أثر مؤشرات عوامل مثلث الغش على تقدير الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية "دراسة تجريبية في بيئة التدقيق السورية"

تاريخ الاستلام: 2014/6/8 تاريخ القبول: 2015/1/21

د. ماهر عياش الأمين (*)

د. محمد عبد الغني البهلول (**)

د. عبد الرحمن عمر الحارس (***)

ملخص

تهدف الدراسة إلى التحقق من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير وَكُلّ من عوامل الضغوط والفرص والمبررات ذات العلاقة، والموجودة في بيئة التدقيق السورية. صممت الدراسة الحالية بشكل هجين يجمع بين أدوات البحث الكمي المعتمدة في دراسات المسح (كأداتي المقابلة الشخصية، والاستبانة)، وبين أدوات البحث النوعي المعتمدة في المدخل الاستكشافي (كالعصف الذهني وجماعات التركيز) التي تم تضمينها ضمن أداة المقابلة الشخصية. وقد تَمّ

(*)أستاذ مساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سورية.

(**)أستاذ مساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سورية.

(***)دكتور في المحاسبة.

تعرف مؤشرات عوامل الغش الموجودة في بيئة التدقيق السورية اعتماداً على المقابلة الشخصية مع المدققين السوريين، ومن ثم مسحت آراء عينة من هؤلاء المدققين باستخدام أداة الاستبانة. تم تحليل البيانات الناتجة عن الاستبانة باستخدام اختبار ارتباط سبيرمان، بالإضافة لتحليل الانحدار الخطي المتعدد. وأظهرت نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وَكُلّ من مؤشرات عوامل الضغوط والفرص والمبررات.

الكلمات المفتاحية: مثلث الغش، مؤشرات عوامل الغش، تدقيق الحسابات

Abstract:

The Impact of the Indicators of Fraud Triangle Factors on the (Fraud Reswlting from Deviating) Fraudulent Financial Reporting Estimating (An Experimental Study in Syrian Audit Environment)

the present study aims to investigate whether there is a statistically significant relationship between fraud resulting from fraudulent financial reporting and the factors of pressure, opportunities, and rationalizations existed in the Syrian audit environment. In order to achieve the desired objectives, The current study has been designed in a hybrid form that combines the quantitative research tools adopted in the surveys (such as: personal interview, and questionnaire) and qualitative research tools adopted in the exploratory approach (such as: Brainstorming, and Focus Groups) which were included within personal interview. The fraud risk factors exist in the Syrian audit environment were identified depending on personal interviews with the Syrian auditors. Also, the Syrian auditor's opinion was surveyed using the questionnaire. The questionnaire data were analyzed using spearman correlation tests, in addition to multiple linear regression analysis. The analysis clarified the presence of a statistically significant relationship between the fraudulent financial reporting fraud and each of the fraud risk factors: (pressure, opportunities, and rationalizations).

Key words: fraud triangle, fraud risk factors, Auditin

1. مقدمة: (Introduction)

يزداد الاهتمام بمشكلة الغش نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي، الأمر الذي أدى بدوره إلى ظهور تساؤلات عديدة من قبل المستثمرين والمساهمين الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس الكثير من الشركات والبنوك العالمية، حيث تساءل الكثيرون عن سبب عدم إعطاء المدقق الخارجي إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات (محمد وصالح، 2005). وفي نفس السياق أعلنت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) عن ظهور سبع حالات غش في شهر تموز من العام 2010 وحده، خمس منها لشركات معروفة كشركتي (DELL, GE) (Curtis, 2010).

هذا واستجابت الجهات الناظمة للمهنة كالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) (IFAC) لانتشار ظاهرة الغش في شركات الأعمال بإصدار العديد من المعايير، كالمعيارين (SAS 99, ISA 240) المتعلقين بمسؤولية المدقق تجاه الغش في التقارير المالية موضع التدقيق، وعرضت النشرتان لمجموعة من المؤشرات الدالة على ظهور الغش، والمصنفة بحسب عوامل ظهورها (مثلث الغش) إلى (مؤشرات ناتجة عن الضغوط المالية التي تتعرض لها الشركة موضع التدقيق، مؤشرات ناتجة عن توافر الظروف المواتية لظهور حادثة الغش، ومؤشرات ناتجة عن طبيعة الجانب الأخلاقي لمديري وموظفي الشركة موضع التدقيق والذي قد يسمح لهم بتبرير قيامهم بحادثة الغش) (AICPA, 2002)، (IFAC, 2009).

2. مشكلة البحث: (Research Problem)

تكمن مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

1. كيف يدرك المدققون السوريون العلاقة بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية للشركة موضع التدقيق والضغوط المختلفة التي تتعرض لها؟
2. كيف يدرك المدققون السوريون العلاقة بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية للشركة موضع التدقيق ووجود ظروف وفرص تتيح حدوث الغش؟
3. كيف يدرك المدققون السوريون العلاقة بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية للشركة موضع التدقيق ووجود أفراد أو جماعات داخل الشركة تبرر قيامها بهذه الحادثة؟

3.أهمية البحث وأهدافه: (Research Importance and Objectives)

يتميز هذا البحث من الأبحاث السابقة التي درست مؤشرات عوامل الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وصاغت نماذج لاكتشافه في العديد من بيئات التدقيق العالمية، في أنه يراعي خصوصية بيئة التدقيق السورية، من حيث إنّه يسعى لاستكشاف مؤشرات عوامل هذا النوع من الغش السائدة في بيئة التدقيق السورية بحسب إدراكها من قبل المدققين السوريين الممارسين للمهنة، واختبار مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف القوائم المالية وبين مؤشرات هذه العوامل، ومن ثم صياغتها ضمن نموذج تنبؤي لقياس درجة هذا النوع من الغش وفقاً للمؤشرات السابقة.

4. فروض البحث: (Research Hypotheses)

سوف يعتمد الباحث في إجابته عن أسئلة البحث ومشكلته وتحقيق أهدافه من خلال التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضغوط على الشركة موضع التدقيق وإدارتها ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فرص وظروف الغش في الشركة موضع التدقيق ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبررات الغش لدى الإدارة وموظفي الشركة موضع التدقيق ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.

5. متغيرات البحث: (Research Variables)

يتمثل المتغير التابع في هذه الدراسة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting Fraud)، وتتمثل المتغيرات المستقلة فيما يلي: 1- عامل الضغوط (Pressures)، 2- عامل الفرص (Opportunities)، 3- المبررات (Rationalizations).

6. منهج البحث: (Research Methodology)

تم اختيار تصميم هجين للبحث يقوم على الدمج بين التصاميم المستعرضة الملائمة لبحوث المسح والأكثر انتشاراً في العلوم الاجتماعية (شافا ناشيماز ودافيد ناشيماز، 2004)، والمدخل الاستكشافي الذي ينطوي على استخدام أساليب البحث النوعي كأسلوب العصف الذهني (Brainstorming) والمقابلات التي يحكمها أسلوب جماعات التركيز (Focus Group). تم اختيار طريقتين لجمع البيانات من خلال المسح هما: المقابلة الشخصية والاستبانة البريدية؛ ففيما يتعلق بالمقابلة الشخصية، فقد تم اختيار نموذج المقابلات المركزة؛ لأنها تمكن الباحث من تضمين أدوات البحث النوعي السابقة الذكر، وقد تم استخدام المقابلة الشخصية بغرض جمع

البيانات اللازمة من قبل المحاسبين القانونيين السوريين الممارسين لتكوين تصور أولي حول طبيعة ظاهرة الغش في سورية: أنواعها، ومسبباتها، وإدراك المدقق السوري لدلالة مؤشرات عواملها. أما فيما يتعلق بالاستبانة البريدية، فتكونت من قسمين: قسم يختص بجمع بيانات المستجيبين الشخصية، وقسم يختص باختبار فرضيات الدراسة الثلاث. وتم تصميم استمارة الاستبانة بشكل جوهري بناءً على نتائج تحليل المقابلات، والتي بينت وجود مؤشرات للغش غير مضمنة في المعيارين (SAS: 9, ISA: 240)، وبشكل جزئي بناءً على التصميم المتبع في دراسة كل من (Abdul Majid & Tsui, 2001)، (Wilks & Zimbelman, 2002)، و(Shaub & Lawrence, 1996) من حيث صياغة مؤشرات الغش ضمن حالات أو سيناريوهات.

7. الدراسات السابقة: (Literature Review)

يمكن تصنيف الدراسات السابقة إلى صنفين أساسيين هما: دراسات تم إعدادها من قبل باحثين أكاديميين في مجال تدقيق الحسابات، ودراسات تم إعدادها من قبل هيئات وجهات مهتمة بمهنة التدقيق أو بدراسة الجوانب والآثار الناجمة عن حوادث الغش، ففيما يتعلق بدراسات الباحثين الأكاديميين، فقد تنوعت هذه الدراسات؛ فمنها ما اهتم بدراسة مؤشرات ظهور الغش كدراسة (Smith et al., 2005) بعنوان "إدراك المدققين لمؤشرات خطر الغش– حالة ماليزيا". وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم مؤشرات الغش بحسب رأي المدققين الماليزيين. وقد صنفت الدراسة تلك المؤشرات إلى ثلاث مجموعات رئيسية، وأظهرت نتائج التحليل أنّ المؤشرات المتضمنة خلال مجموعة (الاستقرار المالي والتشغيلي) هي الأهم، تليها (شخصية الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة)، ومن ثم تليها (الشروط الاقتصادية). أما بالنسبة لبيانات المدققين

الديموغرافية، فلم يتبين أنه لعامل جنس المدقق، أو لمدة ارتباطه مع الشركة موضع التدقيق، أو أنّ لسنوات خبرته تأثيراً يذكر على إدراكه لمؤشرات ظهور الغش بشكل عام.

دراسة (Lou and Wang, 2009) بعنوان "عامل خطر الغش المتعلق بمثلث الغش – تقييم حالات الغش في التقارير المالية". وهدفت هذه الدراسة إلى فحص عوامل الغش المتعلقة بمثلث الغش والمتضمنة في جميع معايير اكتشاف الغش الهادفة إلى تقييم حالات الغش في التقارير المالية. وأظهرت نتائج التحليل أن غش التقارير المالية يرتبط بشكل موجب بواحد من الشروط التالية: الضغوط المالية على الشركة – وجود نسبة مرتفعة من تعقيد عمليات الشركة – وجود أسئلة حول استقامة مديري الشركة – وجود تدهور في العلاقة بين الشركة ومدققيها، كما عمدت الدراسة إلى صياغة نموذج لاكتشاف الغش يعتمد على النسب المالية سابقة الذكر للشركات موضع التدقيق.

وفي نفس السياق جاءت دراسة (Abdul Majid & Tsui, 2001) بعنوان "دراسة تحليلية لإدراك مدققي هونكونغ لأهمية عوامل الغش المحددة في تقييم الخطر"، بهدف فحص إدراك المدققين لمستويات خطر الغش وللتصرفات غير القانونية المهمة المتعلقة بوجود ستة عوامل خطر. كما عمدت الدراسة إلى تقييم جودة أحكام المدققين. وطبقت هذه الدراسة على مرحلتين. حيث تم الطلب من المدققين تحديد أهمية 15 عاملاً من العوامل المرتبطة بوجود التحريفات الجوهرية، واعتماداً على استجابات الاستبانة (عينة مكونة من 45 مدير تدقيق خبير بموضوع الغش بسبب طبيعة عمله، وبنسبة استجابة 58%) تم تعريف ستة من أهم العوامل السابقة ليتم تضمينها في مرحلة البحث الثانية، حيث تم تصميم النموذج (اختبار نموذج

العدسة) اعتماداً على آراء 30 مدققاً خبيراً (من أصل 50 تم إرسال الاستبانات إليهم) من ممارسي شركات التدقيق الست الكبرى. وأظهرت نتيجة الدراسة أن (ظهور تحريفات جوهرية خلال عمليات تدقيق سابقة، مؤشرات مخاطر استمرارية الشركة) تعتبر من أهم العوامل في تحذير المدقق لمخاطر الغش والتحريفات الجوهرية.

وسعت دراسة (Chen, 2006) بعنوان "بُحَيثٌ إيجابي حول عوامل غش التقارير المالية للشركات المدرجة في الصين" إلى دراسة عاملي الضغوط والفرص المسببين لتحريف التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى صياغة نموذج لتقدير الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بالاعتماد على مؤشرات العاملين السابقين، واستنتجت الدراسة أن عامل الضغوط متمثلاً بالشروط التي تفرضها سوق الأوراق المالية على الشركات المدرجة، وعامل الفرص متمثلاُ بقدرة عدد محدود من الملاك على التحكم بالشركة، قلة عدد المديرين المستقلين عن المساهمين، انخفاض عدد اجتماعات المديرين في الشركة، وضعف رقابة مجلس الإدارة على التقارير المالية، تعتبر من أهم مسببات حدوث الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية. هذا وناقشت دراسة (الجربوع، 2004) بعنوان "مسئولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالتقارير المالية في قطاع غزة – فلسطين". وطرح الجربوع العديد من القضايا البحثية ذات العلاقة مثل: (مدى وجود علاقة بين ضعف أساليب الضوابط الداخلية للرقابة وبين ميل إدارة الشركة إلى ارتكاب الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية، مدى وجود علاقة بين مبدأ المحافظة على السرية تجاه الشركة التي يدقق حساباتها المدقق وبين إبلاغ الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية إلى أطراف ثالثة، مدى وجود علاقة بين نوع الرأي الذي سيبديه المدقق في تقريره ووجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية في

التقارير المالية، مدى وجود علاقة بين الاكتشاف اللاحق للخطأ والغش والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية بعد صدور تقرير المدقق وإهماله وتقصيره في أداء واجباته المهنية، مدى وجود علاقة بين تقبل المدقق الخارجي مسئولياته في اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية وإرضاء المجتمع المالي عنه، وعدم رفع قضايا عليه أمام المحاكم).

كما بينت دراسة (أحمد، 2007) بعنوان "مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية" أنه يمكن الاستفادة من إجراءات التدقيق الواردة في نشرة معايير التدقيق رقم (240) فيما يتعلق بزيادة إمكانية اكتشاف التضليل الذي قد تتضمنه التقارير المالية الخاضعة للتدقيق، وأوضحت الدراسة أنه يمكن الاستفادة من إجراءات التدقيق الواردة في نشرة معايير التدقيق الأمريكية (SAS 99) فيما يتعلق بزيادة إمكانية اكتشاف التضليل الذي قد تتضمنه التقارير المالية الخاضعة للتدقيق، ومن أهم هذه الإجراءات: (القيام بعملية تدقيق تفصيلية للحسابات ذات المخاطر المرتفعة، الاستفادة من محامي الشركة بشأن الدعاوي القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها، الحصول على مصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الشركة، وتنفيذ اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من حيث تصميمها وتطبيقها). وتطرقت الدراسة أيضاً لكل من التدابير التي تسهم في تخفيض خطر تعرض مدقق الحسابات للدعاوى القضائية، وللعوامل التي تزيد من احتمال تعرض التقارير المالية الخاضعة للتدقيق لتحريفات جوهرية.

أما فيما يتعلق بدراسات الهيئات والجهات المهتمة بمهنة التدقيق أو بدراسة الجوانب والآثار الناجمة عن حوادث الغش، فقد اهتمت هذه الدراسات بتوصيف حوادث الغش، وأنواعها، وأسبابها، وآثارها، وكيفية إدارة مخاطرها، حيث ناقشت دراسة

مركز جَوْدة التدقيق بعنوان "منع واكتشاف تحريف التقارير المالية" مفهوم تحريف التقارير المالية من منظور مثلث الغش، حيث أرجعت الدراسة حدوث أي تحريف في التقارير المالية إلى عوامل: الضغوط، والفرص، والمبررات، وبينت الدراسة أن أهم ثلاثة مؤشرات لعامل الضغوط هي: المكاسب الشخصية وما تتضمنه من تضخيم للأداء بغرض الحصول على التعويضات المرتبطة بكل من مستوى الأداء وسعر السهم المستهدف، والحاجة لتلبية التوقعات المالية قصيرة الأجل، والرغبة في إخفاء الأمور السيئة. وفيما يتعلق بعامل الفرص، فإن أهم المؤشرات المرتبطة به تتمثل في ضعف السمة الأخلاقية للإدارة العليا، وفي عدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية. أما عامل المبررات، فتتمثل مؤشراته في كون الأفراد الذين يحرفون التقارير المالية تتوافر لديهم إمكانية تبرير فعلتهم. (CAQ, 2010).

وقدمت دراسة لجنة المنظمات الراعية بعنوان "تحريف التقارير المالية بين عامي 1998 و2007" تحليلاً لحالات تحريف التقارير المالية التي حدثت في الشركات المدرجة في البورصة بين عامي 1998 و2007. وأوضحت الدراسة أن هناك 347 حالة مزعومة للغش في الشركات المساهمة العامة مقارنةً بـ 294 حالة بين عامي 1987 و1997، وأوضحت أيضاً أن الرئيس التنفيذي والمدير المالي قد اشتركا بـ 89% من مجمل حالات الغش المدروسة، وأضافت الدراسة إلى أن الوسيلة الأكثر شيوعاً لتحريف التقارير المالية تتمثل في الاعتراف غير السليم للإيرادات، يليها تضخيم قيمة الأصول أو رسملة بعض المصاريف (COSO, 2010).

وفي سياقٍ متصل، اعتمدت دراسة جمعية فاحصي الغش المعتمدين بعنوان "التقرير إلى الأمة حول الغش وإساءة المعاملة المهنية" على بيانات تم جمعها من 1843 حالة للغش حدثت حول العالم بين عامي 2008 و2009. وأشارت نتائج

المسح الذي أجرته الدراسة أن الشركات التي تتعرض للغش تخسر بالمتوسط حوالي 5% من إيراداتها السنوية. وأضافت الدراسة إلى أن الغش المتعلق باختلاس الأصول يعتبر أكثر أنواع الغش شيوعاً، حيث ظهر بنسبة 90% من الحالات المدروسة جميعها، ولكنه أقل أنواع الغش من حيث التكلفة، بينما حلت حالات الغش المتمثلة في الفساد في المرتبة الثانية، حيث ظهرت بنسبة 30% من الحالات المدروسة جميعها، لكن بتكلفة أعلى من تكلفة الاختلاس، واستقر الغش المتعلق بتحريف التقارير المالية في المرتبة الأخيرة من حيث التكرار وبنسبة تقل عن 5% من كافة الحالات المدروسة، ولكنه الأعلى تكلفة من حيث الخسارة التي تتحملها الشركات التي تتعرض لهذا النوع من الغش. (ACFE, 2010).

8. الدراسة النظرية: (The Theoretical study)

تشتمل الدراسة النظرية على مناقشة العناوين التالية: تعريف الغش، والغش الناتج عن تحريف التقارير المالية، ومفهوم مثلث الغش ومكوناته.

1.8 تعريف الغش: (Fraud Definition)

كثر الجدل والنقاش في الآونة الأخيرة حول ظاهرة الغش وآثارها المختلفة، خاصةً بعد إفلاس شركات مثل: Enron, WorldCom، وبالأخص مع بروز دور سلبي لبعض شركات التدقيق في حالات الإفلاس تلك مثل شركة Arthur Anderson ؛ لذا تمخض عن هذا النقاش مجموعة من المعايير الجديدة لمهنة التدقيق، بالإضافة لعدد من القوانين الأخرى مثل قانون Sarbanes-Oxley Act 2002 في الولايات المتحدة. وهدفت هذه المعايير والتشريعات إلى ملامسة الحاجة الملحة لجميع الأطراف المهتمة بمهنة التدقيق وبالآثار السلبية لظاهرة الغش من مستثمرين، ومدققين، ومشرعين وغيرهم،

في إطار السعي لتقليص الآثار السلبية للغش، اهتم المسؤولون عن استصدار معايير التدقيق ذات العلاقة والباحثون بمحاولة إيجاد تعريف شامل لظاهرة الغش وإيضاح جوانبها كخطوة أولى تمكن من حصولهم على فهم أوسع لها وتمهيداً لاقتراح الأطر الكفيلة بتقليصها؛ فعلى سبيل المثال عرف المعيار الأمريكي SAS: 99 في عام 2002 الغش بأنه: "فعل مقصود يؤدي إلى تحريفات جوهرية في التقارير المالية موضع التدقيق" (AICPA, SAS: 99). وفي نفس السياق، عرف معيار التدقيق الدولي رقم 240، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الغش بأنه: "عمل متعمد من قبل شخص أو أكثر في الإدارة" ,وأولئك المسؤولون عن الحوكمة والموظفون، أو أطراف خارجية، وينطوي هذا الفعل على استخدام الخداع للحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية". بالإضافة للتعريفين السابقين، فقد قسم معيار التدقيق الخاص بالمملكة المتحدة وأيرلندا رقم 240 تعريف الغش إلى تعريفات فرعية تبعاً للشخص المشارك في ارتكاب الغش، وذلك على النحو التالي: "غش الإدارة": وهو الغش الذي ينطوي على اشتراك واحد أو أكثر من أعضاء الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، و "غش الموظفين": وهو الغش الذي ينطوي على اشتراك الموظفين فقط (IFAC, ISA:240).

وعلى الصعيد المحلي، وافق تعريف الباحثين للغش المعاني التي تم التطرق إليها في التعريفات السابقة. حيث عرف شركس (1978) الغش بأنه "يشمل كافة التصرفات التي تقوم على التدليس وخيانة الأمانة، بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير"، ومن الناحية المحاسبية يعرف الغش بأنه "التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات أو السجلات أو التقارير المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع". وأضاف كل من الصبان

وفيومي (1990) أن "الغش ينطوي على تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين حصوله على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد على التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الشركة لاستخدامها في الأغراض الخاصة". وذكر السقا (1986) أن "الغش ينتج عن الأخطاء التي ترتكب عن طريق العمد وترقى إلى مستوى الغش والتزوير وتتضمن اختلاس أصول الشركة سواءً كانت بصورة بضائع أو نقد، أو تحريف الحسابات للتأثير على عرضها لنتائج الأعمال وللمركز المالي للشركة". وناقش كل من القاضي ودحدوح (1999) مفهومي الاختلاس والتلاعب. حيث عرفا الاختلاس بأنه "استيلاء شخص على المال الموجود في حيازته بمقتضى وظيفته بقصد التملك"، كما عرفا التلاعب بأنّه "يشتمل على التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري وإظهار أداء الشركة بشكل جيد وذلك لتضليل وخداع مستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومقرضين ومستثمرين".

2.8 الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية: (Fraudulent Financial Reporting Fraud)

صنف الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية على أنه أكثر أنواع الغش كلفةً. وفي إطار سعيهم لتعريف كافة أنواع الغش بهدف توفير فهم أفضل للظاهرة، فقد قدم عدد من الباحثين بالإضافة إلى مجموعة من الهيئات والجمعيات تعريفات مختلفة لهذا النوع من الغش؛ فمثلاً، عرفت جمعية فاحصي الغش المعتمدين نوع الغش المرتبط بتحريف التقارير المالية على أنه "إحداث لتحريفات متعمدة أو إغفال لمعلومات جوهرية في التقرير المالي للشركة". وأضافت الجمعية أن الغش المرتبط بتحريف التقارير المالية هو أكثر أنواع الغش كلفةً بمتوسط خسارة 4.1 مليون دولار أمريكي

لحالة الغش الواحدة. أما بالإشارة إلى الطرق السائدة لتحريف التقارير المالية فقد ذكر التقرير أن هذا النوع من الغش يرتبط عادةً بتسجيل إيرادات وهمية، إخفاء التزامات أو مصاريف، وتضخيم القيمة المعلنة للأصول المقرر عنها (ACFE, 2010). وبين كل من Guy and Pany (1997) أن ما يميز الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية عن أنواع الغش الأخرى هو أن عملية تحريف تلك التقارير تتم عادة من قبل الإدارة، وغالباً من قبل مستوياتها العليا لخداع مستخدمي التقارير المالية، في حين يغلب على الغش الناتج عن اختلاس أصول الشركة أنه يتم ارتكابه عادةً من قبل الموظفين (Brennan and Mcgrath, 2007). وأوضح Rezaee (2005) أن هذا النوع من الغش هو "عبارة عن محاولة متعمدة من قبل الشركة لخداع أو تضليل مستخدمي التقارير المالية المنشورة، خاصة المستثمرين والدائنين، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية تشوبها تحريفات مادية". ومن جهة أخرى أضاف Rezaee (2005) أن الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية هو ناتج تفاعل خمسة عوامل وهي: المتلاعب، وطريقة التلاعب، والمحفزات، والرقابة، والنتيجة النهائية.

3.8 مثلث الغش: (Fraud Triangle)

أشارت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية إلى أنه توجد العديد من العوامل التي يترافق ظهورها مع ظهور التحريفات المادية ذات العلاقة بحدوث الغش (AICPA, SAS: 99). هذه العوامل يمكن أن يشكل مجموعها ما يُعرف بمثلث الغش، وهو ما يتوجب على جميع المديرين التنفيذيين استيعابه لفهم السبب الكامن وراء ارتكاب الموظفين للأنواع المختلفة من الغش (Biegelman and Bartow, 2006). ومن الناحية النظرية، فإن أي شخص قد تتوافر له الإمكانات اللازمة

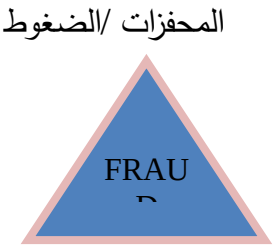
للضلوع في تحريف التقارير المالية، حتى إنّ بعض الأشخاص الذين ارتكبوا حادثة الغش كانوا من الأشخاص المعروفين بحسن أخلاقهم والتزامهم (CAQ, 2010).

اعتمدت نظرية (Cressey, 1953) لعوامل الغش بشكل أساسي على سلسلة من المقابلات المنفذة مع عدد من الأشخاص المدانين بجريمة الاختلاس. واستنتجت Cressey أن الغش بشكل عام يتضمن ثلاث سمات رئيسية: أولاً– وجود فرصة تمكِن المختلس من ارتكاب الغش، ثانياً – وجود حاجات وضغوط مالية، ثالثاً– وجود مبررات لمرتكبي الغش تتوافق مع مبادئهم الأخلاقية. وبناءً على ما سبق توصلت Cressey لصياغة ما يسمى بمثلث الغش الذي يتكون من المحفزات/الضغوط، الفرص، والمبررات/المواقف. كما تمت الإشارة من قبل كل من Montgomery, Beasley, Menelaides, and Palmose (2002) لهذه الشروط بأنها تشكل زوايا مثلث الغش (Okoye et al., 2009).

قدمت معايير مهنة التدقيق شرحاً شاملاً لأنواع الغش، ونطاق تأثيراته، وقدمت أمثلة عن كل نوع من أنواع الغش المختلفة؛ فعلى سبيل المثال: بين معيار التدقيق SAS: 99 أن هناك ثلاثة شروط عادة ما يترافق وجودها مع ظهور الغش وهي: أولاً– وجود محفزات للإدارة أو لغيرها من الموظفين أو وقوعهم تحت ضغوط معينة والتي تُوَفّر بدورها أسباباً لارتكاب الغش. ثانياً– وجود ظروف مختلفة تتمثل في غياب الرقابة وعدم فعاليتها، توفر مقدرة للإدارة تمكنها من تجاوز أنظمة الرقابة، وبالتالي توفر الفرص الملائمة لارتكاب الغش. ثالثاً– الأشخاص المتورطون بارتكاب حادثة الغش قد تتوافر لديهم إمكانية تبرير ارتكابهم لحادثة الغش (AICPA, SAS: 99). كما تطابق الوصف المقدم من قبل (IFAC, ISA:240) مع الوصف السابق من خلال التقرير وذلك أنّه سواءً كان الغش مرتبطاً بتحريف التقارير المالية، أو باختلاس

أصول الشركة، فإنه يشتمل على وجود محفزات وضغوط لارتكاب الغش، توفر الفرصة الملائمة لارتكابه، وتوفر بعض المبررات لارتكابه.

وبناءً على ما سبق يتكون مثلث الغش من ثلاثة شروط رئيسية، أو بتعبير آخر هناك ثلاثة عوامل رئيسية تسبب ظهور الغش وهي: المحفزات/الضغوط، الفرص، والمبررات/المواقف. وهي العناوين التي سيتم مناقشتها في الشكل التالي والفقرات القادمة كما يلي (CAQ, 2010)



الشكل (1): مثلث الغش

1.3.8 الضغوط: (Pressures)

تمت مناقشة الضغوط بصفتها العوامل التي تدفع الشخص لارتكاب الغش. وتشتمل الضغوط على أمثلة عديدة: كالتكاليف الطبية، والاختبارات المكلفة، ومشاكل الإدمان وغيرها. وغالباً ما تنتج الضغوط عن حاجات ومشاكل مادية مهمة لا يرى صاحبها أنه بالإمكان مشاركة الغير في حلها، بل يجب العمل على معالجتها بشكل سري، وعلى أية حال فإن بعض حالات الغش قد تنفذ بدافع الجشع فقط. ووصف

المشاركون في النقاشات والمقابلات التي أجراها مركز جودة التدقيق الضغوط بأنها "عبارة عن مجموعة من المنافع الشخصية، وتتضمن زيادة المكافآت المادية الممنوحة بناءً على الأداء المحقق، وزيادة التعويضات ذات العلاقة بأسعار الأسهم من خلال: تحقيق الأهداف المالية قصيرة الأجل، سواءً كانت مطلوبة داخلياً أو متوقعة من قبل المحللين الماليين الخارجيين، وإخفاء أي أخبار سلبية عن المستثمرين وعن سوق رأس المال" (CAQ, 2010)، كما أشارت دراسة أنظمة الرقابة في عام 2007 إلى أن 81% من المشاركين أفادوا بأن الضغوط لتحقيق أهداف العمل بأي كلفة تعتبر السبب الرئيسي لارتكاب الغش، يليها الرغبة في تحقيق مكاسب شخصية بنسبة 72% من المشاركين في نفس الدراسة. ويشكل سلوك الشركات في حد ذاته عاملاً أساسياً في خلق الضغوط على أداء موظفيها. فعلى سبيل المثال: قد تتصف بعض الشركات بالشفافية وتضع أهدافاً ومقاييس محددة لقياس أداء موظفيها، لكن بعض الشركات الأخرى قد لا تكون بهذا الوضوح وتعتمد على ثقافتها الخاصة في التأثير على سلوك موظفيها. بالإضافة لما سبق قد لا تتوافر لدى الموظفين أية حوافز نقدية إضافية لتعديل العمليات بصورة احتيالية، لكنهم قد يكونون واقعين تحت ضغوط حقيقية واضحة أو يمكن إدراكها للتصرف بشكل احتيالي (Oversight Systems, 2007).

2.3.8 الفرص: (Opportunities)

وعندما تكون الضغوط لارتكاب الغش كبيرة أيضاً، فإن الغش لا يمكن أن يحدث إذا لم تتوافر له الفرص المواتية. وتشتمل الفرص على جانبين: جانب مرتبط بالقابلية المتأصلة للنظام المحاسبي للشركة ليكون موضعاً للتلاعب، وجانب مرتبط بالشروط التي قد تنشأ داخل الشركة، والتي قد تدفع نحو حدوث الغش. وقد يكون لطبيعة أعمال الشركة ولنظامها المحاسبي دور أساسي في توفير الفرص التي تتيح ارتكاب

الغش كوجود عمليات مهمة مع أطراف أخرى خارج الإطار الطبيعي لأعمال الشركة، واعتماد كل من الأصول، والخصوم، والإيرادات، والمصاريف التي يصعب إثباتها على قدر كبير من التقدير، ووجود عمليات كبيرة ومؤثرة قرب نهاية الفترة المالية والتي من الممكن أن تضيف نوعاً من التعقيد وتثير العديد من التساؤلات حول إمكانية أن تشكل هذه العمليات فرصةً ملائمةً للإدارة للضلوع في تحريف التقارير المالية. وقد تتأثر الفرص أيضاً بالبيئة الداخلية للشركة، والتي بدورها تتأثر بشكل كبير بثقافة الشركة وبكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية فيها، حيث إنّ قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة يمكن أن يساهم بشكل كبير في الحد من احتمالية التلاعب في النتائج أو في تنفيذ عمليات الغش. لذا فمن المهم أن يتم التركيز بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية سواءً في الظروف الاقتصادية الجيدة أو السيئة. وعندما تكون النتائج جيدة والسوق في حالة انتعاش، ينشأ عندها ميل نحو الرضا والقبول بالنتائج مع انخفاض التركيز على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وعلى دقة تلك النتائج. وفي الظروف الاقتصادية السيئة فإن الشركات تسعى لتحقيق نتائج إيجابية كثيرة مع بذل جهود أقل، حيث من الممكن أن تلجأ تلك الشركات لتخفيض الموازنات الخاصة ببعض الجوانب، والتي من الممكن أن تؤثر على كفاءة نظام الرقابة الداخلية (CAQ, 2010).

3.3.8 المبررات: (Rationalizations)

ناقش (Okoye et al., 2009) المبررات على أنها تشكل عنصراً حاسماً في معظم عمليات الغش. وتنطوي المبررات على قيام شخص بالتوفيق بين سلوك السرقة والغش، والمفاهيم المقبولة عموماً للأدب والثقة في البيئة التي تزداد فيها الضغوط بشكل كبير لتحقيق أهداف الشركة المالية، وستزداد احتمالية اعتقاد أعضاء إدارة تلك الشركة أو غيرهم من الموظفين بأنه لا تتوافر لديهم أية خيارات سوى اللجوء إلى

الغش لإنقاذ وظائفهم الخاصة، ووظائف الآخرين، أو بالحد الأدنى محاولة الإبقاء على استمرار أعمال الشركة التي يعملون فيها إلى أن يحدث تحول ما (CAQ, 2010).

وبين المعيار الدولي ISA: 240 أنه من الممكن للأشخاص تبرير ارتكابهم للغش، حيث قد يمتلك بعض الأشخاص موقفاً، شخصيةً، أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تمكنهم، عن سابق إرادة ودراية، من ارتكاب أعمال غير نزيهة. وفي بعض الأحيان، يمكن للأشخاص الذين يتصفون بالنزاهة أن يشتركوا في أنشطة الغش خاصة في البيئة التي يُفرض عليهم فيها قدر كبير من الضغوط (IFAC, ISA:240).

وبالتالي، فهناك ثلاثة عوامل يقود حدوثها إلى الاستنتاج أنّه من الممكن أن يكون الغش بمختلف أنواعه قد حدث. وهذه الشروط الثلاثة هي: الضغوط والمحفزات – الفرص – المبررات والمواقف.

9. ظاهرة الغش في سورية:

انطلقت القفزة النوعية في دور مدقق الحسابات في سورية بشكل ملموس بعد افتتاح سوق دمشق للأوراق المالية، وإلزام قانون الشركات رقم 3 للشركات المساهمة السورية باعتماد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، حيث أصدر العديد من التقارير بأسماء مدققين معتمدين لتدقيق التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة في السوق، بهدف التأكد من موثوقية التقارير المالية المنشورة حفاظاً على مصالح المستثمرين، ولكن رغم هذه الإجراءات تبقى الإمكانية قائمة لظهور حوادث تحريف في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق دمشق للأوراق المالية، بالرغم من عدم وجود دلائل ملموسة على هذه الحوادث بسبب حداثة عهد هذه السوق

وغيرها من العوامل دون أن يتم إهمال أحداث التلاعب بالبيانات الضريبية للعديد من الشركات (خاصة العائلية) وغير المدرجة بسبب طبيعتها في سوق الأوراق المالية. أما فيما يتعلق بنوعي الغش الآخرين والمتمثلين في سرقة أصول الشركات والفساد، فهما ظاهرتان توجد العديد من الشواهد على وجودهما في بيئة الأعمال السورية؛ فعلى سبيل المثال، وفيما يتعلق بحوادث الاختلاس، ناقشت دراسة الشنواني (1994) إحدى عشرة حادثة للاختلاس حدثت وأثبتت في مختلف الجهات العامة السورية من خلال أرشيف محكمة الأمن الاقتصادي خلال الفترة الممتدة بين نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، ومن هذه الجهات: المصرف الزراعي السوري، والهيئة العامة للإذاعة والتلفزيون، ووزارة الزراعة، والشركة العامة لإنشاءات الري (ساريكو)، ووزارة التربية، ووزارة الري، وشركة التجزئة، والشركة السورية للنفط، ومؤسسة العمران. كما ناقشت دراسة شامية (2011) مجموعة من حالات الاختلاس الأخرى التي حدثت في الشركات العامة السورية، والمثبتة بدورها أيضاً في أرشيف محكمة الأمن الاقتصادي، ومن هذه الشركات: الشركة الحديثة للكونسروة والصناعات الزراعية، والشركة العامة للمخابز. أما فيما يتعلق ببيانات المكتب المركزي للإحصاء المنشورة في العام 2011، فتشير هذه البيانات إلى أنه ارتكب في سورية 50 جريمة اختلاس ونمّت إدانة أصحابها خلال العام 2010، بزيادة قدرها 51.5% عن جرائم الاختلاس التي تمت إدانة أصحابها خلال العام 2009 والتي بلغت 33 جريمة، وبزيادة قدرها 72.4% من جرائم الاختلاس التي تمت إدانة أصحابها خلال العام 2008 والتي بلغت 29 جريمة (www.cbssyr.sy).

أما فيما يتعلق بظاهرة الفساد والتي تشتمل على أفعال (الرشوة، وتعارض المصالح، وسوء استخدام المعلومات السرية) بحسب تقرير لجنة المنظمات الراعية

لعام 2010، فهي ظاهرة متأصلة في بيئة الأعمال السورية، وفقاً لبيانات المكتب المركزي للإحصاء، ولبيانات منظمة الشفافية الدولية؛ ففيما يتعلق ببيانات المكتب المركزي للإحصاء، وهي أحدث إحصاءات رسمية تم اعتمادها أواخر عام 2011، فإن عدد جرائم الرشوة التي تمت إدانة أصحابها في عام 2010 قد بلغت 72 جريمة، بنسبة زيادة قدرها 38% عن عام 2009 الذي بلغ خلاله عدد جرائم الرشوة التي تمت إدانة أصحابها 52 جريمة، وبنسبة زيادة قدرها 132% عن عام 2008 الذي بلغ خلاله عدد جرائم الرشوة التي تمت إدانة أصحابها 31 جريمة (www.cbssyr.sy). أما فيما يتعلق ببيانات منظمة الشفافية الدولية، فقد جاء ترتيب سورية في المرتبة 129 من أصل 183 في عام 2011، وحصلت على 2.6 درجة من عشرة على مقياس الفساد الخاص بالمنظمة، وهذا ما يشير إلى تفشي هذه الظاهرة في بيئة الأعمال السورية.

10.الدراسة الميدانية: (The Field Study)

تشتمل الدراسة الميدانية على قسمين أساسيين، يتثمل القسم الأول في استعراض النتائج التي أفرزتها المقابلات الشخصية والتي تمهد لتصميم استبانة الدراسة، أما القسم الثاني فيتمثل في تصميم استبانة الدراسة، وعينة البحث، وتحليل ردود المشاركين في المسح المنفذ من خلال استبانة الدراسة.

1.10 المقابلة الشخصية: (Personal Interview)

هدفت المقابلات إلى تعرف آراء شركات التدقيق والمدققين السوريين الممارسين للمهنة حول أهم مؤشرات الضغوط، والفرص، والمبررات الموجودة في بيئة التدقيق السورية. واشتملت المقابلات على إجراء 12 مقابلة. وأظهرت المقابلات أن مؤشرات الغش السابقة تتمثل فيما يلي:

1. مؤشرات عامل الضغوط: والتي تتمثل في تدني مستوى رواتب الموظفين في الشركة، ووقوع بعض العاملين تحت وطأة أعباء مالية شخصية كبيرة، ودوام العاملين لأكثر من 8 ساعات عمل يومياً، والتعامل غير السليم من قبل الإدارة مع العاملين، وتدني مستوى رواتب الإدارة العليا مقارنةً برواتب الإدارات في شركات مماثلة، وربط المكافأة السنوية بنتائج أعمال آخر السنة، ووجود ضغوط على الإدارة لتحقيق مستويات أداء مرتفعة في رقمي المبيعات والأرباح، كما أنّ القطاع الذي تنتمي له الشركة موضع التدقيق يعاني من منافسة شديدة يصعب معها تحقيق نمو كبير.
2. مؤشرات عامل الفرص: وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي: غياب أنظمة الرقابة الداخلية، وتدني مستوى خبرة وأخلاقية فريق الرقابة الداخلية، وغياب تطبيق مبدأ الفصل بين الواجبات، وإهمال الحصول على الثبوتيات المؤيدة للعمليات المهمة، وتعيين موظفين في مواقع حساسة بناء على صلة قرابة مع المالك أو الإدارة ودون توافر الدراية العلمية اللازمة، وحالة تدني المعرفة المحاسبية لدى إدارة الشركة وارتفاعها لدى قسم المحاسبة، ووجود ارتفاع ملحوظ في معدل دوران الإدارة العليا وموظفي قسمي المحاسبة والرقابة الداخلية.
3. مؤشرات عامل المبررات: وتتمثل هذه المؤشرات في: وجود ما يثير الشكوك حول شخصية أي من الموظفين أو الإدارة، ونتائج استعلام غير مشجعة حول سلوك بعض الأشخاص في الشركة، لبعض الموظفين سوابق في ارتكابهم للغش، وأحد أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة كان قد غادر موقعه السابق في شركة أخرى بسبب مخالفات ارتكبها، وإهمال الإدارة الواضح للالتزام بضوابط الرقابة الداخلية.

2.10 الاستبانة البريدية: (Mail Questionnaire)

سيتم فيما يلي مناقشة تفاصيل تصميم الاستبانة، والعينة المستهدفة، وتحليل بيانات المستجيبين الشخصية، والتحليل الإحصائي المتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

1.2.10 تصميم الاستبانة: (Questionnaire Design)

تم تصميم استمارة الاستبانة بشكل جوهري بناءً على نتائج تحليل المقابلات، التي بينت وجود مؤشرات للغش غير مضمنة في المعيارين (SAS: 9, ISA: 240)، وتم ذلك بشكل جزئي بناءً على أسلوب التصميم المتبع في دراستي كل من: (Abdul Majid & Tsui, 2001)، و(Wilks & Zimbelman, 2002) و (Shaub & Lawrence, 1996) من حيث صياغة مؤشرات الغش ضمن حالات أو سيناريوهات، وتمت صياغتها ضمن كل سيناريو بشكل يراعي المستويات المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم: (1) تصنيف سيناريوهات القسم الثاني من الاستبانة

رقم السيناريو	مستوى درجة تأثير مؤشرات عوامل الغش الثلاثة	القيمة المعطاة لدرجة التأثير
السيناريو الأول	غير مؤثرة إلى غير مؤثرة لحدٍ ما	2-1
السيناريو الثاني	غير مؤثرة لحدٍ ما إلى مؤثرة لحدٍ ما	3-2
السيناريو الثالث	مؤثرة لحدٍ ما إلى مؤثرة	4-3

طلب من المستجيبين تقدير الغش وفقاً لكل سيناريو باستخدام مقياس Likert الذي يضع إجابات المستجيبين وفقاً لحجم الرأي، دعي المستجيبون لكي يصنفوا درجة الغش المقدرة بـ: منخفض، منخفض إلى حدٍ ما، متوسط، مرتفع إلى حدٍ ما، مرتفع.

2.2.10 العينة المستهدفة وتحليل بيانات المستجيبين الشخصية: (The Target Sample and Demographic Analysis)

يتكون مجتمع البحث من (723) محاسباً قانونياً، و(12) شركة تدقيق مهنية. ولتحديد حجم العينة، تم اختيار الرقم (40) ليكون الانحراف المعياري، بعد استشارة مختصين في مجال الإحصاء وتبعاً لحجم المجتمع الإحصائي، ثم تم تعريف فترة الثقة ب 95%، وعلى أساس ذلك تم تحديد الخطأ المعياري المرغوب ب (2.7) بعد الاسترشاد بجدول توزيع الأخطاء المعيارية الممكنة تبعاً لفترات الثقة المختلفة (طايع، 2007)، ومن ثم تم تطبيق القانون التالي: (حجم العينة = مربع الانحراف المعياري/ مربع الخطأ المعياري المرغوب) (شافا ناشمياز ودافيد ناشمياز، 2004)، والذي بين أن حجم العينة هو 220 وحدة معاينة. ويعرض الجدول أدناه لتوزيع الاستبانة بحسب المحافظات السورية ونسبة الردود.

جدول رقم: (2)عينة المسح

العينات وفقاً للمحافظات	دمشق	طرطوس	اللاذقية	حماة	أخرى	الإجمالي
عدد الاستبيانات الموزعة	105	25	25	20	54	220
عدد	51	22	8	6	16	103

الاستجابات						
نسبة الاستجابة	48.57%	88%	32%	30%	35.55%	46.81%

يهدف القسم الأول من الاستبانة إلى جمع بيانات المستجيبين الشخصية فيما يتعلق بالحصول على شهادة علمية في المحاسبة، والخبرة العملية في المحاسبة، والخبرة السابقة في اكتشاف كل من الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية، حيث تساهم البيانات الشخصية للمستجيبين في تمكين الباحث من تكوين تصور واضح عن خلفية المستجيبين العلمية وعن خبرتهم العملية.

جدول رقم: (3) استجابات المشاركين حول حصولهم على شهادة علمية في المحاسبة أو ما يعادلها

النوع	لا يوجد	بكالوريوس	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	أخرى	الإجمالي
العدد	لا يوجد	59	15	22	4	1	103
النسبة المئوية	لا يوجد	%57.3	%14.5	%21.4	%3.9	%2.9	%100

جدول رقم: (4) استجابات المشاركين حول خبرتهم العملية في المحاسبة

المدة	لا يوجد	1-5 سنة	6-10 سنة	11-15 سنة	أكثر من 15 سنة	الإجمالي
العدد	لا يوجد	34	27	19	23	103
النسبة المئوية	لا يوجد	%33	%26.2	%18.4	%22.4	%100

جدول رقم: (5) استجابات المشاركين حول خبرتهم السابقة في كشف الغش

الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية	توجد خبرة	لا توجد خبرة	الغش الناتج عن اختلاس الأصول	توجد خبرة	لا توجد خبرة	الإجمالي
العدد	80	23	العدد	76	27	103
النسبة المئوية	%77.7	%22.3	النسبة المئوية	%73.8	%26.2	%100

تبين من تحليل بيانات المستجيبين الشخصية أن أفراد العينة كافة يحملون شهادة علمية في المحاسبة أو ما يعادلها من العلوم الاقتصادية والإدارية التي تتيح لحاملها الحصول على شهادة محاسب قانوني سوري. وفيما يتعلق بتوزع أفراد العينة بالنسبة لنوعية الشهادات التي يحملونها، فيظهر الجدول السابق أن حملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة (الإجازة) يشكلون النسبة الكبرى من العينة بنسبة 57.3%، يليهم حملة الماجستير بنسبة 21.4%، ومن ثم حملة دبلوم الدراسات العليا بنسبة 14.5%، ويتوزع باقي أفراد العينة بين حملة الدكتوراه بنسبة 3.9% وحملة الشهادات الأخرى المعادلة بنسبة 2.9%. كما تبين أن أفراد العينة كافة يمتلكون خبرة عملية في المحاسبة. حيث يمتلك ما نسبته 33% من أفراد العينة خبرة تمتد من سنة إلى خمس سنوات، كما يمتلك 26.2% من أفراد العينة خبرة عملية في المحاسبة تمتد بين 6 إلى 10 سنوات، أما باقي أفراد العينة، فيمتلكون ما نسبته 18.4% خبرة تصل إلى 15 سنة، ويمتلك ما نسبته 22.4% خبرة تزيد على 15 سنة. وأظهرت الردود أيضاً أن 77.7% من أفراد العينة يمتلكون خبرة سابقة في اكتشاف الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية للشركة موضع التدقيق، بينما لم يسبق لما نسبته 22.3% من أفراد العينة اكتشاف هذا النوع من الغش.

3.2.10 التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات: (Statistical Analysis and Hypotheses Testing)

تتفق فرضيات الدراسة الثلاث على افتراض وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية ومؤشرات عوامل الضغوط والفرص والمبررات المتعلقة بها. ولكن قبل المباشرة في اختبار هذه الفرضيات، لا بد من استكشاف طبيعة البيانات المدروسة لمعرفة طبيعة توزيع البيانات.

1.3.2.10 استكشاف التوزيع الطبيعي البيانات: (Exploring the Normal Distribution of Data)

بغرض استكشاف طبيعة البيانات المدروسة لمعرفة طبيعة توزيع البيانات (إن كانت هذه البيانات تختلف بشكل كبير عن التوزيع الطبيعي)، فقد تم تنفيذ اختباري Kolmogorov-Smirnov وShapiro-Wilk، وفقاً للجدول أدناه، حيث إنّ هذين الاختبارين يعملان على مقارنة العلامات في العينة المدروسة مع مجموعة من العلامات الموزعة طبيعياً بنفس قيمة المتوسط والانحراف المعياري.

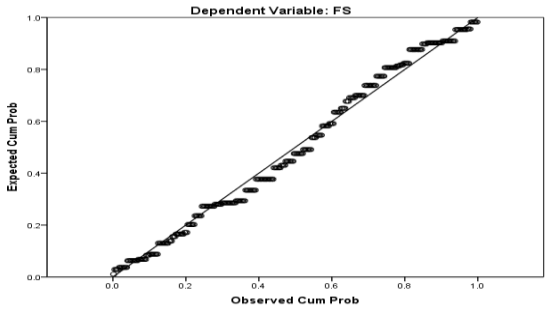
جدول رقم (6) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات المستقلة والتابعة الخاصة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية	.213	309	.000	.886	309	.000
الضغوط المتعلقة بتحريف التقارير المالية	.219	309	.000	.878	309	.000
الفرص المتعلقة بتحريف التقارير المالية	.205	309	.000	.881	309	.000
المبررات المتعلقة بتحريف التقارير المالية	.221	309	.000	.877	309	.000

يتضح من الجدول (6) أن قيمة الدلالة لاختباري Kolmogorov-Smirnov وShapiro-Wilk هي ذات دلالة إحصائية ($sig<0.05$) للمتغيرات جميعها، وبالتالي يمكن اعتبار البيانات المدروسة غير موزعة طبيعياً، وبالتالي يعتبر اختبار الارتباط سبيرمان اللامعلمي هو الاختبار المناسب لاختبار الارتباط.

2.3.2.10 استكشاف العلاقة الخطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة: (Explore the Linear Relationship Between the Dependent Variable and the Independent Variables)

بغرض دراسة العلاقة بين المتغير التابع عن تحريف (الغش الناتج عن التقارير المالية)، والمتغيرات المستقلة (الضغوط والفرص والمبررات) دراسة خطية، تم رسم شكل الانتشار للمتغير التابع وفقاً للشكل أدناه:



الشكل (2) شكل انتشار الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية

يتبين من الشكل (2) أن العلاقة بين المتغير التابع والتغيرات المستقلة المتعلقة به هي علاقة خطية، لذا سيتم استخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لدراسة العلاقة بين المتغيرات، وسيتم التحقق من ملاءمة هذا النموذج أيضاً بالاعتماد على دلالة تحليل تبيان الارتباط الخطي للنموذج، بالإضافة لقيمة معامل الارتباط المتعدد ما بين المتغير التابع وباقي المتغيرات المستقلة الداخلة في النموذج، وهو ما سيتم استعراضه لاحقاً.

3.3.2.10 اختبار علاقة وتأثير مؤشرات عوامل الضغوط والفرص والمبررات على الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية: (Test the Relationship and the Impact of Pressures and Opportunities and Rationalizations for Fraud Resulting from the Fraudulent Financial Reporting)

تنقسم عملية الاختبار هذه إلى قسمين أساسيين: ينطوي القسم الأول على اختبار اتجاه ودلالة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة باستخدام اختباري سبيرمان وبيرسون للارتباط، بالإضافة لتنفيذ اختبار الارتباط الجزئي من المرتبة الثانية، بحيث تتم دراسة تأثير متغير مستقل واحد والتحكم في تأثير المتغيرين المستقلين الآخرين. أما القسم الثاني فيشتمل على استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

1.3.3.2.10 اختبار علاقة الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة: (Test the Correlation Between the Dependent Variable and the Independent Variables)

الجدول رقم (7): نتائج معامل ارتباط سبيرمان

اختبار سبيرمان للارتباط	الضغوط المتعلقة بتحريف التقارير المالية	الفرص المتعلقة بتحريف التقارير المالية	المبررات المتعلقة بتحريف التقارير المالية
الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية – معامل الارتباط	0.803**	0.800**	0.776**

الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية – دلالة الارتباط	0.0006	0.0003	0.0002
** correlation is significant at the 0.01 level * correlation is significant at the 0.05 level			

فيما يتعلق بمعامل الارتباط سبيرمان، يتبين من الجدول أعلاه أنّ قيمة معامل الارتباط ما بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية والضغوط الخاصة به هي 0.803، وهي ذات دلالة إحصائية، وقيمة معامل الارتباط ما بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية والفرص الخاصة به هي 0.800، وهي ذات دلالة إحصائية، كما أن قيمة معامل الارتباط ما بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية والمبررات الخاصة به هي 0.776، وهي ذات دلالة إحصائية.

2.3.3.2.10 تحليل الانحدار الخطي المتعدد: (Multiple Linear Regression Analysis)

فيما يلي سيتم استعراض نتائج تنفيذ تحليل الانحدار الخطي مع ما يتعلق به من تحليل التباين للنموذج المقترح، واختبار Durbin-watson حول الأخطاء المستقلة، بالإضافة لاختبارCollinearity Statistics حول مشكلة التعدد الخطي. عند إجراء تحليل الانحدار الخطي نحصل على مايلي:

جدول رقم (8): ملخص نموذج الانحدار الخطي– (المتغير التابع: الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson

1	.868[a]	.754	.751	.679	2.129

يبين الجدول (8) أنّ قيمة معامل الارتباط المتعدد ما بين المتغير التابع وباقي المتغيرات الداخلة في النموذج هي (0.868)، وهي قيمة جيدة، وتفسر متغيرات هذا النموذج فقط ما نسبته 75% (وهي قيمة معامل التحديد) من تغايرات الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية، وباقي النسبة تعود إلى عوامل أخرى (كعامل المقدرة المشكل لمعين الغش) لم يتم إدخالها للنموذج وتحسب ضمن قيمة الخطأ العشوائي، وبالتالي جودة تمثيل هذا النموذج 0.75. ويلاحظ أيضاً قيمة اختبار Durbin-Watson وهي قريبة جداً من القيمة 2 (2.129) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي وبأنّ الأخطاء مستقلة محققة.

جدول رقم (9): تحليل التباين للنموذج المقترح (**ANOVA[b]**)– الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	430.414	3	143.471	310.924	.000[a]
	Residual	140.738	305	.461		
	Total	571.152	308			

يبين الجدول (9) نتائج تحليل التباين للنموذج المقترح، ويتضح من ملاحظة القيمة المعنوية أنّ قيمة $Sig \leq \alpha$ ($\alpha=0.05$)، وبالتالي يمكن قبول فرضية أن النموذج المقترح مقبول وذو معنوية من الناحية الإحصائية.

جدول رقم (10): تحليل الانحدار الخطي المتعدد (**Coefficients[a]**)– – الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	الثابت	-.495	.117		-4.244	.000	-.724	-.265		
	الضغوط	.525	.066	.375	7.924	.0004	.395	.656	.361	2.771
	الفرص	.552	.063	.387	8.750	.0001	.428	.676	.412	2.426
	المبررات	.276	.069	.192	3.983	.0008	.140	.413	.347	2.883

a. Dependent Variable: (الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

من الجدول (10) نلاحظ قيم المعالم وقيم المعنوية ومجال الثقة لكل متغير. يتضمن العمود B معاملات النموذج المقترح التي تؤثر في الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية، وبملاحظة قيم العمود Sig التي تعبر عن معنوية ودلالة المعاملات نجد أنّ قيمة $Sig<\alpha$ ($\alpha=0.05$) وبالتالي جميع المعالم معنوية ضمن النموذج. وتظهر أيضا قيم حدود مجال الثقة لكل متغير وهي كما يلي: عامل الضغوط (ما بين 395. و656.)، عامل الفرص (ما بين 428. و676.)، وعامل المبررات (ما بين 140. و413.). وكذلك يظهر الجدول قيمة الارتباط الجزئي ما بين الغش والمتغيرات المستقلة التي تم استعراضها في الفقرة السابقة، ويبين الجدول أيضاً اختبار Collinearity Statistics المتعلق بمشكلة الارتباط المتعدد، حيث إنّ النموذج الجيد لا يجب أن يتضمن ارتباطاً بين المتغيرات المستقلة، ويمكن مؤشري Tolerance و VIF (Variance inflation factor) من التحقق من هذه المشكلة،

حيث يقيس مؤشر Tolerance تغير المتغير المستقل الذي لا يمكن تفسيره من خلال المتغيرات المستقلة الأخرى، أما مؤشر VIF فيظهر حجم المتغير المستقل الذي يمكن تفسيره من خلال المتغيرات المستقلة الأخرى، وبالمجمل إذا كانت دلالة Tolerance أكبر من 0.1 ودلالة VIF أقل من 10، فهذا يعتبر دليلاً كافياً على عدم وجود مشكلة التعدد الخطي، وهو ما يمكن ملاحظته من الجدول (10) للمتغيرات المستقلة الثلاثة، وبالتالي لا توجد مشكلة التعدد الخطي في النموذج (Manurung and Hadian, 2013). من خلال العرض السابق، يمكن صياغة نموذج الانحدار الخطي للمتغيرات المدروسة وفقاً لما يلي:

Fraudulent Financial Reporting Fraud = -0.495 + 0.525 Pressure + 0.552 Opportunities + 0.276 Rationalization +E_t

Y: Financial Reporting Fraud (الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

X1: Pressure (الضغوط المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

X2: Opportunities (الفرص المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

X3: Rationalization (المبررات المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

B0: -0.495 (الثابت)

B1: 0.525 (معامل متغير الضغوط المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

B2: 0.552 (معامل متغير الفرص المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير المالية)

معامل متغير المبررات المتعلقة بالغش الناتج عن تحريف التقارير) B3: 0.276 (المالية

E_t: الخطأ العشوائي

تم فيما سبق استعراض نتائج اختبارات الارتباط ونتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وبناءً على النتائج السابقة، سيتم التحقق من فرضيات الدراسة الثلاث: الأولى والتي تتمحور حول الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وفقاً لما يلي:

- **اختبار الفرضية الأولى:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضغوط على الشركة موضع التدقيق وإدارتها ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.

يظهر الجدولان (7) و(10) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وبين مؤشرات عامل الضغوط (sig: 0.0004<0.05)، ومعامل سبيرمان للارتباط موجب (0.803) وذو دلالة إحصائية، كما تبين من تحليل الانحدار الخطي أن معامل الانحدار موجب (0.525) عند مستوى دلالة 1%، وقيمة T موجبة (7.924). وبالتالي فإنه كلما ارتفع مستوى الضغوط التي تتعرض لها الشركة موضع التدقيق وإدارتها بنسبة 10%، ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 5.25%، وبالتالي فإنه يمكن قبول الفرضية الأولى. وتتوافق هذه النتيجة مع النتائج التي توصّل إليها العديد من الدراسات الأكاديمية من حيث وجود العلاقة السابقة كدراسة:(Skousen and Wright, 2006, Chen, 2006, Lou and Wang, 2009, Manurung and Hadian, 2013, Aghghaleh et al., 2014)، كما تتفق هذه النتيجة مع النتائج التي بينتها بعض دراسات الهيئات والجهات المهتمة بمهنة التدقيق أو بدراسة الجوانب والآثار

الناجمة عن حوادث الغش كدراسة مركز جودة للتدقيق (CAQ, 2010) حيث أظهرت الدراسة أن لعامل الضغوط دوراً مهماً في حدوث أي تحريف في التقارير المالية، وبينت أن أهم ثلاثة مؤشرات لعامل الضغوط هي: المكاسب الشخصية وما تتضمنه من تضخيم للأداء بغرض الحصول على التعويضات المرتبطة بكل من مستوى الأداء وسعر السهم المستهدف، الحاجة لتلبية التوقعات المالية قصيرة الأجل، والرغبة في إخفاء الأمور السيئة. كما بينت نتائج دراسة جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE, 2010) بأن أكثر مؤشرات الغش (الناتج عن تحريف القوائم المالية، والناتج عن اختلاس الأصول) دلالة هي أن مرتكب الغش يظهر بمظهر يفوق دخله أو يكون موضع ضغوط، وبالتالي تتبنى الدراسة عامل الضغوط كأهم عوامل مثلث الغش.

- **اختبار الفرضية الثانية:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فرص وظروف الغش في الشركة موضع التدقيق ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.

يظهر الجدولان (7) و(10) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وبين مؤشرات عامل الفرص (sig: 0.0001<0.05)، معامل سبيرمان للارتباط موجب (0.800) وذو دلالة إحصائية، كما تبين من تحليل الانحدار الخطي أن معامل الانحدار موجب (0.552) عند مستوى دلالة 1%، وقيمة T موجبة (8.750). وبالتالي كلما ازدادت فرص وظروف الغش في الشركة موضع التدقيق بنسبة 10%، ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 5.52%، وبالتالي فإنّه يمكن قبول الفرضية الثانية. وتتوافق هذه النتيجة مع النتائج التي توصّل إليها العديد من الدراسات الأكاديمية من حيث وجود العلاقة

السابقة كدراسة :(Skousen and Wright, 2006, Chen, 2006, Lou and Wang, 2009, Manurung and Hadian, 2013, Aghghaleh et al., 2014)، كما تتفق هذه النتيجة مع النتائج التي بينتها بعض دراسات الهيئات والجهات المهتمة بمهنة التدقيق أو بدراسة الجوانب والآثار الناجمة عن حوادث الغش كدراسة مركز جودة للتدقيق (CAQ, 2010) حيث أظهرت الدراسة أن لعامل الفرص دوراً مهماً في حدوث أي تحريف في التقارير المالية، وبينت أن أهم مؤشرين لعامل الفرص هما: ضعف السمة الأخلاقية للإدارة العليا، وعدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية. كما أشارت دراسة لجنة المنظمات الراعية إلى أن الشركات التي اكتشفت حدوث الغش فيها تفصح عن وجود معاملات مع أطراف ذات صلة بشكل أكبر من الشركات التي لم يكتشف حدوث الغش فيها، حيث إنّ 79% من الشركات التي اكتشف حدوث الغش فيها قد أفصحت في تقاريرها المالية عن معاملات مع أطراف أخرى مقارنة بـ 71% من الشركات التي لم يكتشف حدوث الغش فيها (COSO, 2010).

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبررات الغش لدى الإدارة وموظفي الشركة موضع التدقيق ووجود غش ناتج عن تحريف جوهري في التقارير المالية المنشورة.

يظهر الجدولان (7) و(10) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية وبين مؤشرات عامل المبررات (sig: 0.0008<0.05)، معامل سبيرمان للارتباط موجب (0.776) وذو دلالة إحصائية، كما تبين من تحليل الانحدار الخطي أن معامل الانحدار موجب (0.276) عند

مستوى دلالة 1%، وقيمة T موجبة (3.983). وبالتالي فإنّه كلما ارتفعت مبررات الغش لدى الإدارة وموظفي الشركة بنسبة 10%، فإنّه ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 2.76%، وبالتالي يمكن قبول الفرضية الثالثة. وتتوافق هذه النتيجة مع النتائج التي توصَّل إليها العديد من الدراسات الأكاديمية من حيث وجود العلاقة السابقة كدراسة: (Shaub and Lawrence, 1996, Abdul Majid and Tsui, 2001, Grove and Cook, 2004, Lou and Wang, 2009, Perols and Lougee, 2010)، كما تتفق هذه النتيجة مع النتائج التي بينتها بعض دراسات الهيئات والجهات المهتمة بمهنة التدقيق أو بدراسة الجوانب والآثار الناجمة عن حوادث الغش كدراسة لجنة المنظمات الراعية التي أوضحت أن من أهم مؤشرات عامل المبررات هي تغيير مدقق الحسابات والعلاقة غير الجيدة معه، حيث إنّ نسبة تغيير المدقق للشركات التي اكتشف حدوث الغش فيها تبلغ ضعف مثيلاتها من الشركات التي لم يكتشف حدوث الغش فيها خلال الفترة الممتدة من إصدارها لآخر تقارير مالية نظيفة وبين إصدارها لآخر تقارير مالية محرفة (COSO, 2010).

11 الاستنتاجات والتوصيات:

1.11 الاستنتاجات:

1. توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية ومؤشرات عامل الضغوط. حيث كلما ارتفع مستوى الضغوط التي تتعرض لها الشركة موضع التدقيق بنسبة 10%، ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 5.25%.
2. توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية ومؤشرات عامل الفرص؛ إذ كلما ازدادت فرص وظروف

الغش في المنشأة موضع التدقيق بنسبة 10%، ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 5.52%.

3. توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية ومؤشرات عامل المبررات. حيث كلما ارتفعت مبررات الغش لدى الإدارة وموظفي الشركة بنسبة 10%، ازداد الغش الناتج عن تحريف التقارير المالية بنسبة 2.76%.

2.11 التوصيات:

انطلاقاً من نتائج البحث التي تم ذكرها سابقاً يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة استجابة مجلس إدارة الشركات المساهمة للدور السلبي الذي تؤديه الضغوط المتعلقة بتحريف التقارير المالية من خلال تجنب تقييم إدارة الشركات المساهمة وربط مكافأتها السنوية بتحقيق أهداف مالية قد لا تكون واقعية بالضرورة، والاستعاضة عن هذا النوع من التقييم بأساليب أكثر فعالية، كالاستعانة ببطاقة الأداء المتوازن كوسيلة للتقييم، بحيث لا يتم مراعاة الأهداف المالية فقط، بل يتم مراعاة جوانب أخرى غير مالية كولاء العملاء، وكفاءة العمليات داخل الشركة، ومستوى التعلم والنمو الذي تتمتع به الشركة.
2. وجوب مراعاة مجالس إدارة الشركات المساهمة عند إقرارها لخططها السنوية لعوامل الاقتصاد الجزئي والكلي المحيطة بالشركة من كساد، من ذلك دورة حياة المنتج، ودرجة المنافسة، وغيرها من العوامل التي تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على نتائج أعمال الشركة، وتجنب وضع أهداف مالية تعسفية؛ لأن ذلك سيضفي شعوراً باليأس لدى إدارة الشركة وموظفيها، وسيدفعهم للبحث عن وسائل بديلة كالغش مثلاً لتحقيق هذه الأهداف.

3. تفعيل دور لجنة التدقيق وقسمي الرقابة والتدقيق الداخلي في إشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية، الأمر الذي سيؤدي إلى الحد من الفرص المتاحة أمام إدارة هذه الشركات لارتكاب تحريف في التقارير المالية. كما أن لتفعيل دور لجنة التدقيق أثراً إيجابياً على أداء واستقلال المدقق الخارجي، وبالتالي على تخفيض مخاطر حدوث تحريف جوهري في التقارير المالية.
4. تضمين متطلبات إدراج الشركات المساهمة العامة في سوق دمشق للأوراق المالية بضرورة محافظة هذه الشركات على نظام فعال لإدارة المخاطر بشكلٍ عام، وإدارة مخاطر الغش بشكل خاص، بحيث يشترك في هذا النظام الأطراف العاملة في الشركة كافة بالإضافة للمدقق الخارجي، مع توضيح الدور المنوط بكل منها.
5. استقصاء خلفية المديرين في المستويات الإدارية العليا، والمحافظة على سياسة تتجنب تعيين من لهم سوابق في ارتكاب مخالفات تتعلق بتحريف التقارير المالية، وغيرها من الممارسات التي تندرج ضمن إطار الغش، بحيث يتم تجنب تعيين مديرين يمكن أن يبرروا لأنفسهم تحريف التقارير المالية لأغراض شخصية كالارتقاء بالمستوى الوظيفي مثلاً.
6. أهمية التزام المدقق الخارجي بمتطلبات الشك المهني المنصوص عليها في المعيارين (SAS: 99) و (ISA: 240) عند تقييمه لمخاطر تعرض التقارير المالية لتحريفات جوهرية.

المراجع العربية:

1- أحمد، سامح محمد رضا رياض (2010). اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. السعودية: معهد الإدارة العامة.

2- أحمد، محسن بابقي عبد القادر (2007). مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية. رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.

3- جربوع، يوسف محمود (2004). مدى مسئولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ **والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين**. بحث غير منشور. قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة غزة الإسلامية: فلسطين.

4- حماد، طارق عبد العال (2004). **موسوعة معايير التدقيق: الجزء الأول**. مصر، جامعة عين شمس: الدار الجامعية.

5- السقا، حمدي (1986). **أصول التدقيق الجزء الأول**. دمشق، سورية: جامعة دمشق.

6- شركس، محمد وجدي (1978). **التدقيق المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية**. الكويت: ذات السلاسل.

7- الصبان، محمد سمير; الفيومي، محمد (1990). **التدقيق بين النظرية والتطبيق**. بيروت، لبنان: الدار الجامعية.

8- طايع، سامي (2007). **مناهج البحث وكتابة المشروع المقترح للبحث**. كلية الإعلام، جامعة القاهرة: مصر.

9- القاضي، حسين; دحدوح، حسين (1999). **مدققة الحسابات الأساسيات**. دمشق، سورية: جامعة دمشق.

10- محمد، عبد المهدي عباس; صالح، جليل إبراهيم (2005). *دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية*. مجلة جامعة البصرة للعلوم الاقتصادية.

11- شامية، يسران محمد سامي (2011). دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية

12- الشنواني، غياث (1994). دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع تطبيق على محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق. رسالة ماجستير غير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.

13- ناشمياز، شافا فرانكفورت; دافيد، ناشمياز (2004). **طرائق البحث العلمي في العلوم الاجتماعية**. ترجمة ليلى الطويل. سورية: بترا للنشر والتوزيع. **موقع المكتب المركزي للإحصاء wwwcbssyr.sy**

المراجع الأجنبية:

1- Abdul Majid, G.F.A; Tsui, J.S.L (2001) *An Analysis of Hong Kong Auditors' Perceptions of the Importance of Selected Red Flag Factors in Risk Assessment*. Journal of Business Ethics. **32**, 263-74.

2- Aghghaleh, S.F; Iskandar, T.M; Mohamed, Z.M (2014). Fraud Risk Factors of Fraud Triangle and The Likelihood of Fraud Occurrence-Evidence from Malaysia. Information Management and Business Review. 1, 1-7.

3- American Institute of Certified Public Accountants (2002). Statement on Auditing Standards SAS 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York: AICPA.

4- Association of Certified Fraud Examiners (2010). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. USA: ACFE.

5- Biegelman, M. T; Bartow, J (2006). **Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control.** New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.

6- Brennan, N. M; Mcgrath, M; (2007). *Financial Statement Fraud: Some Lessons From US and European Case Studies*. Australian Accounting Review. **17**, 49-61.

7- Center For Audit Quality (2010). **Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud: A Platform for Action**. Washington, D.C., USA: CAQ.

8- Chen, G (2006). *Positive Research on the Financial Statement Fraud Factors of Listed Companies in China.* Journal of Modern Accounting and Auditing. **6**, 24-34

9- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2010). **Fraudulent Financial Reporting 1998-2007**. USA: COSO.

10- Cressey, D.R (1953). **Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement**. Glencoe, USA: The Free Press.

11- Curtis, C. V (2010). *SEC Has Five Prominent Fraud Cases in one Month*. Strategic Finance. **12**, 19-21.

12- Ernst &Young (2009). **Detecting Financial Statement Fraud: What Every Manager Needs to Know**. UK: EY.

13- Grove, H; Cook, T (2004). *Lessons for Auditors: Quantitative and Qualitative Red Flags*. Journal of Forensic Accounting. **5**, 131-146.

14- International Federation of Accountants. (2009). **International Standard on Auditing ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. .** New York: IFAC.

15- KPMG (2009). **Integrity Survey 2008-2009**. Amstelveen, Netherlands: KPMG.

16- Lou, Y.I; Wang, M.L (2009). *Fraud Risk Factor Of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting*. Journal of Business & Economic Research. **2**, 61-78.

17- Manurung, D.T.H; Hadian, N (November, 2013). **Detection Fraud of Financial Statement with Fraud Triangle.** Proceedings of 23rd International Business Research Conference. Melbourne. Australia. Marriot Hotel.

18- Okoye, I.M; Okafor, T; Ijeoma, N (2009). *Impact of the Fraud Triangle on Audit Process: The Nigerian Accountant's View*. Advanced Research Journal. **1**, 130-145.

19- Oversight Systems (2007). **The 2007 Oversight Systems Report on Corporate Fraud**. Atlanta, USA: Oversight Systems.

20- Perols, J.L; Lougee, B.A (2011). *The Relation Between Earning Management and Financial Statement Fraud.* Advances in Accounting. **1**, 39-53.

21- Rezaee, Z (2004). *Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud*. Critical Perspective on Accounting. **16**, 277 – 298.

22- Shaub, M. K; Lawrence, J.E (1996). *Ethics, Experience and Professional Skepticism: a Situational Analysis*. Behavioral Research in Accounting, Supplement. **8**, 124-157.

23- Skousen, C; Wright, C (2006). **Contemporaneous Risk Factors and the Prediction of Financial Statement Fraud**. Working paper, Department of Accounting, University of Texas at Arlington: USA.

24- Smith, M., Omar, N.H; Idris, S.I..Z.S.; Baharuddin, I., (2005). *Auditors' Perception of Fraud Risk indicators - Malaysian Evidence.* Managerial Auditing Journal. **1**, 73-85.

25- Wilks, T. J.; Zimbelman, M. F (2002). *The Effects of a Fraud-Triangle Decomposition of Fraud Risk Assessments on Auditors' Sensitivity to Incentive and Opportunity Cues*. Working paper. Young University: UK.