

أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية (دراسة ميدانية)

عمر جموعي^{*1}

فوزية براهمي²

سعدية السعيد³

1. مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة عمار ثلجي بالاغواط، (الجزائر)، a.djemoui@lagh-univ.dz.

2. مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)، Brahmif16@yahoo.fr.

3. مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية الاقتصادية المحلية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة (الجزائر)، -essaidi.saadia@univ-ouargla.dz.

نُشر في: 2022-01-18

قُبِل في: 2021-12-22

استلم في: 2021-09-05

الملخص:

تهدف الدراسة إلى استخراج العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التعرف على دور هاته الآليات في تحجيم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وكيف يؤثر ذلك على مصداقية القوائم المالية، ومن أجل بلوغ هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وهو الجزء التطبيقي الذي استخدمنا فيه الاستبانة كأداة لجمع البيانات والبرنامج الإحصائي SPSS V26 لتحليل البيانات. عند الدراسة والتحليل توصلنا إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية حيث أن التشريعات والقوانين هي الأكثر فاعلية من بين الآليات التي تمت دراستها والتي تعمل على تفعيل الأخلاقيات المهنية حيث أن استخدام آليات حوكمة الشركات يعمل على خلق بيئة أخلاقية مهنية إيجابية وبالتالي تحقيق المصداقية في كافة الممارسات المحاسبية من خلال خصائص آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى ضرورة وضع تدابير من شأنها أن تدعم السلوك المهني الأخلاقي والتقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية .

الكلمات المفتاحية: آليات تطبيق حوكمة؛ حوكمة شركات؛ محاسبة إبداعية؛ قوائم مالية؛ أخلاقيات مهنة.

رموز تصنيف JEL: M42 ;M41 ;G34.

*: المؤلف المرسل.

Impact Of Corporate Governance Mechanisms in Reducing Creative Accounting Practices Professional Vision (Field Study)

DJEMOUI Amar ^{1*}

BRAHMI Fouzia ²

ESSAIDI Sadia ³

1. Laboratory of Economics and Management, Amar Telidji University of Laghouat, (Algeria), a.djemoui@lagh-univ.dz

2. laboratory of Economics and Management, Ziane Achour University of Djelfa , (Algeria), Brahmif16@yahoo.fr

3. laboratory university business and sustainable local development, Kasdi Merbah University of Ouargla , (Algeria), essaidi.saadia@univ-ouargla.dz

Received : 05/09/2021

Accepted : 22/12/2021

Published : 18/01/2022

Abstract:

The study aims to extract the relationship between corporate governance mechanisms and creative accounting practices, by identifying the role of these mechanisms in limiting the negative practices of creative accounting and how this affects the credibility of the financial statements. The applied part in which we used the questionnaire as a tool for data collection and the statistical program SPSS V26 for data analysis. When studying and analyzing, we found a significant effect of statistical significance for the use of corporate governance mechanisms in limiting the negative practices of creative accounting, as legislation and laws are the most effective among the mechanisms that have been implemented. His study, which works to activate professional ethics, as the use of corporate governance mechanisms creates a positive professional ethical environment and thus achieves credibility in all accounting practices through the characteristics of corporate governance mechanisms, in addition to the need to develop measures that support ethical professional behavior and reduce negative accounting practices creative.

Keywords: Governance application mechanisms; Corporate governance; creative accounting; financial statements; professional ethics.

JEL classification codes : G34 ; M41 ; M42.

* : *Corresponding author*

Doi: 10.34118/djei.v13i1.1681

مقدمة:

لعل تكرر الفضائح المالية والنكسات في كبريات المؤسسات في كل دول العالم، وذلك لعدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة من خلال تقارير مضللة وغير عاكسة للواقع وذلك بغرض تحقيق رغبات أطراف مثل الملاك أو الإدارة الذي ولد أزمة ثقة عالمية في مخرجات القوائم المالية بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي وتوجد الكثير من الممارسات المحاسبية التي استفادت من مرونة المعايير المحاسبية، وحرية التقدير الشخصي الذي دعا إلى البحث عن ميكانيزمات جديدة للحد من استخدام هاته الثغرات لتضليل وظهر من خلاله مصطلح حوكمة الشركات، والتي أظهرت الكثير من الميكانيزمات الداخلية والخارجية التي تمكنها من تعزيز الامتثال لمبادئها والتي تعمل على إظهار جوانب الممارسات المحاسبية الإيجابية وغرضها وكذا السلبية ونتائجها.

وعلى هذا الأساس سارعت كثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات بحيث أصبحت المخرج السريع والمتكامل والفعال لكل هذه الفضائح، عن طريق آليات حوكمة الشركات قصد تصحيح الأوضاع وزيادة درجة الإفصاح وتحقيق قدر كبير من الشفافية، كذلك لتحقيق مصداقية وسلامة القوائم المالية التي تعبر عن أوضاع الشركات.

إشكالية الدراسة:

لقد اختلفت التوجهات لتحديد آليات حوكمة الشركات فهناك الكثير من التصنيفات إلا أننا اعتمدنا على ما جاء به كل من (فرح، وآخرون، 2018) ومن هذا المنطلق جاء السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه المقالة، والذي يمكن صياغته على النحو التالي:

كيف تساهم آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المهنيين؟
وللإجابة عن هذه الإشكالية سنحاول الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تأثير تطبيق آلية تشنت الملكية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير تطبيق آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير تطبيق آلية تعويضات الإدارة التنفيذية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير تطبيق آلية الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير تطبيق آلية السوق لأغراض السيطرة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير تطبيق آلية التشريعات والقوانين لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بصفة خاصة إلى:

- التعرف على أي مدى تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؛
- تبيان دور آليات حوكمة الشركات في اكتشاف الغش لتقليل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

فرضيات الدراسة:

- على ضوء الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية يتم وضع الفرضيات التالية:
- الفرضية الرئيسية:** لا يوجد تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية حسب رأي عينة من ممارسي مهنة المحاسبة عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$. وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية وهي كالتالي:
- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام تشنت الملكية لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.
 - **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.
 - **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام آلية تعويضات الإدارة التنفيذية لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.
 - **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام آلية الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.
 - **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام آلية السوق لأغراض السيطرة للشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.
 - **الفرضية الفرعية السادسة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام آلية التشريعات والقوانين لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

أهمية الدراسة:

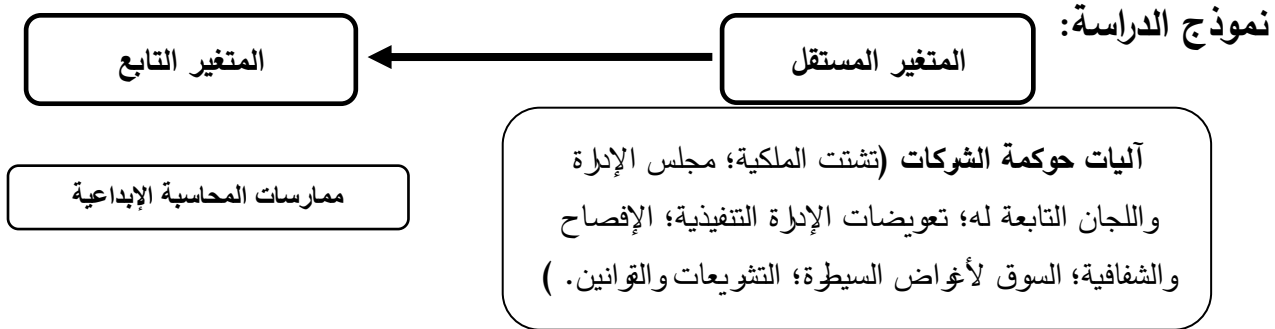
تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة من أهمية الموضوع بحيث أن أغلب الفئات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات العالمية كان سببها قيام إدارة هذه الشركات بممارسات احتيالية خاصة منها في مجال المحاسبة والمراجعة، ومن هنا تتضح أهمية الموضوع وذلك من خلال التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في تحجيم أو الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

منهج الدراسة:

تمت معالجة موضوع الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجانب النظري بالإضافة والمنهج التحليلي الإحصائي من خلال أداة الاستبانة وبرنامج التحليل الإحصائي (spss v26).

الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على سنتي 2019 و2020.

الحدود المكانية: ولاية الأغواط، ولاية المدية، ولاية المسيلة، ولاية الجلفة.



الإطار النظري لآليات حوكمة الشركات

1. حوكمة الشركات: وقبل أن نتطرق إلى آليات حوكمة الشركات وجب التعرّيج على مفهومها؛

1.1 مفهوم حوكمة الشركات:

تعود كلمة الحوكمة في الأصل إلى اللغة اليونانية فهي مشتقة من الفعل KUBERNAO وهو يعني التوجيه؛ أما في اللغة العربية اعتمد مجمع اللغة العربية عام 2003 كلمة ((حوكمة)) كترجمة عربية مصححة من حيث المبنى والمعنى للمصطلح الإنجليزي ((GOVERNMENT)) (يوسف ، 2009، صفحة 5). ولا يوجد تعريف موحد متفق عليه للحوكمة ويعود ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات فهناك من يراها من وجهة نظر قانونية أو اقتصادية أو أخلاقية.

1.1.1 المفهوم المحاسبي لحوكمة الشركات:

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً (النور، 2017، صفحة 6).

2.1.1 مفهوم حوكمة الشركات لدى المنظمات المهنية والجهات المختلفة:

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: في عام 1999 تقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعريف التالي: الحوكمة هي مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمناً ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء (السعيد مبروك ابراهيم، 2019، صفحة 4)؛

- كذلك تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (ابوالنصر، 2015، صفحة 63)؛

- وعرفها مجمع المدققين الداخليين الأمريكي: بأنها" عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط قيمة للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة تحقيق فعالية الوكالة. (النور، 2017، صفحة 8)؛

- في عام 1992 أورد تقرير لجنة Cadbury التعريف التالي: الحوكمة هي نظام متكامل للرقابة يشمل النواحي المالية ونواحي أخرى، ويتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن حوكمة الشركات هي تنظيم العلاقات بين المصالح المختلفة والأهداف وإدارة الشركة، وأصحاب المصالح الأخرى وذلك من خلال توجيه ومراقبة أنشطة إدارة الأعمال الجيدة مع مراعاة الموضوعية والمساءلة والنزاهة والتشريعات والقوانين القائمة في المجتمع بالإضافة إلى تفعيل أخلاقيات مهنة المحاسبة لزيادة فعالية المحاسبة والحد من ممارساتها السلبية.

2. آليات حوكمة الشركات

تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الأساسية التي تساهم في تفعيل دورها وهذه الآليات بعضها تمثل آليات داخلية والبعض يمثل آليات خارجية.

1.2. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي (عباس و حكيم، 2015، الصفحات 138-139) ؛

ا. آلية تشتت الملكية:

لقد أوضح الكثير من الباحثين بأن آلية تشتت الملكية تقلل من أنشطة تسرب موارد الشركة لمنفعة كبار مساهميها أو ما يسمى (Tunneling)، التي تعد من دوافع المحاسبة الإبداعية، إذ أن قياس نسبة امتلاك الأسهم من قبل أعلى المساهمين سواء كانوا أفراداً أو شركات وربطها من خلال النموذج الإحصائي المتمثل بعلاقات الارتباط و الانحدار المتعدد، توضح تأثير هذه الفئة في زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن الحد من هذه الممارسات يتمثل في تقليل سيطرة هؤلاء المساهمين الذين يعرضون الشركة إلى الفشل في مجال حوكمتها من خلال التأثير على قرارات مجلس الإدارة لتحقيق مصالحهم الشخصية على حساب الشركة؛

ب. آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له:

وتعد آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له أفضل وسيلة لرقابة سلوك المديرين التنفيذيين والإدارة وحماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء استخدام الإدارة له، وكلما تفوق عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة

واللجان التابعة له على عدد الأعضاء الداخليين غير المستقلين، دل ذلك على مدى استقلالية المجلس في رقابة أداء الشركة المالي والإداري والإشراف عليه وضمان مصداقية التقارير المالية المعدة من طرف الإدارة؛

ج. آلية تعويضات الإدارة التنفيذية:

وتعد من الآليات التي تستند عليها حوكمة الشركات لضمان العمل بما ينسجم مع مصلحة حملة الأسهم، لأن هذه الآلية تسعى إلى دمج وتوحيد مصالح المديرين والمالكين لتقليل مشكلات الوكالة، ورفع أداء الشركة ولا سيما في حالة التعويضات المكونة من نقد وأسهم، إذ أن الأسهم تربط بين أهداف هؤلاء المديرين وأهداف حملة الأسهم.

د. آلية الإفصاح والشفافية:

توفر هذه الآلية الحماية لكافة المستثمرين من خلال توفير المعلومات الصحيحة والملائمة والحقيقية عن أداء الشركة مثل معلومات عن حركة أسعار الأسهم التي يرغب المستثمر في اقتنائها، معلومات عن الأرباح الموزعة وعن الإدارة وكفاءتها؛

2.2. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: (عباس و حكيم، 2015، الصفحات 140-141) ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

أ. آلية السوق لأغراض السيطرة:

تعمل آلية السوق على رقابة الشركات وضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين من خلال سعي مجموعة من المالكين المحتملين لشراء مراكز الملكية، وتحقيق العوائد على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن أي انحراف أو تلاعب يؤثر في أداء الشركة وتؤثر هذه الآلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من تقليل أنشطة تسرب الموارد لمنفعة كبار حملة الأسهم وتهديدهم من خلال مساهمين كبار آخرين، ضمان انضباط المديرين الذين يعملون بصفة انتهازية لتحقيق مصالحهم الشخصية؛

ب. التشريعات والقوانين:

والتي تعد صمام الأمان الذي يضمن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وتوضيح حقوق المساهمين، إذ أن هناك من التشريعات والقوانين التي تقوم نصوصها على حماية صغار حملة الأسهم من خلال التحديد الواضح لحقوقهم، وتعمل هذه الآلية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، بالإضافة لزيادة دور مراقب الحسابات في تدقيق حسابات الشركة وتعزيز استقلاليته من خلال إناطة مهام تعيينه وأجوره للجنة التدقيق.

الإطار الفكري والنظري للمحاسبة الإبداعية وأهم ممارساتها

1. الإطار العام لممارسات المحاسبة الإبداعية:

في بداية الثمانينات واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في

الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، ولهذا فقد رأت هذه الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكتسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل ابتداعها.

1.1. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

لم يقدم تعريف دقيق لهذا المصطلح فهناك من عرفها على أنها عملية تلاعب بالأرقام والحسابات من خلال الأخذ بحالات الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم ومن هذه التعاريف (عباس و حكيم، 2015، الصفحات 20-21)؛

- تعريف (Mulford & Comiskey, 2002, p. 3): نشاط التلاعب بالأرباح لتحقيق هدف محدد سلفاً من الإدارة لمقابلة توقعات المحللين، أو مبالغ تتدفق مع تيار أرباح أكثر سلاسة أو أكثر استدامة؛

- تعريف (Ronen & Yaari, 2008, p. 5) إذ قدموا ثلاث تعريفات للمحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح):

- إدارة الأرباح البيضاء: وتعرف بأنها الإفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية؛
- إدارة الأرباح الرمادية: وتعرف بأنها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية؛
- إدارة الأرباح السوداء: وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

- تعريف (Kieso, 2012) التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل؛

أما هذه الدراسة فقد تبنت التعريف التالي: المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافأة مجلس الإدارة التنفيذي أو غيره.

2.1. ممارسات المحاسبة الإبداعية: سنحاول استعراض أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

1.2.1 الممارسات الخاصة بالإيرادات: من أهم هذه الممارسات نذكر مايلي (فرح، وآخرون، 2018، صفحة 197):

أ. التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد:

قد تؤدي بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة إلى الاعتراف بالإيراد في فترة محاسبية معينة بالرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به.

ب. عمليات البيع غير التامة:

تقوم الشركة بالاتفاق مع بعض العملاء على قيامهم بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها، وتقوم الشركات بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للعملاء وأحياناً تقوم بشحنها لمخازن سرية وتسجل بمستندات الشحن على أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء.

ج. بضاعة الأمانة لدى وكلاء البيع:

قد تقوم الشركة بشحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من أنها مازالت طرف الوكلاء على سبيل الأمانة ويحق للوكلاء إعادتها للشركة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها حيث مازالت مملوكة للشركة ولا يجب تسجيلها كمبيعات.

د. تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية:

تقوم الشركات بإبرام عقود بيع مع بعض العملاء وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته يتم الاتفاق مع هؤلاء العملاء سرا على إعطائهم الحق في رد البضاعة المستلمة أو جزء منها في وقت لاحق أو المفاوضة على تخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية (فرح، وآخرون، 2018، صفحة 198).

2.2.1 الممارسات الخاصة بالمصروفات: تتبع الشركات أحياناً ممارسات محاسبية خطأ للتلاعب بالمصروفات بغرض تخفيضها أو تضخيمها، ومن هذه الممارسات (فرح، وآخرون، 2018، صفحة 200) :

ا. رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة:

تقوم بعض الشركات بالتلاعب في مصروفات الفترة بتسجيلها كأصول فيما يعرف برسملة المصروفات ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم خلالها استنفاد هذه المصروفات؛

ب. المبالغة في تقييم مخزون آخر الفترة:

قد تقوم الشركة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر الفترة بغرض تضخيم قيمة المخزون، وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة؛

ج. التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات:

تقوم الشركات أحياناً بالتلاعب في تكوين واستخدام مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباحاً مرتفعة وبالتالي تخفيض أرباح الفترة على غير الحقيقة ثم تقوم الشركة بتخفيض قيمة هذه المخصصات في الفترات التي تحقق فيها أرباح أقل وسجل هذا

الانخفاض كأرباح وبالتالي ترفع مستوى الأرباح في هذه الفترة على غير الحقيقة (عباس و حكيم، 2015، صفحة 71).

د. التلاعب في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها:

قد يتم التلاعب في هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة أرباح الفترة على غير الحقيقة (عباس و حكيم، 2015، صفحة 72).

3.2.1 الممارسات الخاصة بالإفصاح: ويشمل ذلك ما يلي (فرح، وآخرون، 2018، صفحة 203) :

- **عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:** تتطلب قوانين وقواعد التداول في البورصة أن تقدم الشركة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بها؛

- **كيفية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:** عدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات مع جميع الأطراف سواء من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أو غيرهم.

الدراسة الميدانية

1. الطريقة والإجراءات:

1.1. مجتمع وعينة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ومراعاة لمقتضيات الدراسة قد تم تحديد مجتمع الدراسة بمهني المحاسبة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين وتم توزيع 65 استبانة على محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وذلك عن طريق إرسال استبانة إلكترونية عدد منها عن طريق الايميل والآخر عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي فيس بوك Facebook واسترجع منها 53 استبانة أي بنسبة 81.53% وعدم الرد من 12 الباقية.

2.1. أسلوب جمع وتحليل البيانات:

اعتمد الباحثين على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي من خلالها يتم اختبار فرضيات الدراسة، كما تم الاستفادة من بعض الدراسات السابقة للموضوع حيث يتكون الاستبيان من قسمين من الأسئلة كما يلي:

- **القسم الأول:** وهي البيانات الديموغرافية (الشخصية) لأفراد عينة الدراسة المستجوبين من مهنيين محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين.

- **القسم الثاني:** يخص هذا القسم الأسئلة المتعلقة بالاستبانة.

واستخدم الباحثين مقياس ليكرت (Likert scale) الخماسي ولقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خصص للإجابة "موافق بشدة" (5) درجات، "موافق" (4) درجات، "محايد" (3) درجات، درجات، "غير موافق" (2) درجات، "غير موافق بشدة" (1) درجة واحدة.

كما تم تحديد مستوى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{المدى} = (\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}) / (\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}) = 5 / (1 - 5) = 0.8$$

وبناء على ذلك اعتمد المعيار التالي للحكم؛ درجة ضعيفة جدا من 1-1.79، درجة ضعيفة من 1.80-2.59، ودرجة متوسطة من 2.60-3.39، ودرجة مرتفعة من 3.40-4.19، ودرجة مرتفعة جدا من 4.20-5.

كما تم قياس ثبات الاستبانة باستخدام (معامل ألفا كرونباخ) وتبين أن قيمته تساوي (73.1%) لجميع أسئلة الاستبانة ككل، وهي نسبة ثبات مرتفعة ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي ويوضح الجدول رقم (01) معامل ثبات الاستبانة ألفا كرونباخ.

جدول (01):

نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

الفقرات في الاستبانة	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
كامل فقرات الاستبانة	30	0.731

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

3.1. أساليب تحليل البيانات : لغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام الأساليب

الإحصائية التالية:

- مقاييس الإحصاء الوصفي المتمثلة بالنسب والتكرارات لوصف المتغيرات الديموغرافية للمستجوبين من مهني المحاسبة، إضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري .
- معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.
- تحليل الانحدار المتعدد القياسي لاختبار أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

1.2 تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) ان ما نسبته (56.60%) من أفراد العينة يشغلون وظيفة محافظ حسابات، بينما بلغت نسبة العاملين في وظيفة محاسب معتمد وخبير محاسب (24.52%، 18.86%) على التوالي، ويلاحظ أن عينة الدراسة مؤهلة تأهילה علميا ومهنيًا ملائمة، إذ أنهم جميعهم من حملة ليسانس كحد أدنى، كما يلاحظ أن أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية عالية في العمل المالي والمحاسبي، إذ تبلغ نسبة الذين لديهم خبرة لا تقل عن 5 سنوات نسبة (77.35%) وهي نسبة مرتفعة وهذا ما يعزز الثقة بإجابات العينة.

جدول (02):

خصائص أفراد عينة البحث

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	13	24.5%
	ماستر	28	52.8%
	ماجستير	2	3.8%
	دكتوراه	10	18.9%
طبيعة المهنة	محافظ حسابات	30	56.60%
	خبير محاسب	10	18.86%
	محاسب معتمد	13	24.52%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	22.6%
	من 5 إلى 10 سنوات	24	45.3%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	24.5%
	من 15 سنة فأكثر	4	7.5%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS v26

2.2 تحليل إجابات المبحوثين:

تظهر البيانات الواردة في الجدول (03) بخصوص أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية تشتت الملكية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (3,7296)، في حين كان الانحراف المعياري (0,53131).

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (4,00)، في حين كان الانحراف المعياري (0,46340).

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية تعويضات الإدارة التنفيذية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (3,9874)، في حين كان الانحراف المعياري (0,58821).

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (3,9182)، في حين كان الانحراف المعياري (0,53131).

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية السوق لأغراض السيطرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (4,0094)، في حين كان الانحراف المعياري (0,40121).

- يعتقد أفراد العينة أن هناك أثر لآلية التشريعات والقوانين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للجابات على الفقرات التي تقيس مدى هذا الأثر (4,1824)، في حين كان الانحراف المعياري (0,56827).

يتضح مما سبق أن المهنيين يؤكدون على وجود أثر لآليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مجتمعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام والتي تقيس الأثر (3,9712)، كما بلغ الانحراف المعياري (0,28407).

جدول (03):

خلاصة نتائج الدراسة الميدانية لأراء أفراد العينة حول أثر آليات حوكمة الشركات

أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاثر
المحور الأول: آلية تشتت الملكية	3,7296	0,53131	مرتفعة
المحور الثاني: آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له	4,0000	0,46340	مرتفعة
المحور الثالث: آلية تعويضات الإدارة التنفيذية	3,9874	0,58821	مرتفعة
المحور الرابع: آلية الإفصاح والشفافية	3,9182	0,43316	مرتفعة
المحور الخامس: آلية السوق لأغراض السيطرة	4,0094	0,40121	مرتفعة
المحور السادس: آلية التشريعات والقوانين	4,1824	0,56827	مرتفعة
الاجمالي	3,9712	0,28407	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

أما بالنسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فتدل البيانات المعروضة في الجدول (04) على أن المحاسبين المهنيين يؤكدون أهمية الآليات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة وفقا لوجهة نظر المبحوثين فقد بلغ متوسط الحسابي العام للجابات ذات العلاقة بالمحور والتي تقيس نسبة الحد من الممارسات بآليات الحوكمة ب(4,1208)، كما كان هناك اختلاف قليل في أراء العينة بهذا الشأن حيث كان الانحراف المعياري لجميع الإجابات (0,39873).

جدول (04):

خلاصة نتائج الدراسة الميدانية لأراء أفراد العينة حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
	4,1208	0,39873	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

3.2. اختبار الفرضيات: من أجل اختبار فرضيات هذا البحث تم الاعتماد على تحليل الانحدار المتعدد

القياسي كما هو موضح في الجداول الموالية؛

جدول (05):

الارتباط بين آليات حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	خطا قياسي في التقدير
1	0,752 ^a	0,565	0,508	0,27963

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

نلاحظ من خلال الجدول (05) وجود علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة (آليات حوكمة الشركات) والمتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي $R=0.752$ ،

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية تشتت الملكية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.387$ ، دليل على وجود علاقة متوسطة وذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.002$) وهي أقل من $\alpha=0.05$.

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.035$ ، دليل على وجود علاقة ضعيفة جدا وليست ذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.403$) وهي أكبر من $\alpha=0.05$.

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية تعويضات الإدارة التنفيذية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.192$ ، دليل على وجود علاقة ضعيفة وليست ذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.084$) وهي أكبر من $\alpha=0.05$.

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية الإفصاح والشفافية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.452$ ، دليل على وجود علاقة متوسطة وذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من $\alpha=0.05$.

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية السوق لأغراض السيطرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.666$ ، دليل على وجود علاقة فوق المتوسطة وذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من $\alpha=0.05$.

• وجود معامل ارتباط بيرسون الخطي بين آلية التشريعات والقوانين والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.467$ ، دليل على وجود علاقة متوسطة وذات دلالة إحصائية حيث ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من $\alpha=0.05$. وهاته النتائج موضحة في الجدول (06)

جدول (06):

الارتباط بين المتغير التابع ومختلف المتغيرات المستقلة Correlations

		آلية تشنت الملكية	آلية مجلس الادارة واللجان التابعة له	آلية تعويضات الإدارة التنفيذية	آلية الإفصاح والشفافية	آلية السوق لأغراض السيطرة	آلية التشريعات والقوانين
Pearson Correlation	المحاسبة الإبداعية من ممارسات	0,387	0,035	0,192	0,452	0,666	0,467
Sig. (1-tailed)		0,002	0,403	0,084	0,000	0,000	0,000
N		53	53	53	53	53	53

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

وان قيمة معامل التحديد للنموذج $R^2 = 0.565$ ونستنتج من هذه النتيجة أن المتغيرات المستقلة تفسر مانسبته 56.5% من تباين المتغير التابع، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 43.5% لا تفسر المتغير التابع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (07):

اختبار التباين لآليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	الانحدار	4,670	6	0,778	0,000 ^b
	المتبقي	3,597	46	0.0517	
	المجموع	8,267	52		

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v26

كما نلاحظ من خلال جدول رقم (07) أن قيمة فيشر المحسوبة (9.955) وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (2.34) عند درجة حرية 52، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا كما بلغت قيمة (sig=0.000) وهي أقل من $\alpha=0.05$ وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح يمكن الاعتماد عليه.

الخلاصة:

عالجت هذه الدراسة أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق رؤية مهنية ، وهذا من خلال التطرق لجانب نظري لهاته الدراسة وجانب تطبيقي لتتوصل في الأخير إلى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي؛

النتائج:

- يتضح أنه حسب العينة المبحوثة على وجود أثر لآليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مجتمعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات على جميع العبارات ذات العلاقة بالأبعاد السابقة معا (3,9712)، كما بلغ الانحراف المعياري (0,28407).

- يمكن ترتيب أثر آليات الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل تنازلي حسب رأي العينة المبحوثة آلية التشريعات والقوانين، آلية السوق لأغراض السيطرة، آلية مجلس الإدارة واللجان التابعة له، آلية تعويضات الإدارة التنفيذية، آلية الإفصاح والشفافية، آلية تشتت الملكية.

- تؤثر آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (4,1208) كما بلغ الانحراف المعياري (0,39873).

- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية حسب رأي عينة الدراسة.

التوصيات: بناء على النتائج التي تم التوصل لها توصي الدراسة بالآتي:

- تطوير التشريعات والقانون الخاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة لتقوية حوكمة الشركات
- تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وحث الشركات على تطبيقها، وإعطاء دور أكبر لمدقق الحسابات الداخلي في المشاركة في إعداد هيكل تعويضات مجلس الإدارة وكذلك منحه دور في إعداد هيكل تعويضات الإدارة التنفيذية لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح ويساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إخضاع مدققي الحسابات الخارجيين وأساليب عملهم إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم والعمل على تطوير خبراتهم ومهاراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

السعيد مبروك ابراهيم. (2019). الحوكمة وعدم تماثل المعلومات المحاسبية. القاهرة- مصر: مؤسسة الباحث للاستشارات البحثية والنشر الدولي.

أيمن طه حمد النيل النور. (بلا تاريخ). حوكمة الشركات. العراق، العراق: جامعة الباحة كلية العلوم الادارية والمالية برنامج الانتساب المطور.

ثناء عطية فرح، سيد احمد عبد العاطي، أحمد محمد جابر، مصطفى محمود جاد المولى، عمر يعقوب، و محمد سلامة عمارة. (2018). حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة. القاهرة: كلية المحاسبة -جامعة القاهرة.

حميد يحي التميمي عباس، و حمود فليح الساعدي حكيم. (2015). ادارة الارباح- عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها (الإصدار الطبعة الاولى). بغداد: جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد.

محمد طارق يوسف . (2009). حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق مبادئ وممارسات حوكمة الشركات. مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية.

مدحت محمد ابوالنصر. (2015). الحوكمة الرشيدة -فن ادارة المؤسسات عالية الجودة - (الإصدار ط1). القاهرة، مصر: المجموعة العربية للتدريب والنشر.

المراجع باللغة الاجنبية:

Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). "The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices". new jersey: John Wiley and Sons.

Ronen, J., & Yaari, V. (2008). "Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice, and Research". USA: Springer Inc.

Kieso, D. E. ., and et al. (2012). Intermediate Accounting. new jersey: John Wiley and Sons.

المراجع العربية باللغة الانجليزية:

EL Said mabrouk Ibrahim. (2019). Governance and accounting information asymmetry. Cairo - Egypt: Al-Bahith Institute for Research Consultations and International Publishing.

Ayman Taha Hamad Al-Nil Al-Nour. (2017). Corporate Governance. Iraq, Iraq: Al-Baha University, College of Administrative and Financial Sciences, Advanced Affiliation Program.

Thana Attia Farah, Sayed Ahmed Abdel-Aty, Ahmed Mohamed Jaber, Mustafa Mahmoud Gad Al-Mawla, Omar Yaqoub, and Mohamed Salama Emara. (2018). Corporate Governance and Ethics of the Accounting Profession. Cairo: Faculty of Accounting - Cairo University.

Hamid Yahya Al-Tamimi Abbas, and Hamoud Falih Al-Saadi Hakim. (2015). Profits management - factors of its emergence, methods and ways to reduce them (1st edition). Baghdad: University of Baghdad, College of Administration and Economics.

Muhammad Tariq Youssef. (2009). Corporate governance and the necessary legislation for the proper application of corporate governance principles and practices. Egypt: Publications of the Arab Organization for Administrative Development.

Medhat Mohamed Abu Al-Nasr. (2015). Good Governance - The Art of Managing High Quality Institutions - (Version 1st Edition). Cairo, Egypt: The Arab Group for Training and Publishing.

الملاحق:

NOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4,670	6	,778	9,955	,000 ^b
	Residual	3,597	46	,078		
	Total	8,267	52			

a. Dependent Variable: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), آلية التشريعات والقوانين, آلية مجلس الإدارة واللجان, آلية تعويضات الإدارة التنفيذية, آلية الإفصاح والشفافية, آلية تشتت الملكية لحكومة, آلية السوق لأغراض السيطرة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,731	30

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,752 ^a	,565	,508	,27963

a. Predictors: (Constant), آلية التشريعات والقوانين, آلية مجلس الإدارة واللجان, آلية تعويضات الإدارة التنفيذية, آلية الإفصاح والشفافية, آلية تشتت الملكية لحكومة, آلية السوق لأغراض السيطرة

b. Dependent Variable: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
آلية تشنت الملكية لحوكمة	53	2,67	5,00	3,7296	,53131
آلية مجلس الإدارة و اللجان	53	3,00	4,83	4,0000	,46340
آلية تعويضات الإدارة التنفيذية	53	2,00	5,00	3,9874	,58821
آلية الإفصاح و الشفافية	53	3,33	4,83	3,9182	,43316
آلية السوق لأغراض السيطرة	53	3,00	5,00	4,0094	,40121
آلية التشريعات و القوانين	53	2,67	5,00	4,1824	,56827
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	53	3,00	5,00	4,1208	,39873
متوسط المحاور	53	3,47	4,69	3,9712	,28407

Correlations

	آلية تشنت الملكية لحوكمة	آلية مجلس الإدارة و اللجان	آلية تعويضات الإدارة التنفيذية	آلية الإفصاح و الشفافية	آلية السوق لأغراض السيطرة	آلية التشريعات و القوانين
Pearson Correlation	,387	,035	,192	,452	,666	,467
Sig. (1-tailed)	,002	,403	,084	,000	,000	,000
N	53	53	53	53	53	53