مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في هيئة الأوراق المالية السورية"
اسم الكاتب: د. عصام فهد العربيد، د. محمد نادر العثمان، أحمد عيسى عاصي.
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4587
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 14:55 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (5) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (5) 2014

دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في هيئة الأوراق المالية السورية"

الدكتور عصام فهد العربيد*
الدكتور محمد نادر العثمان**
أحمد عيسى عاصي***

(تاريخ الإيداع 19 / 6 / 2014. قُبِل للنشر في 30 / 10 / 2014)

□ ملخّص □

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تقوم به قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية، في تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟ وما هو نوع هذا الأثر؟ وأي القواعد أكثر تأثيراً؟ وفي سبيل ذلك فقد استعرض الباحث مفهوم حوكمة الشركات، ومفهوم الغش في القوائم المالية، ومسؤولية المراجع عن تقديره واكتشافه، ومن ثم العلاقة التي تربط بين قواعد حوكمة الشركات واكتشاف الغش، وقد عرض الباحث بعض الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والغش في القوائم المالية، ولتحقيق هدف البحث المتمثل بمعرفة الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، تم تصميم استمارة استبانة تشتمل عدة حالات تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث التي تم استخلاصها من خلال مراجعة الدراسات السابقة، وقد بلغت نسبة الاستبانات المجاب عليها 70.97% حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لحوكمة الشركات بشكل عام وأثار مختلفة لكل قاعدة من قواعد الحوكمة بشكل مستقل.

واختتمت الدراسة ببعض التوصيات حيث أوصى الباحث بتفعيل الحوكمة في الشركات المساهمة السورية من خلال التزام جميع الشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية، بتطبيق قواعد الحوكمة بشكل جيد لما لهذا التطبيق من أثار إيجابية على تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش.

الكلمات مفتاحية: الحوكمة، الغش في القوائم المالية، المراجع الخارجي.

*أستاذ-قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد -جامعة تشرين -اللاذقية-سورية.
**أستاذ مساعد- قسم المحاسبة -كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية-جامعة جرش-مدرس قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة تشرين-اللاذقية-سورية.
***طالب دراسات عليا (دكتوراه) -قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد-جامعة تشرين – اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (5) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (5) 2014

The Role of Governance Rules to Improve the Ability of the References to the Discovery of Fraud in the Financial Statements A Field Study of Companies Listed on the Syrian Securities Commission

Dr. Esam Fahd al-Arbeed*
Dr. Muhammad Nader al-Othman**
Ahmad Iesa Assi***

(Received 19 / 6 / 2014. Accepted 30 / 10 / 2014)

□ ABSTRACT □

This study aims to identify the role played by the rules of corporate governance contribute to the Syrian, in the estimation of the external auditor for the possibility of fraud in the financial statements, and what kind of impact this and any rules more effective. For that it has reviewed the researcher concept of corporate governance, and the concept of fraud in the financial statements, and the responsibility of references appreciation and discovery, according to some international standards and the U.S., has introduced a researcher some previous studies on the relationship between corporate governance and fraud in the financial statements , and to achieve the aim of the research objective knowledge of the role played by corporate governance in the estimation of the external auditor for the possibility of fraud in the financial statements , is designed to form questionnaire includes several cases have been employed to deal with all the hypothesis of the research hypotheses which have been drawn by reviewing previous studies, where the percentage of questionnaires, missed calls 70.97 % showed results study the existence of a positive impact of corporate governance in general and raised the base is different for each of the governance rules independently.

The study concludes with some recommendations where the researcher recommended activating governance in companies contributing to Syria through the commitment of all companies listed on the stock and financial markets, the application of the rules of governance well to this application of a positive impact on improving the quality of financial statements, and thus the ability of the external auditor to assess the likelihood of fraud.

Keywords: Governance; Fraud in the Financial Statements External Auditor.

*Professor, Department of Accountancy; Faculty of Economics; Tishreen University; Lattakia, Syria.
**Associate Professor, Department of Accounting; Faculty of Economics & Administrative Sciences; Jarash University; (Lecturer, Department of Accounting; Faculty of Economics; Tishreen University; Lattakia, Syria).
***Postgraduate Student, Department of Accountancy; Faculty of Economics; Tishreen University; Lattakia, Syria.

مقدمة:

مرت مسئولية المراجعين تجاه اكتشاف الغش بمراحل عديدة، حيث كانت في البداية مسئولية المراجعين عن اكتشاف الغش أحد الأهداف الرئيسية من عملية المراجعة. أما الآن فإن مسئولية المراجعين تقتصر على فحص القوائم المالية وإعطاء تأكيد معقول وليس مطلقاً عن مدى خلو القوائم المالية من الغش وأنها تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة، وقد أصدرت المنظمات المهنية العديد من المعايير الخاصة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، ولكن تبقى العبرة في تطبيق المعيار، لتقدير مدى جودته ومعرفة أثره على التطبيق الخاص به، ونظراً لأهمية هذا الموضوع فقد ركزت العديد من الجهات على إنجاز الكثير من الإصلاحات والتي تشمل على قواعد تخص الشركة محل المراجعة ومنها لجان التدقيق، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، الإفصاح والشفافية، النظام الرقابي داخل الشركة، وقواعد تخص المراجعة الخارجية ومنها التغيير الإلزامي للمراجع وبصفة دورية، درجة استقلال المراجع، مدى التزامه بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية، ومدى تقديمه لخدمات استشارية للشركة محل المراجعة، وخاصة بعد الانهيارات التي حدثت في الفترة الأخيرة. وفي هذا البحث سيتناول الباحث أثر متغير مستقل (تطبيق قواعد الحوكمة)، على المتغير التابع المتمثل بتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية في الشركات المساهمة.

مشكلة البحث:

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات وإلزام الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السورية بتطبيقها، وكذلك إصدار شروط اعتماد المراجعين من قبل إدارة السوق لتدقيق حسابات هذه الشركات، يطرح تساؤلات عديدة حول أثر تطبيق هذه القواعد على مهنة المراجعة بشكل عام، وعلى أداء المراجعين بشكل خاص، ولا سيما فيما يتعلق باكتشاف الغش في القوائم المالية، وفي ضوء ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل التالي:

هل توجد علاقة بين تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

والإجابة على هذا التساؤل تتطلب الإجابة على التساؤلات التالية:

1- هل توجد علاقة بين استقلال مجلس الإدارة وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

2- هل توجد علاقة بين قيام لجنة التدقيق بمهامها وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

3- هل توجد علاقة بين قيام إدارة المراجعة الداخلية بمهامها وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

4- هل توجد علاقة بين القيام بعملية الإفصاح وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

5- هل توجد علاقة بين قيام الإدارة التنفيذية بمهامها وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

6- هل توجد علاقة بين خبرة المراجع الخارجي وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية؟

الدراسات السابقة:

1.1 [1](Abbott, et al, 2000) [ ]: "آثار استقلال وفعالية لجنة المراجعة على وجود الغش في الشركة". هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كان استقلال وفعالية لجنة المراجعة يقلل من احتمال الغش في القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1) يرتبط قيام العضو المنتدب بدور رئيس مجلس الإدارة باحتمال مرتفع للغش في القوائم المالية.

2) ترتبط نسبة الأعضاء الداخليين بلجنة المراجعة، وعدد الاجتماعات يكون على الأقل مرتين سنوياً باحتمال منخفض للغش في القوائم المالية.

3) لا توجد علاقة بين نسبة أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، واحتمال الغش في القوائم المالية.

4) توجد علاقة بين نسبة التغيير في إجمالي الأصول لمدة سنتين قبل سنة الغش، واحتمال الغش في القوائم المالية.

5) توجد علاقة بين وجود لجنة المراجعة واحتمال انخفاض الغش في القوائم المالية.

1.2 [2](Carcello & Nagy, 2004) [ ]: "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وفحص أثر حجم العميل على العلاقة بين غش القوائم المالية وتخصص المراجع، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1) هناك علاقة بين تخصص المراجع وغش القوائم المالية.

2) هناك علاقة قوية بين تخصص المراجع وغش القوائم المالية لعملاء شركات المراجعة الست الكبرى.

3) هناك علاقة إيجابية بين تخصص المراجع وغش القوائم المالية للعملاء ذوي الحجم الكبير.

4) عدم وجود علاقة بين وجود لجنة المراجعة وغش القوائم المالية.

1.3 دراسة (Sharma, 2004)[3] بعنوان: " هيكل ملكية الشركة، خصائص المدير، والغش.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص واختبار العلاقة بين ثلاثة متغيرات متعلقة بحوكمة الشركات (استقلال المديرين بمجلس الإدارة، هل رئيس مجلس الإدارة هو العضو المنتدب، هيكل ملكية الشركة)، والغش في القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1) عندما يزيد عدد المديرين المستقلين بمجلس الإدارة ونسبة الأسهم التي يمتلكها مساهمو الشركة المستقلون، ينخفض احتمال وجود غش بالقوائم المالية.

2) عندما يكون رئيس مجلس الإدارة هو نفسه العضو المنتدب، يزيد احتمال الغش بالقوائم المالية.

---

[1] Abbott, L. J., & Parker, S. (2000). The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud. *Managerial Finance*. Vol 26, No (11) pp. 55-67.

[2] Carcello,J.v.,& Nagy, A.,(2004b). Client Size, auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting : *Managerial Auditing Journal*. Vol 19, NO (2) pp.651-668.

[3] Sharma, V, D. (2004). Board of Director Characteristics, Institutional Ownership, and Fraud: Evidence from Australia. Auditing: A Journal of Practice and Theory. Vol 23, No (2).pp.105-117.

3) لا يوجد تأثير لنوع المراجع (من الشركات الست الكبرى، أم لا)، على احتمال الغش بالقوائم المالية.

4) هناك علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة واحتمال الغش في القوائم المالية.

1.4 دراسة (عبد الوهاب،2005)[1] بعنوان: "أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية".

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى إدراك مراجع الحسابات في مصر لمحددات التلاعب في القوائم المالية من جهة، والعوامل المؤثرة في هذه المحددات من جهة أخرى، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1) يتأثر حدوث التلاعب في القوائم المالية إيجاباً بكل من دوافع الإدارة لارتكاب التلاعب، إمكانية ارتكاب التلاعب، وقدرة الأفراد على تبرير ارتكاب الغش.

2) تؤثر دوافع الإدارة لارتكاب الغش في القوائم المالية إيجاباً على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة الحسابات.

3) تؤثر فرص واتجاهات الإدارة لارتكاب الغش في القوائم المالية إيجاباً على مدى إجراءات مراجعة الحسابات، وعكسياً على طبيعة وتوقيت إجراءات مراجعة الحسابات.

1.5 □□□□□ (persons, 2005)[2] □□□□□□: "العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات الجيدة واحتمال □□□□ □□□□ □□ □□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□□".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين احتمال وجود غش بالقوائم المالية ومتغيرات لحوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1) ينخفض احتمال الغش في القوائم المالية عندما تتكون لجنة المراجعة من مديرين مستقلين، وعندما يكون أعضاء لجنة المراجعة ليسوا أعضاء في مجالس إدارات شركات أخرى.

2) عدم وجود علاقة بين كل من استقلال مجلس الإدارة، وخبرة لجنة المراجعة، واستقلال لجنة التعيينات، واحتمال الغش في القوائم المالية.

3) ينخفض احتمال الغش في القوائم المالية عندما يرتفع معدل دوران أعضاء لجان المراجعة، والعضو المنتدب ليس رئيس مجلس الإدارة.

1.6 دراسة (أبو حمام، 2009)[3] بعنوان: "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية".

هدفت الدراسة إلى معرفة التأثير الناجم عن تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كلٍ من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية، (دراسة تجريبية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 42، العدد الأول، ص ص 9-50.

[2] Person, O. S. (2005). The Relation between the New Corporate governance Rules and the Likelihood of Financial Statement Fraud. *Review of Accounting & Finance* . Vol 4, No(2) pp. 125-148.

[3] أبو حمام، ماجد اسماعيل، 2009، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، دولة فلسطين.

والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

أن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي على تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها، وقد أوضح البحث ضرورة توفر المقومات اللازمة لضمان تنفيذ الحوكمة من خلال إنشاء تنظيم إداري ومهني متكامل يقوم على أسس مصداقية مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.

بناء على ما تقدم: يتبين أن كل دراسة من الدراسات السابقة قد اعتمدت على قاعدة من قواعد حوكمة الشركات سواء (لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، إدارة المراجعة الداخلية، أو خصائص المراجع الخارجي)، وقامت بدراسة العلاقة التي تربطها بتقدير احتمال الغش في القوائم المالية، وبعضها الآخر تناول أثر حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية والذي بدورها تعتبر من المؤشرات التي تساعد المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش، وما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها أنها تناولت هذه القواعد مجتمعة في أثرها على تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية.

أهمية وأهداف البحث:

الأهمية:

تأتي أهمية البحث في التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية السورية، والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية، وتطوير مهنة المراجعة، مما ينعكس إيجاباً على عملية التنمية الاقتصادية، وحركة سوق دمشق للأوراق المالية هذا من الناحية العملية. ومن الناحية العلمية الأدب المحاسبي بحاجة إلى تفسير وحصر أهم قواعد حوكمة الشركات، التي يفترض أن تؤثر على تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، ولعل أهم ما دفع الباحث للقيام بهذا البحث أن الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث أوضحت تعدد وتنوع قواعد حوكمة الشركات التي تؤثر على تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، وقد اقتصرت هذه الدراسات على قاعدة أو قاعدتين، أو عدد محدود من هذه القواعد، لذلك يسعى البحث لتقديم تفسير واضح لهذه العلاقة التي تربط بين تطبيق هذه القواعد وتقدير المراجع لاحتمال الغش في القوائم المالية، وبالتالي يكون هذا البحث بمثابة إضافة علمية إلى الدراسات العلمية السابقة في هذا المجال.

الأهداف:

وبناءً على ما سبق يهدف البحث إلى اختبار العلاقة بين قواعد (متغيرات) حوكمة الشركات والمتمثلة بـ: (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، إدارة المراجعة الداخلية، الإفصاح والشفافية، الإدارة التنفيذية، المراجعة الخارجية)، وتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية.

فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

1. الفرضية الفرعية الأولى: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل مجلس الإدارة بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

2. الفرضية الفرعية الثانية: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل لجنة التدقيق بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل إدارة المراجعة الداخلية بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عملية الإفصاح بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

5. الفرضية الفرعية الخامسة: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل الإدارة التنفيذية بمهامها بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

6. الفرضية الفرعية السادسة: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل المراجعة الخارجية بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

منهجية الدراسة :

قسمت الدراسة إلى أربعة فصول على الشكل التالي ثلاثة فصول نظرية وفصل خاص بالدراسة العملية:

الفصل الأول: وقد تناول الباحث فيه المتغير المستقل من ناحية نظرية وهو مفهوم حوكمة الشركات،

الفصل الثاني: وقد تناول الباحث فيه المتغير التابع من ناحية نظرية وهو مفهوم الغش.

الفصل الثالث: وقد تناول الباحث فيه العلاقة التي تربط بين هذين المتغيرين من ناحية نظرية.

الفصل الرابع: تم من خلاله عرض الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة والمتمثلة بمجموع مفتشي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والبالغ عددهم وقت الدراسة 31 مراجعاً عام 2013. كما تم اختبار فرضيات الدراسة للحكم على مدى صحتها، وفي هذا المجال استخدم الباحث المنهج الاستقرائي لتصميم قائمة الاستبيان مستنداً في ذلك إلى الحالات العامة التي تم بناء الاستبيانات عليها في دراسات مماثلة لاشتقاق استبانه تتماشى مع الواقع الحالي وهدف الدراسة الحالية، وتعتبر الدراسة الحالية دراسة وصفية بحثية لأنها توصف الواقع الحالي لحوكمة الشركات وصفاً دقيقاً وتبحث في مدى تأثير هذه القواعد على قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية.

الجانب النظري:

1-1 مفهوم حوكمة الشركات:

تعود جذور حوكمة الشركات إلى Berle & Means اللذين يُعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام (1932). وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء ممارسات المدراء السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة[1] .

أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح استخدامه شائعاً من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية[1] .

[1] أبو العطا، نرمين، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، 2003، ص 48.

إن ممارسات الحوكمة تتباين فيما بين الشركات كما تختلف تبعاً لظروف كل دولة، فحوكمة الشركات ينبغي أن تكون مرنة ومتطورة إلى جانب إتاحتها مجالاً يمكن فيه للقطاع الخاص التحرك اختيارياً لإدخال التحسين والتطوير إلى أعماله، إلا أن الواقع العالمي يقضي بأن ما يتطلبه السوق من حماية المستثمرين والشفافية يفرض على الدول والشركات أن تفحص نظم الحوكمة الخاصة بها، وأن تبدأ في تقديم التأكيدات التي يسعى المستثمرون والمساهمون للحصول عليها[2] .

1-2 مبررات حوكمة الشركات:

ناقش عدد من الباحثين (دهمش،2003 ، المطيري،2003، القشي،2006) على أن السبب الرئيسي لولادة حوكمة الشركات يعود إلى الفضائح التي هزت شركات عملاقة في الاقتصاديات الغربية عموماً والاقتصاد الأمريكي خصوصاً، وما تبعه من حالات إفلاس وانهيار كان لها أثر بالغ على ثقافتي الاقتصاد والأعمال. وفي مطلع القرن الواحد والعشرين انهارت شركات في سابقة خطيرة مثل شركة Enron والتي تبعها حل مكتب Arthur & Anderson لمراجعة الحسابات، ثم اكتشفت اختلاسات كبيرة في شركة World Telecom وشركة Parmalate الأوربية للأغذية وقد أوعز البعض تلك الانهيارات إلى ضعف في السياسات المحاسبية والتي استغلها المتلاعبون الذين تسببوا بالانهيارات وبعواقب ليس من الممكن إصلاح آثارها، الأمر الذي انعكس سلباً على الاقتصاد العالمي[3]. لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والإشراف الفعال على الشركات المساهمة، بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه حوكمة الشركات Corporate Governance [4].

1-3 خصائص الحوكمة الجيدة كنظام:

إن الاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة قد أدى إلى زيادة حرص العديد من المؤسسات لدراسته وتحليله ومنها صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD: Organization for Economic Cooperation and Development)، وعموماً فإن الحوكمة ينعكس أثرها في زيادة الثقة بالاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته وكفاءته والحفاظ على حقوق الأقلية ودعم ونمو القطاع الخاص وخلق فرص عمل، وبالتالي لابد من توافر مجموعة من الخصائص للحصول على حوكمة شركات جيدة [5]:

1- **الانضباط** يجب أن تمارس الإدارة مهامها في ضوء إطار معين من قواعد السلوك الأخلاقي والتي تعني الالتزام بالأخلاق الحميدة والسلوك المهني المتوازن في تحقيق المصالح لكل الأطراف.

---

[1] سليمان، محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري– دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

[2] أبو موسى، أشرف درويش، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص36.

[3] القشي، ظاهر، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، مجلة ارب للبحوث العلمية، المجلد9، العدد2، 2005، ص ص 1- 27

[4] المطيري، عبيد سعد (٢٠٠٣ م)، تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية"،المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد ١٠ ، عدد 3 الصفحات 205-281.

[5] Mohamed, S., (2004). The importance of Effective Corporate Governance. [online] Available from: http://www.ssrn.com .pp.41-46.

2- **الشفافية** يتم الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء المؤسسة. يجب الإفصاح في الوقت المناسب وبطريقة مناسبة.

3- **الاستقلالية** يجب أن تمارس الإدارة مهامها دون ضغط من أي طرف يدفع الإدارة لاتخاذ مواقف وقرارات فيها نوع من التحيز. ويجب أن تبدأ الاستقلالية من تكوين مجلس الإدارة إلى تعيين لجان مجلس الإدارة وتعيين المراجع الخارجي وتحديد أنظمة الرقابة الداخلية.

4- **المسائلة** تلتزم الإدارة التنفيذية بالإجابة على استفسارات في حالة تعرضها للمسائلة من قبل مجلس الإدارة فيما يتعلق بالقرارات التي اتخذتها وتنفيذ الخطط وتطبيق السياسات الإدارية، كما يلتزم مجلس الإدارة بالاستجابة لاستفسارات المساهمين وأصحاب المصالح.

5- **المسؤولية** يجب أن يكون للإدارة كافة الصلاحيات والسلطات التي تمكنه من اتخاذ كافة الإجراءات، وبناء عليها يكون مسؤول أمام مساهمي الشركة.

6- **العدالة** يجب على كافة الأنظمة داخل الشركة أن تقوم بمعاملة كافة المساهمين والجهات ذات العلاقة بعدالة والأخذ بالاعتبار مصالحهم.

7- **الوعي الاجتماعي** يجب على الشركة أن تدرك كافة الموضوعات الاجتماعية والتمسك بالمعايير الأخلاقية، كما أن لهذه الجوانب اثر كبير على زيادة الإنتاجية وتحسين سمعة الشركة.

4-1 حوكمة الشركات في سورية:

يتميز مفهوم حوكمة الشركات في الجمهورية العربية السورية بحداثته النسبية فقد صدرت مجموعة من القرارات والمراسيم الخاصة بتطبيق الحوكمة، وان لكل منها دوراً مهماً في مجال عمل الشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فصدور القرار رقم /22/ لعام 2005 والمتضمن قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والذي اعتبر نقلة نوعية في سلسلة التشريعات والقوانين التي صدرت ضمن إطار التوجهات الاقتصادية للخطة الخمسية العاشرة في سوريا والتي ركزت بشكل رئيسي على توفير كافة المتطلبات اللازمة – التشريعية منها – للتحول إلى اقتصاد السوق الاجتماعي المعتمد تخطيطياً من قبل الحكومة السورية، ويعتبر قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته والمرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 المتضمن تبسيط إجراءات التكليف وتخفيض معدلات الضريبة على الشركات المساهمة التي طرحت نسبة 50% من أسهمها للاكتتاب العام إذ بلغت هذه النسبة مقدار 14% من صافي الدخل من أهم الحوافز في هذا المجال والتي ساهمت بشكل كبير في تبني مفهوم الحوكمة، أما القرار رقم /3943/ تاريخ 2006/8/28 المتضمن نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أكد على أهمية مبدأ الشفافية والإفصاح والابتعاد عن التضليل في القوائم المالية والمحاسبية.

وقد أكتمل الإطار التشريعي الناظم لممارسات الحوكمة في كل من قانون الشركات رقم /29/ لعام 2011 ونظام الحاكمية المؤسسية لشركات التأمين الصادر عن هيئة الإشراف على التأمين بالقرار رقم /127/ لعام 2007 ودليل الحوكمة في المصارف التقليدية والإسلامية الصادر عن مصرف سورية المركزي بالقرار رقم/489/ لعام 2009 ونظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالقرار رقم 31 لعام 2008، الخاص بـ " نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة)[1].

[1] القرار رقم 31 لعام 2008، والمتضمن قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية.

الفصل الثاني:

2-1 مفهوم الغش

تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في القوائم المالية هي محور اهتمام مستمر لكل من المهنة والمجتمع، ولذلك يجب أن يمارس المراجع عمله في أداء عملية المراجعة بقدرٍ عالٍ من الشفافية والتي تساعد على كشف أماكن الخلل في الأداء المالي للشركات أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث في المعلومات المالية، والذي يعطي نتائج مضللة لأداء الشركات تخدع مستخدمي القوائم المالية وتؤدي إلى انهيار الشركات وضياع حقوق المساهمين، كما يجب عليه أن يقوم بتنمية مهاراته باستخدام الأساليب المستحدثة لتمكنه من اكتشاف الغش.

ولقد وردت تعريفات متعددة ومختلفة للغش حسب وجهة نظر كل منظمة أو هيئة أو باحث وهذا يختلف حسب رؤية كلٍ منهم لهذه الظاهرة:

فقد أشار المعيار الدولي رقم 240 إلى أن الغش هو: "فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين أو أطراف خارجية. ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية"[1].

وفي إطار عمل مراقب الحسابات فقد عرف الغش على أنه "أحداث متعمدة ينتج عنها تحريف جوهري بالقوائم المالية محل المراجعة"، وأن ما يميز الغش عن الخطأ، وهو تعمد القصد في الغش[2].

أما جمعية فاحصي الغش القانونين، (ACFE: Association of Certified Fraud Examiners,2004) فقد عرفته على أنه " استخدام شخص لوظيفته في سبيل الحصول علي ثروة شخصية من خلال تعمد سوء استخدام أو سوء تطبيق لموارد الشركة أو أصولها[3] "

أما الباحث فيرى أن الغش يمكن أن يعرف بطريقة أخرى كما يلي:

"هو نظام شبه متكامل ينفذ من قبل شخص أو أكثر بشكل مخالف للقوانين والأنظمة بغية تحقيق منفعة مادية لمنفذي هذا النظام، مما ينتج عنه قوائم مالية مضللة"

ويبرر الباحث مصطلحات التعريف بما يلي:

كلمة نظام لأن عملية الغش تمر بعدة مراحل، أما أنه شبه متكامل وليس متكاملاً، إنه لو كان متكامل الخطوات والمراحل ومحكماً بشكل جيد، لما كان بإمكان أحدٍ اكتشافه، وعدم كماليته تأتي من القدرة على اكتشافه، وهنا يكمن دور مراجع الحسابات في البحث عن هذه الفجوات التي لا يمكن للمختلس تغطيتها أو إخفائها، وبالتالي هذا يتطلب من مراجع الحسابات ضرورة إدراكه لخصائص الغش ولعوامل الخطر التي يُمكن أن يستخدمها ويراعيها لتقدير احتمال وجود غش في القوائم المالية.

2-2 أنواع الغش:

هناك عدة تصنيفات للغش يمكن عرضها كما يلي:

---

[1] **المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998م.**

[2] **American Institute of Certified Public Accountants, (2002),Statement on Auditing Standards No.99, "Consideration of Fraud in a Financial Audit", AICPA, New York.**

[3] ***Gary W. Adams, David R. Campbell, Mary Campbell, and Michael P. Rose, (2006) "*** Fraud Prevention ", The CPA Journal on line, January.

1-حسب الهدف من الغش:

أ- الغش الذي يهدف إلى تحقيق منفعة للمنشأة[1]:

يحقق هذا النوع من الغش منفعة للمنشأة عادة من خلال استغلال ميزة غير عادلة أو غير أمينة والتي تخدع الطرف الخارجي، ويحقق مرتكبو هذا النوع من الغش منفعة لأنفسهم بطريقة غير مباشرة وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من الغش:

أ/1- بيع أصول غير حقيقية أو معيبة على أنها حقيقية أو سليمة.

أ/2- تعمد العرض أو التقييم غير الصحيح لكل من العمليات، والالتزامات، والأصول، والدخل.

أ/3- تعمد إسقاط التسجيل أو الإفصاح عن معلومات هامة لتحسين صورة المنشأة المالية أمام أطراف خارجية.

أ/5- الغش المتصل بالضرائب المستحقة على المنشأة أو أعمالها وتصرفاتها.

ب-الغش الذي يهدف إلى الإضرار بالمنشأة[17] :

يرتكب هذا النوع من الغش عادة لتحقيق منفعة مباشرة أو غير مباشرة لأحد العاملين بها أو لفرد خارجي أو لمنشأة أخرى وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من الغش:

ب/1- قبول الرشاوى أو الابتزاز.

ب/2- اختلاس النقود أو الأصول الأخرى وتزوير الدفاتر المالية لتغطية تلك الأفعال.

ب/3- تعمد إخفاء أو تحريف الأحداث أو البيانات.

ب/4- تقديم مطالبات عن خدمات أو سلع لم تقدم للمنشأة أو لم تحصل المنشاة عليها.

2-حسب القائم بعملية الغش[2]:

1- اختلاس الموظفين: يتضمن ذلك النوع بصفة عامة سرقة أصول الشركة سواء بشكل مباشر (النقدية/المخزون)، أو بشكل غير مباشر (الحصول على رشوة).

2- غش الإدارة: يتضمن هذا النوع غش الإدارة العليا عن طريق ارتكاب الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية وذلك لخداع مستخدمي القوائم المالية.

3- غش الاستثمار: ويتضمن هذا النوع من الغش، الغش عند بيع الاستثمارات أو شراء استثمارات لا قيمة لها.

4- غش الموردين: يتضمن الغش الناتج من المغالاة في ثمن البضائع المشتراة (شحنة من البضائع المتدنية).

5- غش العميل: يتم هذا الغش بواسطة العميل عن طريق عدم الدفع لثمن البضائع المستلمة أو خداع الشركة بطرق مختلفة للحصول على أي شي بدون مقابل.

يتضح من التصنيفات السابقة أن الغرض من الغش أياً كان القائم به، هو خداع مستخدمي القوائم المالية وتضليلهم عند اتخاذ قراراتهم عن طريق تقديم تقارير مالية مضللة. كما تتوقف قدرة المراجع الخارجي لاكتشاف الغش على مدى إمكانية زيادة الفحص وزيادة المسؤولية القانونية على المراجع، وهناك ضرورة لتحسين قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش[3].

---

[1] عبده، حسين شطا، 1994، "مدى مسئولية المراجع الداخلي عن منع واكتشاف الغش والتقرير عنه"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثامن، ص ص. 40-55.

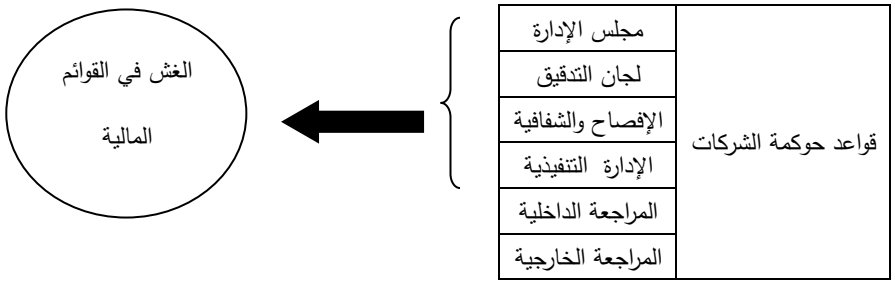
[2] Weirich, T. (2005). "**Accounting & Auditing Research – Tools and Strategies**", 6th edition, USA, South – Western, Division of Thomson Corporation,p31.

[3] Krambia, M. (2002). "**A Fraud Detection Model: A Must for Auditors**". *Journal* of Financial Regulation and compliance. Vol.1, No.3-pp.266-278.

الفصل الثالث:

3-1 العلاقة بين حوكمة الشركات والغش في القوائم المالية

يمكن تجسيد العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات والغش في القوائم المالية وفقاً للشكل التالي.



الشكل رقم (1) العلاقة بين قواعد الحوكمة والغش في القوائم المالية

لجان التدقيق:

تعتبر لجان المراجعة أحد أهم قواعد حوكمة الشركات المتصلة بأداء الشركة وكلما كانت أكثر قوة واستقلالية كلما كانت قادرة على أن تؤدي دوراً هاماً في تفعيل حوكمة الشركات، وبالتالي أن تلعب دوراً أكثر أهمية في تمكين المراجعين من اكتشاف، وتقدير احتمال الغش في القوائم المالية، ونظراً لدورها هذا فقد تناولت العديد من التقارير مسؤوليات لجنة المراجعة من أجل تحسين أدائها وبالتالي تقليل غش القوائم المالية[1].

مجلس الإدارة:

إن المحور الذي ترتكز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة، فبدون مجلس إدارة فعّال فإن بقية ما يمكن أن يطلق عليه كلمة (إصلاح) سيكون قاصراً، فهناك العديد من الجوانب التي يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييمها عند أداء عملية المراجعة وقد أشارت دراسة (Uzun, H., et al. 2004)، إلى أن لجان مجلس الإدارة تؤدي دوراً فعالاً في الرقابة على أعمال الشركة وحوكمة الشركات وفقاً للآتي[2]:

-لجنة المراجعة المسؤولة عن الإشراف على عملية التقارير المالية والتأكد من موضوعية المراجع الخارجي.

-لجنة المكافآت تقوم بتقييم أداء المديرين وتحديد طبيعة وقيمة المكافآت للموظفين في الشركة.

-لجنة التعيينات تقوم باختيار المرشحين لعضوية مجلس الإدارة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تكوين وهيكل ولجان مجلس الإدارة وغش القوائم المالية، كلما زادت نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة انخفض احتمال وجود غش في القوائم المالية.

المراجعة الداخلية:

إن دليل حوكمة الشركات في سورية ركز على أهمية المراجعة الداخلية حيث أشار في مادته رقم (15) فقرة /1/ أنه يجب على كل شركة مساهمة أن يكون لديها مدقق داخلي يقوم بأعمال التدقيق ومن أهم المزايا التي يجب أن

[1] الصبان، محمد سمير، محمد مصطفى، سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، القاهرة، الدار الجامعية، 2005، ص244.

[2] Uzun, H., Szewezyk, S., & Varma, R. (2004). **Board Composition and Corporate Governance**. *Financial Analysis Journal*, May/June. Vol 13. No (3). pp 33-43.

يتمتع بها هذا المدقق أن يكون موظفاً ومتفرغاً يتمتع بمؤهلات وخبرات مناسبة ولديه القدرة على التعامل مع الأفراد وتحقيق الاتصال الفعّال مع الجهات المختلفة.

حيث أشارت دراسة (Engel, T. J. 1999 [1])، أن المراجع الخارجي يمكنه الاعتماد على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية عندما يقوم مدير هذه الإدارة بإطلاع المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية المخطط، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المراجع الخارجي عند إعداد وتجهيز برامج المراجعة الداخلية.

يتضح مما سبق، أن المراجعين يمكنهم تخفيض حجم الاختبارات الأساسية عندما يتمكنون من الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية التي تعطي مؤشراً عن الغش الفعلي أو المحتمل وجوده في القوائم المالية.

المراجعة الخارجية:

تتمثل المراجعة الخارجية في عمليات المراجعة المؤداة لأطراف خارج المنشاة محل المراجعة، عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة، أو موظفيها التابعين، يطلق عليهم اسم المراجعين الخارجيين، ويتميز هؤلاء المراجعين بالتأهيل والاستقلال، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية شيوعاً المراجعة الإلزامية، حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب للحسابات من خلال الجمعية العامة تطبيقاً لأحكام القانون[2].

وفي سورية لا يختلف الأمر كثيراً فالشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية يتم تعيين مراجع خارجي لتدقيق حساباتها، بقرار من مجلس الإدارة بناءً على اقتراح لجنة التدقيق، حيث أن المراجعين المرشحين للقيام بعملية المراجعة معتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية، كما تتم عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (IFAC).

الإفصاح والشفافية:

يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم العناصر الأساسية لتطبيق حوكمة شركات جيدة حيث أنه في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات يجب أن يتسع الإفصاح في القوائم المالية[3]، وتتجلى علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئها، حيث أن القوائم المالية تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج من خلال تلك المعلومات[4].

هذا بدوره يُلقي على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية العناية والاهتمام بموضوع الإفصاح في كل ما يتعلق بعمل الشركة وسياساتها، وذلك لأن نوعية وكمية الإفصاح الذي تقوم به الشركة يمكن أن يقدم دليلاً لمراجع الحسابات على مدى احتواء قوائمها المالية على بعض أنواع الغش.

الإدارة التنفيذية:

تعتبر من أولى مهام الإدارة التنفيذية في الشركة وفقاً لما ورد في القرار رقم /31/ لعام 2008 المادة 13:

---

[1]Engel, T. J. (1999). **Managing External Auditor Relationships**. *The Internal Auditor*. Vol 56. No(4). pp. 65-67.

[2]لطفي، أمين السيد أحمد، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص10.

[3]لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية، وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص56.

[4]الخضيري، محسن أحمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، مصر ، 2005، ص67.

أ- تقييم المخاطر التي تواجهها الشركة.

ب- الإشراف على وضع نظام للرقابة الداخلية ومدى ملائمة هذا النظام لسياسات الشركة.

وهذين البندين يرتبطان ببعضهما البعض ارتباطاً وثيقاً فكفاءة الأداء لأنظمة الرقابة الداخلية ترتبط بتقييم كل من تقدير المخاطر والأنشطة الرقابية وإدارة المعلومات والنظم الإدارية والمحاسبية والضوابط الرقابية لتقنية المعلومات[1]، حيث يعتمد المراجع عليها عند تحديد حجم العينة التي يمكن الاعتماد عليها عند فحص القوائم المالية.

يرى الباحث أن الإدارة التنفيذية من خلال قيامها بالمهام المحددة لها وفقاً للقواعد المذكورة في المادة 13 من القرار رقم /31/ لعام 2008، تلعب دوراً أساسياً في تقييم المراجع لاحتمال وجود الغش في القوائم المالية فكفاءة النظام الرقابي للشركة تعتبر مؤشراً للمراجع على جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها، مما يجعل المراجع يقلل من إجراءات المراجعة. والعكس صحيح، وضعف النظام الرقابي للشركة يعطي مؤشراً على وجود خلل بالشركة وبالتالي إمكانية وجود الغش في القوائم المالية كبيرة مما يجعل المراجع يزيد من إجراءات المراجعة وتغيرها إن لزم الأمر حتى يمكنه اكتشاف غش القوائم المالية. كما أن أنظمة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم أساسيات تقليل أو تجنب غش القوائم المالية. وبناءً على ما سبق يجب على المراجع أن يقوم بتقييم كافة جوانب نظام الرقابة الداخلية عند تقدير احتمال غش القوائم المالية.

النتائج والمناقشة:

الفصل الرابع الجانب العملي:

4-1الإحصاء الوصفي

1.1.4 مجتمع وعينة البحث (sample)

يتمثل مجتمع البحث بمجموع مراجعي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والبالغ عدد أثناء القيام بالدراسة الميدانية 31 مراجعاً عام 2013[2]، وكانت العينة هي عبارة عن مجتمع البحث بالكامل.

وفيما يلي استعراض لعدد الاستبيانات الموزعة ونسب الاستجابات في الجدول:

مجتمع الدراسة

البيان	العدد	النسبة
العدد الإجمالي	31	% 100
الاستبيانات الموزعة	31	% 100
المجاب عليها	22	% 70.97

بلغت عدد الاستبانات الموزعة /31/ واحد وثلاثون استبانة وهي ما نسبته 100% من عينة البحث، وبلغ عدد الردود (الاستبانات المجاب عليها)، /22/ اثنان وعشرون استبانة وهي ما نسبته 70.97% من عدد الاستبانات الموزعة، وهذه النسبة تعتبر كافية للحكم على عينة البحث بشكل كامل.

[1] **COSC. (2006). COSO'S Internal Control over Financial Reporting Guidance for Smaller Public Companice Framework.** ***The committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.***

[2] **http://www.scfms.sy/forms/ar_pages/all_counts.php.**

2.1.4 قياس متغيرات الدراسة

تم استخدام قائمة الاستبيان المدعمة بالمقياس الدرجي متعدد المستويات في قياس متغيرات الدراسة في الشركات المساهمة محل التطبيق على النحو التالي:

أولاً :قياس المتغير التابع

يتمثل هذا المتغير في قدرة المراجع لاحتمال الغش في القوائم المالية، وقد تم قياس هذا المتغير التابع باستخدام مدى معين يعكس مستوى فعالية التقدير لدى المراجع، وذلك من خلال مجموعة العبارات التي تم صياغتها اعتماداً على مدى الالتزام بالقواعد الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

ثانياً :قياس المتغيرات المستقلة

تتمثل هذه المتغيرات في خمسة متغيرات مستقلة تمثل قواعد حوكمة الشركات، وقد تم قياس هذه المتغيرات المستقلة باستخدام مدى معين يعكس الأهمية النسبية التي تلعبها هذه المتغيرات في التأثير على قرار المراجع في تقدير احتمال الغش في القوائم المالية.

ويتمثل المدى المعين المستخدم في قياس متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة في مقياس Likert الدرجي ذو الخمسة نقاط A Five-Point Likert Scale وذلك لتحويل الإدراكات الوصفية الناتجة عن إجابات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستبيان إلى قيم كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي اللازم لإثبات مدى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة.

4-2 الإحصاء المعياري

تم إدخال استجابات المشاركين إلى الحاسب باستخدام برنامج spss.

1.2.4 مناقشة الفرضيات الفرعية:

الفرضية البحثية الفرعية الأولى: إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل مجلس الإدارة بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.4325	0.3175	0.375	0.30431

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 37.5 % عند تطبيق معيار مجلس الإدارة، وذلك بانحراف معياري قدره 0.30431 ، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 31.7 % و 43.3 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم : لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد مجلس الإدارة بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد مجلس الإدارة بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$T = \frac{X-0.5}{s\,x1} = \frac{0.375-0.5}{0.02901} = \mathbf{-4.308}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن t = -4.308 < -Z نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن تطبيق قواعد مجلس الإدارة بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بتكوين مجلس إدارة الشركات المساهمة، وقيامه بمهامه بالشكل الأمثل يجعل مراجع الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي وجود أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لآلية عمل مجلس الإدارة)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

2.2.4 الفرضية البحثية الفرعية الثانية:

إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل لجنة التدقيق بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.4468	0.3441	0.3955	0.27172

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 39.6 % عند تطبيق معيار لجنة التدقيق، وذلك بانحراف معياري قدره 0.27172 ، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 34.4 % و 44.7 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم : لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد لجنة التدقيق بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد لجنة التدقيق بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$T = \frac{X-0.5}{s\,x1} = \frac{0.3955-0.5}{0.02901} = \mathbf{-4.035}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن t = -4.035 < -Z نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن تطبيق قواعد لجنة التدقيق بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بتشكيل وقيام لجان التدقيق بمهامها بالشكل الأمثل يجعل مراجع

الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي وجود أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لآلية عمل لجنة التدقيق)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

3.2.4 الفرضية البحثية الفرعية الثالثة:

إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل إدارة المراجعة الداخلية بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.3221	0.2188	0.2705	0.2733

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 27.1 % عند تطبيق معيار المراجعة الداخلية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.2733، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 21.9 % و 32.2 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم : لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد المراجعة الداخلية بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد المراجعة الداخلية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$= -8.809 \frac{0.2705-0.5}{0.02606} = T = \frac{X-0.5}{s\,x1}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن $t = -8.809 < -Z$ نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن تطبيق قواعد المراجعة الداخلية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية، وقيامها بمهامها بالشكل الأمثل يجعل مراجع الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي وجود أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لآلية عمل المراجعة الداخلية)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

4.2.4 الفرضية البحثية الفرعية الرابعة:

إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عملية الإفصاح بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.6636	0.5546	0.6091	0.2884

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 60.9 % عند تطبيق معيار الإفصاح، وذلك بانحراف معياري قدره 0.2884، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 55.5 % و 66.4 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم : لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد الإفصاح بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد الإفصاح بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$3.967 = \frac{0.6091-0.5}{0.0275} = T = \frac{X-0.5}{s\,x1}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن $t = 3.967 > -Z$ نقبل فرضية العدم القائلة لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد الإفصاح بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. ونرفض الفرضية البديلة، وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالإفصاح في الشركات المساهمة بالشكل الأمثل لا يجعل مراجع الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي لا يوجد أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لعملية الإفصاح)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

5.2.4 الفرضية البحثية الفرعية الخامسة:

إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل الإدارة التنفيذية بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.4631	0.3876	0.3605	0.3733

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 36.05 % عند تطبيق معيار الإدارة التنفيذية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.3733، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 38.76 % و 46.31 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم : لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد الإدارة التنفيذية بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد الإدارة التنفيذية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$= -6.403 \frac{0.3605-0.5}{0.02606} = T = \frac{X-0.5}{s\,x1}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن -Z > t = -6,4.3 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن تطبيق قواعد الإدارة التنفيذية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالإدارة التنفيذية، وقيامها بمهامها بالشكل الأمثل يجعل مراجع الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي وجود أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لآلية عمل الإدارة التنفيذية)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

6.2.4 الفرضية البحثية الفرعية السادسة:

إن تطبيق القواعد الحاكمة لآلية عمل المراجعة الخارجية بشكل جيد يؤدي إلى تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية بشكل أقل.

نوجد مجال الثقة لمتوسط الإجابات بالنسبة لهذا المعيار كانت نتائج التحليل كما يلي:

الحد الأعلى	الحد الأدنى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
0.301	0.2217	0.2614	0.20981

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تقدير احتمال الغش بلغت 26.1 % عند تطبيق معيار المراجع الخارجي، وذلك بانحراف معياري قدره 0.20981، ويتراوح المتوسط الحقيقي لنسبة تقدير احتمال الغش مابين 22.2 % و 30.1 % باحتمال ثقة قدره 95 %.

وباستخدام اختبار ستيودنت لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لاحتمال الغش الناتج بنتيجة تطبيق هذه القواعد مع القيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط، ومن أجل ذلك نتبع الخطوات الإحصائية التالية:

فرضية العدم: لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسط تقدير احتمال الغش عند تطبيق قواعد المراجعة الخارجية بالشكل الأمثل والقيمة (0.5) والتي تمثل حالة الغش المتوسط. **H0 : Yi = 0.5**

الفرضية البديلة: إن تطبيق قواعد المراجعة الخارجية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). **H1:Y1 < 0.5**

نوجد قيمة اختبار t:

$$-11.929 = \frac{0.2614-0.5}{0.02} = T = \frac{X-0.5}{s\,x1}$$

نقارن مع القيمة الجدولية Z البالغة 1.65.

وبما أن -Z > t = -11.929 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن تطبيق قواعد المراجعة الخارجية بالشكل الأمثل يؤدي إلى تخفيض احتمال الغش في القوائم المالية بشكل جوهري عن حالة الغش المتوسط (0.5). وهذا يبين بأن تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الخارجية بالشكل الأمثل، يجعل مراجع الحسابات يخفض من احتمال تقدير وجود الغش في القوائم المالية، و بالتالي وجود أثر إيجابي لتطبيق هذا المعيار (القواعد الحاكمة لآلية عمل المراجعة الخارجية)، على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي.

7.2.4 اختبار الفرضية الرئيسية:

لاختبار اختلاف الأثر المترتب على تطبيق قواعد حوكمة الشركات بالكامل على تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، نستخدم تحليل التباين أحادي الجانب والذي يكشف لنا إن كان هناك اختلاف جوهري بين متوسطات احتمال الغش عند تطبيق كل معيار من معايير الحوكمة على حده.

H0": لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطات تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية (m1=m2=m3=m4=m5=m6)، عند تطبيق قواعد الحوكمة بنسب متساوية لكل معيار.

H1 : يوجد على الأقل متوسط لتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، عند تطبيق قواعد الحوكمة بنسب متساوية لكل معيار، يختلف عن بقية المتوسطات.

وباستخدام برنامج spss كانت نتيجة التحليل كما يلي:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	احتمال الدلالة sig
بين المربعات	8.668	5	2.167	29.415	.000
ضمن المربعات	40.147	545	.074		
الكلي	48.815	549			

بالنظر إلى الجدول السابق نلاحظ أن نتيجة احتمال الدلالة sig=0.000 أصغر من قيمة مستوى الدلالة $\propto = 0.05$ لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة يوجد على الأقل متوسط لتقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية، عند تطبيق قواعد الحوكمة بنسب متساوية لكل معيار، يختلف عن بقية المتوسطات، ونقر بأن أحد قواعد حوكمة الشركات يختلف في تأثيره على بقية القواعد، على تقدير المراجع الخارجي لاحتمال الغش في القوائم المالية.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد مجلس الإدارة، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل منخفض بنسبة 12.5% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

2- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد لجنة التدقيق، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل منخفض بنسبة 10.5% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

3- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد المراجعة الداخلية، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل منخفض بنسبة 22.9% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

4- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد الإفصاح، ، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل مرتفع بنسبة 10.91% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد لا يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

5- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد الإدارة التنفيذية، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل منخفض بنسبة 14.05% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

6- تزداد قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال الغش في القوائم المالية عند تطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل جيد ولاسيما قواعد المراجع الخارجي، حيث يؤدي ذلك إلى تقدير المراجعين لاحتمال الغش بشكل منخفض بنسبة 23.9% أي أن تطبيق الشركة لهذا القواعد بشكل جيد يعطي المراجع مؤشراً على انخفاض احتمال الغش في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.

التوصيات:

1- العمل على تعزيز ثقافة ممارسة الحوكمة من خلال عقد البرامج التدريبية التي تعكس مفاهيم وثقافة تطبيقات الحوكمة.

2- ضرورة العمل على بذل المزيد من الجهود ومتابعة آخر المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في الشركات بهدف تنميه الوعي والدور الاستثماري في المجتمع.

3- عقد ندوات محلية، والمشاركة بالندوات التي تقام خارج القطر، والاستفادة قدر الإمكان من تجارب الدولة المشاركة في مجال التطبيق الجيد لقواعد الحوكمة.

4- العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم.

5- زيادة التوعية بمبادئ حوكمة الشركات، حيث يعتبر هذا المفهوم رغم قدمه في بعض الدول، مفهوم حديثاً نسبياً في البيئة السورية.

المراجع:

1- أبو العطا، نرمين، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، 2003.

2- أبو موسى، أشرف درويش، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

3- أبو حمام، ماجد اسماعيل، 2009، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، دولة فلسطين

4- الخضيري، محسن أحمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، مصر ، 2005.

5- الصبان، محمد سمير، محمد مصطفى، سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، القاهرة، الدار الجامعية، 2005.

6- القشي، ظاهر، انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد9، العدد2 ، 2005 ، ص ص 1- 27

7- المطيري، عبيد سعد (2003)، تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية"،المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد ١٠ ، عدد 3 الصفحات 205-281.

8- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998.

9- سليمان، محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، مصر، 2006.

10- عبد الوهاب نصر علي، أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية، (دراسة تجريبية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 42، العدد الأول، ص ص 9-50.

11- عبده، حسين شطا، 1994، "مدى مسئولية المراجع الداخلي عن منع واكتشاف الغش والتقرير عنه"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثامن، ص ص. 40-55.

12- لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية، وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.

13- لطفي، أمين السيد أحمد، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

14- القرار رقم 31 لعام 2008، والمتضمن قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية.

15- Abbott, L. J., & Parker, S. (2000). **The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud**. *Managerial Finance*. Vol 26, No (11) pp. 55-67.

16- American Institute of Certified Public Accountants, (2002),Statement on Auditing Standards No.99, "Consideration of Fraud in a Financial Audit", AICPA, New York.

17- Beasley, M, S. (1996), **An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud**. *The Accounting Review*. Vol 71, no(4) pp 443-465.
18- Carcello,J.v.,& Nagy, A.,(2004). **Client Size, auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting** : *Managerial Auditing Journal*. Vol 19, NO (2) pp.651-668.
19- COSC. (2006). COSO'S Internal Control over Financial Reporting Guidance for Smaller Public Companice Framework. The committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
20- Engel, T. J. (1999). **Managing External Auditor Relationships**. *The Internal Auditor*. Vol 56. No(4). pp. 65-67.
21- Gary W. Adams, David R. Campbell, Mary Campbell, and Michael P. Rose, (2006) " **Fraud Prevention** ", The CPA Journal on line, January.
22- Krambia, M. (2002). "**A Fraud Detection Model: A Must for Auditors***". Journal of Financial Regulation and compliance*. Vol.1, No.3-pp.266-278.
23- Mohamed, S., (2004). The importance of Effective Corporate Governance. [online] Available from: http://www.ssrn.com .pp.41-46.
24- Person, O. S. (2005). The **Relation between the New Corporate governance Rules and the Likelihood of Financial Statement Fraud**. *Review of Accounting & Finance* . Vol 4, No(2) pp. 125-148.
25- Sharma, V, D. (2004). **Board of Director Characteristics, Institutional Ownership, and Fraud: Evidence from Australia**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol 23, No (2).pp.105-117.
26- Uzun, H., Szewezyk, S., & Varma, R. (2004). **Board Composition and Corporate Governance**. *Financial Analysis Journal, May/June*. Vol 13. No (3). pp 33-43.
27- Weirich, T. (2005). "Accounting & Auditing Research – Tools and Strategies", 6th edition, USA, South – Western, Division of Thomson Corporation,p31.
28- http://www.scfms.sy/forms/ar_pages/all_counts.php.