





جامعة تيسمسيلت

المعيار

مجلة نصف سنوية متعددة التخصصات

مصنفة " C "

في الآداب، الحقوق والعلوم السياسية، العلوم الاقتصادية،
العلوم الإنسانية والاجتماعية

المجلد الرابع عشر العدد 01 جوان 2023

EISSN 2602-6376

ISSN 2170-0931

المعيار

مجلة نصف سنوية متعددة التخصصات
مصنفة " C "



جامعة تيسمسيلت - الجزائر -

شروط النشر وضوابطه

-المعيار مجلة علمية مصنفة تنشر البحوث الأكاديمية والدراسات الفكرية والعلمية والأدبية التي لم يسبق نشرها من قبل.

- دورية تصدر مرتين في السنة عن جامعة بتيسمسيلت. الجزائر.

- تُقبل البحوث باللغات العربية والفرنسية والانجليزية.

- ضرورة وجود مختصر أو تمهيد للمقال سواء باللغة العربية أو الأجنبية.

- تخضع البحوث والدراسات المقدمة للمجلة للشروط الأكاديمية المتعارف عليها.

- تخضع البحوث للتحكيم من طرف اللجنة العلمية للمجلة.

- تتم الكتابة بخط (Traditional Arabic) حجم (15)، وفي الهامش بالخط نفسه حجم (14).

- تتم كتابة البحوث كاملة أو الفقرات والمصطلحات والكلمات باللغة الأجنبية داخل البحوث المكتوبة باللغة

الفرنسية بخط (Times new roman) حجم (12)، وفي الهامش بالخط نفسه حجم (10).

- تكون الهوامش والإحالات على طريقة أسلوب APA

- لا يقل حجم البحث عن 08 صفحات ولا تتجاوز 15 صفحة.

- المواد المنشورة تعبر عن آراء أصحابها، والمجلة غير مسؤولة عن آراء وأحكام الكتاب. كما أن ترتيب البحوث

يخضع لاعتبارات تقنية وفنية.

المدير المسنول عن النشر

أ. د. عيساني امحمد.

المعيار

المجلد الرابع عشر العدد 1 جوان 2023

مجلة نصف سنوية متعددة التخصصات

مصنفة " C "

تصدر عن جامعة تيسمسيلت - الجزائر

توجه جميع المراسلات باسم رئيس التحرير

عن طريق البوابة الإلكترونية www.asjp.cerist.dz

جامعة تيسمسيلت. الجزائر.

البريد الإلكتروني: www.cuniv.tissemsilt.dz

EISSN 2602-6376

ISSN 2170-0931

رئيس المجلة:

أ. د. دهوم عبد المجيد

المدير المسؤول عن النشر:

أ.د. عيساني محمد

رئيس التحرير:

أ.د. مرسي رشيد.

نواب رئيس التحرير:

أ.د. واضح أحمد الأمين، أ.د. علاق عبد القادر، أ.د. العيداني الياس، أ.د. عطار خالد، أ.د.

لكحل فيصل، أ.د. قاسم قادة د. دهقاني أيوب، د. بوسكرة عمر.

سكرتيرا المجلة:

عرجان نورة، سلطاني محمد رضا

هيئة التحرير:

أ.د. غربي بكاي، أ.د. قاسم قادة، د. عطار خالد، د. صالح ريوح، أ.د. مصايح محمد، د. بن رابح خير الدين، د. بوسيف إسماعيل، أ.د. بوراس محمد، أ. د. شريط عابد، د. محي الدين محمود عمر، أ.د. روشو خالد، أ.د. العيداني إلياس، أ.د. فايد محمد

الهيئة العلمية:

من جامعة تيسمسيلت: أ.د. بشير دردار، أ.د. بن فريجة الجلالي، أ.د. أحمد واضح أمين، أ.د. تواتي خالد، د. ريوح صالح، أ.د. غربي بكاي، أ.د. بوركبة ختة، أ.د. طعام شامخة، أ.د. شريف سعاد، أ.د. يعقوبي قدوية، أ.د. مرسلي مسعودة، أ.د. بن علي خلف الله، أ.د. رزايقية محمود، د. بوغاري فاطمة، أ.د. قردان ميلود، أ.د. يونس محمد، د. فتوح محمود، د. عيسى حورية، د. بوضوار صورية، وسواس نجاة، أ. د. بوزيان أحمد، من جامعة صفاقس، تونس: أ. د. عبد الحميد عبد الواحد، د. بوبكر بن عبد الكريم، من جامعة المنصورة، مصر: د. محمد كمال سرحان، من جامعة طرابلس، ليبيا: د. أحمد شرراش، من الجامعة الأردنية، الأردن: أ. د صادق الحايك، من جامعة الجزائر 03، الجزائر: د. فتحي بلغول، من جامعة لمين دباغين، سطيف: أ. د بوطالي بن جدو، من جامعة وهران: أ. د. مختار حبار، من جامعة سيدي بلعباس: أ. د. محمد بلوحي، من جامعة سعيدة: د. عبد القادر راجحي، من جامعة تلمسان: أ. د. محمد عباس، أ. د. عبد الجليل مرتاض، من جامعة تيزي وزو: أ. د. مصطفى درواش، من جامعة مستغانم: د. منصور بن لكحل، من جامعة زيان عاشور، الجلفة: د. حربي سليم، د. علة مختار، عروي مختار، من جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف: أ. د حفصاوي بن يوسف، أ. د موسى فريد، د. بوراس محمد، د. علاق عبد القادر، د. روشو خالد، أ.د. مرسي مشري، د. لعروسي أحمد، د. قزران مصطفى، د. مسيكة محمد الصغير، د. زرقين عبد القادر، د. محمودي قادة، د. العيداني إلياس، د. عيسى سماعيل، د. بوزكري الجيلالي، د. ضويفي حمزة، د. كروش نور الدين ، د. بوكريدي عبد القادر، د. عادل رضوان. من جامعة ابن خلدون تيارت: أ. د. عليان بوزيان، أ. د. فتاك علي، أ. د. بو سماحة الشيخ، أ. د. بن داود إبراهيم، أ. د.

شريط عابد. UNIVERSITIE PAUL SABATIER TOULOUZE 03. FRANCE: CRISTINE

Mensson

كلمة العدد

يسر هيئة تحرير مجلة المعيار أن تقدم لكم المجلد الرابع عشر في عدده الأول من شهر جوان سنة 2023، آملة أن تكون قد وفرت هذا الفضاء العلمي المحكم لكل الباحثين. احتوى هذا العدد كالعادة على أبحاث متنوعة، حيث خصصت لكل ما يتعلق بالآداب والعلوم والإنسانية والاجتماعية، فتناول على سبيل المثال مواضيع في فلسفة التاريخ وفلسفة العلوم، أما في الأدب فقد تناول العدد أبحاثا في العديد من المواضيع الأدبية واللغوية، وفي علم الاجتماع تناول الباحثون، قضايا تحول القيم الاجتماعية وفكرة التواصل، ليختتم بأبحاث اجتماعية في النشاطات البدنية والرياضة. وأخرى ذات طابع اقتصادي وقانوني،

نأمل كهياة تحرير أن نكون قد وفرنا للباحثين الفرصة المناسبة لتسيير حياتهم المهنية والعلمية، خاصة وهم مقبلين على مواعيد هامة لأجل الترقية والتأهيل.

المدير المسؤول عن النشر
أ.د. عيساني محمد

محتويات العدد

الرقم	الموضوع	الصفحة
01	- أشباه الصوائت في اللغة العربية، قضاياها ومشكلاتها من منظور علم الأصوات الحديث د. عبد الصمد لميش جامعة محمد بوضياف بالمسيلة -الجزائر-	15-1
02	- الأنساق الثقافية بين الثابت والمتحول في شعر علاء عبد الهادي (ديوان مهمل تستدلون عليه بظل أنموذجا) نايلي أسماء، جامعة محمد خيضر بسكرة-الجزائر-، قرين جميلة، جامعة محمد خيضر بسكرة-الجزائر-	24-16
03	- البناء والدلالة في سيميائيات السرد قراءة في كتاب "البناء والدلالة في الرواية" لعبد اللطيف محفوظ زروالة بلقاسم، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-، د. بوركية بختة جامعة تيسمسيلت-الجزائر-	37-25
04	- التوجيه التحوي لقراءة أبي عمرو بن العلاء-دراسة آيات من القرآن الكريم- أ.د بلحسين محمد، جامعة ابن خلدون-تيارت-	55-38
05	الخرائط الذهنية ودورها في تعليمية النحو العربي - تلاميذ السنة الرابعة ابتدائي أنموذجا. بوطيب سهيلة، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-، د. بلميهور هند، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	67-56
06	الرواية النسوية العربية بين التأسيس للمرجعية الذاتية ونقض المركزية أحمد التجاني سي كبير، جامعة، قاصدي مرياح، ورقلة -الجزائر-	83-68
07	المصطلح الإسلامي في معجم المصطلحات الأدبية لنواف نصار دراسة في الأصول والدلالات د. سيع فاطمة الزهراء جامعة الشلف -الجزائر-	97-84
08	التنظيرة النقدية لما بعد الماركسية جنادي زولبخة، المركز الجامعي مرسللي عبد الله - تيبازة- الجزائر-، سعدوني نادية، المركز الجامعي مرسللي عبد الله - تيبازة- الجزائر-	113-98
09	الواقع اللغوي في المجتمع الجزائري وأثره في اللغة الأم (العربية) "الثنائية اللغوية أنموذجا" أحمد لعويجي، جامعة محمد بوضياف -المسيلة -الجزائر-	126-114
10	بنية الزمن في الخطاب الروائي المغاربي من منظور الدراسات النقدية قراءة في نماذج بن سميشة محمد، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-، عطار خالد، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	144-127
11	بنية الشخصية في الخطاب الروائي الجزائري ومبدأ التواصل من النظرية إلى التطبيق د. بن سعيد بشير، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	157-145
12	تجليات المنهج الاجتماعي في الكتابة النقدية عند مخلوف عامر رحماني سمية، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-، د. بوركية بختة، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	170-158
13	تحولات الرواية من السرد إلى الثقافي مقارنة لرواية "رماد الشرق" لواسيني الأعرج د. بن أحمد نعيم، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة -الجزائر-	186-171
14	ترجمة العنوان في أدب الطفل-عناوين القصص أنموذجا- قدوش زينب، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	199-187
15	تعليمية منهجية البحث اللغوي في الجامعة الجزائرية بين التنظير والتطبيق "السنة الثالثة لسانيات أنموذجا" كجعوط فاطمة، المركز الجامعي مرسللي عبد الله تيبازة -الجزائر-	213-200
16	توزيع الزمن في غزل جميل بن معمر بوهطال فاطمة، جامعة تيسمسيلت -الجزائر- د. يعقوبي قدوية، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	228-214
17	تيسير تعليم قواعد النحو العربي عند ابن معطي الجزائري - قراءة في المنهج والإجراء في الدرّة الألفية أ.د رزايقية محمود، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	241-229

252-242	ثوابت النص الأدبي السردي الكراماتي: السند، شخصية الولي، الفعل الخارق د. بن قادة إخلف، جامعة تلمسان -الجزائر-	18
264-253	حركة الرحلة وبواعثها -البدايات الأولى للرحلة عند العرب- عيسى بخيتي، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت - الجزائر-	19
276-265	خطاب الذات في ديوان (وبقيت وحدك) لعيسى الحيلج ط. د: بوطغان حيزية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة- الجزائر-، المشرف أ.د: مصطفى ولد يوسف جامعة أكلي محند أولحاج البويرة- الجزائر-	20
293-277	شخصية المثقف في رواية "قنديل أم هاشم" قراءة نقدية من منظور عبد السلام الشاذلي د. صليحة لطرش، جامعة البويرة -الجزائر-	21
308-294	شعرية العنونة في شعر عمار بن زايد دراسة لنماذج شعرية مختارة بولفعة وافية، المركز الجامعي عبد الله مرسلبي تيبازة -الجزائر-	22
324-309	فيصل دراج ناقد ط. د/ عيد محمد، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-، د/ بلخياطي حاج لوئيس، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-	23
336-325	معالم الحضارة في الفترة الأومية بالأندلس-العمارة أنموذجا- حفيظة صابر، جامعة تلمسان -الجزائر-، أ.د. محمد مرتاض، جامعة تلمسان -الجزائر-	24
347-337	مقومات الخطابة الأرسطية-رسائل الأمير عبد القادر أنموذجا. د. مصايح حسين -الجزائر-	25
357-348	واقع الصحافة الأدبية في الجزائر-أشعة الشروق لمحمد الهادي الحسني نموذجًا- مختار شعلال، جامعة وهران -1-الجزائر-	26
371-358	L'empreinte identitaire culturelle algérienne à travers les motifs narratifs dans « Walou à l'horizon de Slim» BENHEDDI Samia, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed - Algérie-, YAHIAOUI Kheira, École Normale Supérieure d'Oran Ammour Ahmed - Algérie-	27
388-372	Professional pressures and their relation with motivation for achievement, among a sample of professional guidance counselors KHELLOUF Hafida, Bouzarreah -Alger-	28
399-389	Reflecting Loss and Displacement through Fragmentation in the Collection of Short Stories 'Aisha' for Ahdaf Soueif Sarra Bougoufa, Sfax university -Tunisia-	29
415-400	النأصيل الإسلامي لفكرة حقوق الإنسان ومشكلة الطائفية مناد محمد جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة -الجزائر-	30
433-416	التباري الاستراتيجي كمقاربة للدبلوماسية الدفاعية أ.د/عامر مصباح، جامعة الجزائر 3-الجزائر-	31
446-434	التدخل الإنساني بين التطبيق والتضييق قيرع عامر، جامعة زيان عاشور الجلفة -الجزائر-	32
462-447	الدبلوماسية الدفاعية: قراءة في التقاطعات الحاصلة بين حقلي الاستراتيجية والدبلوماسية أ. د/فاروق العربي، جامعة الجزائر 3، د. الحواس كعبوش جامعة الجزائر 3-الجزائر-	33
474-463	الصيرفة الإسلامية والغربية من منظور خطة شيكاغو أ.د. جيرالد ستيل، جامعة لانكستر، -المملكة المتحدة-، أ.د. عبد الرحمن السنوسي جامعة الجزائر 1، -الجزائر-	34

488-475	العمق الجغرافي الاستراتيجي كمحدد للأمن القومي الجزائري طوبال عمر، جامعة سطيف 02 - الجزائر -	35
501-489	القضية الفلسطينية ضمن أجندة السياسة الخارجية الجزائرية من 1962 - 2022 ديداوي محمد أمين، جامعة عباس لغرور خنشلة - الجزائر - أ.د. هادية يحيوي جامعة عباس لغرور خنشلة - الجزائر -	36
515-502	المأزق الأمني الليبي بين تعقيدات الداخلية وجهود التسوية ماموني فاطمة، جامعة تلمسان - الجزائر -، أبو رحمة موسى منير جامعة تلمسان - الجزائر -	37
532-516	المنهج السلمي الصيني من منظور الثقافة الاستراتيجية قروش محمد، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان - الجزائر -	38
544-533	تأثير المحدد الثقافي في السياسة الخارجية الفرنسية - التنوع الثقافي نموذجاً - بوخرس محمد أمين جامعة المنار - تونس -	39
560-545	تأثير وسائل التواصل الاجتماعي على المشاركة السياسية: دراسة حالة شبكات التواصل الاجتماعي لدى الشباب د. صفراوي فاطمة، جامعة الشلف - الجزائر -، د. عبد الرازق وهبه سيد احمد محمد، جامعة جدة العالمية (السعودية)	40
576-561	تركيبة الرواتب وتشعباتها ضمن المناصب العليا لفئة الموظفين في الجزائر: دراسة في الأطر النظرية، القانونية ومنهات الحاسب على ضوء التعدلات الجديدة د. شاري محمد جامعة سعيدة د مولاي الطاهر - الجزائر -	41
592-577	حماية الخصوصية الإلكترونية للمستهلك في البيئة الافتراضية طالبة دكتوراه بشكورة أحلام، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01 - الجزائر -، د. كلو هشام، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01 - الجزائر -	42
608-593	دور التشريعات المؤطرة للنشاط المنجمي في الاستغلال الأمثل للثروة المنجمية في الجزائر عتو رشيد، جامعة تيسمسيلت - الجزائر -	43
625-609	دور الدبلوماسية الدفاعية الجزائرية في تسوية الأزمة الليبية طالب حفيظة، جامعة بومرداس، - الجزائر -، أبو حنيفة الوليد، جامعة الجزائر 3، - الجزائر -	44
640-626	دور الدبلوماسية الدفاعية الجزائرية في حل مختلف النزاعات الإفريقية - نماذج مختارة باي سمير، جامعة الجزائر 3 - الجزائر -، بركاني عزوز جامعة الجزائر 3 - الجزائر -	45
656-641	السياسات التنموية في الجزائر ضرورة تفكيك التجارب وإعادة بناء التصور في ظل الحرب الروسية الأوكرانية الراهنة رحالي محمد، جامعة جيلالي لباس - الجزائر -	46
670-657	قانون الصفقات العمومية ودوره في تحديد أسس ومتغيرات التنمية المحلية د. حادي عثمان، د. مولاي طاهر جامعة سعيدة، - الجزائر -	47
686-671	قراءة تحليلية للمرسوم التنفيذي 320/16 المتعلق بمنصب الأمين العام للبلدية باية عبد القادر، جامعة تيسمسيلت، - الجزائر -، روشو خالد جامعة تيسمسيلت - الجزائر -	48
702-687	نحو منظور سياسي عربي جديد لظاهرة الفساد لمام محمد حليم، جامعة الجزائر 3، - الجزائر -	49
719-703	اسهامات الرياضة المدرسية في انتقاء التلاميذ الموهوبين وتوجيههم إلى النوادي الرياضية من وجهة نظر الأساتذة لفئة (12-15) سنة. بوسيف إسماعيل، جامعة تيسمسيلت - الجزائر -	50
735-720	المهارات القيادية الإدارية لدى المدربين ودورها في توجيه المهارات النفسية لدى ناشئي كرة القدم المتممين لمدارس كرة القدم بن نعمة محمد، جامعة تيسمسيلت، - الجزائر -، بن رابع خير الدين، جامعة تيسمسيلت، - الجزائر -، خروبي محمد فيصل، جامعة تيسمسيلت، - الجزائر -	51
752-736	تأثير الألعاب المصغرة (5 ضد 5) بالطريقة المستمرة والطريقة الفترية في تحسين القدرة على تكرار الجري السريع "RSA" لدى لاعبي كرة القدم أقل من 17 سنة قتون أحمد، جامعة تيسمسيلت - الجزائر -، سي العربي شارف، جامعة تيسمسيلت - الجزائر -، واضح أحمد الأمين، جامعة تيسمسيلت - الجزائر -	52

769-753	توصيف العلاقة بين المؤشر الأعلى لكتلة الجسم وبعض الأنماط المسيطرة على الجوع لدى الممارسين للتربية البدنية والرياضية 15-18 سنة أكروم غراب، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر-، خليل مراد، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر-	53
784-770	دراسة تحليلية لبعض اختبارات السرعة الهوائية القصوى الخاصة بالسباحة الحرة "اختبار Javoie1985، اختبار 200*5، اختبار 5 دقائق واختبار ال 400 م" حاج مكناش مرزاق، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-، فرفور محمد، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	54
797-785	علاقة قلق المنافسة بالمؤشر الذاتي (RPE) خلال مرحلة ما قبل المنافسة عند لاعبي كرة القدم اقل من 17 سنة ط.د. دينس محمد، جامعة البويرة(الجزائر)، د. حاج أحمد مراد، جامعة البويرة -الجزائر-	55
813-798	نظام التغذية عند رياضيي كمال الأجسام دراسة مسحية لقاعات التقوية العضلية بولاية الشلف وداك محمد، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف-الجزائر، طيب طيب، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-، فراشة طيب، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف-الجزائر، طيب طيب، جامعة ألكي محند اولحاج البويرة -الجزائر-	56
828-814	Obama's Strategy against ISIS in Iraq bahouli abir, Algeria University 03 -Algeria-	57
842-829	The Algerian Diplomatic Efforts in Containing the Arab-Israeli Normalization Deals Mohamed Amine Souyad, University of Algiers 3 -Algeria-	58
855-843	أهمية صيغ التمويل الإسلامية لتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر علي سحوان، جامعة المنار - تونس-، عبد الغني محلق، جامعة المدية -الجزائر-، سريدي أحمد، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-	59
870-856	الجامعة المنتجة؛ توجه جديد للجامعة الجزائرية في ظل اقتصاد المعرفة كمال العقاب، جامعة التكوين المتواصل -الجزائر-	60
887-871	حوكمة الشركات كآلية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية د. خريفي حسام، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-، د. لعكاف عائشة، جامعة تيسمسيلت -الجزائر-	61
900-888	نظم المعلومات الإدارية كأداة مساعدة للرفع من جودة عملية صنع القرار-دراسة حالة جامعة الدكتور مولاي طاهر بسعيدة- سعيد وفاء، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس-الجزائر-، صحراوي بن شيحة، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس-الجزائر-	62
912-901	الدراسات البنائية وإشكالية توظيف المنهج في العلوم الاجتماعية د. بن سليمان عمر، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	63
926-913	السياسة والأخلاق في منظور العقلنة العلمية الحديثة ماكس فيبر أنموذجا لكحل فيصل، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	64
942-927	الاتصال المسؤول آلية حديثة لتنمية الموارد البشرية في ظل أزمة كورونا بن عمارة أحمد، جامعة باجي مختار عنابة-الجزائر-، مومن لامية، جامعة باجي مختار عنابة-الجزائر-	65
955-943	الاستثمار في الأجيال الناشئة لصناعة النخب في العالم العربي والإسلامي أ. فرج سعيد، جامعة يحيى فارس المدية-الجزائر-	66
969-956	الأطر المفاهيمية والنظرية لظاهرة البداوة بوطيبة عبد الغني، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	67
984-970	التماسك الاسري، مرتكزاته وتحدياته في المجتمع الجزائري مامش نجية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-الجزائر-	68
1000-985	الحاجات الارشادية لأسر الاطفال ذوي اضطراب طيف التوحد دراسة ميدانية بالمركز البيداغوجي للإعاقة الذهنية بموزاية -البلدية- بوقطاف عقيلة، جامعة البلدية02 -الجزائر-، حفظ الله رفيقة جامعة البلدية02 -الجزائر-	69
1015-1001	الدراسات الثقافية ومحاولة فهم الفعل الاتصالي مقارنة Stuart hall نموذجاً صلح عائشة، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2، -الجزائر-	70

1031-1016	الصهيونية المسيحية: علاقتها بالصهيونية اليهودية والموقف من الحوار مع الإسلام الجازي راشد المري، طالبة ماجستير في دراسة الأديان وحوار الحضارات، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة قطر، -دولة قطر-	71
1045-1032	العلاقة بين التداخلات العيادية للعجز الفونولوجي ودقة القراءة لدى عسيري القراءة هناء بزيج، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2-الجزائر-، زعاعي خديجة انتصار باتنة 1-الجزائر-	72
1061-1046	الغنوسة والأمن النفسي شعشوع عبد القادر، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	73
1076-1062	المخططات المبكرة غير المتكيفة وعلاقتها بالفعالية الذاتية (دراسة ميدانية على الطلبة في جامعة ابن خلدون) زموري أسامه، جامعة لونييسي علي البليلة 2-الجزائر-، البازيدي فاطمة الزهراء، جامعة لونييسي علي البليلة 2-الجزائر-	74
1090-1077	المرنيسي والكتابة النسوية، بحث في الدين والمرأة بلال فتيحة، جامعة وهران 02-الجزائر- عيساني امحمد، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-	75
1101-1091	المنهج الرياضي في فلسفة روني ديكارت ط.د. بورحلة نعيمة، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	76
1116-1102	تأثير العلاج السلوكي المعرفي على درجة الايمان على الانترنت لدى عينة من طلبة جامعة المسيلة خرخاش أسماء، جامعة المسيلة -الجزائر-	77
1131-1117	ترسيخ القيم الدينية في الوسط المدرسي قوق أبو بكر الصديق، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة-الجزائر-، بايود صابرينة جامعة آكلي محند أولحاج البويرة-الجزائر-	78
1146-1132	تمثل مفهوم المواطنة لدى تلاميذ مرحلة التعليم المتوسط بالجزائر عروي مختار، جامعة الشهيد زيان عاشور بالجلفة-الجزائر-	79
1160-1147	توجهات الدافعية في التعلم الإلكتروني ربعي محمد جامعة غليزان، -الجزائر-	80
1174-1161	جودة التكوين ودورها في تحسين الأداء الوظيفي دراسة ميدانية بمفتشية الأقسام للجمارك -تلمسان- عميري رشيد، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان -الجزائر-، مارييف منور، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان -الجزائر-	81
1184-1175	جودة الحياة لدى الممرضة الأرملة دراسة عيادية لحالة بمستشفى تيارت سعيد رشيد، جامعة ابن خلدون -تيارت الجزائر-، الماحي زويدة، جامعة ابن خلدون، تيارت -الجزائر-	82
1198-1185	دور أرغنوميا الخطأ في تحسين أداء العاملين رهواني بوزيان، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان -الجزائر-، أ.د. بشلاغم يحي جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان -الجزائر-	83
1208-1199	سؤال العولمة بين الخطاب الفلسفي والتوظيف الأيديولوجي قراءة في بعض نماذج الفكر العربي والغربي المعاصر د. علة مختار، جامعة عاشور زيان الجلفة -الجزائر-	84
1224-1209	سوسيولوجيا الهجرة الجزائرية الى فرنسا-قراءة تحليلية بوزيرة سوسن، جامعة الجزائر 2 -الجزائر-	85
1236-1225	الفلسفة العربية المعاصرة واقع وممارسات د. بن خيرة بوعلام، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة- الجزائر-، د. بكيري محمد أمين، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة- الجزائر-	86
1247-1237	شخصية الأمير عبد القادر الجزائري من خلال مؤلفات خصومه من الفرنسيين-كتابات برنو ايتيين وجان لويس أزان أنموذجا- طالبي علي، جامعة حسيبة بن بوعلبي بالشلف-الجزائر-، حريشة جمال، جامعة حسيبة بن بوعلبي بالشلف، -الجزائر-	87
1259-1248	ضغوط العمل: المقاييس والاستراتيجيات د. مامن فيصل، جامعة عباس لغرور خنشلة-الجزائر-، د. شوشان نصيرة، جامعة عباس لغرور خنشلة-الجزائر-	88

1268-1260	طريقة التدريس ... بين الفلسفة التربوية التقليدية والحديثة حرير لزرقي جامعة احمد زبانه غليزان-الجزائر-	99
1283-1269	مارتن هيدغر ونقد مفهوم الحقيقة عند أرسطو ط. د. عبايد نورية، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	90
1299-1284	محورية مؤسسات التنشئة الاجتماعية في إعادة غرس قيم التعلم الاجتماعي د. مرابط أحلام، جامعة الجزائر 3 -الجزائر-، د. جراد عبد القادر، جامعة المدية -الجزائر-	91
1311-1300	مسألة الحجاب واللباس الشرعي عند السلفية شطاح خيرة، جامعة وهران 2 -الجزائر-، أ. د عيساني امحمد، جامعة تيسمسيلت-الجزائر-	92
1326-1312	مساهمة الإساءة الجسمية والنفسية في التنبؤ بالشعور بالخزي لدى التلاميذ عدة بن عتو، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف -الجزائر-، بلعربي عادل عبد الرحمن، جامعة ابن خلدون تيارت -الجزائر-	93
1342-1327	مستوى التفاؤل لدى عينة من الشباب المتعلمين من المجتمع الجزائري في ضوء بعض المتغيرات د. رقية نبار، جامعة سعيدة. الدكتور مولاي الطاهر-الجزائر-	94
1356-1343	مقومات التعبئة والجهاد في غرب إفريقيا خلال القرن 19 م؛ جهاد الحاج عمر تل نموذجاً هقاري محمد، جامعة الحاج موسى أقي أخموك تامنغست -الجزائر-	95
1370-1357	مهنة التلميذ بين التعليمات والممارسات-دراسة ميدانية لعينة من تلاميذ السنة الثالثة ثانوي- سارة بن حليلة، جامعة الجزائر 02 أبو القاسم سعد الله -الجزائر-، غنية ضيف، جامعة الجزائر 02 أبو القاسم سعد الله -الجزائر-	96
1386-1371	واقع اضطراب التوحد في المدارس الابتدائية: إشكالية الكشف والتكفل دراسة استكشافية على عينة من أساتذة التعليم الابتدائي سليمان فاطمة الزهراء، جامعة مصطفى اسطيمولي معسكر-الجزائر-	97
1401-1387	وجهات نظر انثروبولوجية حول اصول ومستقبل الحرب عبد الكريم فني، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر-، اسماعيل زروقة، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر-	98
1417-1402	Carte mentale et enseignement/apprentissage du FLE chez des collégiens sourds . Lot Hayette, Université Badji Mokhtar , Annaba -Algérie- ,Maarfia Nabila, Université Badji Mokhtar , Annaba - Algérie	99

حوكمة الشركات كآلية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية.

Corporate governance as a mechanism to reduce fraud and fraud in financial reporting.

د. خريفي حسام^{1*}، د. لعكاف عائشة²

جامعة تيسمسيلت (الجزائر)

houssam1302@gmail.com

جامعة تيسمسيلت (الجزائر)

lakafaicha@gmail.com

تاريخ الإرسال: 2023/04/23 تاريخ القبول: 2023/05/10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى إبراز دور حوكمة الشركات للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية، وينتج الغش والتلاعب لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات المحتواة في التقارير المالية.

والنتائج التي تم التوصل اليها هي: العمل على الالتزام بآليات الحوكمة والمتمثلة في مجلس الإدارة، نظام الرقابة الداخلية، لجان المراجعة، التدقيق الداخلي والمراجع الخارجي لينعكس ذلك على صحة ودقة البيانات والتقارير المالية.

كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات، آليات الحوكمة، الغش، التلاعب، التقارير المالية.

Abstract:

This study aims to highlight the role of corporate governance to reduce fraud and manipulation in financial reports, and fraud and manipulation result from non-application of accounting principles, lack of disclosure and transparency, and failure to show the data and information contained in the financial reports.

And the results that have been reached are: work to adhere to the mechanisms of governance represented by the Board of Directors, the internal control system, the audit committees, the internal audit and the external auditor, so that this is reflected in the validity and accuracy of the financial data and reports.

Keywords: corporate governance, governance mechanisms, fraud, manipulation, financial reports.

*د. خريفي حسام

1. مقدمة:

رغم أن التقارير المالية يتم مراجعتها من قبل مراجع الحسابات، إلا أنها قد تكون غير دقيقة ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للشركات، ولقد أدت هذه الفضائح والغش والتلاعبات، إلى انخفاض الثقة بمصداقية المعلومات المصرح بها في التقارير المالية وازدادت الشكوك في مدى صحة هذه المعلومات عند الرغبة في اتخاذ القرارات. لذا كان لزاما على إدارات الشركات أن تتبنى مسؤولياتها اتجاه مواجهة الخطر، وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات والمنظمات الدولية والأجنبية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب أن تتبناها تلك الشركات بمختلف ألياتها للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية وضمان جودتها ومصداقيتها.

وتتمحور إشكالية البحث في السؤال الجوهرى التالى:

كيف يمكن لحوكمة الشركات الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية؟

فرضية الدراسة:

إن مختلف الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة لها القدرة والفعالية في الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى:-

- 1- إبراز أهمية حوكمة الشركات في اقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء.
- 2- التطرق إلى الغش والتلاعب، وما يتركه من آثار كبيرة على التقارير المالية وبالتالي على الاقتصاد.
- 3- إثبات مدى فعالية الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة في الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية.

منهج الدراسة:

سنعتمد في هذا البحث على المنهج الاستقرائى باستخدام الأسلوب الوصفى التحليلي من خلال تحليل مفاهيم الغش والاحتيال والتقارير المالية ومستخدميها وحوكمة الشركات وألياتها، وذلك بالاعتماد على الدراسات المتوفرة إضافة إلى الاستعانة ببعض المواقع الالكترونية.

بناء على ما سبق تم تقسيم هذا البحث إلى:

أولاً: الإطار النظري لحوكمة الشركات والتقارير المالية.

ثانياً: الغش والتلاعب في التقارير المالية.

ثالثاً: دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية.

2. الإطار النظري لحوكمة الشركات والتقارير المالية

1.2 الإطار النظري لحوكمة الشركات.

1.1.2 مفهوم حوكمة الشركات:

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE ، أما

الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة."

حوكمة الشركات كألية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

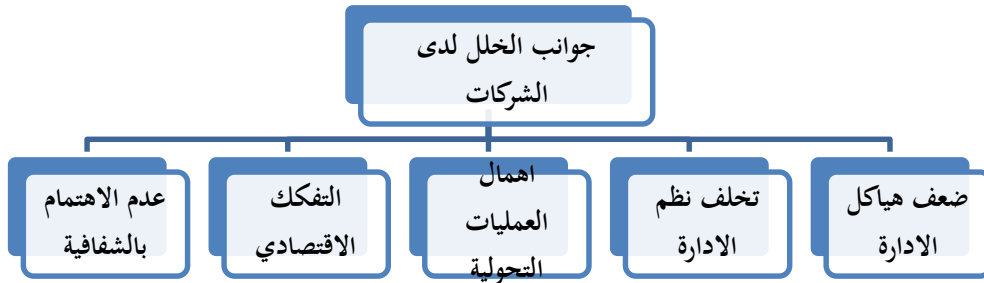
فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها."

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين."

وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين " (يوسف، 2007، صفحة 4)

هذا وقد ظهرت الحوكمة نظرا لوجود بعض جوانب الخلل لدى الشركات يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل 01: جوانب الخلل لدى الشركات



المصدر: ريم راسم محمود عودة، ص 53، 2017

2.1.2 خصائص حوكمة الشركات:

استنادا إلى المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، يتبين أن هذه الأخيرة ترتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف المعنية بتطبيقها في المؤسسة (المساهمون، الإدارة، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح)، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذه المفاهيم: (حدي عبد القادر، 2018، صفحة 251)

- الانضباط: إتباع السلوك المهني والأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الإفصاح والشفافية: تقديم صورة حقيقية عن كل ما يحدث في المؤسسة، وتوفير قنوات لبث المعلومات تسمح بعدالة وكفاءة المستخدمين والمهتمين بالحصول على تلك البيانات والمعلومات، وفي التوقيت المناسب؛
- الاستقلالية: القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة دون ضغوط؛
- المساءلة: إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: مسؤولية الأطراف المكلفة بالتسيير والرقابة أمام ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- العدالة: احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3.1.2 أهمية الحوكمة:

يساعد نظام الحوكمة الجيد على ما يلي : (بوخروبة الغالي، 2018، صفحة 334)

- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة في تحسين أداء السهم، وتعظيم الربحية ويولد الثقة لدى المستثمر وحملة الأسهم ويؤدي إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة على الأجل الطويل نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها، وإجراءاتها المحاسبية، والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛

- تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية؛ وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر؛

- تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدرة أكبر في الحصول على التمويل اللازم، ويخفض تكاليف رأس المال، ويحقق أداء أفضل، ومعاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح؛

- يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لحل مشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها؛

- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ومنع حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق استقرار أسواق المال

والتنمية والاستقرار الاقتصادي؛

- توفير الحماية لأصحاب المصالح، والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية من حملة الأسهم.

4.1.2 أهداف حوكمة الشركات:

في السابق كانت أهداف حوكمة الشركات توضع على شكل مجموعة من القواعد والمعايير الاختيارية التي ليس لها صفة الالتزام ولكن بعد التطور الذي شهده الاقتصاد العالمي جعل كل الدول والمساهمون والممولون وغيرهم يهتمون بأسس وقواعد الحوكمة وصياغتها على الشكل قواعد قانونية وتشريعية تحمل صفة الالتزام، ولتداخل مفهوم مصطلح الحوكمة بمجموعة من الأبعاد التنظيمية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والاجتماعية والقانونية للمؤسسات، وفي هذا الخصوص فقد ورد في منشورات بنك الإسكندرية أن حوكمة الشركات تهدف إلى: (مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد، 2018، الصفحات 49-50)

- العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة بمراجعة الإدارة؛

- حماية المساهمين بصفة عامة سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم؛

منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة؛

- مراعاة مصالح المجتمع والعمال؛

- تشجيع جذب الاستثمارات وتدفق الأموال المحلية والدولية؛

- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة المؤسسة أمام المساهمين، وصولا إلى قوائم مالية على أساس مبادئ ومعايير عالية من الجودة؛

- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة.

كما يمكن القول أن حوكمة الشركات تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف من بينها، تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الايجابي عنها، وكذا تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة، كما تهدف إلى تحسّن ين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، وإدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار، وأيضا تحسّن ين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات، كما تهدف إلى زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب إستثمارات ورؤوس أموال أخرى، وكذا زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسّن ين معدّلات دوران العمالة واستقرار العاملين، ومن خلال ما سبق ذكره يمكن أن نستنتج أن لحوكمة الشركة أهمية كبيرة، من خلال الأهداف المرجوة تحقيقه منها بداية من تجنب الكثير من أثار الأزمات والانهيارات المالية، إلى زيادة الثقة بين المتعاملين والمساهمين.

5.1.2 مبادئ حوكمة الشركات:

تعرف مبادئ حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على مؤسسات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع المؤسسة، والتي تظهر من خلال النظام واللوائح الداخلية المطبقة بالمؤسسة". وتمثل هذه المبادئ في: (بوحديد ويحياوي، 2016، صفحة 32)

1.5.1.2 المبدأ الأول: حقوق المساهمين

يهدف هذا المبدأ إلى العمل على المحافظة على مصالح المساهمين التي يكفلها لهم القانون: كالحرية في الانتخاب، الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومات، التصويت،... الخ.

2.5.1.2 المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يتضمن هذا المبدأ تأكيدا على المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب في نطاق أساليب ممارسة سلطة الإدارة بالمؤسسة، كما ينبغي أن تتاح لهم كافة فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

3.5.1.2 المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يتمثل أصحاب المصالح في حوكمة الشركات في الأفراد الطبيعيين والمعنويين الذين تتوفر فيهم ثلاث ميزات تتمثل في كل من: القدرة على التأثير في أداء المؤسسة، تقديم موارد خاصة من أجل تميز ونجاح المؤسسة، القدرة على تحمل المخاطر مع المؤسسة. (بوحديد ويحياوي، 2016، صفحة 33)

4.5.1.2 المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

يعني الإفصاح عرض للمعلومات الهامة للمستفيدين أي إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية وينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها: الموقف المالي والأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة، فيجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة.

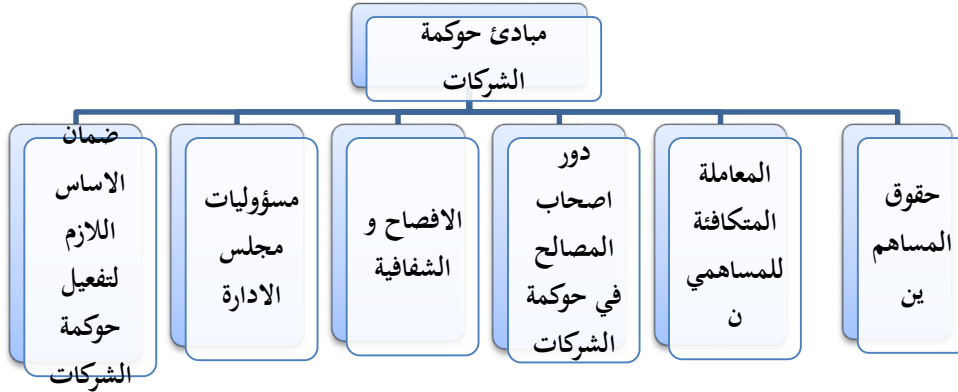
5.5.1.2 المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، وأن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، فينبغي أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر كامل للمعلومات لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين، وكذا المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

6.5.1.2 المبدأ السادس: ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات

ينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار قانوني وتنظيمي مؤسس فعلا يمكن كافة المشاركين في السوق من الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة من أجل رفع مستوى الشفافية، ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

الشكل 02: مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثين

6.1.2 آليات حوكمة الشركات:

يقصد بآليات حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل، الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة منهم، ويمكن القول بأن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين: الآليات الداخلية والآليات الخارجية، وهي كالآتي:

1.6.1.2 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة. ويمكن تقسيم آليات الداخلية لحوكمة الشركات إلى الآتي: (بوحديد ويحيواي، 2016، صفحة 34)
- مجلس الإدارة:

لكي يتمكن مجلس الإدارة في المؤسسة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:
- لجنة المراجعة:

بعد الانهيارات المالية في كبرى مؤسسات العالم بالولايات المتحدة الأمريكية، تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002 والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة للمراجعة، هذه اللجنة تكون منبثقة من مجلس

حوكمة الشركات كألية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية

الإدارة، وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والذين تتوفر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتتعلق مسؤوليتها بالإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية، أداء المراجع الداخلي والخارجي والتحقق من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذا مراجعة الالتزام بتطبيق مبادئ حاكمية المؤسسات من طرف إدارة المؤسسة.

- لجنة المكافآت:

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحاكمية المؤسسات بأنه يجب أن تتشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ولقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح المؤسسة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وهنا يكمن الدور الفعال لهذه اللجنة.

- لجنة التعيينات:

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات، فهي تقوم بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين،

وتضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين، كما تقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للمؤسسة باستمرار.

- المراجع الداخلي:

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة، حيث يقوم المراجعون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق، فإن كل من المراجعة الداخلية والخارجية تعد آليات من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتضليل، لذلك يجب أن تكون مستقلة ومنظمة بشكل جيد، وفي هذا الاتجاه يجب أن تتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل مباشر وليس إلى الإدارة.

2.6.1.2 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي: (بوحديد و بياوي، 2016، صفحة 35)

- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحاكمية المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من (هيس وامبايو)، وذلك من خلال أنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير

مؤهلة) ، فسوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في حقل الصناعة، وبالتالي ستعرض للإفلاس. إذن، فإن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

- الاندماجات والاكْتساب:

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكْتساب تعد من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم.

-المراجع الخارجي:

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك الكشوفات، وليس مدى قبولها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه.

-التشريعات والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، فقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل وظيفتهم ودورهم في هذه العملية فقط، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم أيضا .

2.2 الإطار النظري للتقارير المالية:

1.2.2 مفهوم التقارير المالية:

تعتبر التقارير المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية وتشمل التقارير المالية عادة على القوائم المالية التي تعد عصب التقارير المالية، والمتمثلة أساسا في قائمة الميزانية، وقائمة حسابات النتائج، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما تشمل أيضا على الملاحظات والجداول الملحقه والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية، وحتى تزيد الثقة في المعلومات المالية يفضل تقديمها للمراجعة للمصادقة عليها وإبداء الرأي (رزقات، 2015، صفحة 85)

2.2.2 أهداف التقارير المالية:

يتمثل دور التقارير المالية في الاقتصاد في تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الاعمال والقرارات الاقتصادية، ولكنها لا تحدد ما يجب أن تكون عليه تلك القرارات . التقارير المالية تقدم المعلومات التي تساعد في تحديد الاستخدام الكفاء للموارد والمساعدة في تقييم العوائد والمخاطر المتعلقة بالاستثمار والفرص المتاحة وتساعد كذلك في الارتقاء بالأداء الكفاء لرأس المال والأسواق الأخرى. كما تساعد التقارير المالية في خلق بيئة مناسبة لقرارات تكوين رأس المال. (حماد، 2011، صفحة 18)

3.2.2 الخصائص النوعية للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية:

الخصائص النوعية هي مواصفات معينة تجعل المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية مفيدة والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات لذلك يجب أن تتميز المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية بخصائص للحكم على جودتها وهذه الخصائص تتمثل في ما يلي: (احمد قايد، 2019، صفحة 64)

- القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين مع افتراض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية للمؤسسة ويجب عدم استبعاد المعلومات المتعمقة بالمسائل المعقدة في التقارير المالية إذا كانت ملائمة لاتخاذ القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

- الملائمة:

تعد خاصية الملائمة من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بالمعلومات المفصح عنها في التقارير المالية ولكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدمها يجب أن تكون ملائمة وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤدي إلى حدوث تغيير في اتجاه القرارات الاقتصادية للمستخدمين ومساعدتها في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح التقييم الماضي والملائمة خاصة مهمة للمعلومات المحاسبية والمالية المعدة للاستخدام الداخلي والخارجي ولكنها أكثر أهمية للاستخدام الداخلي.

- المصدقية (الموثوقية):

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقا بها ويعتمد عليها وتتميز المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز وبإمكان المستخدمين الاعتماد عليها.

4.2.2 محتويات التقارير المالية:

تتضمن التقارير المالية السنوية القوائم المالية وكذا تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وتقرير مراقب الحسابات (راضي، 2016، صفحة 14)

5.2.2 مستخدمو التقارير المالية:

أصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حاليا في تحديد أهداف المحاسبة، لأن الهدف الرئيس ي من التقارير المالية يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير) وقد تم تقسيم مستخدمي التقارير إلى ثلاث فئات هي: (ابولبن، 2020، الصفحات 66-67)

- مستخدمين داخل المؤسسة:

استخدامات تتعلق بإدارة المؤسسة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية، وهي استخدامات محدودة ومعروفة وإدارة المؤسسة لها سلطة الحصول على ما يلزمها من المعلومات في الوقت وبقدر التفصيل اللازم.

- مستخدمين خارج المؤسسة له سلطة في طلبها:

تكون له احتياجات متخصصة من المعلومات في نفس الوقت لديه القدرة على الحصول على هذه المعلومات، من أمثلتها (الضرائب، البنوك التي تقدم قروض أو تسهيلات ائتمانية، السلطات المشرفة على سوق تداولات الأوراق المالية، النقابات، الجهات الحكومية المنظمة للسوق).

- مستخدمين خارج المؤسسة ليس لديه سلطة في طلبها:

تلك المجموعة التي لا تتوفر لديه السلطة لكي تملئ احتياجاتها من المعلومات على الإدارة، وتعتبر التقارير التي تصدرها الإدارة هي المصدر الأساسي للمعلومات التي يحتاجونها عن المؤسسة.

وقد بين (إبراهيم، حجازي) المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات إلى:

- المستثمرون: يهتم مقدمو رأس المال ومستشاروهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيما والعائد المتحقق منها، أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المستثمرين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع أرباح الأسهم.

- الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إذا ما كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم.

- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها.

- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: يطلبون المعلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية، وتستخدم كأساس لإحصاءات الدخل القومي وغيرها.

- الجمهور: تؤثر على قرار الجمهور بطريقة مختلفة، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين.

3. الغش والتلاعب في التقارير المالية:

1.3 مفهوم الغش والتلاعب:

يشير مصطلح الغش إلى عدة معاني منها التحريف والتلاعب والاختلاس والاحتيال وقد عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الاحتيال على أنه: فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحكومة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على المنفعة غير عادلة أو غير قانونية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 159).

ويعني تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض خاصة. (الصبان والفيومي، 1990، صفحة 135)

وعرف الغش بالخطأ الذي يرتكب عن قصد أو تديبر سابق من قبل قسم المحاسبة أو البيئة الإدارية للتضليل أو الإخفاء أو الغش أو الاختلاس أو التأثير على القوائم والتقارير المالية، أو هو قيام إدارة الشركة بالإساءة إلى

المساهمين أو الدائنين أو غيرهم من المستخدمين بتقديم معلومات غير صحيحة بالقوائم والتقارير المالية بطريقة متعمدة (زبيدي، 2017، صفحة 122)

أما مفهوم التلاعب فهو يعد مرادفاً لمصطلحات الاختلاس والتزوير والغش والخطأ المتعمد، وغالبا ما يذكر مصطلح التلاعب للإشارة إلى: (العتار، 2018، صفحة 478)

-التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق هدف وهمي وظهار أداء الوحدة بشكل جيد وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية.

-مجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس فتظهر بصورة صحيحة.

2.3 أسباب الغش والتلاعب في التقارير المالية:

-ينطوي الاحتيال (سواء كان إعداد تقارير مالية احتيالية او تخصيص الأصول) على دافع او ممارسة ضغط لارتكاب الاحتيال وفرصة ملحوظة للقيام بذلك ووجود تبرير معين لذلك.

-ينطوي إعداد التقارير المالية الاحتيالية على أخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ او افصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية ويمكن أن تنجم عن جهود الإدارة التي تبذلها في إدارة الأرباح من اجل خداع مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على إدراكهم لأداء المنشأة وربحيتها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 168)

-إظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها.

-زيادة نسبة حصة السهم من الأرباح.

-الحصول على قروض إضافية أو تحسين شروط عمليات التمويل القائمة وظروفها.

-تحقيق أهداف الشركة وغاياتها المتمثلة في تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

-الحصول على مكافآت وحوافز إضافية بناء على الأداء المالي للشركة.

-إظهار أرباح اقل بهدف تخفيض ضريبة الدخل أو التهرب منها.

-اختلاس أصول المؤسسة. (زبيدي، 2017، صفحة 123)

4. حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية ونفعية التقارير المالية:

إن أهم أهداف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات هو زيادة نفعية التقارير المالية لتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وبالتالي التنبؤ بما سيكون عليه وضع الشركة في المستقبل فمن خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط ومدى تعرضها للفشل المالي واتخاذ وسائل الوقاية اللازمة للمحافظة على أموال الشركة والمساهمين وكذلك مواجهة الأسباب التي أدت إلى انخفاض الثقة ومصداقية التقارير المالية بعد اكتشاف الفضائح والمخالفات وتفشي ظاهرة تلاعب الشركات في تقاريرها المالية بمستخدمي هذه التقارير إلى طرح العديد من التساؤلات حول العلاقة الثلاثية الأبعاد بين إدارة المؤسسة ومراجع الحسابات وباقي مستخدمي التقارير المالية وأصبح الجميع في شك وقلق وحيرة بعد أن ثبت أن هناك تلاعبا وغشا وتدليسا ورغم أن التقارير تم مراجعتها من طرف مراجع الحسابات إلا أنها قد تكون غير دقيقة ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للشركات ولهذا سعت الشركات لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لزيادة نفعية التقارير لمالية ومواجهة أسباب انخفاض الثقة ومصداقية التقارير المالية والمتمثلة في ما يلي: (احمد قايد، 2019، صفحة 67)

1.4 نفعية التقارير المالية وعلاقتها باتخاذ القرارات:

إن المعلومات التي تنتجها الأنظمة تعد مورد أساسي من موارد المنظمات على مختلف أشكالها فهي العمود الفقري للقرارات المحاسبية سواء كانت قرارات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية حيث هذه القرارات تساعد في رفع أداء المؤسسات وتعظيم ثروة المساهمين وتعتبر المعلومات ذات أهمية كبيرة بالنسبة لعدة جهات وتختلف هذه الأهمية باختلاف الجهة المستفيدة من المعلومة المحاسبية وكذلك على درجة جودة هذه المعلومة ولكي تكون لها مصداقية ونفعية أكبر كلما احتوت على الخصائص النوعية للمعلومة والتي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية.

1.1.4 أسباب انخفاض الثقة ومصداقية التقارير المالية: تكمن فيما يلي: (احمد قايد، 2019، صفحة 67)

- قيام الإدارة بإعداد تقارير مالية مضللة وغير متفقة مع المعايير المحاسبية الدولية وإعطاء نظرة على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة أو تطبيق سياسات وطرق معينة لتحقيق أغراض خاصة بالإدارة الذي قد يؤدي إلى التلاعب في تقاريرها المالية.

- ضعف المراجع الداخلي أمام الإدارة وعدم قدرته على التقييم والفحص واختبار مدى دقة المعلومات المالية والتشغيلية ومدى الالتزام بالقوانين والنظم المعمول بها.

- تسيير الشركات من خلال مجالس إدارة ضعيفة غير مؤهلة وغير قادرة على تصميم نظام فعالة للرقابة مع غياب تمثيل الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة مما يقلل من قدرة المجالس في مناقشة التقارير المالية قبل اعتمادها. عدم استقلالية المراجع الخارجي وفشله في كشف التحريف والتزييف في التقارير المالية في بعض الشركات وتواطئه في بعض الأحيان مع الإدارة على حساب الأطراف الأخرى أي حدوث تحالفات بين المراجع الخارجي والإدارة.

- الفساد المالي والإداري في الشركات

5. دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية:

1.5 دور الآليات الداخلية للحوكمة:

1.1.5 دور مجلس الإدارة في مواجهة مظاهر الغش:

يلتزم أعضاء مجلس الإدارة ولجان التدقيق التابعة له مهمة مراقبة ومتابعة عمل الإدارة، خاصة ما تعلق منها بإعداد البرامج المضادة للاحتيال ومراقبة تنفيذها، ويتحمل المجلس كامل مسؤوليته في حالة وجود غش وثبت عدم بذله العناية اللازمة وعدم اتخاذ التدابير الوقائية من طرف الإدارة، وتكون الخطوة الأولى في مكافحة الغش في تقييم مخاطر الاحتيال ويهدف التقييم إلى تحديد وتقييم عوامل الخطر التي من شأنها تسهيل عملية الغش بالمؤسسة وتقع مسؤولية مخاطر الاحتيال في المقام الأول على عاتق الإدارة تحت إشراف ومراقبة لجان التدقيق ولهذه الأخيرة دور مهم في مراقبة عملية التقييم بفهم المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة وتقييم تنفيذ التدابير المتخذة ضد الاحتيال، ولا يقف دور لجان التدقيق فقط عند ضمان تحمل الإدارة لمسؤولياتها خاصة فيما يخص الاحتيال بل يتعداه إلى الوقوف في وجه العمليات المحتملة للاحتيال من طرف الإداريين أنفسهم .

(لعروس، 2017، صفحة 98)

2.1.5 دور لجان التدقيق في عملية التصدي لمظاهر الغش والتلاعب:

إن فعالية دور لجنة التدقيق في مكافحة مظاهر الغش تكمن في ضرورة إنشاء اوجود لجان للتدقيق في حد ذاته على مستوى المؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى ضرورة توفر الشروط والمحددات التالية لأداء مهامها الرقابية بكل فعالية: (لعروس، 2017، صفحة 114)

- ضرورة وجود لجنة للتدقيق تتميز باستقلالية أعضائها.

- أن تتكون لجنة التدقيق من أعضاء غير تنفيذيين في مجلس الإدارة.

- أن يتوفر أعضائها على الخبرة في مجالات المحاسبة والمالية.

- أن تتعدد اجتماعاتها الدورية على الأقل أربع مرات في السنة.

- الإشراف الفعال على عمليات التدقيق الداخلي وقدرتها على تعيين المراجعين الخارجيين وكذا فصلهم وتحديد أنعابهم.

3.1.5 دور نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والتلاعب في التقارير المالية:

تعتبر التغيرات السريعة التي شهدتها العالم والتي نتج عنها كبر حجم المؤسسات وزيادة عدد المشاريع من العناصر الهامة التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام رقابة والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية، وبناء على ذلك ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها من الأساليب المساعدة على اكتشاف الغش والفساد المالي والعمل على مواجهتهما والتقليل من آثارهما السلبية على المؤسسة وعلى الاقتصاد على حد سواء، حيث تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية دورا مهما في تعزيز الرقابة على الغش والفساد المالي من خلال زيادة مصداقية المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية وتحسين سلوك الموظفين وبالتالي تقليل مخاطر الفساد المالي فجودة نظام سليم للرقابة الداخلية يخفض الغش والفساد المالي مما يؤدي إلى انجاز تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية على نتائج المؤسسة (رشام، 2016، صفحة 189)

4.1.5 دور التدقيق الداخلي في مكافحة الغش والتلاعب:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في إطار حوكمة الشركات، إذ أنها تعزز عملية الحوكمة، بزيادة القدرة على المساءلة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، ويعتبر كل من التدقيق الداخلي والخارجي آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف الغش والتزوير هذا وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، وخاصة ما تعلق منها بأهمية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير.

وتقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على عاتق إدارة المنشأة، وعلى المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون على دراية ومعرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث

الغش والاحتيال، وعلى المراجع عند اكتشافه ضعف في نظام الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث احتيال ورغم ذلك لا يستطيع المراجع الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال أو المشاركة مع جهات أخرى . (لعروس، 2017، صفحة 114)

2.5 دور الآليات الخارجية للحوكمة

1.2.5 دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات: تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في

حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية

للمراجع وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات: (مطير، 2010، الصفحات 05-06)

1.1.2.5 الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

· تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

· ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

· ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

2.1.2.5 الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحدياً جدياً للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات:

- تطوير معايير المحاسبة المالية:

يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حياة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية تطوير معايير المراجعة: يجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مبادئ في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء:

إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.

· تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنياً أن التعليم المهني المستمر يمثل جانباً هاماً في معيار التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات:

وذلك وفقاً لمسودتي معياري المراجعة الدولية رقم 70-705 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 25/3/2005م.

2.1.2.5 الأليات المهنية العملية:

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دورة الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

- القوانين والتشريعات:

حيث بالطبع تؤثر على آليات الحوكمة بما يمثل الرادع من الانسياق نحو التلاعب والفساد.

- منظمة الشفافية العالمية:

من خلال الدور الذي تلعبه في ممارسة ضغوطاً، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري في الدول، فمثلاً تضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطاً من أجل ممارسة الحوكمة فيها.

2.2.5 مسؤولية المراجع الخارجي تجاه الغش والتلاعب في التقارير المالية:

عندما يواجه المراجع ظروفًا من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على: (عرب وزيدان، 2018، صفحة 496)

- حكم المراجع فيما يتعلق بنوع الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف.

- احتمال حدوث هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية.

- احتمال تأثير هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية.

لا يستطيع المدقق أن يفترض أن حالة وقوع الخطأ أو الغش هي حالة منفردة ومنعزلة إلا إذا دلت الظروف بوضوح على خلاف ذلك وعلى المدقق إذا لزم الأمر أن يعدل من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عمله الأساسية.

إن القيام بإجراءات معدلة أو إضافية يساعد المدقق عادةً في تأكيد أو استبعاد الشك بوجود غش أو خطأ نتيجة للإجراءات المعدلة أو الإضافية فعلى المدقق مناقشة هذا الأمر مع الإدارة، أن ينظر فيما إذا تم إظهاره بصورة مناسبة أو تصحيحه في البيانات المالية، كما أن المدقق يجب أن يأخذ في الاعتبار التأثير المحتمل لذلك على تقريره على المدقق أن يأخذ في الاعتبار دلالات الغش والخطأ الجوهرية على الأمور الأخرى المتعلقة بالتدقيق وأن يعيد النظر في تقدير المخاطر وصحة إقرارات الإدارة في حالة وجود غش أو خطأ لم يتم اكتشافه من خلال إجراءات الرقابة الداخلية ولم يتم الإفصاح عنه في إقرارات الإدارة. إن دلالات اكتشاف حالات معينة من الغش أو الخطأ من قبل المدقق تعتمد على علاقة ارتكاب أو إخفاء الغش أو الخطأ بإجراءات الرقابة المحددة ومستوى الإدارة والموظفين ذوي العلاقة.

3.2.5 دور القوانين والتشريعات:

مما لا شك فيه تأثير التشريعات والقوانين الدولية والمحلية على أطراف عملية الحوكمة، وإبراز الأمثلة على ذلك صدور القانون الأمريكي (ساربنز أوكسلي) الذي جاء بفرض متطلبات جديدة على شركات القطاع العام والتي تتمثل في تقوية وتدعيم الدور الذي تقوم به لجان المراجعة وضرورة توقيع كل من المدير التنفيذي والمدير المالي الرئيسيين على تقرير نظام الرقابة الداخلية بما يعطي خطوط اتصال فعالة بين المراجع ولجته المراجعة، بالإضافة إلى إعطائه للجنة المراجعة الكثير من الصلاحيات أولها الحق في تعيين أو إعفاء المراجع الخارجي من عمله بالإضافة لأنها الجهة الأصلية المخول لها الاطلاع على تقرير المراجع الخارجي، بالإضافة لحقها في التصديق على تقديم المراجع الخارجي لخدمات غير المراجعة لعميله. (مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد، 2018، صفحة 168)

6. الخاتمة:

تمثل حوكمة الشركات نظام يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية والإدارية والاقتصادية، تحكمها منهجيات وأساليب، وتستخدم في ذلك آليات داخلية وخارجية تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح، وبما يضمن الشفافية والإفصاح في المؤسسة. ويعتبر الفساد المالي والإداري من أكبر المعضلات التي تعاني منها الشركات، والغش والتلاعب في التقارير المالية أحد أشكال الفساد المالي والإداري والذي يعتبر من الأمور الخطيرة لما له من تأثير على أمانة إدارة الشركة والمستفيدين من هذه التقارير المالية، وتمثل آليات حوكمة الشركات خط دفاع وتحكم ضد الغش والتلاعب في التقارير المالية وإن فاعلية هذه الآليات لها أهمية كبيرة في الحد من هذا الفساد ويظهر دورها في الوقاية من مظاهره ومحاربة أساليبه والكشف عن مخططاته.

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة الاعتماد على آليات حوكمة الشركات لما لها من فوائد للشركات ومساهمتها في الحد من الغش والفساد وزيادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية.

- إعداد وتنفيذ برامج تكوين وتدريب للأفراد في نطاق تطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات.

حوكمة الشركات كألية للحد من الغش والتلاعب في التقارير المالية

- أن تتولى هيئة مشرفة مسؤولية متابعة مستوى التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات وتشكيل لجان تتولى مراقبة عملية التطبيق.

7. مراجع وهوامش:

- البشير زبيدي. (2017). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمدبوضياف المسيلة، الجزائر.
- بوكريزيقات. (2015). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.
- حاتم فوزي محمود ابولين. (2020). أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد:05 (العدد01)، 59-78.
- حيدر عباس العطار. (2018). دور المحاسبة إبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد. مجلة الدنانير، المجلد 01 (العدد 14)، 462 - 497.
- دواح بلقاسم بوخروبة الغالي. (2018). مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والافصاح المحاسبي. مجلة اقتصاديات المال والاعمال، المجلد 02 (العدد 02)، 331-347.
- رأفت حسين مطير. (2010). آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات. تم الاسترداد من الجامعة الإسلامية غزة: <http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>
- زيدان محمد حدي عبد القادر. (2018). فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14 (العدد 18)، 243-256.
- سارة عراب، ومحمد زيدان. (2018). مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 05 (العدد 01)، 480 - 501.
- طارق عبد العال حماد. (2011). الطرق المحاسبية والتقارير المالية. القاهرة.
- عبد الباسط مداح. (2018). أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- كهينة رشام. (2016). جودة التدقيق كأسلوب للحد من الغش والفساد المالي. مجلة معارف، المجلد 11 (العدد 20)، 183 - 192.
- لخضر لعروس. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- ليلى بوحديد، والهيام يحيياوي. (2016). دور آلية حاكمية المؤسسات في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسة العمومية الجزائرية. افاق للعلوم، المجلد 01 (العدد 01)، 25-42.
- محمد حسن يوسف. (جوان، 2007). محددات الحوكمة ومعاييرها-مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر. بنك الاستثمار القومي . مصر.
- محمد سامي راضي. (2016). تحليل التقارير المالية محاسبي مالي ائتماني. دار التعليم الجامعي . الاسكندرية.
- محمد سمير الصبان، ومحمد الفيومي. (1990). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الدار الجامعية الاسكندرية . مصر.
- موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. تم الاسترداد من جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن:
- <http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf>
- نور الدين احمد قايد. (2019). مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية- دراسة حالة مجمع صيدال. المجلة الجزائرية للأبحاث والدراسات (العدد 06)، المجلد 02.