الاولى

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تعمل الحاكميه المؤسسيه على أن يتم الإفصاح عن مكافأت مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم	4.28	0.70	85.6
2	تعمل الحاكميه المؤسسيه علي قيام الاداره برفع مستوي الإفصاح في الشركات للحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	3.37	0.76	67.4
3	تعمل الحاكميه المؤسسيه على قيام الاداره بالإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي	2.51	0.88	50.2
4	تعمل الحاكميه المؤسسيه على قيام الاداره بتوفير قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الإطراف ذات العلاقة للحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	3.14	0.94	62.8
5	تعمل الحاكميه المؤسسيه علي قيام الاداره برفع مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركات للحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	4.35	0.92	87.0
6	تعمل الحاكميه المؤسسيه على تحديد مسؤوليات وواجبات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبه الابداعيه	3.81	0.66	76.2
7	تعمل الحاكميه المؤسسيه على قيام الاداره بابراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبه الابداعيه	4.28	0.67	85.0
8	تعمل الحاكميه المؤسسيه على قيام الاداره بدراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض إعادة الهيكلة	4.02	0.60	80.4

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
9	تعمل الحاكميه على توفير إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحاكميه لأداء الشركات للحد من ممارسات المحاسبه الابداعيه	4.09	0.89	81.8
10	تعمل الحاكميه المؤسسيه على قيام الاداره بتوفير هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في الحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	4.35	0.53	87.0
11	تعمل الحاكميه المؤسسيه على المشاركة البناءة لأعضاء مجلس الإدارة في رسم سياسات صحيحه واضحه للشركه	4.14	0.74	82.8
الكلي		3.85	0.44	77

يبين الجدول (2) إن الفقرة الخامسة التي تنص على: «تعمل الحاكمية المؤسسية علي قيام الإدارة برفع مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية» تمثل أكثر أساليب مجلس الإدارة تأثيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، وهذا يعني ضرورة قيام مجالس إدارات الشركات المساهمة بالإفصاح التام والشفاف عن جميع المعاملات والصفقات، سواء على المستوى المحلي أو العالمي، وبيان أثرها على قوائمها المالية، و حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ قيمته 4.35، وبأهمية نسبية 87.0 أما اقل الفقرات تأثيراً حسب رأي عينة الدراسة فهو «تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام الإدارة بالإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي» حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 2.51، وبأهمية نسبية بلغت 50.2. وبلغ المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الأولى مجتمعة 3.85، وبأهمية نسبية بلغت 77 ، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس تم استخدام اختبار One Sample T– test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الأولى والجدول (3) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (3)

اختبار One Sample T- test لفقرات الفرضية الاولى

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
لمجلس الإدارة اثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.85	0.44	12.56	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة اكبر من قيمة T الجدولية وهي معنوية عند مستوى0.00.وهدا يعني أن عينة الدراسة ترى أنه يوجد لمجلس الإدارة أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.لذا نقبل الفرضية الأولى بمستوى ثقة 95%.

◄ **نتائج اختبار الفرضية الثانية:**

الفرضية الثانية: يوجد للجنة التدقيق أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.

الجدول (4)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تعمل الحاكمية المؤسسية على أن تعد لجنة التدقيق قناة اتصال بين لإدارة والمدقق الداخلي والخارجي	4.02	0.80	80.4
2	تعمل الحاكمية المؤسسية على أن تساعد لجنة التدقيق في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقاريرالمالية للحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	3.07	0.51	61.4
3	تعمل الحاكميه المؤسسيه على ان تسهم لجنة التدقيق في تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة للحد من ممارسا ت المحاسبه الإبداعية	3.79	0.56	75.8
4	ـتعمل الحاكمية المؤسسية على أن تعمل لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبه الابداعيه	4.67	0.61	93.4
5	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام كل من لجنة التدقيق و الإدارة بمناقشة كيفية اختيار التقديرات المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.53	0.67	70.6
6	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام لجنه التدقيق بمتابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمى فى أداء أعمالهم والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها	4.16	0.81	83.2
7	تعمل الحاكمية المؤسسية على أن تسهم لجنة التدقيق في التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية.	3.42	0.85	68.4
	الكلي	3.81	0.39	76.2

يبين الجدول (4) ان الفقرة الرابعة»ـتعمل الحاكمية المؤسسية على أن تعمل لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية

الثانية وهذا يعني أنه بتفاعل جهود كل من لجنه التدقيق في الشركات، ومجالس إدارتها يستطيعون تحقيق الريادية في إعداد قوائم مالية معدة على أسس وسياسات وأساليب محاسبية تراعى فيها أهم التغيرات والتطورات الخاصة بالمهنة، وقد تحقق هذا بمتوسط حسابي بلغت قيمته 4.67، وبأهمية نسبية 93.4، وهي تقترب من التأكيد التام بينما كانت أقل فقرات هذا المجال هي الفقرة الثانية؛ إذ تحققت بمتوسط حسابي 3.07 وبأهمية نسبية بلغت 61.4.وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية الثانيه3.81 وبأهمية نسبية بلغت 76.2.وهذا يدل أن عينة الدراسة ترى أن فقرات الفرضية الثانيه تمثل اكثر تأثير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، اُستخدم اختبار One Sample T– test لإجابات عينة البحث والخاصة بفقرات الفرضية الثانيه والجدول (5) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة.

الجدول (5)

اختبار One Sample T- test لفقرات الفرضية الثانية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
للجنه التدقيق اثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.81	0.39	13.57	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية ولفقرات الفرضية الثانية وهي معنوية عند مستوى 0.00.وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن للجنة التدقيق أثراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 95%.

◄ **نتائج اختبار الفرضية الثالثة:**

الفرضية الثالثة: يوجد للمدقق الداخلي أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية.

الجدول (6)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تعمل الحاكمية المؤسسية على دراسة برنامج التدقيق الداخلي مع المدقق الداخلي وإبداء الملاحظات عليه.	3.63	0.69	72.6

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
2	تعمل الحاكمية المؤسسية على دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة في هذه التقارير.	4.47	0.67	89.4
3	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الداخلي بالتأكد من أن يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي، وبدون استثناء للحد من ممارسا ت المحاسبة الإبداعية	4.28	0.67	85.6
4	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الداخلي بالافصاح عن أي عمليات غيرعادية يمكن أن تؤدي إلي التأثير علي أداء الشركة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.86	0.52	77.2
5	تعمل الحاكمية المؤسسية على دراسة المدقق الداخلي لمخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها مخاطر التشغيل ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان للحد من ممارسا ت المحاسبه الابداعيه	3.42	0.66	68.4
	الكلي	3.93	0.46	78.6

يبين الجدول (6) ان الفقرة الثانية «تعمل الحاكمية المؤسسية على دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة في هذه التقارير» قد احتلت الترتيب الأول بين الفقرات، وهي بذلك تمثل أبرز نقاط مجال التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ إذ حققت وسطاً حسابياً بلغت قيمته 4.47 وبأهمية نسبية 89.4 فقد رأت الفئة المستجيبة أنه بأخذ ملاحظات المدقق الداخلي تستطيع الشركات الحد من الممارسات الإبداعية فيها، لأنه يعدُّ الشخص الأكثر احتكاكاً مع كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في الشركة، وأكثر معرفة بكل خفايا العمل الإداري والمحاسبي ، أما أقل الفقرات تأثيراً برأي المستجيبين فهي الفقرة الخامسة: «تعمل الحاكمية المؤسسية على دراسة المدقق الداخلي لمخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الأوراق المالية التي تتعامل فيها مخاطر التشغيل ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان للحد من ممارسا ت المحاسبة الإبداعية» إذ حققت وسطاً حسابياً 3.42 وبأهمية نسبية بلغت 68.4، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل 3.93.وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الثالثه أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس أُستخدم اختبار One Sample T– test لإجابات عينة الدراسه والخاصة بمتغيرات الفرضية الثالثة والجدول (7) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (7)

اختبار One Sample T- test لمتغيرات الفرضية الثالثة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
للمدقق الداخلي اثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.93	0.46	13.33	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة أكبر من قيمة T الجدولية ولجميع متغيرات الفرضية الثالثة وهي معنوية عند مستوى 0.00، لذا تقبل الفرضية الثالثة وبمستوى ثقة 95%.

◄ **نتائج اختبار الفرضية الرابعة:**

الفرضية الرابعة: يوجد للمدقق الخارجي اثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية

الجدول (8)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الرابعة

التسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بدراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي، والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.	3.91	0.48	78.2
2	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بدراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه.للحد من ممارسا ت المحاسبة الإبداعية.	3.65	0.61	73.0
3	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.23	0.78	84.6
4	تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بإحاطة إدارة الشركة بكافة التطورات الدولية من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والإعسار المالى للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.19	0.96	63.8
	الكلي	3.74	0.57	74.8

يبين الجدول (8) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات التدقيق الخارجي وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وباستعراض قيم الترتيب

يتبين أن الفقرة الثالثة قد احتلت الترتيب الأول بين الفقرات، وهي بذلك تمثل أبرز نقاط مجال التدقيق الخارجي وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتمحور في أن تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتفسير ذلك أن المدقق الخارجي يعدُّ طرفاً خارجياً مستقلاً فعليه دراسة أوضاع الشركة تحت التدقيق لمعرفة مدى انسجام سياساتها المحاسبية مع أهم التعديلات والتغيرات الخاصة بالمهنة للحد من الممارسات الإبداعية وبخاصة في ظل تغيرات العولمة والاقتصاد المعرفي، وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ قيمته 4.23، وباهمية نسبية 84.6.أما الأقل تأثيراً على فقرات التدقيق الخارجي وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فهي: « تعمل الحاكمية المؤسسية على قيام المدقق الخارجي بإحاطة إدارة الشركة بالتطورات الدولية كافة من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والإعسار المالي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وحققت الفقرة وسطاً حسابياً 3.19 وبأهمية نسبية بلغت 63.8، وبلغ المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية ككل 3.74 وبأهمية نسبية بلغت 74.8.وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الرابعة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وقد أُستخدم اختبار One Sample T– test لإجابات عينة الدراسة الخاصة بمتغيرات الفرضية الرابعة، والجدول (9) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (9)

اختبار One Sample T- testلمتغيرات الفرضية الرابعة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية الصفرية
للمدقق الخارجي اثرفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.74	0.57	8.51	0.000	رفض

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ولجميع متغيرات الفرضية الرابعة وهي معنوية عند مستوى0.00.لذا تقبل الفرضية الرابعة بمستوى ثقة 95%.

النتائج:

1. تبين من خلال آراء المستجيبين أنه يوجد لمجلس الإدارة أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ويتجسد ذلك من خلال قيام الإدارة

برفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. تبين من خلال أراء المستجيبين أنه يوجد للجنة التدقيق أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية عن طريق قيام لجنة التدقيق مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3. تبين من خلال آراء المستجيبين أنه يوجد للتدقيق الداخلي أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ويتجسد ذلك من خلال دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة في هذه التقارير.

4. تبين من خلال أراء المستجيبين أنه يوجد للتدقيق الخارجي أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، ويتمحور ذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التوصيات:

1. ضرورة إعادة النظر في مسئولية المدقق الداخلي والخارجي تجاه الشركة ككل باعتبارهما من أهم ادوات الحاكمية، وذلك من خلال التركيز على قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التى تواجهها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. توسيع دائرة أنشطة التدقيق الداخلي والخارجي كي تضم فحص إستراتيجيات الشركة وتقويمها وتحليلها وإدارتها وذلك من حيث نقاط القوة والضعف، وأيضاً من حيث الفرص والتهديدات من أجل حاكمية رشيدة فيها.

3. ضرورة تفعيل أدوات الحاكمية من خلال إعادة النظر فى صلاحيات المدققين الداخليين ومسئولياتهم وسلطاتهم ومهماتهم، وتوصيف أبعاد علاقتهم بكل من مجلس الإدارة ولجان التدقيق والمدققين الخارجيين للحد من الممارسات الإبداعية في الشركات.

4. ضروره إعادة النظر فى الوضع التنظيمى لإدارة التدقيق الداخلي بالشركات، والعمل على تدعيم كفاءة هذه الإدارات وفعاليتها بلجان التدقيق للحد من الممارسات الإبداعية المحتملة.

5. ضروره الإفصاح الجاد والشفاف عن صفقات مجلس الإدارة ومعاملاته على المستوى المحلي والعالمي، لضمان تطبيق فاعل وصحيح للحاكمية المؤسسية لردع أي محاولات إبداعية للتحايل والتلاعب في القوائم وحسابات الشركات.

6. تعاون المنظمات المهنية (مجمع المحاسبين القانونين) ، مع الجهات الرقابية لسوق عمان المالي ولجان التدقيق في الشركات عن طريق الاهتمام بالنواحي الأخلاقية لمعدي المعلومات المحاسبية من ناحية، ولمدققي الحسابات ودرجة نزاهته من ناحية أخرى، مع التشديد في تنفيذ العقوبات المقررة لغير الملتزمين، لزيادة الثقة في المعلومات كأحد العوامل المهمَّة للحد من ممارسات إبداعية محتمله.

7. لوجود حاكمية مؤسسية رصينة في الشركات لا بدَّ من تفعيل أدوار (أدوات) منظومة كاملة من العاملين بالشركة (كالمدقق الداخلي) ، و أيضا جهات خارجية (كالمدقق الخارجي) و التأكيد على دور كل منهم في إيجاد منهج كامل للحاكمية قائم على معايير مهنية و تشريعات و أحكام و قواعد سلوكية محددة، فضلا عن ضرورة تفاعل الأدوات السابقة مع الأدوات المكملة للحاكمية المؤسسية التي تتجسد في لجنة التدقيق ومجلس إدارة الشركة.

المصادر والمراجع:

أولاً ـ المراجع العربية:

1. ابو العطا، نرمين، (2003) ، حوكمة الشركات سبيل التقدم، مركز المشروعات الدوليه الخاص،: www. cipe. org،
2. ابو عجيلة. عماد محمد علي و علام حمدان، (2009) اثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح ،الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية، ايام -20 21 اكتوبر،جامعه فرحات عباس– سطيف،الجزائر .
3. الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر ، (2008) ، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، ديوان المحاسبة ، عمان ، الاردن.
4. السعدني، مصطفى حسن بسيوني، (2005) ، المراجعه الداخليه في إطار حوكمة الشركات من منظور خدمات المراجعه الداخليه، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمه العربيه للتنميه الإدارية، القاهره (24-26) سبتمبر.
5. القشي،ظاهر، (2005) ، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمه العربيه للتنميه الإدارية، القاهره (24-26) سبتمبر.
6. توفيق، محمد شريف، (2005) ، حوكمة الشركات، الأهمية والمبادئ والمصطلحات، :

www. infotechaccountants.com

7. دهمش، نعيم، (2005) ، الحاجة إلى الابداع المحاسبي لربط العلاقة مابين التدقيق الداخلي والحاكمية المؤسسية، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: الابداع والتغير في اقتصاديات المعرفة، جامعة الأسراء، عمان (29-31) آذار.
8. سلطان، عطية صلاح، (2005) ، دور لجان المراجعة فى دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الاول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمه العربيه للتنميه الإدارية، القاهره (24-26) سبتمبر.
9. مطر، محمد، (2008) . الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني. دار وائل للنشر، ط10، عمان، الأردن.

10. صيام احمد زكريا ، (2009) ، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الازمة المالية على بورصة عمان ، مجلة علوم انسانية ، العدد 42 ، الشهر 7.

11. مطر ، محمد و الحلبي ، ليندا حسن ، (2009) ، دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10-11 نوفمبر ، الزرقاء – الاردن.

ثانياً ـ المراجع الاجنبية:

1. *Amat. O, Gowthorpe C, (2004) , Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues, Journal of Economic Literature Classification: M41*
2. *Greet,H. , (2004) ,Business Goals and Corporate Governance, Asia Pacific Business Review,Vol 10,no 3- 4, Spring- Summer: www. Ingentaconnect. com.*
3. *Johnson, H. J. , (2000) , Corporate Accountability and Risk,Tone at the top Journal Published by: Institute of Internal Auditors, Issue 6, April,p8.*
4. *Mulford, C. E. Comisky, (2002) . The Financial Numbers Game, John Wiley & Sons, Inc.*
5. *National Association Young and Ernest,Effective Entreprenunial Boards of Corporate Directors, (2002) : www. Nacdonline. org.*
6. *Oliveras. E, Amat. O, (2003) . Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain, University of Pompous Fabra, Economics and Business working paper No. 732. available in www. upf. edu.*
7. *Rabin CE, (2004) "Determinates of Auditors Attitudes Towards Creative Accounting, University of the Witwaterss. available in www. soa. wits. ac. za*
8. *Stijn, C. , (2006) ,Corporate Governance and Development*
9. *Kieso D. , Weygand J. , (2008) , Intermediate Accounting, 13th edition, John Wiley and Sons.*