

دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبه الإبداعية

THE ROLE OF CORPORATIONS GOVERNANCE IN REDUCING THE
NEGATIVE IMPACT OF CREATIVE ACCOUNTING

إعداد

احمد محمد المناصير

إشراف

الدكتور نمر السليحات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

شباط/2017



AMMAN ARAB UNIVERSITY

نموذج (9)

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا

تفويض

نحن الموقعون أدناه، نتعهد بمنح جامعة عمان العربية حرية التصرف في نشر محتوى الرسالة الجامعية، بحيث تعود حقوق الملكية الفكرية لرسالة الماجستير التي الجامعة وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالملكية الفكرية وبراءة الاختراع.

الطالب	المشرف الرئيسي
احمد محمد عبد الكريم المناصير	د. نمر عبد الحميد السليحات
التوقيع: 	التوقيع: 
التاريخ: ١٨/٥/٢٠١٧	التاريخ: ١٨/٥/٢٠١٨

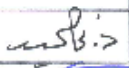


قرار لجنة المناقشة

توقفت هذه الرسالة والمقدمة من الطائفة: احمد محمد عبد الكريم المناصير

وعنوانها: " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية"

وأجيزت بتاريخ: 2017/2/1

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع	الاسم	
	د. نمر السليحات	مشرفاً / رئيساً
	د. زياد المسعودات	عضواً / داخلياً
	أ.د. عطا الله قطيش	عضواً / خارجياً

شكر وتقدير

(وَقَالَ رَبُّ أَوْزَعِنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي

بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ) (سورة النمل: ١٩) صدق الله العظيم

أشكر الله الكريم رب العرش العظيم الذي وفقني لإنجاز هذه الدراسة، وما توفيقى إلا بالله عليه

توكلت وهو نعم النصير، كما أصلي وأسلم وأبارك على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم.

فبعد أن من الله على بإنهاء رسالتي هذه، فإنه يسعدني ويشرفني أن أتقدم ببالح الشكر والامتنان

للدكتور (نمر السليحات) الذي تكرم مشكوراً في الإشراف على هذه الرسالة، ولم يدخر جهداً في متابعة هذه

الدراسة وتقديم الدعم المتواصل لي بدءاً من مراحلها الأولى.

كما لا يفوتني أن أقدم الشكر لهيئة التدريس الأفاضل في جامعة عمان العربية؛ لما شملوني به من تقديم

النصح والإرشاد طيلة فترة الدراسة، كما أتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة لهذه

الرسالة على تحملهم عناء قراءة هذا العمل ومناقشته، راجياً الله عز وجل أن أنتفع بما يقدمونه من

توجيهات سديدة ومعلومات قيمة، كما لا يسعني أيضاً أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل

الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبانة، كما أخص بالشكر كل من ساعد في توزيع الإستبيان أو إجابته.

الله ولي التوفيق ،،،،،

الإهداء

إلى من رحل عني واستودعني عند الوكيل الذي بيده مقادير السماوات والأرض إلى روح والدي طيب الله
ثراه وتغمده بواسع رحمته واسكنه فسيح جنانه.

إلى من كان لها الفضل علي بعد الله فأعطتني كل شيء وما أعطيتها إلا القليل إلى التي ترافقني دعواتها
الطيبة أينما ذهبت إلى أمي الحبيبة أسأل الله لها كل خير في الدنيا والآخرة.

إلى من تزهو بهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام أشقائي الذين أحاطوني بالحب والاحترام.

إلى الأصدقاء والزملاء الذين لا يمكن أن أنسى احترامهم وتقديرهم لي رغم مرور الأيام.

إلى كل من مد لي يد العون ولو بكلمه شجعتني على الاستمرار أو دعا لي بظهر الغيب.

إليهم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع سائلاً المولى عز وجل التوفيق والسداد.

قائمة المحتويات

ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ز	الموضوعات
ي	قائمة الجداول
ل	قائمة الملاحق
م	الملخص
س	Abstract
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
10	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
39	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
47	الفصل الرابع التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
75	الفصل الخامس مناقشة نتائج الدراسة
80	قائمة المراجع
84	الملاحق

الموضوعات

المحتوى
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
المقدمة
مشكلة الدراسة
أهمية الدراسة
فرضيات الدراسة
أ نموذج الدراسة
التعريفات الإجرائية
محددات الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
الإطار النظري
الحوكمة المؤسسية
تعريف الحوكمة
أهمية الحوكمة
مبادئ حوكمة الشركات
المحاسبة الإبداعية
الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية
الدراسات السابقة
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات
منهجية الدراسة
مجتمع وعينة الدراسة
اختبار صدق وثبات الأداة
أدوات معالجة البيانات
الفصل الرابع: عرض نتائج الدراسة
نتائج السؤال الرئيسي
نتائج الفرضية الفرعية الأولى
نتائج الفرضية الفرعية الثانية
نتائج الفرضية الفرعية الثالثة
نتائج الفرضية الفرعية الرابعة
نتائج الفرضية الفرعية الخامسة
الفصل الخامس: مناقشة النتائج
مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى
مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية
مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة

مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة
مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الخامسة
التوصيات
قائمة المراجع
الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول
1	مصفوفة الارتباط بين مجالات أداة الدراسة
2	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا
3	وصف عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة الديمغرافية
4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات أداة الدراسة مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ حقوق المساهمين
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ الإفصاح والشفافية
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ أصحاب المصالح
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات الصناعية الأردنية

11	تحليل الانحدار المتعدد لأثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمون، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية
12	تحليل الانحدار البسيط لأثر مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية
13	تحليل الانحدار البسيط لأثر المعاملة المتكافئة للمساهمين في الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية
14	تحليل الانحدار البسيط لأثر حقوق المساهمين في الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية
15	تحليل الانحدار البسيط لأثر الإفصاح والشفافية للشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية
16	تحليل الانحدار البسيط لأثر أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	الاستبانة
2	مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة الأردنية
3	التحليل الإحصائي
4	قائمة المحكمين

دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبه الإبداعية

إعداد

احمد محمد المناصير

إشراف

الدكتور نهر السليحات

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية. حيث اشتمل مجتمع الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، حيث تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة العشوائية البسيطة، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة باستبانة من خلال الاطلاع على الأدب النظري، وقد شملت عينة الدراسة من 158 مبحوثاً. وقد أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة لدور حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية. وقد أوصت الدراسة الحالية باستخدام مراقبة تطور معايير الحوكمة العالمية وتطبيقها في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، كذلك متابعة أسباب حدوث الخسائر المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، والعمل على تعديل وتطوير مبادئ الحوكمة بما يتلاءم مع متطلبات الحد من تلك الخسائر،

والعمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع الضوابط الملائمة، والعمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة، وذلك من خلال عقد البرامج والدورات التدريبية التي تعكس مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها في الشركات.

THE ROLE OF CORPORATIONS GOVERNANCE IN REDUCING THE NEGATIVE IMPACT OF CREATIVE ACCOUNTING

Prepared by

Ahmad Al Manaseer

Supervised by

Dr. Nimer Al Sleahat

Abstract

The study aimed to identify the role of corporate governance in reducing the negative impact of creative accounting in the Jordanian public companies. The study included a sample of Jordan's industrial companies, the study sample were randomly chosen, the study used descriptive and analytical approach, the study sample consisted of 158 respondents. The results showed the there are a significant impact of corporate governance, and its elements (the responsibility of the Board of Directors, equal treatment, equity, disclosure and transparency, stakeholders) to reduce the negative impact of creative accounting in the Jordanian public companies. The present study recommended to monitor the development of governance standards and their application to reduce the negative effects of the accounting creativity, as well as following-up to the causes of financial losses in the Jordanian public shareholding companies, working to modifying and developing the principles of corporate governance in line with the reduction of those losses requirements, working modifying the ability of the administration manipulation of financial statements, and through the development of adequate controls

for the use of accounting alternatives available in the field of measurement and disclosure, with the development of appropriate controls, and work to promote the principles of corporate governance in the public shareholding companies, through training courses programs that reflect the concepts of governance and its applications in the contract companies.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة (Introduction):

يمكن للشركات المختلفة أن تقوم بالتلاعب بالقوائم المالية وتجميل أرباح هذه الشركات، من خلال استخدام طرائق المحاسبة الإبداعية، وذلك من أجل الحصول على التمويل اللازم واستمرار هذه الشركات، أو من أجل إخفاء الخسائر أو من أجل تحقيق مكاسب شخصية. حيث ان بعض الشركات تعمل باستمرار من أجل نجاح الإدارة في عملية استقطاب المساهمين، وذلك من خلال استخدام الخبرات المتاحة من أجل أن ينعكس ذلك على المركز المالي للشركة.

ويمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب من خلال إجراء التعديلات الهادفة في البيانات المالية عن طريق استخدام طرق الاختيار الانتقائي في درجة تطبيق المبادئ المحاسبية من خلال عمليات التلاعب في البيانات وإخراج التقارير المالية المزيفة، حيث يشتمل على عدة خطوات تتمثل في إدارة الأرباح أو تجميل صورة قائمة الدخل (Bora & Saha, 2016).

كما يقصد بالمحاسبة الإبداعية بأنه أحد أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ.

ولقد زاد اهتمام الأردن بقواعد وتطبيقات الحوكمة بعد انضمامه لمنظمة التجارة العالمية (WTO) والدخول في اتفاقيات حرة مع العديد من الدول وهذا يضع الأردن أمام استخدام وتطبيق المعايير الدولية، حيث قامت هيئة الأوراق المالية عام 2010 بإصدار دليل قواعد خاص بحوكمة الشركات المدرجة في بورصة عمان للأسواق المالية، والذي يتضمن مجموعة من القواعد الهامة والإرشادية محدداً المرجعية التشريعية من تعليمات الإفصاح الشركات المصدرة وقانون الشركات الأردني وذلك من أجل رفع كفاءة التطبيق للمعايير التي ترتبط بالحوكمة في الشركات في الأردن والتي تتطلب من الشركات التقيد بها.

مشكلة الدراسة (Research problem):

قامت الهيئة المتعلقة بالأوراق المالية الأردنية عام 2010 بإصدار دليل قواعد الحوكمة والذي يتضمن مجموعة من القواعد الهامة والإرشادية والمرجعية التشريعية والتي يجب أن تطبق من قبل الشركات المساهمة العامة، وذلك لإيجاد آليات كفيلة بتعزيز تطبيق محددات السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، لما في ذلك من دور كبير في الحد من المخاطر المالية التي قد تتعرض لها التقارير المالية نتيجة استخدام طرق وأساليب المحاسبة الإبداعية. إن مفهوم الآليات المحاسبية للحوكمة قد ظهرت بحيث تكون قادرة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن هناك دور كبير في التقليل من قلق أصحاب المصالح والمستثمرين تجاه موثوقية ومصداقية وشفافية القوائم المالية، إلا أن هذا الدور لم يتطور بشكل كاف ولم يجد الاهتمام الكافي له. وفي ضوء تزايد حجم الشركات فإنه من الصعب على المدقق إجراء تدقيق تفصيلي بشكل فردي لكافة العمليات والأنظمة المحاسبية في الشركة، مما يتطلب ضرورة وجود آليات حوكمة واضحة، تعمل على الكشف والحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، ولذا فإن الغرض من هذه الدراسة هو بيان دور الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

عناصر مشكلة الدراسة: (أسئلة الدراسة Research questions):

يمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

السؤال الرئيسي: ما هو أثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

كما يتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول: ما أثر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الفرعي الثاني: ما أثر مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الفرعي الثالث: ما أثر مبدأ حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الفرعي الرابع: ما أثر مبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

السؤال الفرعي الخامس: ما أثر مبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

أهمية الدراسة (Significance of the study):

أولاً: الأهمية العملية:

تأتي أهمية الدراسة العملية من خلال استفادة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالدراسة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، المستثمرين، المقرضين، الدائنين التجاريين، الجهات الحكومية ذات العلاقة بالاستفادة من أثر الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ثانياً: الأهمية النظرية:

تأتي أهمية هذه الدراسة نظرياً من أهمية موضوع الحوكمة وتطبيقها على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتتمثل الأهمية كذلك من معرفة أثر الحوكمة في التقليل من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، كما ستضيف الدراسة الحالية معلومات تخص الحوكمة وعمليات المحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما، ليستفيد منها صناع القرار في هذه الشركات.

فرضيات الدراسة (Research Hypothesis):

من خلال عرض مشكلة الدراسة وأهميتها، ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة في الحوكمة والمحاسبة الإبداعية، فقد تمت صياغة فرضيات للإجابة عن أسئلة الدراسة، وعلى النحو التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha < 0.05$) لحوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية.

كما يتفرع من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

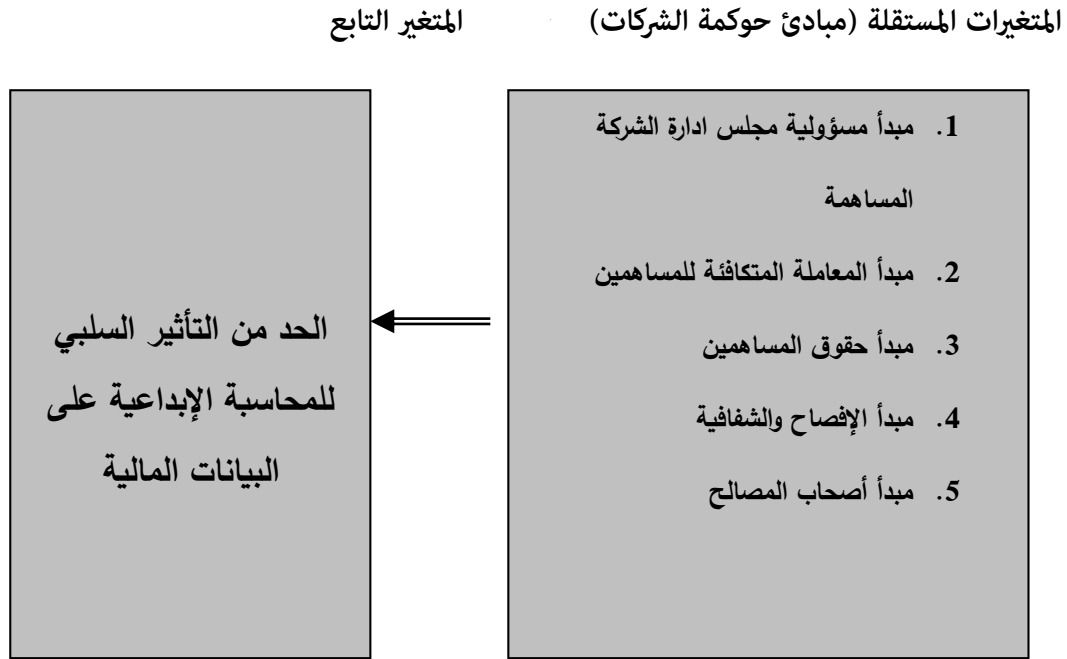
الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

أ نموذج الدراسة (Research Model):

في ضوء مراجعة الباحث للدراسات المتعلقة بمشكلة الدراسة وعناصرها، حيث تم بناء نموذج الدراسة كما

هو موضح في الشكل (1):



الشكل (1): أ نموذج الدراسة

* المصدر: من إعداد الباحث، بناء على دراسة (الآغا، 2011).

مصادر متغيرات الدراسة:

المصدر	المتغير
<p>Organization for economic co-operation and development: http://www.oecd.org/document/49: last accessed at 15/5/2016.</p>	مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة
	مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين
	مبدأ حقوق المساهمين
	مبدأ الإفصاح والشفافية
	المحاسبة الإبداعية
	أصحاب المصالح

كذلك تم الرجوع إلى قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان وفهرس القواعد الإلزامية

والقواعد الإرشادية الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأردنية.

التعريفات الإجرائية (Procedural definition):

بعد مراجعة التعريفات المتعددة في الأدبيات السابقة والمرتبطة بموضوع الدراسة، يمكن تحديد التعريفات

الإجرائية لمتغيرات الدراسة، على النحو التالي:

حوكمة الشركات: ويمكن تعريفها إجرائياً بالقوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين كل من إدارة الشركة من ناحية وأصحاب المصالح وحملة الأسهم بالإضافة إلى الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين) من ناحية أخرى. (خليل، 2009).

الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية السلبية بأنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيارات الانتقائية التي تعمل على تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف التضليل استخراج التقارير المالية المتلاعب بها، بالإضافة إلى أية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح أو تجميل صورة قائمة الدخل (Bora & Saha, 2016).

وتعرف أيضاً بأنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي، وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل (Amat, and Gowthrope, 2004).

محددات الدراسة وحدودها (Limitations of the study):

تنحصر الدراسة ضمن الحدود والمحددات التالية:

الحدود المكانية:

حيث تتمثل الحدود المكانية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العاملة في الأردن والمدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية.

الحدود الزمانية:

تم العمل بإعداد خطة الدراسة بداية الفصل الصيفي وحتى نهاية الفصل الأول 2017.

الحدود البشرية:

تحدد الدراسة على عينة من الموظفين في الشركات المساهمة العامة الأردنية ممن يعملون

بمهنة التدقيق، بالإضافة إلى رئيس قسم التدقيق، والمدير المالي.

الحدود العملية:

تقتصر الدراسة على فحص متغيرات الدراسة والتي تتمثل بحوكمة الشركات بأبعادها، والمحاسبة الإبداعية.

محددات الأداة:

تحددت الدراسة بأداة اشتملت على فقرات تنتمي إلى مجالات تتعلق بمتغيرات الدراسة الرئيسية، حيث

سيتم التحقق من صدق وثبات الأداة في صورتها النهائية.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري:

الحوكمة المؤسسية:

أن حوكمة الشركات أحد المواضيع الرئيسية التي يتم التطرق لها في مناقشة آلية تأثير الأنظمة القانونية على الإفصاح المالي للشركات، والسؤال الرئيسي حول حوكمة الشركة مرتبط بكيفية ضمان الممولين لأي شركة لعوائد استثماراتهم في تلك الشركة. ولهذا، يمكن القول أن آليات حوكمة الشركات هي عبارة عن مؤسسات اقتصادية وقانونية يمكن تغييرها من خلال العملية السياسية (Liberato and Pagliarussi, 2009).

لقد تعاضم الاهتمام بالحوكمة في العديد من الدول المتقدمة خلال العقود الماضية، وخاصة عقب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي مرت على دول العالم. مما أدى إلى إصدار تقرير حول حوكمة المؤسسات وأثرها والتي بموجبها حدد مختلف قواعد ومبادئ أسلوب الإدارة الرشيدة بالمؤسسات الاقتصادية في العالم، وبما فيها المؤسسات المختلفة في دول العالم، حيث نجد فيها ان تطبيق مبادئ الحوكمة يعتبر أكثر أهمية وتعقيداً لكونها تحتوي على مجموعة من العناصر والعلاقات المتداخلة والتي لا توجد في قطاعات أخرى، والتي لها أثر كبير على عمليات الحوكمة في الشركات. (Samarasiri, 2008)

تعريف الحوكمة:

ان لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي Governance، حيث تم تعريب هذا المصطلح إلى مصطلحات في اللغة العربية ومنها الإدارة الرشيدة، الحاكمة، الحوكمة، الحكم الرشيد، الجيد، وقد أطلق عليه حوكمة الشركات، وقد تعددت التعريفات لهذا المصطلح حيث لها عدة تعاريف ومنها:

- تعرف الحوكمة بانها نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة.

- كما يمكن تعريفها بانها نظام يوضح العلاقة بين الإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب العلاقة في الشركة.

- كذلك فالحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

- كما انه مجموعة العلاقات التي تربط بين كل إدارة المؤسسة ومجالسها الإدارية ومساهميها والأطراف ذات المصلحة. (عياري وحوالد، 2012).

ويعرفها (علام، 2009) بانها مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح، والدائنون، الموظفون والعملاء، والأطراف الأخرى ذات المصلحة، وذلك لممارسة الرقابة داخل المنظمة وعلى المديرين أيضا بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل المنظمة.

أهمية الحوكمة:

استحوذ مفهوم الحوكمة اهتمام الشركات بشكل كبير، وذلك نتيجة الأزمات المالية للمؤسسات والشركات الكبرى العاملة، وعلى هذا فإن الشركات والدول التي ضعفت فيها أساليب حوكمة الشركات أكثر عرضة لنتائج وخيمة تفوق بكثير مجرد الفضائح والأزمات المالية، وقد أصبح من الواضح تماما أن مفهوم الحوكمة يحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات ومصير اقتصاديات الدول وخاصة في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، بالإضافة إلى ذلك فإن اجراءات العولمة التي تحدث الآن مثل التحرر الاقتصادي والتطور في وسائل الاتصالات والتكامل بين الاسواق المالية، والتحويلات في أشكال الملكية، كذلك عمل على زيادة في مبادئ حوكمة الشركات، والتي يمكن من خلالها مساعدة الشركات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد ككل وزيادة القدرة على المنافسة (سليمان، 2006).

وقد أصبح المستثمرون والشركات الاستثمارية تبحث عن الأسواق المالية والشركات المالية التي تطبق مبادئ الحوكمة، فأصبحت الأسواق المالية المطبقة لمبادئ الحوكمة محط إنظار وجذب المستثمرين والمؤسسات الاستثمارية لأنهم ليسوا على استعداد بان يتحملوا نتائج سوء الإدارة والفسل المالي، فأخذوا يطالبون بالحوكمة قبل أن يقوموا باتخاذ قرارات الاستثمار أو التمويل أو دعم الشركات أو الدخول في تلك الأسواق (الوزير، 2007)

تعد حوكمة المؤسسات من المفاهيم التي قامت بجذب قدر كبير من الاهتمام بسبب أهميتها للأداء الاقتصادي العالمي، والمحلي، ومن خلال مبادئ الحوكمة فإن نظام الحوكمة من المنظور المؤسسي هي عبارة عن الطريقة التي يتم بها إدارة شؤون المؤسسة من خلال الدور المنوط به كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، مما يؤثر على تحديد أهداف المؤسسة، ومراعاة حقوق المستثمرين، وحماية حقوق المستفيدين، والمودعين، وبازدياد تعقيد العمليات المالية، أصبحت عملية مراقبة إدارة المخاطر من قبل السلطة الرقابية غير كافية، وباتت سلامة إدارة المؤسسة تتطلب الكثير من المشاركة للمساهمين ومن يمثلوهم في مجلس الإدارة. (الوزير، 2007).

وقد حددت لجنة بازل الحوكمة من المنظور المؤسسي بانها ضمان للطريقة التي تدار بها المؤسسات بواسطة مجالس إدارتها والإدارة العليا والتي تؤثر في كيفية القيام بوضع أهداف المؤسسة، وإدارة العمليات اليومية في المؤسسة، وإدارة الأنشطة والتعاملات بطريقة آمنة وسليمة وفقاً للقوانين المحلية بما يحمي مصالح المستثمرين. كذلك مراعية حقوق أصحاب المصالح والمتعاملين مع المؤسسة، بما فيهم الموظفين والعملاء والمساهمين وغيرهم. ويمكن القول بان عمليات الحوكمة هي النظام الذي بموجبه يتم إدارة المؤسسة ومراقبتها من اجل تحقيق أهدافها وغاياتها، التي وجدت من أجلها، فهي بالتالي النظام الذي يتعاملون بموجبه مع مصادر رأس المال الخاص بالمساهمين والمستثمرين والمؤسسين. (عياري وحوالد، 2012).

إن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنها، على أنه يعتبر أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي إن هناك علاقة وثيقة الصلة بين قواعد الحوكمة وجذب العملاء، وسمعة المصارف، وأن تطبيق هذه قواعد يؤثر على مستوى الإفصاح مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة الشاملة (بنك الإسكندرية، 2003).

وقد أشار (Haskin, Daniel, 2010) أن القواعد القانونية من التشريعات المختلفة تختلف من حيث قدرتها على حماية المساهمين والمقرضين من التهديدات الداخلية، وحسب ما يقول الباحثون فإن القوانين الشائعة المطبقة في الدول تحمي المساهمين والدائنين بشكل أكبر من القوانين المدنية.

مبادئ حوكمة الشركات:

وضعت منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية، ست مبادئ أساسية لحوكمة الشركات، حيث

تتضمن هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات التي تظهر كيفية تطبيق هذه المبادئ، وهي كالآتي:

المبدأ الأول: توفر الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركة:

حيث ان هذا المبدأ ينص على إن طار حوكمة الشركات يجب ان يشجع على تحقيق الشفافية والفعالية وكفاءة الأسواق، كذلك يجب أن يتوافق مع أحكام القانون، وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الخبرات الإشرافية والتنفيذية، كما ينبغي تحقيق مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار وذلك لضمان وجود أساس لطار فعال لحوكمة الشركات وهي:

1. ينبغي وضع إطار الحوكمة بهدف أن يكون ذات تأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وعلى نزاهة السوق وعلى الحوافز التي يوفرها للمشاركين في السوق، وتعزيز قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.
2. ينبغي ان يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.
3. ينبغي ان يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي معين ومحدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة. (جودة، 2008).

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين:

ينبغي في إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين في الشركات حيث ان للمستثمرين حقوق ملكية معينة، وتتركز حقوق المساهمين في التأثير في الشركة على مجموعة من القضايا، تتمثل في اختيار مجلس أعضاء الإدارة، كذلك إدخال التعديلات على الوثائق والمستندات الأساسية للشركة، بالإضافة إلى إقرار التعاملات المالية، وتشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في ضمان أساليب تسجيل حقوق الملكية، كذلك القدرة على التصرف بالأسهم، والمشاركات والتصويت في الاجتماعات للمساهمين، كذلك المساهمة في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة. كما ينبغي ان تتاح للمساهمين الفرصة في المشاركة على نحو فعال في التصويت في العديد من القضايا العامة. www.oed.org/document/49.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين سواء كانوا كباراً أم صغاراً، كما ينبغي أن تتاح لجميع المساهمين فرص الحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم. www.oed.org/document/49

أن ثقة المساهمين في أن رؤوس الأموال التي يقدمونها لن يساء استخدامها من قبل المدراء، أو أعضاء مجلس الإدارة، حي ثان مجالس الإدارة والمديرين وكبار المساهمين قد تكون لديهم فرصة الاضطلاع بالأنشطة الداخلية المختلفة لتحقيق مصالحهم على حساب مصالح غيرهم من المساهمين، ويتضمن هذا المبدأ على تأكيد مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في نطاق أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات، ولكن لا تتصدى المبادئ للسياسات الحكومية في مجال تنظيم الاستثمار. ومن بين الوسائل التي يتسنى للمساهمين استخدامها لفرض حقوقهم هي القدرة على إقامة الدعاوى القانونية ضد المدراء وأعضاء مجلس الإدارة، وقد أظهرت التجربة إلى ان المحدد الهام لدرجة حماية المساهمين لحقوقهم تتمثل فيما إذا كانت هناك وسائل فعالة للحصول على تعويضات عن الأضرار مقابل تكلفة مناسبة ودون تأخير، وهذا يقوي ثقة المساهمين الصغار حينما يوفر إطار قانوني للآليات اللازمة لأقامتهم للدعاوى القانونية حينما تكون لديهم الأدلة المناسبة التي تدعو إلى اعتقادهم بان حقوقهم قد انتهكت.

www.oed.org/document/49

ولتحقيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، يجب إن يحصل المساهمون على ما يلي:

1. نفس حقوق التصويت لكل مساهم، بحيث إن تتوافر للمستثمرين القدرة للحصول على المعلومات الخاصة بحقوق التصويت الممنوحة لكل فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم.
2. أن تتم عملية التصويت بواسطة أمناء أو أشخاص يوافق عليهم من قبل ملاك الأسهم.
3. أن تسمح العمليات والإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين بتحقيق معاملة متساوية لكافة المساهمين.

كما يؤكد المبدأ على انه من حق المساهمين أن يتوقعوا إساءة استخدام السلطات الداخلية وخاصة في الحالات التي لا تنص فيها التشريعات بشكل قاطع على حظر تلك الأساليب أو في الحالات التي لا تكون تطبيق التشريعات فيها فعالاً، ويتعين على الحكومات اتخاذ الإجراءات التي تتكفل بسد مثل تلك الفجوات.

كما يشير هذا المبدأ أيضاً على انه يجب أن يطلب من أعضاء مجالس الإدارة الإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات أو أمور تخصهم يكون من شأنها أن تؤثر على الشركة. www.oecd.org.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح:

ويشير هذا المبدأ إلى الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يراها القانون، وان يعمل على زيادة التعاون بين أصحاب المصالح في الشركة من اجل الاضطلاع على مستويات الاستثمار التي تتميز بالكفاءة من الناحية الاجتماعية، حيث أن القدرة التنافسية التي تتمتع بها الشركة ونجاحها بمثابة نتيجة لعمل الفريق الذي يجسد الإسهامات المقدمة من مجموعات مختلفة من بينهم المستثمرون والعاملون، وجهات الاقتراض، والموردون.

كما ينبغي أن تدرك الشركات أن إسهامات أصحاب المصالح أن تشكل مورداً بالغ القيمة من أجل بناء القدرة التنافسية للشركات وتدعيم ربحيتها وتنافسيتها، حيث أن من مصلحة الشركة على المدى الطويل أن تعمل على بناء التعاون بين جميع الأطراف من أصحاب المصالح، ويجب أن يشتمل إطار ممارسات حوكمة الشركات على إدراك الحقيقة المتمثلة في إن مصلحة الشركة تتحقق من خلال الاعتراف بمصالح الأطراف المختلفة وإسهاماتهم في تحقيق أهداف الشركة ونجاحها. www.oecd.org.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:

حيث يشير هذا المبدأ إلى أنه يجب أن يكفل إطار ممارسات حوكمة الشركات من أجل تحقيق الإفصاح الدقيق بشأن كافة المسائل المتصلة بالشركة.

حيث إن نظام الإفصاح الفعال يعد سمة أساسية من أساليب المتابعة للشركات مقارنة مع قوى السوق، حيث أنها تعد مهمة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم، ومن شأن نظم الإفصاح الفعال زيادة جذب رؤوس الأموال، والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال وذلك لأن المساهمون والمستثمرون المرتقبون يتطلعون للحصول على المعلومات التي تم بدرجة عالية من المصداقية والشفافية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات مستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق الملكية وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها. كما تطالب مبادئ الإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنتظمة أو الدورية، وتطالب أيضاً بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة بهدف ضمان المعاملة المتكافئة لهم.

كما ينبغي ان يشمل الإفصاح عن المعلومات الأساسية على ما يلي:

1. أهداف الشركة ورؤيتها ورسالتها.
2. النتائج المالية للشركة.
3. عوامل المخاطرة الملموسة.
4. المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
5. هيكل وسياسات ممارسات حوكمة الشركات.

كما ينبغي إعداد المعلومات وتدقيقها والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح، والتي يمكن أن تؤدي إلى تحسين قدرة المستثمرين على متابعة الشركة من خلال توفير التقارير التي تتسم بارتفاع في درجة المصداقية والقابلية للمقارنة مع غيرها من التقارير كذلك تعمل على تحسين الإلمام بأداء الشركة. كما يشير هذا المبدأ إلى ضرورة إجراء التدقيق السنوي بواسطة مدقق حسابات لكي يتحقق وجود تأكيد وموضوعي بشأن الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية، ويجب أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة، وسلامة التوقيت، وفعالية التكاليف، فقنوات نقل المعلومات لها من الأهمية ما يوازي أهمية محتوى المعلومات ذاته، وبعد الإفصاح عن المعلومات امرأ ملزماً في الغالب بمقتضى التشريعات السارية، فإن تصنيف وحفظ المعلومات والوصول إليها يمكن أن يتصف بمشقة وارتفاع في التكلفة.

www.oed.org/document/49

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة:

يؤكد هذا المبدأ على ان تتيح ممارسات حوكمة الشركات الخطوط العريضة لتوجيه الشركات، كما يجب ان تكفل المتابعة المستمرة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وان تضمن عمليات المساءلة لمجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. كما يجب ان تتوفر لدى مجلس الإدارة الاستقلال عن الإدارة التنفيذية، كذلك فمن بين المسؤوليات الهامة لمجلس الإدارة تنفيذ النظم التي تصاغ لضمان التزام الشركة بالقوانين السارية، بما في ذلك قوانين الضرائب والمنافسة والعمل والبيئة وتكافؤ الفرص والصحة والسلامة المهنية. كما ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بعدد من الوظائف الأساسية من بينها:

- 1- مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وسياسات المخاطرة، والموازنات، والخطط، ومتابعة الأهداف ووضعها.
- 2- اختيار المديرين التنفيذيين، وتحديد مرتباتهم وحوافزهم ومتابعتهم والقيام عند الضرورة بإحلالهم والإشراف على التخطيط المهني للعاملين.
- 3- مراجعة مرتبات وحوافز المديرين، وضمان وجود عملية تتسم بالشفافية فيما يتعلق بترشيح أعضاء المجلس.
- 4- متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المحتملة لدى المديرين وأعضاء المجلس والمساهمين وهو ما قد يتضمن إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استخدام التعاملات التي يقوم بها أطراف من ذوي العلاقة بالشركة.
- 5- ضمان عنصر الأمانة في التقارير المالية والمحاسبية التي تصدرها الشركة، بما في ذلك استقلالية عمليات المراجعة، ووجود نظم ملائمة للرقابة، وخاصة نظم متابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين. www.oed.org/document/49.

المحاسبة الإبداعية:

يعد مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون) بالتعاون مع مدققها الخارجي (ارثر اندرسون) الأمر الذي أدى إلى انهيار احد اكبر الشركات الأمريكية التي أثرت على العديد من المستثمرين الذين وثقوا بهذه الشركة لقوة مركزها المالي، وبالتالي فقد مدققها مصداقيته كمدقق خارجي مما ساعد على ظهور الأزمة المالية العالمية. وقد ظهرت المحاسبة الإبداعية والتي تعرف بانها استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم. كما أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سميت بالإبداع وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداء، ابتكار، كذلك فقد استخدمت المحاسبة الإبداعية بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال. (الحيافات، 2015).

وتتمثل المحاسبة الإبداعية بما يستطيع به المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، ولهذا الأمر فإنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرنا بأنها عبارة عن " عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة ". (الحيافات، 2015).

ويمكن للشركات من استخدام وسائل متعددة لتقديم بياناتها المالية وذلك لتحقيق أهداف الشركات عن طريق استخدام المحاسبة الإبداعية، من خلال إظهار أرباح وهمية وإخفاء نتائجها العملية والمالية الحقيقية، وتبينها في طريقة خاطئة وليست على أنها حقائق، وذلك من خلال التلاعب في هذه البيانات والتي قد تسبب صعوبة في تنمية الاقتصاد الوطني. (Ahmad, 2008).

ويشار إلى المحاسبة الإبداعية أيضا، بإدارة العائدات، وقهيد الأرباح، وبناء على ذلك فإن معظم ما كتب حول هذا الموضوع هو تحت عنوان إدارة الأرباح، ولكن المصطلح المفضل في أوروبا هو المحاسبة الإبداعية. (Gowthorpe, 2005).

الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالأتي: (الوزير، 2007).

(1) ظهرت فكرة لجان التوثيق في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات،

ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للتدقيق، وفي عام 1978 أُلزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان تدقيق.

(2) بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات corporate governance وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية. (الوزير، 2007)

(3) خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

(4) الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل.

ب - أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

(5) أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المدققين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث ان المدقق الكفو والتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

(6) تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة.

(7) تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد. (الآغا، 2011).

وبشكل عام يخلص الباحث إلى أن المدقق الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية التدقيق فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المدقق إلا ان هذا الأمر لا يعني فشل المدقق بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للتدقيق، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية:

ان ما يشهده العالم من تحرير للاقتصاديات في الأسواق المالية المختلفة، أدى إلى زيادة المنافسة بين الشركات، مما أدى في بعض الأحيان إلى حدوث الانهيارات والخسائر المالية نتيجة إلى لجوء هذه الشركات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية، من جانب الإدارة بصفقتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعيا نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب المساهمين، وقد استخدمت من اجل ذلك العديد من الأدوات من أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية مما يتطلب ذلك إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة لتكون بمثابة اطار تنظيمي من اجل حماية رؤوس الأموال. من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهنية باقتصاديات المنظمة (الآغا، 2011).

يعد عدم الامتثال إلى حوكمة الشركات من الآليات المستخدمة في التلاعب، حيث ان الفشل في العديد من الشركات جاء نتيجة إلى عدم الامتثال بمتطلبات إدارة المخاطر المختلفة، حيث لجأت هذه الشركات إلى استخدام أساليب محاسبية تتسم بالمخاطر المرتفعة، وذلك لاعتقادهم أن المساهمين ليس لديهم القدرة على فهم هذه المخاطر وخاصة ان المنتجات تتميز بالتعقيد ويصعب تقييم مخاطرها من قبل المساهمين.

وكما ويمكن أن يكون هناك دور لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، وذلك لان حوكمة الشركات في ظل تطبيقها الفعال ستكون قادرة على حل مشكلة هيمنة طرف أو أكثر داخل المنظمة على القرارات الإدارية والمالية، والحد من تأثيرهم على التقارير المالية من خلال استخدامهم لأساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي سيكون لها دور في تبديد قليل المستثمرين وأصحاب المصلحة تجاه

مصدقية وموثوقية القوائم المالية للشركات. (Samarasiri, 2008)

ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك عدد من الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت البحث هذا المجال، حيث تم تصنيفها إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الإنجليزية، وقد تم ترتيبها من الأقدم إلى الأحدث، وكما يلي:
أولاً: الدراسات باللغة العربية:

دراسة الحلبي، ومطر (2009) "أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية".

حيث هدفت الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققي حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

وقد تم استخدام المنهج الكمي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على 150 موظف، ومدقق ومحلل، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين، وان إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية بدرجة قليلة، ووجود فروقات ذات علاقة إحصائية اتجاه تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المحاسبة الإبداعية الإيجابية.

وقد تم الاستفادة من دراسة الحلبي ومطر (2009) من خلال المنهج المتبع في هذه الدراسة،

بالإضافة إلى الاستفادة من بنود الاستبانة والتي تحتوي على بنود تتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

دراسة خليل (2009) "العلاقات التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، في فلسطين".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن علاقة حوكمة الشركات على فجوات التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في فلسطين، حيث تم استخدام المنهج الوصفي، من خلال تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة وتوزيعها على 109 من مراجعي الحسابات والمدراء والمحللين الماليين في شركات الوساطة في فلسطين، حيث أظهرت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق الحوكمة يحقق قدراً من الثقة والطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ومدى اعتمادهم على التقارير المالية التي أعدت وتم مراجعتها وفقاً لمبادئ وآليات الحوكمة وهو ما يعني تضيق حجم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بين مراجع الحسابات ومستخدم القوائم المالية، وان مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ مسؤولية مجلس الإدارة من اهم المبادئ التي تؤثر على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

وقد تم الاستفادة من دراسة خليل (2009) من خلال المنهج المتبع في هذه الدراسة، بالإضافة إلى الاستفادة من بنود الاستبانة والتي تحتوي على بنود تتعلق بالحوكمة.

دراسة الحلبي، ليندا (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات، كذلك التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية، كذلك أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، وكذلك مدى ما تمارسه مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية من إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية المنشورة الصادرة عن تلك الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى إن المحاسبة الإبداعية هي "مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهري ن أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني.

- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدق إذا ق الحسابات وخاصة لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

- تتفق كافة فئات العينة أن إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة. - إن موظفي الشركات ومدققي الحسابات عينة الدراسة يرون أن لأساليب ال محاسبة الإبداعية تأثير مرتفع في مصداقية القوائم المالية، بينما يرى المحللين الماليين أن تأثيرها متوسط.

- تتفق كافة فئات عينة الدراسة على أن مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية وبصورة متوسطة.

دراسة شزاطي (2010) بعنوان: "مستوى الإفصاح عن حوكمة الشركات في التقارير المالية السنوية" حيث هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر بعض التغيرات مثل حجم مكتب التدقيق، ولجنة التدقيق، وحجم مجلس الإدارة، على مستوى الإفصاح في التقارير المالية السنوية. وقد تم استخدام المنهج الكمي من خلال بناء استبانة مكونة من عدة فقرات منتمية إلى مجالات، وقد اشتملت عينة على الشركات المساهمة الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان وعددها 65 شركة لسنة 2008، كما تم تطوير مؤشر للإفصاح عن الحوكمة يحتوي على 37 بنداً، وقد أظهرت النتائج أن مستوى الإفصاح الإجمالي عن الحوكمة مرتفع ومتقارب بين الشركات إلا أنه غير تام، كما أظهرت أن مستوى الإفصاح الاختياري عن الحوكمة منخفض ومتفاوتة بين الشركات، ووجود علاقة إيجابية ذو دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الاختياري عن الحوكمة وكل من لجنة التدقيق ودرجة الفصل بين رئاسة مجلس الإدارة ومنصب المدير العام، ووجود علاقة سلبية بين الإفصاح ونسبة عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة.

وقد تم الاستفادة من دراسة شزاطي (2010) من خلال الاستفادة من بنود الحوكمة، بالإضافة

إلى المنهجية المستخدمة.

دراسة جميل، فارس. فليح. حسن (2010). بعنوان: " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في

قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة. وقد قامت هذه الدراسة على وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى : تقوم الشركات الأردنية المساهمة العامة بالتلاعب بالالتزامات.

الفرضية الثانية: تقوم الشركات الأردنية المساهمة العامة بالتلاعب بالإيرادات.

الفرضية الثالثة: تقوم الشركات الأردنية المساهمة العامة بالتلاعب بالمصاريف

الفرضية الرابعة: تقوم الشركات الأردنية المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول.

الفرضية الخامسة: تقوم الشركات الأردنية المساهمة العامة بالتلاعب بحقوق الملكية.

وقد استخدم الباحث منهج التحليل الوصفي، وقد كشفت نتائج الدراسة أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالالتزامات من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض أو من خلال تغيير طرق المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية المتاحة أو من خلال صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي أو من خلال التقارير المالية في تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناجمة عن. بنود استثنائية كذلك كشفت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالإيرادات من خلال تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم تكتمل من خلال جراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة أو من خلال المصروفات التشغيلية ومن خلال أرقام البيع، والأنشطة الغير مستمرة، كذلك أظهرت الدراسة إلى الشركات المساهمة لا تقوم بالتلاعب بالأصول من خلال الاستثمارات والذمم المدينة، كذلك لا تقوم بالتلاعب بحقوق الملكية من خلال حقوق مساهمين أو من خلال رأس المال.

دراسة (الآغا، عماد، 2011)، بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لملائمته لطبيعة الدراسة، وقد استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة للبنوك، والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بحيث تتلاءم مع متطلبات الحد من تلك الانهيارات.

دراسة الخليل (2012)، بعنوان: تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن أساليب تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كذلك التعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب، وقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية المساهمة العامة من خلال تصميم استبانة، وقد تكونت عينة الدراسة من (109) من العاملين في أقسام المحاسبة في الشركة، وقد أظهرت النتائج ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق، كذلك أظهرت النتائج إلى ان الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة،

كذلك تطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة. كذلك وجود معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وبدرجة متوسطة.

دراسة فريد (2014)، بعنوان: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،

دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز الحوكمة في الشركات والتي تمثلت في إدارة المخاطر، والرقابة والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إسقاط الدراسة على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية من خلال الفترة الممتدة خلال الأعوام من 2007 إلى عام 2009، بحيث تم قياس الممارسات الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز، 1991. وقد توصلت الدراسة إلى إدارة المخاطر والإفصاح تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة الحياصات وآخرون (2015)، بعنوان: "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الآليات المحاسبية المستخدمة من اجل الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات عينة الدراسة، وقد تم إعداد استبيان تم توزيعه على أفراد مجتمع وعينة الدراسة، والمتكون من الشركات الصناعية الأردنية بالإضافة إلى مدققي الحسابات الخارجيين، حيث اشتمل مجتمع الدراسة على (57) شركة وتم اختيار عينة منها (50) شركة من العينة الأولى، وقد وزع على أفراد العينة الأولى (6) استبانة على كل شركة وبعدهد (300) استبانة استرجع منها (290) استبانة وجد منها (282) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي.

وبلغ مجتمع وعينة الدراسة الثانية (354) مدقق حسابات خارجي استهدفت عينة منهم بواقع 200 مدقق مزاوول للمهنة وزع عليهم استمارات الاستبيان استرجع منها 154 استبانة وجد منها 144 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد تم استخدام الطرق الإحصائية المختلفة منها استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط، وتحليل الانحدار المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم على جودة التقارير المالية وفاعلية عملية المراقبة، وهذا بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجابيا يتحقق شريطة التغلب على بعض أوجه القصور التي بينتها الدراسة لبعض هذه الآليات. ومن اهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة درجة الشفافية والإفصاح، وبالتالي يساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها .

وقد تم الاستفادة من دراسة الحياصات وآخرون (2015) من خلال المتغيرات المستخدمة في الدراسة، بالإضافة إلى المنهجية المستخدمة في إعداد الدراسة الحالية.

ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية:

Baralexis (2004) Creative accounting in small advancing Countries The Greek case.

هدفت إلى الكشف عن طبيعة الية ودرجة توجهات ممارسة إدارة الأرباح في اليونان، حيث تم استخدام المنهج الكمي لتحقيق أهداف الدراسة حيث تم تصميم استبانة تحقق أهداف الدراسة وزعت على 275 مدقق مالي و311 محاسب يعملون في مجموعة من الشركات اليونانية، وإشارات النتائج انه على الرغم من وجود تشريعات محاسبية مفصلة في اليونان نجد أن هناك استخدام واضح للمحاسبة الإبداعية لإدارة الأرباح في الشركات اليونانية وخاصة الجانب الشرعي والقانوني من تطبيقات المحاسبة الإبداعية، كم أشارت أن الشركات الكبيرة تقدم بيانات مالية مبالغ بها عن أرباحها السنوية من اجل جذب الاستثمارات الخارجية بينما تعتمد الشركات الصغيرة على تقديم بيانات أرباح اقل من الأرباح الحقيقية من اجل عدم دفع الضرائب.

حيث تم الاستفادة من دراسة (Baralexie, 2004) من خلال المنهجية المستخدمة بالإضافة إلى المتغيرات المشتركة بين الدراسة الحالية ودراسة Baralexie, 2004.

(Mudel et al., 2016). A Study to Show the Relation between Creative Accounting and Corporate Governance

حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن دور الحوكمة على المحاسبة الإبداعية. حيث تم استخدام المنهج الكمي، لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تم الرجوع إلى البيانات المالية لعدد من الشركات، من خلال جمع المعلومات والبيانات المالية لعدد من الشركات، وقد أظهرت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية بعد الفوائح المحاسبية الكبيرة (انرون، وورلد كوم، شركة ساتيام أجهزة الكمبيوتر وما إلى ذلك).

حيث تتمثل عملية الحوكمة في الطريقة التي يتم فيها توجيه الشركة والسيطرة عليها وهذا الجانب يرتبط ارتباطا وثيقا بالممارسات المحاسبية الإبداعية السلبية، والتي تتضمن هيكل الملكية، ومجلس الإدارة، وأنهم جميعا يمكن أن تشجع أو تثبط الممارسات المحاسبية الإبداعية حيث أن حوكمة الشركات هي مرتبطة بشكل كبير بالمحاسبة الإبداعية. وقد جاء هذا البحث أيضا لدراسة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات. حيث تم قياس حوكمة الشركات، والنتائج التي يتم توفيرها تعبر من المعلومات حول لجنة التدقيق والمساهمين في الشركة بالمقارنة مع هيكل مجلس إدارتها وممارسات الإفصاح. كذلك فقد تم قياس المحاسبة الإبداعية من خلال مؤشرات الأداء مثل العائد على الأصول، الدين / حقوق المساهمين. وقد أظهرت الدراسة وجود ارتباط سالب ذو دلالة إحصائية بين ROCE والنفوذ من الشركة، وقد أوصت الدراسة إلى تطبيق معايير حوكمة الشركات، واستخدام الطرق الحديثة في قياس حوكمة الشركات.

وقد تم الاستفادة من دراسة (Mudel et al., 2016)، من خلال المنهجية المستخدمة بالإضافة إلى المتغيرات التي يمكن الرجوع إلى اليها لتحقيق أهداف الدراسة.

Jutimala Bora, et al., 2016, Creative accounting in financial reporting and its ethical perspective.

حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والممارسات الأخلاقية في إعداد التقارير المالية. كذلك هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية ودورها في عمليات التقرير المالي، كما استخدم المنهج النوعي من خلال مراجعة الدراسات السابقة والإطار النظري السابق المرتبط بالمحاسبة الإبداعية. وقد أظهرت الدراسة أن عملية التقرير المالي عبارة عن عملية اتصال يتم من خلال نقل المعلومات المالية المحاسبية داخل المنظمة أو على مستوى المستخدمين لهذه الأنظمة.

كما أظهرت نتائج الدراسة على أن ضرورة استخدام الإبداع المحاسبي في الشركات بطريقة سليمة قانونية، وعدم استخدام الإبداع المحاسبي في عمليات الاحتيال والتحايل الغير أخلاقي.

وقد تم الاستفادة من دراسة (Jutimala Bora, et al., 2016) من خلال المنهجية المتبعة و

المتغيرات التي تم دراستها المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

هدفت الدراسة الحالية إلى الكشف عن دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في الأردن، وقد تشابهت أهداف الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة والتي تم استعراضها، حيث تشابهت أهداف هذه الدراسة مع دراسة (Jutimala Bora, et al., 2016)، والتي هدفت إلى الكشف عن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والممارسات الأخلاقية في إعداد التقارير المالية، كما تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة (الآغا، 2011)، والتي هدفت إلى الكشف عن اثر مبادئ الحوكمة على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، كذلك تشابهت الدراسة مع دراسة (Mudel. Et al., 2016)، والتي هدفت إلى التعرف على اثر الحوكمة على المحاسبة الإبداعية، كما تشابهت الدراسة مع دراسة (Baralexis, 2004)، والتي هدفت إلى الكشف عن طبيعة وآليات وتوجهات ممارسة إدارة الأرباح في اليونان من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية. كما تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة (الحيصات، 2015)، والتي هدفت إلى الكشف عن اثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن. كما اشتركت الدراسة الحالية في دراسة بعض المتغيرات

كذلك دراسة (جميل، وآخرون، 2010)، والتي هدفت إلى البحث في دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات والبيانات المالية. كما تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة (الحلبي، 2009)، والتي هدفت إلى بيان دور مدقق الحسابات في الحد من الآثار المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات. كذلك مع دراسة (الحلبي، ومطر، 2009)، بعنوان أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1.3 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى توضيح منهجية الدراسة المتبعة، من تصميم نموذج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، كيفية تطوير أداة الدراسة والأجزاء التي تكونت منها، والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة المتعلقة بصدق وثبات الأداة، بالإضافة إلى الأسلوب الإحصائي المستخدم لتحليل البيانات، وأهم محددات الدراسة.

منهجية الدراسة

2.3 أسلوب الدراسة ومنهجيتها

تشتمل الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعد مناسباً لموضوع الدراسة، إذ يهدف إلى وصف الظاهرة، والتعرف إلى مكوناتها، من خلال تحديد العوامل المؤثرة فيها وتحليلها وتفسيرها وبناء عليه قسمت الدراسة إلى أسلوبين:

الأول: الأسلوب النظري الذي يعتمد على البيانات الثانوية من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبه الإبداعية، والكتب والمراجع والمقالات ذات الصلة والأبحاث المنشورة، وذلك من أجل تكوين الإطار النظري للدراسة.

الثاني: الأسلوب الميداني، من خلال جمع البيانات الأولية، ويأتي هذا الجزء لتغطية الجوانب التطبيقية للدراسة، والتي من خلالها تم الإجابة على أسئلة الدراسة والتحقق منها عن طريق استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة وتم تطويرها وتحليلها.

3.3 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن للعام (2016)، حيث يبلغ عددها (67) شركة، مدرجة في بورصة عمان للأسواق المالية. كما تم اختيار (40) شركة صناعية أردنية بالطريقة العشوائية، تم توزيع أداة الدراسة على (158) مستجيباً من الشركات المساهمة الأردنية، حيث تم توزيع 180 استبانة على الشركات وتم استرداد (158) استبانة صالحة لغايات البحث العلمي، بنسبة استرداد بلغت (87%).

3.4 وحدة المعاينة:

تشمل وحدة المعاينة على الموظفين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، والذي يشغلون وظائف كل من المدير المالي، أو المدققين داخل الشركة.

3.5 أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والحصول على النتائج تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة باستبانة من خلال الاطلاع على الأدب النظري والاستفادة من الدراسات، وتكونت أداة الدراسة من قسمين: القسم الأول: بيانات المستجيبين التي تمثل كل من العمر، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، وموضع التخصص، والشهادات المهنية، والمسمى الوظيفي.

القسم الثاني: فقرات الاستبانة الخاصة بفقرات دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبه الإبداعية

.402(**)	-.029	.215(**)	.175(*)	.109	1	.086	مبدأ حقوق المساهمين
.728(**)	.248(**)	.404(**)	.412(**)	1	.109	-.134	مبدأ الإفصاح والشفافية
.719(**)	.299(**)	.303(**)	1	.412(**)	.175(*)	.007	مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين
.696(**)	.337(**)	1	.303(**)	.404(**)	.215(**)	.058	مبدأ أصحاب المصالح
.538(**)	1	.337(**)	.299(**)	.248(**)	-.029	.028	الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية
1	.538(**)	.696(**)	.719(**)	.728(**)	.402(**)	.174(*)	الأداة الكلية

3.7 ثبات الأداة:

للتأكد من ثبات الأداة، تم حساب معامل الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) Cronbach Alpha، وعلى الرغم من أن قواعد القياس في القيمة الواجب الحصول عليها غير محددة، إلا أن الحصول على معامل ثبات أكبر من (0.60) يعد من الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية بشكل عام أمراً مقبولاً، تراوحت قيم معامل الثبات للمحتوى الرئيسي للاستبانة بين (0.81) و(0.89)، حيث تعد هذه القيم مقبولة لأغراض هذه الدراسة، والجدول الآتي رقم (2) يبين نتائج الثبات لهذه الدراسة.

الجدول رقم (2): معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا

المجال	كرونباخ ألفا
المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	0.85
المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	0.89
المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	0.84
المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	0.80
المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	0.89
المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	0.81
الأداة الكلية	0.85

يتبين من الجدول السابق ان معاملات الثبات قد تراوحت ما بين (0.80-0.89)، وهي قيم ثبات ملائمة لتحقيق أغراض هذه الدراسة.

3.8 تحديد مستويات الإجابة:

اعتمد الباحث على سلم ليكرت الخماسي (Likert/ Five Point Scale) لتحديد مستوى الإجابات في أداة الدراسة، وذلك بوضع إشارة (x) للإجابة التي تعكس درجة موافقتهم سواء أكانت موافق بدرجة عالية جداً، موافق بدرجة عالية، موافق بدرجة متوسطة، موافق بدرجة منخفضة، أو موافق بدرجة منخفضة جداً، وذلك لتقدير مستوى الإجابة على مجالات الدراسة من وجهة نظر المستجيبين في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وقد تم اعتماد ثلاثة مستويات للمتوسطات الحسابية على النحو التالي:

من 1-2.33 درجة موافقة منخفضة، وعبر عنها بالاستبيان بغير موافق، وغير موافق بشدة.

من 2.34 - 3.66 درجة موافقة متوسطة، وعبر عنها بالاستبيان، بدرجة متوسطة من الموافقة.

من 3.67- 5 درجة موافقة عالية، وعبر عنها بالاستبيان بدرجة موافق، وموافق بشدة،

وقد تم حساب مدى الفئة من خلال المعادلة التالية: (الحد الأعلى- الحد الأدنى) / عدد

$$\text{المستويات وبالتالي فإن مدى الفئة} = 3/(1-5) = 1.333.$$

3.9 إجراءات الدراسة

- 1- تمت مراجعة الأدب النظري المتعلق بالموضوع من حيث الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة.
 - 2- تم تطوير أداة الدراسة.
 - 3- قام الباحث بتحديد عدد عينة الدراسة وطريقة اختيارها.
 - 4- قام الباحث بالحصول على تسهيل مهمة من الجهات المعنية.
 - 5- قام الباحث بتوزيع أداة الدراسة على العينة وتوضيح الأداة لأفراد عينة الدراسة مع التأكيد على سرية المعلومات وأنها لأغراض البحث العلمي فقط.
 - 6- قام الباحث بجمع أداة الدراسة من أفراد العينة لأغراض التحليل الإحصائي.
 - 7- قام الباحث باستخدام المعالجة الإحصائية تبعا لأسئلة الدراسة واستخلاص النتائج.
 - 8- قام الباحث بتخزين البيانات على جهاز الحاسوب وتعميم النتائج.
 - 9- وضع الباحث التوصيات المناسبة في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج.
- 3.10 أدوات معالجة البيانات:

قام الباحث لغايات الوصول إلى نتائج الدراسة إلى استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وبالتحديد فإن الباحث سيستخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1. مقاييس النزعة المركزية والتشتت: والتي تشمل على المتوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية لوصف استجابات أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية الفقرات الواردة في الاستبانة.

2. تحليل الانحدار الخطي المتعدد: وذلك لأجل اختبار تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.
3. تحليل الانحدار البسيط: وذلك لأجل اختبار تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع وبحسب الفرضيات الفرعية.
4. اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى ثبات أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

الفصل الرابع

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً للناتج الإحصائية التي تم التوصل إليها بعد تحليل بيانات أداة الدراسة، وسيتم الكشف عن دلالات الفروق لمتغيرات الدراسة، ومعرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرات، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة.

4.1 وصف خصائص عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من 158 مبحوثاً، حيث تم توزيع أداة الدراسة على الموظفين في الشركات المساهمة الأردنية، وقد اشتملت أداة الدراسة على المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث العمر، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، وموضوع التخصص، والشهادات المهنية، والمسمى الوظيفي، ووفق ما يلي:

جدول رقم (3): وصف عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة الديمغرافية

المتغير	المستوى	العدد	النسبة المئوية %
العمر	اقل من 25 سنة	26	16.5%
	من 25 إلى اقل من 35 سنة	31	19.6%
	من 35 إلى اقل من 45 سنة	79	50.0%
	45 سنة فأكثر	22	13.9%
المؤهل العلمي	دبلوم	0	.0%
	بكالوريوس	111	70.3%

24.1%	38	ماجستير	
5.7%	9	دكتوراه	
11.4%	18	اقل من 3 سنوات 2	سنوات الخبرة
35.4%	56	من 3 إلى اقل من 7 سنوات	
47.5%	75	من 7 إلى اقل من 10 سنوات	
5.7%	9	10 سنوات فاكثر	
36.7%	58	محاسبة	موضوع التخصص
31.0%	49	علوم مالية ومصرفية	
22.8%	36	إدارة أعمال	
9.5%	15	أخرى	
3.8%	6	محاسب قانوني اردني	الشهادات المهنية
49.4%	78	مدقق داخلي معتمد	
10.8%	17	محاسب قانوني أمريكي	
36.1%	57	أخرى	
2.5%	4	المدير المالي	المسمى الوظيفي
22.2%	35	رئيس قسم التدقيق	

64.6%	102	مدقق حسابات داخلي	
10.8%	17	مدقق حسابات خارجي	

يتبين من الجدول السابق ان الفئة العمرية من 25 إلى اقل من 35 سنة هي الأعلى بنسبة مئوية

بلغت 19.6%. كما تبين ان حملة البكالوريوس هي الفئة الأعلى بنسبة مئوية بلغت (70.3%)، أما الخبرة

من 7 إلى اقل من 10 سنوات فكانت هي النسبة الأعلى بنسبة مئوية بلغت 47.5%، أما من يحملون

شهادة المحاسبة فقد بلغت نسبتهم 36.7%، أما يحملون الشهادات المهنية مدقق داخلي معتمد فقد

بلغت نسبتهم 49.4%، أما من يعملون بوظيفة مدقق حسابات داخلي في الشركات فقد بلغت نسبتهم

64.6%. ومن خلال خصائص أفراد عينة الدراسة فقد تبين ان المستجيبين على مستوى كفاءة وخبرة ملائمة

للإجابة عن أداة الدراسة.

4.2 نتائج التحليل الإحصائي:

النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيسي:

السؤال الرئيسي: ما هو أثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق

المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في

شركات المساهمة العامة الأردنية؟

وللإجابة على هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والتكرارات، والنسب

المئوية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات أداة الدراسة مرتبة تنازليا حسب

المتوسطات الحسابية

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	3.44	.279	متوسط
2	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	3.41	.342	متوسط
3	المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	4.04	.619	مرتفع
4	المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	4.01	.532	مرتفع
5	المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	4.22	.429	مرتفع
6	المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	4.24	.357	مرتفع
	الأداة الكلية	3.89	.252	مرتفع

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية قد جاءت بدرجة متوسطة إلى مرتفعة، حيث جاء في المرتبة الأولى مجال (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية)، بمتوسط حسابي (4.24)، يليه مجال مبدأ أصحاب المصالح بمتوسط حسابي (4.22)، اما في المرتبة قبل الأخيرة فقد جاء مجال مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة بمتوسط حسابي (3.44)، وبدرجة متوسطة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاء مجال مبدأ حقوق المساهمين (3.41).

كما قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لفقرات مجالات الدراسة،

وكما يلي:

المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة

جدول رقم (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة

المساهمة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يساهم هذا المبدأ في توفير معلومات للأعضاء.	3.56	.498	مرتفع
	يساهم هذا المبدأ في وضع استراتيجيات تؤثر في مستقبل الشركة	3.55	.488	مرتفع
	يتأكد مجلس الإدارة من وجود دليل مكتوب للحوكمه بناء على المبادئ العامة ويتم تطويره وفق متطلبات العمل ومتغيراته	3.41	.494	متوسط
	يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تفعيل إطار الحوكمه من خلال المتابعة والتنفيذ للجهات الرقابيه	3.39	.488	متوسط
	يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة قيام لجنة التدقيق بالتحقق من استقلالية المدقق للشركة	3.30	.459	متوسط
	المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	3.44	.279	متوسط

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة متوسطة إلى مرتفعة حيث جاءت الفقرة التي نصها (يساهم هذا المبدأ في توفير معلومات للأعضاء.) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (3.56)، وانحراف معياري (498)، يليه فقرة (يساهم هذا المبدأ في وضع استراتيجيات تؤثر في مستقبل الشركة) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.55)، وانحراف معياري (488). أما في المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يتأكد مجلس الإدارة من وجود دليل مكتوب للحوكمه بناء على المبادئ العامة ويتم تطويره وفق متطلبات العمل ومتغيراته) بمتوسط حسابي (3.41) وانحراف معياري (494). وبدرجة متوسطة.

أما في المرتبة قبل الأخيرة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تفعيل إطار الحوكمه من خلال المتابعة والتنفيذ للجهات الرقابية) على متوسط حسابي بلغ (3.39)، وانحراف معياري (488)، وبدرجة متوسطة.

أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة قيام لجنة التدقيق بالتحقق من استقلالية المدقق للشركة) بمتوسط حسابي (3.30)، وانحراف معياري (459).

المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين

جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ حقوق المساهمين

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يحق لكبار المساهمين المساهمة في القرارات في اختيار مجلس الإدارة	3.56	.498	متوسط
	يحق لصغار المساهمين التصويت في القرارات في اختيار مجلس الإدارة	3.47	.537	متوسط
	حق المساهمين في الحصول على توزيعات الأرباح أو الأسهم السنوية	3.37	.485	متوسط
	يوفر هذا المبدأ حق للمساهمين في الاطلاع على إجراءات الإفصاح المالي المتبعه داخل الشركة	3.34	.738	متوسط
	يعتبر هذا المبدأ وسيلة لتقليل الغش والتضليل وتدني أخلاقيات الإدارة من التأثير على النظام المالي داخل الشركة	3.28	.687	متوسط
	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	3.41	.342	متوسط

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة متوسطة إلى مرتفعة حيث جاءت الفقرة التي نصها (يحق لكبار المساهمين المساهمة في القرارات في اختيار مجلس الإدارة) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (3.56)، وانحراف معياري (498)، يليه فقرة (يحق لصغار المساهمين التصويت في القرارات في اختيار مجلس الإدارة) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.47)، وانحراف معياري (537). وفي المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصها (حق المساهمين في الحصول على توزيعات الأرباح أو الأسهم السنوية)، على متوسط حسابي (3.37)، وانحراف معياري (485)، اما في المرتبة قبل الأخيرة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يوفر هذا المبدأ حق للمساهمين في الاطلاع على إجراءات الإفصاح المالي المتبعة داخل الشركة)، بمتوسط حسابي (3.34)، وانحراف معياري (738) وبدرجة متوسطة.

أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (يعتبر هذا المبدأ وسيلة لتقليل الغش والتضليل وتدني أخلاقيات الإدارة من التأثير على النظام المالي داخل الشركة) بمتوسط حسابي (3.28)، وانحراف معياري (687).

المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية

جدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمبدأ الإفصاح والشفافية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يتم العرض والإفصاح عن البيانات المالية اذا تم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي المطبق	4.48	.887	مرتفع
	يتم الإفصاح الكافي عن اية مرفقات أو ملاحظات بالقوائم المالية	4.33	.817	مرتفع
	يوفر هذا المبدأ الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة بالشكل الكافي	4.29	.919	مرتفع
	التقارير الماليه السنوية يتم نشرها في المواقع الإلكترونية والنشرات المالية والصحف	3.68	1.106	مرتفع
	يتم الإفصاح عن سياسات الشركة في توزيعات الأرباح	3.41	.998	متوسط
	المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	4.04	.619	مرتفع

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة متوسطة إلى مرتفعة حيث جاءت الفقرة التي نصها (يتم العرض والإفصاح عن البيانات المالية اذا تم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي المطبق) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.48)، وانحراف معياري (0.887)، يليه فقرة (يتم الإفصاح الكافي عن اية مرفقات أو ملاحظات بالقوائم المالية) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.33)، وانحراف معياري (0.817). وفي المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يوفر هذا المبدأ الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة بالشكل الكافي)، على متوسط حسابي (4.29)، وانحراف معياري (0.919)، اما في المرتبة قبل الأخيرة فقد حصلت الفقرة التي نصها (التقارير المالية السنوية يتم نشرها في المواقع الإلكترونية والنشرات المالية والصحف)، بمتوسط حسابي (3.68)، وانحراف معياري (1.106) وبدرجة متوسطة.

اما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (يتم الإفصاح عن سياسات الشركة في توزيعات الأرباح) بمتوسط حسابي (3.41)، وانحراف معياري (0.998).

المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين

جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يحقق هذا المبدأ حماية لكل المساهمين من ممارسات الاستغلال من أي جهة داخل أو خارج الشركة	4.38	.537	مرتفع
	يشارك المساهمين في وضع نظام التعويضات وعرضها عليهم بالشكل الملائم لجميع المساهمين	4.16	.907	مرتفع
	يتساوى المساهمين جميعهم في حقهم بالحصول على المعلومات اللازمة التي تحميهم من التلاعب في أموالهم مستقبلاً	4.09	.809	مرتفع
	وفقاً لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يتم تعريف المساهمين جميعاً بحقوقهم في التصويت سواء صغار أو كبار المساهمين	3.40	.930	متوسط
	المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	4.01	.532	مرتفع

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة متوسطة إلى مرتفعة حيث جاءت الفقرة التي نصها (يحقق هذا المبدأ حماية لكل المساهمين من ممارسات الاستغلال من أي جهة داخل أو خارج الشركة) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.38)، وانحراف معياري (537)، يليه فقرة (يشارك المساهمين في وضع نظام التعويضات وعرضها عليهم بالشكل الملائم لجميع المساهمين) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.16)، وانحراف معياري (907). وفي المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يتساوى المساهمين جميعهم في حقهم بالحصول على المعلومات اللازمة التي تحميهم من التلاعب في أموالهم مستقبلاً)، على متوسط حسابي (4.09)، وانحراف معياري (809).
اما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (وفقاً لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يتم تعريف المساهمين جميعاً بحقوقهم في التصويت سواء صغار أو كبار المساهمين) بمتوسط حسابي (3.40)، وانحراف معياري (930).

المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال مبدأ أصحاب المصالح

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يلتزم مجلس الإدارة بالمتطلبات الأخلاقية والمسؤولية الاجتماعية لأصحاب المصالح	4.47	.549	مرتفع
	تشارك لجنة التدقيق في إعداد تعويضات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية	4.25	.835	مرتفع
	يوفر مبدأ دور أصحاب المصالح من الحد من سيطرة مجلس الإدارة على عمليات اتخاذ القرارات الغير سليمة والتي تؤدي إلى التلاعبات المالية	4.20	.769	مرتفع
	يعترف مجلس الإدارة بشكل واضح بحقوق أصحاب المصالح في التعويضات	4.11	.948	مرتفع
	يلزم مبدأ دور أصحاب المصالح للشركة بإخراج التقارير المالية الخالية من التلاعب	4.09	.894	مرتفع
	المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	4.22	.429	مرتفع

يتبين من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة مرتفعة حيث جاءت الفقرة التي نصها (يلتزم مجلس الإدارة بالمتطلبات الأخلاقية والمسؤولية الاجتماعية) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.47)، وانحراف معياري (549)، يليه فقرة (تتشرك لجنة التدقيق في إعداد تعويضات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.25)، وانحراف معياري (835). أما في المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصت على (يوفر مبدأ دور أصحاب المصالح من الحد من سيطرة مجلس الإدارة على عمليات اتخاذ القرارات الغير سليمة والتي تؤدي إلى التلاعبات المالية) على متوسط حسابي (4.20)، وانحراف معياري (769)، وبدرجة متوسطة. أما في المرتبة قبل الأخيرة فقد حصلت الفقرة التي نصها (يعترف مجلس الإدارة بشكل واضح بحقوق أصحاب المصالح في التعويضات)، على متوسط حسابي (4.11)، وانحراف معياري (948).

أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (يلزم مبدأ دور أصحاب المصالح للشركة بإخراج التقارير المالية الخالية من التلاعب) بمتوسط حسابي (4.09)، وانحراف معياري (894).

المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الحد من التأثير السلبي للمحاسبة

الإبداعية على البيانات المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	يحق للمساهمين المساهمة في التأكد من عدم التلاعب بالبيانات المالية والتي تحد التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية	4.38	.654	مرتفع
	إن امتلاك مدقق الحسابات المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	4.36	.689	مرتفع
	إن إتباع الشركات للأساليب المحاسبية البديلة للمعالجات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	4.25	.722	مرتفع
	إن مشاركة المساهمين في عمليات المراقبة والتقييم يساهم بشكل كبير في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية.	4.16	.907	مرتفع

مرتفع	.852	4.03	يتم تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل نظام الرقابة الداخلية والتي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
مرتفع	.357	4.24	المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

يتبين من الجدول السابق ان المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال قد جاءت بدرجة مرتفعة

حيث جاءت الفقرة التي نصها (يحق للمساهمين التصويت والمساهمة في القرارات سواء كبار أو صغار المساهمين في اختيار مجلس الإدارة) على المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.38)، وانحراف معياري (654)، يليه فقرة (إن امتلاك مدقق الحسابات المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية) في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (4.36)، وانحراف معياري (689). وفي المرتبة الثالثة فقد حصلت الفقرة التي نصها (عدم إتباع الشركات للأساليب المحاسبية البديلة للمعالجات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية)، على متوسط حسابي (4.25)، وانحراف معياري (722)، أما في المرتبة قبل الأخيرة فقد حصلت الفقرة التي نصها (إن مشاركة المساهمين في عمليات المراقبة والتقييم يساهم بشكل كبير في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية)، بمتوسط حسابي (4.16)، وانحراف معياري (907) وبدرجة متوسطة.

أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة التي نصها (يتم تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل نظام الرقابة الداخلية يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية) بمتوسط حسابي (4.03)، وانحراف معياري (852).

اختبار الفرضيات:

من خلال عرض مشكلة الدراسة وأهميتها، ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة في الحوكمة

والمحاسبة الإبداعية، فقد تمت صياغة فرضيات للإجابة عن أسئلة الدراسة، وعلى النحو التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لحوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية

مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من

التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

كما يتفرع من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ مسؤولية

مجلس إدارة الشركة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ المعاملة

المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ حقوق

المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضيات تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لبيان أثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، كما هو مبين في الجدول رقم (11) الآتي.

جدول رقم (11): تحليل الانحدار المتعدد لأثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة،

المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) في الحد من التأثير السلبي

للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

المتغير المستقل	Beta	قيمة (T)	دلالة إحصائية (T)	الارتباط (R)	معامل التحديد (R2)	قيمة (F)	دلالة إحصائية (F)
مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	.041	.426	.670	.420	.176	6.515	.000
مبدأ حقوق المساهمين	-.140	-1.762	.080				
مبدأ الإفصاح والشفافية	.041	.818	.415				
مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	.141	2.549	.012				
: مبدأ أصحاب المصالح	.226	3.262	.001				

المتغير التابع: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

من الجدول رقم (11) فقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار المتعدد وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر حوكمة الشركات بعناصرها (مسؤولية مجلس الإدارة، المعاملة المتكافئة، حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، أصحاب المصالح) على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، إذ بلغ معامل الارتباط (R) (0.42)، أما معامل التحديد (R^2) فيشير إلى أن حوكمة الشركات بأبعادها (كمتغير مستقل) تفسر ما نسبته (17.6%) من التباين الحادث في متغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية) (كمتغير تابع)، وأما باقي النسبة (82.6%) فتعني أن هناك متغيرات مستقلة أخرى لم ترد في نموذج الدراسة، كما تبين وجود أثر دال إحصائياً لـ كل من (مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين)، (مبدأ أصحاب المصالح) على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

كما تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لكل فرضية من الفرضيات الفرعية، وكانت النتائج كما يلي:

الإجابة عن الفرضية الأولى، والتي نصها:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لمبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة في الشركة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لبيان أثر مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، على البيانات المالية كما هو مبين في الجدول رقم (12) الآتي.

جدول رقم (12): تحليل الانحدار البسيط لأثر مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة الصناعية المساهمة

العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

المتغير المستقل	☒	قيمة (T)	دلالة إحصائية (T)	الارتباط (R)	معامل التحديد (R2)	قيمة (F)	دلالة إحصائية (F)
مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	.028	.351	.726	.028	.001	.123	.726

يتبين من الجدول رقم (12) وجود ارتباط موجب غير دال إحصائياً بين كل من متغير (مبدأ

مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة) ومتغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على

البيانات المالية)، حيث كذلك فقد أظهر النتائج عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على

متغير الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية حيث بلغت قيمة ف (0.123)

بمستوى دلالة أكبر من (0.05)، وقد أكدت هذه النتيجة قيمة ت التي بلغت (0.351) وبمستوى دلالة

أكبر من (0.05)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند

مستوى الدلالة ~~XXXXXXXXXX~~ لمبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير

السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الإجابة عن الفرعية الثانية، والتي نصها:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لبيان أثر المعاملة المتكافئة المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كما هو مبين في الجدول رقم (13) الآتي.

جدول رقم (13): تحليل الانحدار البسيط لأثر المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي

للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

دلالة إحصائية (F)	قيمة (F)	معامل التحديد (R2)	الارتباط (R)	دلالة إحصائية (T)	قيمة (T)	☒	المتغير المستقل
.000	15.263	.089	.299	.000	3.907	.299	مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين

يتبين من الجدول رقم (13) وجود ارتباط موجب دال إحصائياً بين كل من متغير (مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين) ومتغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية)، حيث كذلك فقد اظهر النتائج وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على متغير الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية حيث بلغت قيمة ف (15.26) بمستوى دلالة أقل من (0.05)، وقد أكدت هذه النتيجة قيمة ت التي بلغت (3.90) وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين الشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية.

الإجابة عن الفرعية الثالثة، والتي نصها:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لبيان أثر حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كما هو مبين في الجدول رقم (14) الآتي.

جدول رقم (14): تحليل الانحدار البسيط لأثر حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة

الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

المتغير المستقل	⊗	قيمة (T)	دلالة إحصائية (T)	الارتباط (R)	معامل التحديد (R2)	قيمة (F)	دلالة إحصائية (F)
مبدأ حقوق المساهمين	.029	-0.358	.721	.029	.001	.128	.721

يتبين من الجدول رقم (14) وجود ارتباط موجب غير دال إحصائياً بين كل من متغير (مبدأ

حقوق المساهمين) ومتغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية)، حيث كذلك

فقد أظهر النتائج عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على متغير الحد من التأثير السلبي

للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية حيث بلغت قيمة ف (0.128) بمستوى دلالة أكبر من (0.05)،

وقد أكدت هذه النتيجة قيمة ت التي بلغت (-0.352) وبمستوى دلالة أكبر من (0.05)، مما يؤدي إلى

قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$

لمبدأ حقوق المساهمين في الشركة المساهمة العامة على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على

البيانات المالية.

الإجابة عن الفرعية الرابعة، والتي نصها:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لبيان الإفصاح والشفافية للشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية كما هو مبين في الجدول رقم (15) الآتي.

جدول رقم (15): تحليل الانحدار البسيط لأثر الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

المتغير المستقل	α	قيمة (T)	دلالة إحصائية (T)	الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F)	دلالة إحصائية (F)
مبدأ الإفصاح والشفافية	.248	3.202	.002	.248	.062	10.254	.002

يتبين من الجدول رقم (15) وجود ارتباط موجب دال إحصائياً بين كل من متغير (مبدأ الإفصاح

والشفافية) ومتغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية)، حيث كذلك فقد

أظهر النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على متغير الحد من التأثير السلبي للمحاسبة

الإبداعية على البيانات المالية حيث بلغت قيمة ف (10.254) بمستوى دلالة أقل من (0.05)،

وقد أكدت هذه النتيجة قيمة ت بلغت (3.202) وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الإجابة عن الفرعية الخامسة، والتي نصها:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لبيان لمبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كما هو مبين في الجدول رقم (16) الآتي.

جدول رقم (16): تحليل الانحدار البسيط لأثر مبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

المتغير المستقل	α	قيمة (T)	دلالة إحصائية (T)	الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F)	دلالة إحصائية (F)
مبدأ أصحاب المصالح	.113	4.467	.000	.113	.108	19.952	.000

يتبين من الجدول رقم (16) وجود ارتباط موجب دال إحصائياً بين كل من متغير (مبدأ أصحاب المصالح) ومتغير (الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية)، حيث كذلك فقد أظهر النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على متغير الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية حيث بلغت قيمة F (19.95) بمستوى دلالة أقل من (0.05)، وقد أكدت هذه النتيجة قيمة t التي بلغت (4.46) وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ لمبدأ أصحاب المصالح لشركة المساهمة العامة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل استعراضاً لاهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية، والمستندة إلى ما تقدم من تحليل وتفسير نظري وتكوين فكري وتحقق عملي، وفي ضوء هذه النتائج تأتي التوصيات، وكما يلي:

5.1 مناقشة النتائج:

مناقشة نتيجة الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى ان مهام مجلس إدارة الشركة لها اثر كبير في السيطرة على العمليات التي قد تحدث من جانب الإدارة والمتمثلة في عمليات المحاسبة الإبداعية واثرها على دقة القوائم المالية حسب المصالح الشخصية، ومن خلال النتائج فإن مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة ساهم بشكل كبير في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية، حيث ان الالتزام بهذا المبدأ عمل على تطبيق المعايير الأخلاقية وعلى أساس المعلومات الكاملة التي تسهم بشكل كبير بأداء مالي يتسم بالمهنية والدقة المطلوبة. وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة الحياصات (2015)، والتي كشفت عن أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كذلك دراسة الآغا (2011)، والتي كشفت عن اثر الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، كذلك دراسة (فريد، 2014).

مناقشة نتيجة الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن لجان التدقيق تتحقق من قيام الشركات المساهمة باتباع الأساليب المحاسبية البديلة للمعالجة للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، كذلك فإن هذه الشركات تقوم بتطبيق السياسات المحاسبية وتعمل على تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل أنظمة الرقابة الداخلية والتي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة (Muldel, et al., 2016)، والتي كشف عن وجود ارتباط ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات والحد من المحاسبة الإبداعية السلبية. كذلك دراسة (الأغا، 2011).

مناقشة نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ حقوق المساهمين في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الجوانب المختلفة لمبدأ حقوق المساهمين تركز في طبيعة العمل في مثل هذه الشركات من خلال مجموعة من القضايا الأساسية التي تحد من قدرة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من ممارسة أي نوع من الإجراءات المحاسبية الخاطئة التي يتم اللجوء إليها لأحداث تحسين شكلي في المركز المالي للشركة، ومن ضمن هذه القضايا التزام الشركات المساهمة العامة المحدودة بتوفير المعلومات الكافية للمساهمين عن التغيرات الأساسية، بالإضافة إلى إعطاء المساهمين الحق بالاطلاع على الإجراءات المتخذة في الإفصاح المالي للشركة.

كذلك فإن وجود هذا المبدأ ضمن مبادئ الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في عمليات الرقابة والمساءلة من قبل المساهمين على أي عملية يمكن أن تؤثر على الوضع المالي للشركة، بالتالي عمل على الحد من عمليات التضليل والغش، مما أدى إلى أداء أفضل لتحقيق أهداف الشركة من طرق التلاعب المختلفة والتي تؤدي إلى الحد من المحاسبة الإبداعية في الشركة. وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الآغا، 2011).

مناقشة نتيجة الفرضية الفرعية الرابعة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha < 0.05$ لمبدأ الإفصاح والشفافية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ويمكن عزو هذه النتيجة إلى الأهمية الكبيرة لهذا المبدأ من مبادئ الحوكمة والمتمثل في عمليات ضبط المعالجة المحاسبية من خلال عمليات الإفصاح عن المعالجات لجميع الأطراف ذات العلاقة، وبالتالي يؤثر على التقليل من التقديرات الشخصية التي تسهم في خلق ثقة بالبيانات المالية التي تصدر عن هذه الشركات، حيث ان هذا المبدأ يتطلب الإفصاح عن كل بند من القوائم المالية للشركة بشكل دقيق، وبالتالي يؤدي إلى تجنب حدوث حالات من الخسائر المحتمل وقوعها. واتفقت نتائج هذه الدراسة مع دراسة الآغا (2011).

مناقشة نتيجة الفرضية الفرعية الخامسة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة لمبدأ أصحاب المصالح في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى ان الأثار المترتبة على تطبيق مبدأ أصحاب المصالح للشركات المساهمة قد عملت على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية من خلال إلزام الشركات بالتطبيق السليم لمتطلبات الرقابة والتي تؤدي بدورها في عملية ضبط عمليات الشركة من خلال سن التعليمات والقوانين التي تقلص من درجة تأثير الشركة على القيم المالية للبيانات المالية وبالتالي عدم السماح لهم بتشكيل تلك البيانات بطريقة خفية للتخلص من المخالفات التي يمكن أن ترتكب في تلك الشركات من قبل أصحاب المصالح. حيث أن هذا المبدأ قد وفر الثقة الكبيرة بالأنظمة الرقابية سواء الداخلية ام الخارجية من أداء أعمال الشركة بشكل مهني وسمح لهم بالتعرف والتأكد من الطرق والأساليب والسياسات المحاسبية المستخدمة داخل الشركات. مما ساعد بشكل كبير في الحد من التلاعب المالي في البيانات المالية لتلك الشركات. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الحيصات، 2015).

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. استخدام معايير الحوكمة من اجل الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
2. مراقبة تطور معايير الحوكمة العالمية وتطبيقها للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
3. متابعة أسباب حدوث الخسائر المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، والعمل على تعديل وتطوير مبادئ الحوكمة بما يتلاءم مع متطلبات الحد من تلك الخسائر.
4. قيام لجنة التدقيق بالتحقق من استقلالية المدقق والتي تحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
5. العمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع الضوابط الملائمة.
6. تعريف المساهمين جميعاً بحقوقهم واطلاعهم بشكل مستمر على التقارير المالية في الشركة.
7. العمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة، وذلك من خلال عقد البرامج والدورات التدريبية التي تعكس مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها في الشركات.
8. العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة بشكل سليم، وإبراز أهميتها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

قائمة المراجع

- الآغا، عماد (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، على موثوقية البيانات المالية. دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الأزهر، غزة.
- بنك الإسكندرية، دعم الحوكمة في الجهاز المصرفي، النشرة الاقتصادية، المجلد الخامس و الثلاثون، 2003.
- جميل، فارس، وفليح، حسن (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. جامعة الأسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. الجامعة. ع 27.
- الحلبي، ليندا (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، جامعة الشرق الأوسط.
- الحياصات، حمدان، والبشتاوي، سليمان، جريرة، طلال (2015). أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين". المجلة الأردنية للاعمال، مجلد 11، عدد 2.
- الخليل، محار (2012). تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- خليل، هاني (2009). مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين، دراسة تحليلية في مهنة المراجعة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة

سليمان، محمد (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية.

شراطي، سميرة عمران (2010). الإفصاح عن الشركات في التقارير المالية السنوية ومحدداته: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.

علام، بهاء الدين سمير (2009). اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية، دراسة تطبيقية، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري.

عياري، خوالد، (2012). حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. ورقة مقدمة للملتقى الوطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري.

فريد، أمينة (2014). حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250". المجلة الجامعة، العدد 16، مجلد 1.

مطر، محمد، والحلبي (2009) دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة، مجلة إدارة الأعمال. الأردن.

هيئة الأوراق المالية (2010). دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان.

هيئة الأوراق المالية (2010)، فهرس القواعد الإلزامية (العامة والآمرة) والقواعد الإرشادية لدليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان.

الوزير، جهاد. (2007). دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين، واستقرار الأسواق المالية. ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني.

Ahmed, S. (2008). The Role of External Auditing in Detecting Creative Accounting practices Under the Current Economic Developments, Unpublished dissertation: Helwan University, Egypt.

Amat, O., & Gowthorpe, C. (2004). Creative accounting: nature, incidence and ethical issues. *Journal of Economic Literature* classification: 41 (1): 1-19.

Baralexis, S. (2004). Creative accounting in small advancing countries The Greek case, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 3, 2004, PP: 440-461.

Ebrahim, A. (2001). Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence. Working Paper, Rutgers University, Available at: www.ssrn.com.

Gowthorpe, C., & Amat, O. (2005). Creative accounting: some ethical issues of macro- and micromanipulation. *Journal of Economic Literature* classification, 41 (1): pp:1-22.

Gujarati, D. (2000), *Basic Econometrics*. Fourth edition, The McGraw-Hill Companies.

Haskin, D. (2010). Teaching Special Decisions In A Lean Accounting Environment ", *American Journal of Business Education* - June 2010, Volume 3, Number 6, PP: 91-96.

Healy, M. (1985). The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision, *Journal of Accounting and Economics*, 7 (1): pp:85-107.

Jones, J. (1991). Earnings Management during Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29, 193-228.

Jutimala B., & Ashit S. (2016). Creative accounting in financial reporting and its ethical perspective. *International Journal of Applied Research* 2016; 2(3): 735.

Merchant, K., & Rockness, J. 1994. The ethics of managing earnings: an empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13 (1): pp:79-94.

Mudel, S. (2016). A Study to Show the Relation between Creative Accounting and Corporate Governance (Aug 4, 2016). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2710567> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2710567>.

OECD Principles and Annotations on Corporate Governance, <http://www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.pdf>

Organization for economic co-operation and development: <http://www.oecd.org/document/49>: last accessed at 15/5/2016.

Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84 (4): 1255-1280.

Samarasiri, P. (2008). The need for a new version of corporate governance for promotion of risk managements in banks, Central Bank of Sirilanka.

الملاحق

ملحق رقم (1)

أداة الدراسة

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

السيد المستجيب المحترم.

تحية طيبة وبعد

الاستبانة المرفقه جزء من بحث يقوم به الباحث يهدف إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من

التأثير السلبي للمحاسبه الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك استكمالاً لمتطلبات

الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة عمان العربيه

وتعرف المحاسبة الإبداعية بانها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق

المبادئ المحاسبية والتضليل في الابلاغ المالي، واية خطوات متخذة اتجاة إدارة الارباح أو تجميل صورة

قائمة الدخل للشركة.

ونحن إذ نثمن صدق تعاونكم معنا، نرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة المرفقة

بدقة وموضوعية، وذلك بوضع إشارة (X) حول الإجابة التي تنطبق عليكم، علماً بأن المعلومات سوف

تحاط بالسريّة التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إذا رغبتُم باي استفسار عن اسئلة الاستبانة أو ابداء اية ملاحظات يرجى عدم التردد بالاتصال بالباحث

كما يمكنكم تزويدنا بعنوان بريد الكتروني اذا رغبتُم في الاطلاع على نتائج البحث.

الباحث: احمد المناصير

0777123499

القسم الأول: البيانات الشخصية

يرجى التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التالية بوضع إشارة (X).

العمر:

أقل من 25 من 25- إلى من 35 سنة

من 35 إلى من 45 سنة 45 سنة فأكثر

المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس
ماجستير دكتوراة

3- سنوات الخبرة:

أقل 5 سنوات 5 إلى أقل من 10 سنوات

من إلى أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

4- موضوع التخصص:

محاسبة
 علوم مالية ومصرفية
 إداري أعمال
الرجاء ذكرها.....

5- الشهادات المهنية:

محاسب قانوني أردني (JCPA)

ففء داخلي معتمد (CIA)

محاسب قانوني أمريكي (CPA)

آخرى، يرجى ذكرها

6 - المسمى الوظيفي

المدير المالي

رئء قسم التدقيق

مدقق حسابات داخلي

ففء حسابات آارجي

القسم الثاني: بيانات متغيرات الدراسة:

الرجاء التكرم بالإجابة على هذه الأسئلة بوضع إشارة (X) امام الاجابة التي تنطبق عليكم:

الرقم	الفقرة	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير بشده
المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة						
	يساهم هذا المبدأ في توفير معلومات للأعضاء.					
	يساهم هذا المبدأ في وضع استراتيجيات تؤثر في مستقبل الشركة					
	يتأكد مجلس الإدارة من وجود دليل مكتوب للحوكمه بناء على المبادئ العامه ويتم تطويره وفق متطلبات العمل ومتغيراته					
	يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة في تفعيل إطار الحوكمه من خلال المتابعه والتنفيذ للجهات الرقابيه					
	يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة قيام لجنة التدقيق بالتحقق من استقلالية المدقق للشركة					

المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين

					يحق لكبار المساهمين المساهمة في القرارات في اختيار مجلس الإدارة
					يحق لصغار المساهمين التصويت في القرارات في اختيار مجلس الإدارة
					حق المساهمين في الحصول على توزيعات الأرباح أو الأسهم السنوية
					يوفر هذا المبدأ حق للمساهمين في الاطلاع على إجراءات الإفصاح المالي المتبعه داخل الشركه
					يعتبر هذا المبدأ وسيلة لتقليل الغش والتضليل وتدني اخلاقيات الإدارة من التأثير على النظام المالي داخل الشركه

المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية					
					يتم العرض والإفصاح عن البيانات المالية إذا تم اعدادها وفق معايير المحاسبه الدوليه ومعايير الابلاغ المالي المطبق
					يتم الإفصاح الكافي عن اية مرفقات أو ملاحظات بالقوائم الماليه
					يوفر هذا المبدأ الإفصاح عن مكافآت مجلس الإدارة بالشكل الكافي
					التقارير الماليه السنويه يتم نشرها في المواقع الالكترونيه والنشرات الماليه والصحف
					يتم الإفصاح عن سياسات الشركه في توزيعات الارباح

المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين					
					يحقق هذا المبدأ حمايه لكل المساهمين من ممارسات الاستغلال من اي جهه داخل أو خارج الشركه
					يشارك المساهمين في وضع نظام التعويضات وعرضها عليهم بالشكل الملائم لجميع المساهمين
					يتساوى المساهمين جميعهم في حقهم بالحصول على المعلومات اللازمة التي تحميهم من التلاعب في أموالهم مستقبلاً
					وفقا لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يتم تعريف المساهمين جميعاً بحقوقهم في التصويت سواء صغار أو كبار المساهمين

المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح					
					يلتزم مجلس الإدارة بالمتطلبات الأخلاقية والمسؤولية الاجتماعية لأصحاب المصالح
					تشارك لجنة التدقيق في إعداد تعويضات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية
					يوفر مبدأ دور أصحاب المصالح من الحد من سيطرة مجلس الإدارة على عمليات اتخاذ القرارات الغير سليمة والتي تؤدي إلى التلاعبات المالية
					يعترف مجلس الإدارة بشكل واضح بحقوق أصحاب المصالح في التعويضات
					يلزم مبدأ دور أصحاب المصالح للشركة باخراج التقارير المالية الخالية من التلاعب

المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

					يحق للمساهمين المساهمة في التأكد من عدم التلاعب بالبيانات المالية والتي تحد التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية
					إن امتلاك مدقق الحسابات المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
					إن إتباع الشركات للأساليب المحاسبية البديلة للمعالجات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
					إن مشاركة المساهمين في عمليات المراقبة والتقييم يساهم بشكل كبير في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية.
					يتم تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل نظام الرقابة الداخلية والتي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

ملحق رقم (2)

مجتمع الدراسة من الشركات الأردنية المساهمة

الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها
الألبان الأردنية
العامّة للتعدّين
العربية لصناعة الألمنيوم (آرال)
الصناعية التجارية الزراعية (الإنتاج)
الوطنية لصناعة الصلب
دار الدواء للتنمية والإستثمار
مصانع الأجواخ الأردنية
مصانع الورق والكرتون الأردنية
مناجم الفوسفات الأردنية
الأردنية لصناعة الأنايب
المركز العربي للصناعات الدوائية والكيمأوية
الصناعات الكيمأوية الأردنية
العالمية للصناعات الكيمأوية
الإستثمارات العامة
الأردنية للصناعات الخشبية (جوايكو)

الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية
مصانع الإسمنت الأردنية
البوتاس العربية
القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية
الأردنية لصناعات الصوف الصخري
العالمية الحديثة لصناعة الزيوت النباتية
الوطنية لصناعة الكلورين
الموارد الصناعية الأردنية
الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة (مسك_الأردن)
الزي لصناعة الألبسة الجاهزة
الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية
حديد الأردن
العربية للصناعات الكهربائية
الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والكيمائية والمستلزمات الطبية
مصانع الإتحاد لإنتاج التبغ والسجائر
الدولية للصناعات الخزفية
اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
الوطنية للدواجن

المتكاملة للمشاريع المتعددة
الوطنية لصناعات الألمنيوم
المصانع العربية الدولية للأغذية والإستثمار
دار الغذاء
مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية والثقيلة
العربية لصناعة المواسير المعدنية
الإقبال للطباعة والتغليف
البتروال الوطنية
أمانة للإستثمارات الزراعية والصناعية
مغنيسيا الأردن
مصانع الزيوت النباتية الأردنية
الدولية لصناعات السيليكا
الكندي للصناعات الدوائية
الترافرتين
الأردنية لإنتاج الأدوية
الوطنية الأولى لصناعة وتكرير الزيوت النباتية
عافية العالمية (الأردن)
القدس للصناعات الخرسانية

العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية
الحياة للصناعات الدوائية
إتحاد النساجون العرب
الألبسة الأردنية
أساس للصناعات الخرسانية
مصانع الكابلات المتحدة
الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي
الصناعات البتروكيمياوية الوسيطة
فيلادلفيا لصناعة الأدوية
المتحدة لصناعة الحديد والصلب
رخام الأردن
سنيورة للصناعات الغذائية
سبأ لسكب المعادن
اسمنت الشمالية
مصفاة البترول الأردنية

ملحق رقم (3)

التحليل الاحصائي

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المجال الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة	158	3.44	.279
المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	158	3.41	.342
المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	158	4.04	.619
المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	158	4.01	.532
المجال الخامس: مبدأ اصحاب المصالح	158	4.22	.429
المجال السادس: الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	158	4.24	.357
الأداة الكلية	158	3.89	.252
Valid N (listwise)	158		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يساهم هذا المبدأ من توفير معلومات لأعضاء ووضع استراتيجيات تؤثر في مستقبل الشركة	158	3.56	.498
يساهم هذا المبدأ من توفير معلومات لأعضاء ووضع استراتيجيات تؤثر في مستقبل الشركة	158	3.56	.498
المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة	158	3.44	.279
يتأكد مجلس الاداره من وجود دليل مكتوب لحوكمه بناء على المبادئ العامه ويتم تطويره وفق متطلبات العمل ومتغيراته	158	3.41	.494
يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الادارة في مجال إطار الحوكمه من خلال المتابعه والتنفيذ للجهات الرقابيه	158	3.39	.488
يوفر مبدأ مسؤولية مجلس الادارة قيام لجنة التدقيق بالتحقق من استقلالية المدقق الداخلي والخارجي لشركة	158	3.30	.459
Valid N (listwise)	158		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يحق للمساهمين التصويت والمساهمة في القرارات سواء كبار أو صغار المساهمين في اختيار مجلس الإدارة	158	3.56	.498
يحق للمساهمين التصويت والمساهمة في القرارات سواء كبار أو صغار المساهمين في اختيار مجلس الإدارة	158	3.47	.537
المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	158	3.41	.342
حق المساهمين في الحصول على توزيعات الأرباح أو الأسهم السنوية	158	3.37	.485
يوفر هذا المبدأ حق المساهمين في الاطلاع على إجراءات الإفصاح المالي المتبعه داخل الشركة	158	3.34	.738
يعتبر هذا المبدأ وسيلة لتقليل الغش والتضليل وتندني اخلاقيات الاداره من التأثير على النظام المالي داخل الشركة	158	3.28	.687
Valid N (listwise)	158		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يتم العرض والافصاح عن البيانات المالية اذا تم اعدادها وفق معايير المحاسبه الوليه ومعايير الابلاغ المالي المطبق	158	4.48	.887
يتم الافصاح الكافي عن اية مرققات او ملاحظات بالقوائم الماليه	158	4.33	.817
يوفر هذا المبدأ الافصاح عن مكافآت مجلس الاداره بالشكل الكافي	158	4.29	.919
المجال الثالث: مبدأ الافصاح والشفافية	158	4.04	.619
القرارير الماليه السنويه يتم نشرها في المواقع الالكترونيه والشرارات الماليه والصحف	158	3.68	1.106
يتم الافصاح عن سياسات الشركه في توزيعات الارباح	158	3.41	.998
Valid N (listwise)	158		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
حقق هذا المبدأ حمايه لكل المساهمين من ممارسات الاستغلال من اي جهه داخل او خارج الشركه	158	4.38	.537
يشارك المساهمين في وضع نظام التعويضات وعرضها عليهم بالشكل الملانم لجميع المساهمين	158	4.16	.907
يتساوى المساهمين جميعهم في حقهم بالحصول على المعلومات اللازمة التي تحميهم من التلاعب في أموالهم مستقبلاً	158	4.09	.809
المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	158	4.01	.532
وفقا لمبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين تم تعريف المساهمين جميعاً بحقوقهم في التصويت سواء صغار أو كبار المساهمين	158	3.40	.930
Valid N (listwise)	158		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يلتزم مجلس الاداره بالمتطلبات الأخلاقية والمسؤولية الاجتماعية	158	4.47	.549
تتشرك لجنة التدقيق في إعداد تعويضات مجلس الاداره والاداره التنفيذية	158	4.25	.835
المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح وفر مبدأ دور أصحاب المصالح من الحد من سيطرة مجلس الإدارة على عمليات اتخاذ القرارات الغير سليمة والتي تؤدي الى التلاعبات المالية	158	4.22	.429
يعترف مجلس الاداره بشكل واضح بحقوق أصحاب المصالح في التعويضات	158	4.20	.769
يلزم مبدأ دور أصحاب المصالح لشركة باخراج التقارير المالية الخالية من التلاعب	158	4.11	.948
Valid N (listwise)	158	4.09	.894

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
حق للمساهمين التصويت والمساهمة في القرارات سواء كبار أو صغار المساهمين في اختيار مجلس الإدارة	158	4.38	.654
إن امتلاك مدقق الحسابات المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	158	4.36	.689
عدم إتباع الشركات للأساليب المحاسبية بديلة للمعالجات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	158	4.25	.722
المجال السادس: الحد من التأثير السلبي لمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	158	4.24	.357
يشارك المساهمين في وضع نظام التعويضات وعرضها عليهم بالشكل الملائم لجميع المساهمين	158	4.16	.907
يتم تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل نظام الرقابة الداخلية يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	158	4.03	.852
Valid N (listwise)	158		

Custom Tables

	Count	Column N %
العمر		
اقل من 52 سنة	26	16.5%
من 52 الى اقل من 53 سنة	31	19.6%
من 53 الى اقل من 54 سنة	79	50.0%
وثائق قس 45	22	13.9%
المؤهل		
دبلوم	0	.0%
العلمي		
بكالوريوس	111	70.3%
ماجستير	38	24.1%
دكتوراه	9	5.7%
سنوات		
اقل من 3 سنوات	18	11.4%
الخبرة		
من 3 الى اقل من 7 سنوات	56	35.4%
من 7 الى اقل من 01 سنوات	75	47.5%
وثائق تناوئس 10	9	5.7%
موضوع		
محاسبية	58	36.7%
التخصص		
علوم مالية ومصرفية	49	31.0%
ادارة اعمال	36	22.8%
اخرى	15	9.5%
التسهادات		
محاسب قانوني اردني	6	3.8%
المهنية		
مدقق داخلي معتمد	78	49.4%
محاسب قانوني امريكي	17	10.8%
اخرى	57	36.1%
المسمى		
المدير المالي	4	2.5%
الوظيفي		
رئيس قسم التدقيق	35	22.2%
مدقق حسابات داخلي	102	64.6%
مدقق حسابات خارجي	17	10.8%

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح، المجال الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة، المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين، المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين، المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Δ ن م دلج: س دلل لاج لها
السلي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.420 ^a	.176	.149	.330

a. Predictors : (Constant), لاج لها، لاج لها باجس ا ب م: س م لجا لاج لها،
الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة، المجال الثاني: مبدأ حقوق
المساهمين، المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين، المجال الثالث: مبدأ
الإفصاح والشفافية

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.537	5	.707	6.515	.000 ^a
	Residual	16.504	152	.109		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), المجال الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة، المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين، المجال الثالث: مبدأ الافصاح والشفافية

b. Dependent Variable: في اياها ترتيب الاعلى في اقبال بنفس اهل ييلول ويشلان م د لجا: س هلولا لاج لها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.888	.468		6.165	.000
	المجال الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة	.041	.096	.032	.426	.670
	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	-.140	.080	-.134	-1.762	.080
	المجال الثالث: مبدأ الافصاح والشفافية	.041	.050	.071	.818	.415
	المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	.141	.055	.210	2.549	.012
	المجال الخامس: مبدأ اصحاب المصالح	.226	.069	.271	3.262	.001

a. Dependent Variable: في اياها ترتيب الاعلى في اقبال بنفس اهل ييلول ويشلان م د لجا: س هلولا لاج لها

Correlations

Correlations

		المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة لمساهمين	المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	المجال السادس: الحد من التأثير السلبي لمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	الأداة الكلية
المجال الأول: مبدأ مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .086 158	.086 .282 158	-.134 .093 158	.007 .933 158	.058 .471 158	.028 .726 158	.174* .028 158
المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.086 .282 158	1 .282 158	.109 .174 158	.175* .028 158	.215** .007 158	-.029 .721 158	.402** .000 158
المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفافية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-.134 .093 158	.109 .174 158	1 .000 158	.412** .000 158	.404** .000 158	.248** .002 158	.728** .000 158
المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.007 .933 158	.175* .028 158	.412** .000 158	1 .000 158	.303** .000 158	.299** .000 158	.719** .000 158
المجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.058 .471 158	.215** .007 158	.404** .000 158	.303** .000 158	1 .000 158	.337** .000 158	.696** .000 158
المجال السادس: الحد من التأثير السلبي لمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.028 .726 158	-.029 .721 158	.248** .002 158	.299** .000 158	.337** .000 158	1 158	.538** .000 158
الأداة الكلية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.174* .028 158	.402** .000 158	.728** .000 158	.719** .000 158	.696** .000 158	.538** .000 158	1 158

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.028 ^a	.001	-.006	.358

a. Predictors : (Constant), لول لاج لها، المساهمة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.016	1	.016	.123	.726 ^a
	Residual	20.026	156	.128		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), لول لاج لها،

b. Dependent Variable: فيا لها تظيلا على عتي عبال نفس اح لها، ييللنا ن مدلجا: س هللنا لاج لها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.111	.355		11.598	.000
	المجال الاول: مبدأ مسؤولية مجلس ادارة الشركة المساهمة	.036	.103	.028	.351	.726

a. Dependent Variable: فيا لها تظيلا على عتي عبال نفس اح لها، ييللنا ن مدلجا: س هللنا لاج لها

Regression

Variables Entered/Removed^d

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: **رصيدنا ن م دلجا**: س دللنا لاج لها
السلي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.029 ^a	.001	-.006	.358

a. Predictors : (Constant), **رصيدنا ن م دلجا** لاج لها

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.016	1	.016	.128	.721 ^a
	Residual	20.025	156	.128		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), **رصيدنا ن م دلجا** لاج لها

b. Dependent Variable: **رصيدنا ن م دلجا**: س دللنا لاج لها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.337	.286		15.140	.000
	المجال الثاني: مبدأ حقوق المساهمين	-.030	.084	-.029	-.358	.721

a. Dependent Variable: **رصيدنا ن م دلجا**: س دللنا لاج لها

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.248 ^a	.062	.056	.347

a. Predictors : (Constant), β_1 و β_2

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.236	1	1.236	10.254	.002 ^a
	Residual	18.805	156	.121		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), β_1 و β_2

b. Dependent Variable: β_3

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.656	.183		19.982	.000
	المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والتفافية	.143	.045	.248	3.202	.002

a. Dependent Variable: β_3

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.248 ^a	.062	.056	.347

a. Predictors : (Constant), نيلوا لاج لها, فيفيلوا و حلف ال ا ب م: نيلوا لاج لها

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.236	1	1.236	10.254	.002 ^a
	Residual	18.805	156	.121		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), نيلوا لاج لها, فيفيلوا و حلف ال ا ب م: نيلوا لاج لها

b. Dependent Variable: نيلوا لاج لها: س نيلوا لاج لها: س نيلوا لاج لها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.656	.183		19.982	.000
	المجال الثالث: مبدأ الإفصاح والشفاقية	.143	.045	.248	3.202	.002

a. Dependent Variable: نيلوا لاج لها: س نيلوا لاج لها: س نيلوا لاج لها

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.299 ^a	.089	.083	.342

a. Predictors : (Constant), قيمها لاجها

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.786	1	1.786	15.263	.000 ^a
	Residual	18.255	156	.117		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), قيمها لاجها

b. Dependent Variable: قيمها لاجها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.433	.207		16.563	.000
	المجال الرابع: مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين	.200	.051	.299	3.907	.000

a. Dependent Variable: قيمها لاجها

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.337 ^a	.113	.108	.337

a. Predictors : (Constant), س ما لجا لاج لها

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.273	1	2.273	19.952	.000 ^a
	Residual	17.769	156	.114		
	Total	20.042	157			

a. Predictors : (Constant), س ما لجا لاج لها

b. Dependent Variable: عي اليا تاريلك اعطع بي عبال بقس اح لهي ييلعرا ويتلوا ن م دلجا :س هلولا لاج لها

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.052	.266		11.467	.000
	لمجال الخامس: مبدأ أصحاب المصالح	.280	.063	.337	4.467	.000

a. Dependent Variable: عي اليا تاريلك اعطع بي عبال بقس اح لهي ييلعرا ويتلوا ن م دلجا :س هلولا لاج لها

ملحق رقم (4)

قائمة اسماء المحكمين

اسم المحكم	الرتبة العلمية	مكان العمل
1. هيثم ممدوح العبادي	استاذ دكتور	جامعة عمان العربية
2. محمد ياسين رحاحله	استاذ دكتور	جامعة عمان العربية
3. محمد فوزي شبيطه	استاذ مشارك	جامعة عمان العربية
4. عبد الرزاق فريحات	استاذ مشارك	جامعة البلقاء التطبيقية
5. رائد كناكريه	استاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
6. محمود الوشاح	استاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
7. فارس الخرابشه	استاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية
8. إيناس محمود العبادي	استاذ مساعد	جامعة الشرق الأوسط