ISSN: 2437-0525 / EISSN: 2602-5078

**JBAES:** مجلد (06)، عدد (01) مكرر(01)، 2020، ص ص: 195-214

مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية

**موقع المجلة:** www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

# دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر

# The Role of Corporate Governance Mechanisms in the Face of Innovative Accounting Techniques A Field Study of Biopharm Pharmaceutical Company in Algeria

خلف الله بن يوسف benyoucef02@yahoo.fr [1*]

قويدر معاش kouider78@homail.com [2]

قورين حاج قويدر h.gourine@univ-chlef.dz [3]

[1] المركز الجامعي افلو (الجزائر)جامعة

[2] جامعة زيان عاشور الجلفة (الجزائر)

[3] جامعة حسيبة بن بوعلي (الجزائر)

**تاريخ الإرسال:** 2020/02/06 **تاريخ القبول:** 2020/06/13 **تاريخ النشر:** 2020/06/30

**ملخص**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور آليات حوكمة الشركات مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية، بالاعتماد على الأسلوب الميداني في جمع البيانات وذلك بالشركة لصناعة الأدوية بيوفارم (Biopharm) بواسطة استبيان تم تصميمه لتحقيق أغراض الدراسة النهائية، بالاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةspss النسخة25، وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات التي تعمل على توفير مستوى مقبول وجيد يحقق الشفافية والإفصاح الكامل في القوائم المالية وتوفيرها للمعلومة المالية بمصداقية ومواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية في المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية**

حوكمة؛ محاسبة ابتكارية؛ لجنة تدقيق ؛ تدقيق خارجي؛ قوائم مالية؛ إفصاح وشفافية؛ تدقيق داخلي ؛

**تصنيف JEL:** M42؛M41 ؛ G30 .

**Abstract**

This study aimed to highlight the role of corporate governance mechanisms to face innovative accounting methods, based on the field methodology in data collection by the company for the pharmaceutical industry (Biopharm) through a questionnaire designed to achieve the purposes of the final study, using the statistical package of social sciences spss25. Statistical significance between the internal and external mechanisms of corporate governance that provide an acceptable level of transparency and disclosure in the financial statements and provide them with financial information with credibility and face innovative accounting methods in the institution..

**Keywords**

Innovative mechanisms; external mechanisms; financial statements; innovative accounting; financial

**JEL Classification Codes** : M42, M41, G30 ,

[*] البريد الالكتروني للباحث المرسل: Benyoucef02@yahoo.fr

**I. مقدمة:**

لقد أصبحت حوكمة الشركات " Corporate Governance من الموضوعات الهامة على كافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م،وأزمة شركةErnon والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام2001م، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002م، وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة؛ وفي ضوء ذلك يمكن القول بأنه من الأسباب الهامة لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ و الآليات لحوكمة الشركات ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، وقد وانعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقد الثقة في المعلومات المالية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، باستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية وخصوصا ما شهده العالم في التلاعب في المعلومة المالية وما انجر عنه تداعيات الأزمة المالية العالمية 2008 من فضائح في عملية الإفصاح والتدقيق وتقديم نظام معلوماتي محاسبي متكامل في ظل التوجه الجديد للعولمة المحاسبية.

و على ضوء ما سبق تتضح لنا معالم الإشكالية و المتمثلة في :

**ما هو أثر تفعيل الآليات حوكمة الشركات على تحسين جودة القوائم المالية في مؤسسة بيوفارم لصناعة الأدوية؟**

وعلى هذا يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر لدور الآليات الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية؟
- هل يوجد أثر لدور الآليات الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية المالية ؟
- هل يوجد تكامل بين الآليات الداخلية والخارجية لمواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية وتحقيق مصداقية القوائم المالية ؟

**الفرضيات:**

**الفرضية الرئيسة:**

تساهم الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم لصناعة الأدوية.

**الفرضية الجزئية الأولى:**

$H_0$لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05) بين الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم لصناعة الأدوية؛

$H_1$توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05)بين آلية مجلس الإدارة ودورها في تحسين جودة المعلومات المالية؛

**الفرضية الجزئية الثانية:**

$H_0$لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05)بين الآليات الخارجية للحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم لصناعة الأدوية؛

$H_1$ توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05) بين الآليات الخارجية للحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم لصناعة الأدوية

**الفرضية الجزئية الثالثة:**

$H_0$لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05)بين تكامل بين الآليات الداخلية والخارجية لمواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية وتحقيق مصداقية القوائم المالية

$H_1$توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ =0. 05)يوجد تكامل بين الآليات الداخلية والخارجية لمواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية وتحقيق مصداقية القوائم المالية

**أهداف الدراسة:**

-الوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثره باليات حوكمة الشركات؛

- الوقوف على جودة المعلومات المالية وتأثرها باليات حوكمة الشركات ؛

- التعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين آليات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية البحث في التعرف على آليات حوكمة الشركات والتي يمكن الاستناد عليها للوصول إلى النتائج الصحيحة و الدقيقة فيما يخص بتحسين جودة المعلومات المالية، وتزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، وكون أسسها ومبادئها والياتها تعد من المفاهيم الحديثة على المستوى العالمي بصفة عامة، وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة، وان الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة، وكذلك منح حق مساءلة الشركة، وبالتالي حماية حقوق الدولة وجميع أصحاب المصالح فيها.

**منهج البحث و الأدوات المستخدمة:**

يعتمد البحث على النهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات، خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية، حيث تم الاطلاع على عدد من البحوث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، استعمال أسلوب دراسة الحالة عن طريق الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss20 للوصول إلى نتائج وإثبات صحة الفرضيات من عدمها ومن الأدوات المستخدمة كذلك في البحث: المقابلة الشخصية؛ الملاحظة.

**محاور الدراسة : حسب طريقة IMERED تتضح محاور الدراسة كالأتي :**

**المحور الأول :الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للحوكمة والمحاسبة الابتكارية؛**

**المحور الثاني :مناقشة النتائج واختبار الفرضيات**

## II.الإطار النظري والدراسات السابقة:

### 1. مدخل مفاهيمي لحوكمة الشركات

#### أ. مفهوم حوكمة الشركات

- **تعريف حوكمة الشركات:** يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة المنتشرة لمصطلح Corporation governance،فتتعدد التعريفات المقدمة لهذا المصطلح حيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم التعريف، وتعرف الحوكمة كالتالي:

- حسب مؤسسة التمويل الدولية IFC تعرف حوكمة الشركات على أنها " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها" .

– كما تعرفها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بأنها " مجموعة العلاقات التي تربط بين كل من إدارة المؤسسة ومجلسها الإداري ومساهميها والأطراف الأخرى ذات المصلحة[ii]".

– تعرف كذلك بأنها مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها إضافة إلى أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة"[iii].

ويعرفها معهد المدققين الداخليين IIA على أنها: "المنظومة المتضمنة للسيرورات والهياكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه،إدارة ومتابعة نشاطات المؤسسة بغرض تحقيق الأهداف[iv]

– كما تعرف بأنها " نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها، أو الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لإستثماراتهم[v]".

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تنظم العلاقات بين أصحاب المصالح في الشركات من مسيرين، مساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى وتضمن لكل ذي حق حقة .

– **خصائص حوكمة الشركات:** هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في الشركات و تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها وهي كالآتي[vi]:

–**الإنضباط:** الانضباط الذاتي و الالتزام بالقوانين.

– **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

–**الإستقلالية:** تشمل استقلالية مجلس الإدارة و اللجان المختلفة.

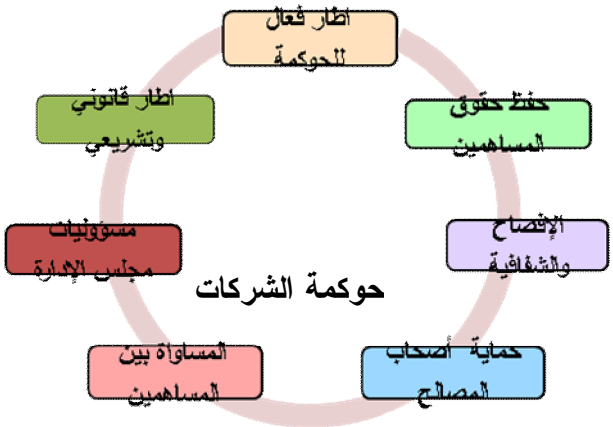
–**المساءلة:** إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة.

–**العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.

–**المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.

**ب– مبادئ الحوكمة:** وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[vii]:

**الشكل رقم (01): مبادئ حوكمة الشركات**




**المصدر:** تم الإعداد بالاعتماد على أمال عياري وأبوبكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، حالة الجزائر**، بحث مقدم للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر،(06و 07 ماي 2012)، ص6

ويمكن تفسير المبادئ الواردة في الشكل السابق كالتالي:

**الجدول رقم (01): مبادئ حوكمة الشركات**

| المبادئ | التفسير |
|---|---|
| **اطا رفعال للحوكمة** | لابد أن يتضمن الإطاركل من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها،كما يتعين أن ي كون الإطار منسجما مع أحكام القانون، وأن يوصف فيه بشكل واضح تقسيمات المسؤوليات الموزعة بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. |
| **حفظ حقوق جميع المساهمين** | وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح وتدقيق الكشوف المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة. |
| **المساواة بين المساهمين** | وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار بالمعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين. |
| **حماية حقوق أصحاب المصالح** | وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. |
| **الإفصاح والشفافية** | ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية...الخ [viii]. |
| **مسؤوليات مجلس الإدارة** | وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية[ix]. |
| **الإطار التشريعي والقانوني** | وجود قوانين وتشريعات تنظم وتضبط نظام الحوكمة ومختلف العلاقات بين الاطراف . |

**المصدر**: تم الإعداد بالاعتماد على أمال عياري وأبو بكر خوالد، مرجع سبق ذكره، ص 6، بتصرف.

تنصب آليات حوكمة الشركات على أنشطة وفعاليات الشركة، و إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة لذلك يمكننا ذكر البعض من هذه الآليات وهي كالأتي:

**ج- آليات الداخلية للحوكمة**

**-مجلس الإدارة:** يذكر كل من Harianto & Singh إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا .كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة

اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك[x].

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين وهذه اللجان هي كالآتي[xi]

-**لجنة التدقيق:** تعتبر لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع القوانين والتعليمات ، حيث أن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامها الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين[xii].

ولقد أجمعت الدراسات المقدمة من مختلف الهيئات والباحثين على أن مهام لجنة التدقيق في إطار تعزيز حوكمة المؤسسات تكمن من خلال علاقة اللجنة بآليات وقواعد الحوكمة في إطار المسؤوليات التي يضطلع بها مجلس الإدارة، ومن بين المهام التي تقع على لجنة التدقيق من بينها

- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة .
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم .ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، إذ أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المؤسسة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين.
- مراجعة نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي، وتبحث معه القضايا التي تم حلها والقضايا المعلقة.
- مراجعة مستويات الأخطاء واستجابة الإدارة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي، والحصول على تفسيرات من المدقق والإدارة في حالة عدم تسوية أخطاء معينة.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.
- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على النظر إلى أي تغير في السياسات المحاسبية المعتمدة، أو أي تغير يطرأ على حسابات المؤسسة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدققي الحسابات.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية.

-**لجنة المكافآت:** توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين .وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأم(البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

-**التدقيق الداخلي:** يعتبر المدقق الداخلي أحد الأطراف التي تتمتع بدور بارز عند تطبيق آليات حوكمة الشركات، على الرغم من أن مكانته الوظيفية وطبيعة الخدمات التي يقدمها، قد تحد من قدرته على أداء الدور المطلوب منه، إلا

إذا توافرت له الاستقلالية والحماية الكافية والتزم بأداء مهني، فإنه سوف يساهم في تحقيق التوازن بين أداء وظيفته ودوره في حوكمة الشركات ويرى 2006 (Gramling, Myers) أن التدقيق الداخلي يزود مجلس الإدارة بمعلومات عن مناطق الخطر، التي قد تؤثر على تحقيق الأداء المسطر من خلال:

- تحديد وتقييم المخاطر.
- مساعدة الإدارة في إيجاد حلول للمخاطر.
- التنسيق بين الأنشطة ذات الصلة بإدارة المخاطر.
- المساعدة في تنفيذ تعليمات إدارة المخاطر.

و أشار كل من (Ratliff & Reding )إلى أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين ينبغي أن يكونوا على استعداد لتدقيق أي شيء تقريبا، بما في ذلك العمليات التشغيلية ونظم الرقابة والأداء ونظم المعلومات و البيانات المالية و الغش و التلاعب والتقارير البيئية وتقارير الأداء والجودة، وأن يقوم المدقق الداخلي بتحمل المسؤوليات التالية:

- تطوير الأهداف العامة وبخاصة فيما يتصل بأي مهمة تدقيق يضطلعون بها.
- إختيار وتجميع بواسطة منظومة متكاملة من إجراءات التدقيق وتقييم أدلة التدقيق بما في ذلك استعمال الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية في الاستدلال.
- رفع التقارير عن نتائج التدقيق في عدة صور ولعدة فئات مختلفة من متلقي تلك التقارير ولتحمل تلك المسؤوليات ينبغي على المدقق اكتساب المهارات التالية:
- مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي.
- القدرة على فهم أي عملية تدقيق سواء كانت متصلة بالمؤسسة أو الأفراد العاملين فيها أو النظام المتبع
- المعرفة المعمقة بالمبادئ والمفاهيم والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية.
- الالتزام بالأخلاقيات المهنية وقواعد السلوك المهني.

**ج- آليات الخارجية للحوكمة[xiii]:**

**-منافسة سوق المنتجات(سوق المنتجات/خدمات)سوق العمل الاداري:** تعد منافسة سوق المنتجات ( أو الخدمات ) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido )وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح ( أو إنها غير مؤهلة )، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس . إذن إن منافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية

- **الاندماجات والاكتسابات :** مما لاشك فيه إن الاندماجات و الاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم . ويشير كل من ( John and Kedia)إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة ( في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج والاكتساب.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECDإلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات كما أن عملية الاستحواذ ليس لها تأثير على الشركات المملوكة للدولة، وذلك لأنهايمكن أن تحصل في الشركات المساهمة الخاصة، وهي ليست موضوع الدراسة أما الاندماج فقد نص عليه قانون الشركات العامة، إلا انه على حد علم الباحث لم يتم تفعيل هذه الآلية.

-**التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى Abbot and) (Parkerإن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الاكفاء والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها الشركة.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام .

ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية ( Institute of Internal Auditiors ( IIAعلى إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة .ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي . أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج . وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة . ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية. وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي . فعلى سبيل المثال تطلب معيار التدقيق SAS No. 65الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق . أما معيار التدقيق SAS No.78فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

-**التشريع والقوانين:**غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Actمتطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة . كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق

وفي العراق فقد نظم قانون الشركات العامة رقم (22 ) لسنة 1977 شؤون الشركات المملوكة للدولة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكذلك أخضعها لرقابة ديوان الرقابة المالية.

**2. الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة الابتكارية:**

**أ: مفهوم المحاسبة الإبتكارية:**

- **تعريف المحاسبة الإبتكارية :** تعددت تعريف المحاسبة الإبتكارية نأخذ منها ما يلي :

تعرف المحاسبة الإبتكارية بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية، وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية، وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى[xiv].

تعرف أيضا "عملية تلاعب الأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه أومايفضل معدوا هذه القوائم أن تكون عليه[xv]

ويعرف (Comiskey&Mulford) : "المحاسبة الإبداعية هي الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، أو أي إجراء أو خطوة إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"[xvi] .

ويرى)Amat et al 1998( أن المحاسبة الإبداعية هي "عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركات[xvii].

وتعرف أيضا بأنها مصطلح يستخدم في تجميل ( تحسين ) صورة المشروع تحسينا صوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة[xviii].

ومما سبق يتضح لنا من التعاريف السابقة " أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن أساليب أو عمليات مستخدمة في التلاعب بالأرقام المالية في القوائم المالية .

ب- **خصائص المحاسبة الإبتكارية :** تندرج عن هذه التعريفات مجموعة من الخصائص تميز المحاسبة الإبتكارية وكذا المحاسب والمتمثلة فيما يلي[xix]:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع ؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس ؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز.

**ج أساليب المحاسبة الإبتكارية:**

للمحاسبة الإبتكارية عدة تعريفات من ضمنها أنها عبارة عن أساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد المالية و أو إهمال بعض منها أو جميعها، ومن هذا التعريف فإن هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبتكارية أو الإبداعية إلا أننا قدمنا أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :

- **أساليب المحاسبة الإبتكارية المستخدمة في قائمة الدخل:** أهم الأساليب والطرق المستخدمة في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبتكارية هي[xx] :

-**تسجيل الإيراد بشكل سريع في عملية البيع التي لاتزال موضع شك :** حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة .

-**تسجيل إيراد مزيف :** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة .

-**زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة :** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة المؤسسة القيام بها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة إذا تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أدوائها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية .

-**نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة :**إلى هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل المباني و الآلات التي تعد أصولا بحسب إهتلاكها على مدى طويل في الوقت الذي تكون الفائدة منها تحققت فعلا وفي بعض الأحيان بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

-**الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات :** تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطالالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء والإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

-**نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة :** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (المالية ) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادة تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون صعبة من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها .

-**نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية لظروف خاصة :** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التحقيق من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع .

- **أساليب المحاسبة الإبتكارية في قائمة المركز المالي :** تتمثل ممارسات المحاسبة الإبتكارية في قائمة المركز المالي في[xxi]:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة ؛
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة ؛
- تقليل الالتزامات ؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات ؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية ؛
- زيادة الاحتياطات ؛

- التلاعب في مخصصات الديون ؛
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية .

- **أساليب المحاسبة الإبتكارية في قائمة التدفقات النقدية**[xxii] : يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة واعتبرها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس وتقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستعادتها من التدفقات النقدية تشغيلية الخارجة الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من سداد الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية .

- **أساليب المستخدمة في حقوق الملكية** :إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية يمكن أن تظلها المحاسبة الإبتكارية كالتغيرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

**- الدراسات السابقة**

**_ دراسة السياغي، سنة 2018 بعنوان دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر**، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، وتوضيح أهمية استخدام الأساليب الحديثة في المصارف السودانية لتقليل المخاطر وموثوقية المعلومات المحاسبي .

حيث توصلت نتائج الدراسة إلى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية وكذا علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض البدائل والحد من سوء استخدام السياسات المحاسبية الإبداعية في المصارف السودانية والعلاقة الايجابية بين استخدام لجنة المراجعة والكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية بالإضافة إلى أن المصارف السودانية تضمن أرباح بنود غير اعتيادية وبالتالي وجود ممارسات محاسبية إبداعية.

**_ دراسة أحمد حسن علي عبد الله، سنة 2015 بعنوان أثر استخدام المحاسبة الإبتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية**،تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر استخدام المحاسبة الإبتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية بحيث توصل الباحث إلىإننتائج تمثلت في أن هناك دور بين الأدوات المحاسبية الإبتكارية المستخدمة في النظام المحاسبي والمتمثلة في أداة بطاقة الأداة المتوازن،أداة الحوكمة،أداة موثوقية النظام الالكتروني SYS TRUST .أداة موثوقية الموقع الالكتروني Web TRUST في ينوك التجارية الأردنية،ووجد أيضا أن هناك دور بين البعد المالي لأدوات المحاسبة الإبتكارية لمستخدمة في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في ( البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو ) في البنوك التجارية الأردنية .

**_دراسة Guzdrioreanvladu بعنوان**

**"Créative Accaunting Mea surement And Behvoir " 2018**

تهدف هذه الدراسة إلى مناقشة التجديد المحاسبي المبدع من خلال التطورات الأخلاقية، وهدفت أيضا إلى اقتراب الجوانب المهمة من عملية صنع القرار ونظرية التطور الحقيقي المعرفي لديهم على السلوك الجيد للمحاسبة الإبداعية، سلوك قانوني يهدف إلى تحقيق الأهداف،حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي يهدف

إلى تحقيق النتائج وأن النظريات المحاسبية الجديدة تهتم بسلوك ممارسة المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى أنها تهتم بالممارسات المحاسبية في حالة عدم توافق النتائج مع الأهداف

**-دراسة ,Sherwyn André Greenidge,بعنوان:**

**" Creative Accounting Practice Doesit Compromise the Intergrity of Accounting 2019Ethics"**

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف السلوك الأخلاقي وراء المحاسبة الإبداعية وكيف يتم إدراكها من قبل الإدارة والمحاسبين والمستخدمين المحتملين للبيانات المالية وتهدف أيضا إلى اكتشاف أخلاقيات وتأثير المحاسبة الإبداعية .بحيث توصلت نتائج الدراسة إلى أخلاقيات المحاسبة وكيفية السماح للمحاسبين الانتفاع والإبداع في الأرقام وكذا كيفية الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وأنه تعود الثغرات في المحاسبة الإبداعية إلى المعايير المحاسبية المسموح بها.

**-أوجه التشابه بين الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**

- **الهدف:** هدفت أغلبية الدراسات السابقة إلى دراسة العلاقة بين الحوكمة والإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية إلا انه في دراستنا تطرقنا إلى دراسة أهمية الحوكمة في التخفيض من أساليب المحاسبة الابتكارية؛
- **العينة:** شملت عينة الدراسات السابقة مختلف القطاعات أما في دراستنا قمنا بحصر القطاعات إلى قطاعين صناعي والأخر خدماتي لمعرفة مدى تطبيق عينة الدراسة لقواعد الحوكمة، وكذلك دراستنا شهدت عددا كبير من المشاهدات على غرارا مشاهدات عينات الدراسات السابقة؛
- **-متغيرات الدراسة:** اعتمدت أغلبية الدراسات السابقة على متغيرات تمثل في آليات الحوكمة وقواعدها أما في دراستنا فتطرق إلى أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الأساليب التجملية والاحتيالية للمحاسبة الإبداعية.
- **أسلوب الدراسة:** أغلبية الدراسات السابقة اقتصرت على الأسلوب الانحدار المتعدد والبرنامج الإحصائي SPSSإلا انه في دراستنا هذه ركزنا على أسلوب التحليل الإحصائي فقد تشابهت الدراسات في التحليل؛
- **النتائج:** أغلبية الدراسات السابقة توصلت إلى وجود علاقات وارتباط بين متغيرات الدراسة إلا انه في دراستنا هذه توصلنا إلى وجود تأثير كلي للمتغير المستقل على المتغير التابع؛

## III. الطريقة والإجراءات:

**-مجتمع الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة في مختلف العمال و الموظفين الذين يعملون في ادارة الشركة بمختلف المصالح و الدوائر المدرجة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

**-عينة الدراسة:**

**التعريف بالشركة:**

حصلت شركة بيوفارم (Biopharm) المتخصصة في إنتاج الأدوية على اليوم الأحد على التراخيص اللازمة من لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة Cosob التي تمكنها من دخول بورصة الجزائر بغرض بيع 20 % من أسهمها للجمهور.

وتسعى شركة بيوفارم من خلال دخولها بورصة الجزائر إلى بيع 5.104.375 سهم ما يعادل 20% من رأسمالها الاجتماعي ما يعادل قيمة مالية تبلغ 6.252.859.375 دج وهذا عن طريق ما يعرف بالعرض العام لبيع الأسهم OPV وهي الوسيلة التي تمكن أحد أو عدة مساهمين من بيع جزء من أسهمهم بسعر ثابت لصالح الجمهور في السوق

المالي.

وقد تم تحديد سعر السهم بألف ومئتين وخمسة وعشرون دينار جزائري (1225دج) للجمهور، في حين سيستفيد موظفي الشركة الراغبين في شراء جزء من الأسهم من سعر تفضيلي يقدر بألف ومئة واثنين دينار جزائري وخمسين سنتيم (1102,5دج) وهذا خلال الفترة الممتدة من 18 إلى 28 جانفي 2016.

ويبلغ الرأسمال الاجتماعي لمؤسسة بيوفارم 5.104.375.000 دج موزعة على 25.521.875 سهم عادي بقيمة اسمية للسهم قدرها 200دج.

استهدف الاستبيان عينة عشوائية من موظفي الشركة خلال توزيع 40 استبيان تم الحصول على 35 استبانة صالحة للدراسة و 3 ملغاة و 2 مفقودة، كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول رقم: 02 يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان**

| البيان | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| **عدد الاستمارات الموزعة** | 40 | %100 |
| **عدد الاستمارات المسترجعة** | 35 | %88 |
| **عدد الاستمارات المفقودة** | 02 | %5 |
| **عدد الاستمارات الملغاة** | 03 | %8 |

**المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على تجميع الاستبيان**

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي ( Likert ) حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول رقم **(02)** حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج. كما هو موضح في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (03 ) :يوضح مقياس ليكارت الخماسي:**

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | موافق نوعا ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| **النقاط** | **5** | **4** | **3** | **2** | **1** |
| **الدرجة** | **5-4.2** | **-3.4** | **-2.60** | **-1.80** | **1-1.79** |
| | | **4.19** | **3.39** | **2.59** | |

**المصدر: من إعداد الباحثين**

- **أدوات المعالجة الإحصائية:**

من أجل القيام بالمعالجة الإحصائية لدراستنا، استخدمنا مجموعة من الأساليب والمتمثلة فيما يلي:

-**المتوسط الحسابي:** لقياس مجموع القيم على عددها".

-**الانحراف المعياري:** لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن متوسطها الحسابي".

- **دراسة المعنوية:** لمحاور الاستبيان باستخدام اختبارOne-Sample Test

-**معامل الارتباط بيرسون (r):** لقياس العلاقة الثنائية الخطية بين المتغيرين، وهو مؤشر وصفي كمي تتراوح قيمته بين ( $-1 \leq r \leq +1$) حيث الإشارة الموجبة تدل على أن المتغيرين مرتبطان طرديا والإشارة السالبة تعني الارتباط العكسي بين المتغيرين.

-**قياس ثبات الإستبيانة:** يقصد بثبات الاستبيان أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، ويكون من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). الذي يعد من أفصل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (SPSS) حيث قيمته 0.778 (77%)هذا يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة.

**جدول رقم (04): نتائج اختبار ثبات وصدق الإستبيانة.**

| الرقم | العبارة | عدد العبارات | معامل الثبات |
|---|---|---|---|
| 01 | دور الآليات الداخلية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية | 6 | 0.723 |
| 02 | دور الآليات الخارجية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية | 6 | 0.706 |
| 03 | تكامل آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة القوائم المالية | 5 | 0.550 |
| المجمـــــــوع | | 17 | 0.787 |

**المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS 25**

**-أوساط الحسابية وانحراف المعياري لمحاور الدراسة**

**المحور الأول: الآليات الداخلية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية**

**الجدول رقم(05): دور مجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومات المالية لمؤسسة**

| البيان | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة |
|---|---|---|---|
| يعمل أعضاء مجلس الإدارة على مراقبة سلوك الإدارة بهدف حماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء التقدير والاستعمال من طرف الإدارة وذلك بضمان موثوقية المعلومة؛ | 4,1143 | 0.67612 | عالية |
| يشارك مجلس الإدارة بفاعلية في وضع الإستراتيجيات المختلفة في الشركة لإرساء الشفافية المالية؛ | 4,0286 | 0,85700 | عالية |
| مجلس الإدارة هو المسؤول عن إستراتيجية الأعمال و القرارات الرئيسية المتعلقة بالتنظيمات الداخلية لضمان نزاهة وموثوقية المعلومات المالية؛ | 3,9143 | 0,6 8530 | عالية |
| يشارك مجلس الإدارة بشكل فعال في أنشطة المؤسسة و في اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان معلومات ذات أهمية نسبية و بمستوى ملائم للأطراف الأخرى ذات العلاقة؛ | 3,9714 | 0,70651 | عالية |
| تعمل إدارة الشركة على ضرورة توفير مستوى مقبول من | 3,8286 | 0,85700 | عالية |

| | | | |
|---|---|---|---|
| الشفافية و الإفصاح في القوائم المالية من خلال توفيرها للمعلومة المالية؛ | | | |
| يؤدي عدم حرص الإدارة على الإفصاح إلى إضعاف جودة المعلومة المالية المفصح عنها؛ | 3,9143 | 0,85307 | عالية |
| المجموع | 3.9619 | 0.52094 | عالية |

**المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS 25**

**التحليل واتخاذ القرار الإحصائي:**

تشير معطيات الجدول إلى أن هناك دور لمجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومات المالية وهذا ما يوضحه المتوسط الحسابي العام الذي كان موجبا ومرتفعا بقيمة 3.9619، حيث أن العبارة " يعمل أعضاء مجلس الإدارة على مراقبة سلوك الإدارة بهدف حماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء التقدير والاستعمال من طرف الإدارة وذلك بضمان موثوقية المعلومة؛" إذا جاءت في مرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ: 4.1143 و بانحراف معياري قدر ب 0.67612 والعبارة" يشارك مجلس الإدارة بفاعلية في وضع الإستراتيجيات المختلفة في الشركة لإرساء الشفافية المالية " كان ترتبها الثاني بمتوسط حسابي بلغ 4.0286وإنحراف معياري بقيمة 0.85700 بينما جاءت عبارة" تعمل إدارة الشركة على ضرورة توفير مستوى مقبول من الشفافية والإفصاح في القوائم المالية من خلال توفيرها للمعلومة المالية " بمتوسط حسابي ضعيف قدرة قيمته بـــــــــــــــ 3.8286 وانحراف معياري قيمته .0.85700وهذا ما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن إدارة الشركة لا تعمل على ضرورة توفير مستوى مقبول من الشفافية والإفصاح في القوائم المالية من خلال توفيرها للمعلومة المالية

**-المحور الثاني: دور لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية لمؤسسة**

**الجدول رقم(06): دور لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية لمؤسسة**

| البيان | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة |
|---|---|---|---|
| لجنة التدقيق في المؤسسة مستقلة و منفصلة تمام عن بقية الإدارات الأخرى و برئاسة مدير مستقل كذلك لضمان طرح كشوفات مالية واضحة و دقيقة البيانات؛ | 3,5714 | 0,0373 | عالية |
| لجنة التدقيق في المؤسسة مستقلة و منفصلة تمام عن بقية الإدارات الأخرى و برئاسة مدير مستقل كذلك لضمان طرح كشوفات مالية واضحة و دقيقة البيانات؛ | 3,9714 | 0,70651 | عالية |
| لجنة التدقيق في المؤسسة الجهة الوحيدة المخول لها مسالة تحليل دقة البيانات المالية؛ | 3,6000 | 0,91394 | عالية |
| تقوم لجنة التدقيق بجميع الواجبات المكلفة لها من قبل مجلس الإدارة و التي لها صلة بأعمال التدقيق في المؤسسة؛ | 3,8000 | 0,79705 | عالية |
| تقوم لجنة التدقيق في تأكيد البيانات و المعلومات المالية الواردة بالتقارير و القوائم المالية؛ | 3,8571 | 0,80961 | عالية |
| تساهم لجنة التدقيق في الإفصاح عن المعلومات من خلال إعداد | 4,1143 | 0,83213 | عالية |

| | | | |
|---|---|---|---|
| تقارير و قوائم مالية تتصف بالموثوقية والملائمة؛ | | | |
| المجموع | 3.8190 | 0.54439 | عالية |

**المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS 25**

**التحليل واتخاذ القرار الإحصائي:**

تشير نتائج الدراسة الموجودة في جدول السابق إلى موافقة أفراد العينة على عبارة " تساهم لجنة التدقيق في الإفصاح عن المعلومات من خلال إعداد تقارير و قوائم مالية تتصف بالموثوقية والملائمة " إذ جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.1143 وانحراف معياري قدر ب 0.83213 بدرجة عالية مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة . كما جاءت العبارة " لجنة التدقيق في المؤسسة مستقلة و منفصلة تمام عن بقية الإدارات الأخرى و برئاسة مدير مستقل كذلك لضمان طرح كشوفات مالية واضحة و دقيقة البيانات."، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.5714 وانحراف معياري 1.03713، مما يدل كذلك على أن أقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف أفراد العينة كان لهذا العبارة وهو بدوره أكبر من درجة الموافقة المقبولة.

تم الموافقة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات المحور وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.8190 والتي تدل على انه هناك دور للجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية.

- **المحور الثالث: تكامل آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة القوائم المالية**

**الجدول رقم(07): دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية في للمؤسسة**

| البيان | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة |
|---|---|---|---|
| توفر وظيفة التدقيق الداخلي الضمانات اللازمة لمجلس الإدارة في تعزيز عمليات الإدارة الفعالة من خلال ضمان معلومات مالية دقيقة، | 4,0286 | 0,70651 | عالية |
| يسمح التدقيق الداخلي بمراقبة دقة و نزاهة التقارير المالية و منع واكتشاف الغش و التزوير؛ | 4,0857 | 0,78108 | عالية |
| يسعى المدقق الداخلي إلى التأكد من أن المعلومات المالية المقدمة من طرف الإدارة العليا تتسم بمستويات عالية من الصحة والمصداقية؛ | 4,0857 | 0,074247 | عالية |
| وظيفة التدقيق الداخلي ترفع تقارير إلى مصممة بعناية . | 4,1143 | 0,67612 | عالية |
| تعمل تقارير مدققي الحسابات دورا هاما في زيادة الثقة للمعلومة المالية؛ | 3,9714 | 0,85700 | عالية |
| المجمـــــــــــــوع | 4.0571 | 0.45133 | عالية |

**المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS 25**

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

أن استجابة أفراد العينة للعبارة الرابعة " وظيفة التدقيق الداخلي ترفع تقارير إلى مصممة بعناية ومعروضة بطريقة موجزة وفعالة " كانت عالية حيث جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.1143 وانحراف معياري مقدر ب 0.67212وبدرجة عالية مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة بشدة.

في حين جاءت عبارة "تعمل تقارير مدققي الحسابات دورا هاما في زيادة الثقة للمعلومة المالية " في مرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي 3.9715 انحراف معياري مقدر ب 0.85700 وبدرجة متوسطة ومن الملاحظ أيضا أن أراء العينة حول هذا المحور كانت جيدة، حيث أن متوسط الحسابي لهذا محور يساوي4.0571والذي يبين إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي قد أسهمت في تحسين جودة و دقة المعلومات المالية.

هي عبارة عن الخطوات التي سيتبعها الباحث أو الباحثون في عمليات معالجة البيانات المجمعة من خلال أدوات الدراسة ضمن الدراسة الميدانية أو دراسة الحالة ويجب أن توصف بشكل تفصيلي من تحقيق أهداف الدراسة.

## IV.نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

### اختبار الفرضيات وفروق أراء عينة الدراسة

**أولا: اختبار الفرضيات الدراسة:**

نعتمد في اختبار الفرضية على اختبار **One-Sample Test** ، ونستند على الجدول رقم(08).

**الجدول رقم(08): دراسة المعنوية لمحاور الاستبيان باستخدام اختبارOne-Sample Test**

| المحـــاور | متوسط حسابي | القيمة المخيرة | فرق متوسط | قيمة T | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|
| دور الآليات الداخلية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية | 3,9619 | 3 | 0.96190 | 10.924 | 0,000 |
| دور الآليات الخارجية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية | 3,8190 | 3 | 0.81905 | 8.901 | 0,000 |
| تكامل آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة القوائم المالية | 4,0571 | 3 | 1.05714 | 13.857 | 0,000 |

**المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS 25**

**- اختبار الفرضية الأولى:**

$H_0$ : لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين آلية الآليات الداخلية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية؛

$H_1$: توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين آلية الآليات الداخلية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية؛

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

أن متوسط الحسابي كانت قيمة 3,9619 وأن قيمة فرق المتوسط كان 0.96190 وقيمة T 10.924 حيث تم اختبار نسبة أفراد العينة فوق الحياد أي نسبة أفراد العينة التي كانت إجابتهم فوق الحياد أي موافقون على أن هناك دور كبير لمجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومات المالية؛

ومما سبق بما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 أي أقل من 0.05 نصل إلى رفض الفرض العدمي وقبول الفرضية $H_1$: أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى($\propto$ =0.05)

**-اختبار الفرضية الثانية:**

تتعلق الفرضية الثانية بدور دور الآليات الخارجية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية وتشير إلى:

- $H_0$ : لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين دور الآليات الخارجية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية ؛

- $H_1$: توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين دور الآليات الخارجية في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية.

من خلال الجدول السابق نلاحظ:

أن متوسط الحسابي كانت قيمة 3,8190 وأن قيمة فرق المتوسط كان 0.81905 وقيمةT 8.901

ومما سبق بما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 أي أقل من 0.005 نصل إلى رفض الفرض العدم $H_1$ وقبول الفرضية البديلة $H_1$ و التي تنص على انه توجد علاقة علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين آلية لجنة التدقيق وجودة المعلومات المالية ؛

**-اختبار الفرضية الثالثة**

- $H_0$ : لا توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين تكامل آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة القوائم المالية ؛

- $H_1$: توجد علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين تكامل آليات حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة القوائم المالية.

تشير المعطيات الجدول السابق أن متوسط الحسابي للمحور الثالث نسبته 4.0571 وأن قيمة فرق المتوسط نسبته 1.05714 قيمة T 13.857

ومما سبق بما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 أي أقل من 0.005 نصل إلى رفض الفرض العدم H1 وقبول الفرضية البديلة H 1و التي تنص على انه توجد علاقة علاقة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha$ = % 05 ) بين آلية التدقيق الداخلي وجودة المعلومات المالية ؛

## V.الخلاصة:

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على آليات الداخلية لحوكمة الشركات وذلك بربطها بجودة المعلومة المالية نظرا لأنها نالت اهتمام الكثير من الباحثين لذا أردنا معرفة ما مدى أهمية تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومة المالية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، من خلال فصلي الدراسة، وانطلقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام الأساليب والمناهج المشار إليها سابقا، من خلال فصلي الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة التوصيات المقدمة وآفاق الدراسة كما يلي:

**- نتائج اختبار الفرضيات**

انطلاقا من طريقة المعالجة المعتمدة والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى والتي أجريت عن طريق استمارة الاستبيان على موظفي مؤسسة (Biopharm)، توصلنا من خلال االختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

-توجد علاقة طردية قوية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية ودورها في تحسين جودة المعلومة المالية بحيث تعمل المؤسسة على تطبيق آليات حوكمة الشركات بمستوى محدود وذلك من خلال عدم توفر هيكل تنظيمي فعال يضبط مختلف جوانب الحوكمة، وكذا عدم توفر قوانين واضحة تحدد المسؤوليات؛

– وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور آلية مجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال عمل إدارة الشركة على ضرورة توفير مستوى مقبول من الشفافية والإفصاح في القوائم المالية من خلال توفيرها للمعلومة المالية؛

– وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور آلية لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال قيام لجنة التدقيق في تأكيد البيانات والمعلومات المالية الواردة بالتقارير والقوائم المالية؛

– وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور آلية التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال سعي المدقق الداخلي إلى التأكد من أن المعلومات المالية المقدمة من طرف الإدارة العليا تتسم بمستويات عالية من الصحة و المصداقية.

**– التوصيات:**

–الاجتهاد في التطبيق الحقيقي لأسس حوكمة الشركات للاستفادة من المزايا التي تحققها والعمل على تنمية الوعي المتعلق بمفهوم الحوكمة،

–العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر ايجابي في دعم تطبيق الحوكمة؛

–العمل على تحديث الأطر القانونية والتنظيمية التي توفر الحماية اللازمة للمستثمرين، الأمر الذي يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتعظيم دور الشركات في هذا المجال؛

–العمل على منح صلاحيات ودور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع المستثمرين؛

–العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم؛

ضرورة قيام المؤسسات بإصدار دليل حوكمة الشركات ليكون لجميع إلزاميا المؤسسات والشركات، وذلك بالاستعانة بذوي الخبرات المتخصصة في هذا المجال؛

- ***أفاق للدراسة :***
- انعكاسات المحاسبة الابتكارية على مصداقية القوائم المالية ؛
- دور محافظي الحسابات في الكشف عن اساليب المحاسبة الابتكارية ؛
- دور المراجعة في الحد من التلاعب في التقارير المالية في ظل استخدام المحاسبة الابتكارية؛
- دور الرقابة الشاملة على القطاع الحكومي في تحقيق الإصلاح المالي لتداعيات المحاسبة الابتكارية.

## VI.الهوامش والإحالات:

[i] محمد حسين يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها ونمط تطبيقها**، بنك الإستثمار القومي، مصر، 2007، ص04 .

[ii] alain jounot et christaine lallement–**développement durable vers une nouvelle gouvernance des entreprise**s,afnor,France,2003,p75

[iii]محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري"دراسة مقارنة"**، الدار الجامعية، 2009،ص17

[iv]خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوريق، مصر، (2006)، ص 42

[v] Eustache Ebondo Wa Madzila, **La gouvernance d'entreprise**, sans édition, L'Harmattant, Paris, 2005, P 14

[vi] جميل حسن الجار، على خليل عقل، **قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، العدد 4، 2016، ص29.

[vii] - أمال عياري وأبوبكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، حالة الجزائر**، بحث مقدم للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر،(06و07 ماي 2012)، ص6.

[viii] - إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، **حوكمة الشركات الفرص والتحديات**، الإصدار رقم (11) أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر 2015، الإمارات،(جانفي 2016)، ص5.

[ix] - أمال عياري وأبوبكر خوالد، مرجع سبق ذكره،ص 6.

[x] أمال عياري، أبوبكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية-دراسة حالة الجزائر-**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 06-07 ماي 2012،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة، ص ص 05-06.

[xi] بن طاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06/07 ماي 2012، ص07.

[xii] هوام جمعة، لعسوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وآفاق)،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي، يومي 20-21،2012 أم البواقي، ص ص 9-10 .

[xiii] مصباحي محد الأمين، **حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية،جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي،العدد10، الجزء 01، 2017، ص192

[xiv] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الإبتكارية ( دوافعها - أساليبها - آثرها)**، الدار الجامعية،الإسكندرية،القاهرة،2011، ص 11

[xv] محمد حمود أحمد صالح السياغي، **دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،الخرطوم، كلية الدراسات العليا، قسم فلسفة المحاسب والتمويل، 2018، ص 107 .

[xvi] أمينة فداوي، **دور ركائز الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**،أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، 2013 - 2014 ، ص 123

[xvii] ميسون بنت محمد بن علي القري، **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية**، رسالة ماجستير، غير منشورة،جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية كلية الاقتصاد والإدارة،قسم المحاسبة، 2010، ص 10

[xviii] عماد سليم الأغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**، رسالة ماجستير،غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة،فلسطين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، 2011، ص 80

[xix] ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وآثرها على موثوقية البيانات المالية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،الجزائر، العدد 32، المجلد 09 2015، ص 245 .

[xx] طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم ، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،الجزائر، العدد 08، 2010، ص ص ( 88،89) .

[xxi] ليلى عبد صاحب، **تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثاره**، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، العراق،العدد، 47، 2016 ص 380

[xxii] سيد عبد الرحمن عباس بله، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012، ص 61 .