The Impact of Forensic Accounting Techniques on The Quality of Financial Reporting Through Multiple Intermediaries

Saja Ahmed Hashem[*]
Afraa Helal Ali[**]
Haider Abdul Hadi Haidar[***]

(Received 20 / 11 / 2025. Accepted 5 / 3 / 2026)

□ ABSTRACT □

The study aims to analyses the relationship path between forensic accounting techniques - namely financial ratio analysis, trend analysis, critical point auditing, and relative size Theory - and financial reporting quality through multiple mediation, represented by the detecting of creative accounting practices and financial fraud.

The study adopted a survey approach targeting certified auditors certified by The Accounting and Auditing Council and licensed to practice auditing for joint-stock companies in Syria for the year 2023. The study population consisted of 120 professional practice licences, including 86 individual auditors, 34 auditing offices, and 6 audit firms. A total of 97 questionnaires were returned and deemed valid for analysis. The questionnaires were distributed both manually and electronically, and statistical analyses were conducted using SmartPLS$_4$ software.

The results related to the direct relationship path between forensic accounting techniques and financial reporting quality indicate that trend analysis is the most influential technique in enhancing financial reporting quality and detecting financial fraud. In contrast, financial ratio analysis was found to be the most influential technique in detecting creative accounting practices in joint-stock companies in Syria for the year 2023.

Furthermore, the results related to the indirect relationship path reveal that the variables of detecting creative accounting practices and financial fraud partially and complementarily mediate the relationship between forensic accounting techniques and financial reporting quality.

Keywords: Financial reporting quality, detection of creative accounting practices, detection of financial fraud, forensic accounting techniques.

Copyright **:**Latakia University journal (formerly tishreen) -Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

[*]**Postgraduate student (PhD) - Faculty of Economics - Lattakia University - Lattakia - Syria. saja.hashem@latakia-univ.edu.sy.**

[**]**Associate Professor - Department of Accounting - Lattakia University - Lattakia – Syria . afraa.ali@latakia-univ.edu.sy.**

[***]**Associate Professor - Department of Accounting - Lattakia University - Lattakia - Syria. Haider. haider@latakia-univ.edu.sy.**

أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي من خلال الوساطة المتعددة

سجى احمد هاشم *

عفراء هلال علي **

حيدر عبد الهادي حيدر ***

(تاريخ الإيداع 20 / 11 / 2025. قبل للنشر في 5 / 3 / 2026)

□ ملخّص □

تهدف الدراسة إلى تحليل مسار العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية (تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه، وتدقيق النقاط الحرجة، ونظرية الحجم النسبي) وجودة التقرير المالي، من خلال اختبار الوساطة المتعددة المتمثلة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكشف الاحتيال المالي.

اعتمدت الدراسة على استراتيجية المسح، وشمل مجتمعها المدققين المعتمدين من مجلس المحاسبة والتدقيق، الحاصلين على ترخيص مزاولة مهنة التدقيق لشركات الأموال في سورية لعام 2023م. بلغ حجم المجتمع (120) رخصة مزاولة، توزعت إلى (86) مدقق حسابات فردي، و(34) مكتب تدقيق، و(6) شركات تدقيق.

بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (97) استبانة، وزّعت يدوياً وإلكترونياً، وأُجريت الاختبارات الإحصائية باستخدام برنامج SmartPLS4.

أظهرت النتائج فيما يتعلق بالمسار المباشر للعلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية وجودة التقرير المالي، أن تقنية تحليل الاتجاه هي الأكثر تأثيراً في تحسين جودة التقرير المالي وفي كشف الاحتيال المالي، في حين كانت تقنية تحليل النسب المالية الأكثر تأثيراً في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات الأموال في سورية لعام 2023.

كما بيّنت النتائج، فيما يتعلق بالمسار غير المباشر، أنّ متغيريّ كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكشف الاحتيال المالي يتوسطان العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية وجودة التقرير المالي، وتمثّل هذه الوساطة وساطة جزئية تكميلية.

الكلمات المفتاحية: جودة التقرير المالي، كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كشف الاحتيال المالي، تقنيات المحاسبة الجنائية.

حقوق النشر : مجلة جامعة اللاذقية (تشرين سابقاً)- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص CC BY-NC-SA 04

* **طالب دراسات عليا(دكتوراه)-كلية الاقتصاد- جامعة اللاذقية - اللاذقية-سورية.** saja.hashem@latakia-univ.edu.sy

** **أستاذ المساعد- قسم المحاسبة-جامعة اللاذقية- اللاذقية-سورية** . afraa.ali@latakia-univ.edu.sy

*** **أستاذ المساعد- قسم المحاسبة- جامعة اللاذقية - اللاذقية-سورية** . Haider.haider@latakia-univ.edu.sy

1-مقدمة :

أدت الأزمات الاقتصادية، إلى جانب النمو المتزايد في متطلبات الإفصاح المحاسبي، وسعي المنظمات المهنية إلى تحقيق التجانس بين المعايير المحاسبية، إلى زيادة الاهتمام بالتقارير المالية التي تنشرها الشركات. فكلما ارتفعت جودة التقرير المالي، ازدادت المنافع التي يحققها المستثمرون ومستخدمو التقارير المالية[1,2] .

لجأت بعض إدارات الشركات، في ظل الأزمات المالية، إلى تحسين صورتها من خلال نشر بيانات مالية مُضلّلة تخدم مصالح أطراف معينة على حساب أطراف أخرى، بما يؤدي إلى تضليل مستخدميّ التقرير المالي[3] .

ونتيجة لذلك، برزت الحاجة إلى البحث عن أساليب وتقنيات تسهم في إعادة الثقة بجودة مخرجات النظام المحاسبي [3]، وقد أدى انتشار تكنولوجيا المعلومات إلى إتاحة المزيد من الفرص للإدارة لممارسة التلاعب في البيانات المالية، مما جعل الطرق والأساليب التقليدية التي كان يستخدمها المدققون الخارجيون لتقييم المخاطر وإجراء عمليات التدقيق وإبداء الرأي المحايد غير كافية لكشف هذه الممارسات[4,5] . كما أظهر الاستبيان الذي قامت به شركة برايس ووتر هاوس كوبرز حول الجرائم الاقتصادية والاحتيال لعام 2018، بأن نسبة الشركات التي تعرضت للاحتيال في الشرق الأوسط في الـ(24) شهراً السابقة للاستبيان قد ازدادت من 26% خلال الفترة الماضية إلى 34%. بما أن تطور المحاسبة الجنائية كان استجابةً لبعض حالات الاحتيال مثل قضايا ENRON وWORLDCOM التي سلطت الضوء على أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية التي تغطي جميع المجالات ذات العلاقة بالتحقيق في الكشف عن الاحتيال[6,7] . تمثل هذه التقنيات أدوات رقمية وتحليلية لفحص المعاملات والأحداث والتحقيق فيها من أجل الكشف عن الأنشطة الاحتيالية[6] ، وهي نافعة عند التحقيق في حالات الاحتيال التي من المرجح أن تنعكس في السجلات والبيانات المالية للشركة، لأن الهدف منها هو اكتشاف أو فحص روابط المعاملات المالية التي لا تبدو حقيقية أو المعاملات أو الأحداث غير العادية أو الاستثنائية التي قد تشير إلى أخطاء أو أعمال غير قانونية أو احتيال[8,9] .

تناولت الدراسات السابقة أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والاحتيال المالي منها دراسة Adejumo and Ogburie. (2025) بعنوان:" **Forensic Accounting in Financial Fraud Detection: Trends and Challenges**" التي هدفت إلى تقييم أثر تقنيات المحاسبة الجنائية (تحليل النسب المالية، قانون بنفورد، نماذج التعلم الآلي، تحليلات معاملات سلسلة الكتل (blockchain)، تقنيات الكشف الإحصائي) في الكشف عن الاحتيال المالي، اعتمدت على دمج البيانات الأولية والثانوية. أظهرت النتائج أن تقنية تحليل النسب المالية تكشف الاحتيال المالي، وأن الشركات الاحتيالية تُظهر انحرافات كبيرة في السيولة، والرافعة المالية، وجودة الأرباح مقارنةً بالشركات غير الاحتيالية[10] . **أما دراسة Aina et al.** (2025) بعنوان: " **Forensic Accounting Techniques and Fraud Prevention in Quoted Food and Beverages Companies in Nigeria**" بحثت في تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الحاسوب، تحليل الاتجاه) ومنع الاحتيال (ممارسات الإبلاغ عن المخالفات، المراقبة المستمرة) في شركات الأغذية والمشروبات المدرجة في نيجيريا. حيث اعتمدت على البيانات الأولية (الاستبيان). كشفت النتائج عن وجود علاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية وممارسات الإبلاغ عن المخالفات في مجال منع الاحتيال وفق النموذج الأول، وأن لتقنية التدقيق بمساعدة الحاسوب وتقنية تحليل الاتجاهات تأثير إيجابي ومعنوي على ممارسات الإبلاغ عن المخالفات في مجال منع الاحتيال، كما أظهرت نتائج تحليل النموذج الثاني وجود علاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية والمراقبة المستمرة في منع الاحتيال. وكشفت النتائج أن تقنية التدقيق بمساعدة الحاسوب وتقنية تحليل الاتجاهات لهما تأثير إيجابي ومعنوي على المراقبة المستمرة في منع الاحتيال[11] . كما إن دراسة Almubaydeen et al. (2024)

بعنوان: **"The Effect of Applying Forensic Accounting Techniques in Revealing Income Smoothing Practices in Jordanian Commercial Banks**" هدفت إلى معرفة أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات تمهيد الدخل في المصارف التجارية الأردنية خلال الفترة من2017 لغاية 2021، وتم جمع البيانات المالية المنشورة للمصارف التجارية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالية، وتم قياس تقنيات المحاسبة الجنائية من النسب المالية (نسبة العائد على الأصول، نسبة النقدية وما يعادلها، نسبة التسهيلات الائتمانية، نسبة الأصول الثابتة). وأظهرت النتائج وجود أثر معنوي لتطبيق تقنية تحليل النسب المالية في الكشف عن ممارسات تمهيد الدخل في المصارف التجارية الأردنية[12] . أما دراسة Daas and Zaid (2024) بعنوان:" **The Moderating Effect of Governance on The Impact of Forensic Accounting on The Quality of Accounting Information: The Industrial Public Shareholding Companies Listed at Palestine Exchange**" التي تناولت أثر أساليب المحاسبة الجنائية (التدقيق التفاعلي والتدقيق الاستباقي) في جودة المعلومات المحاسبية (الملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة وقابلية الفهم)، مع وجود حوكمة الشركات (حجم مجلس الإدارة، ووجود لجنة تدقيق، وازدواجية الرئيس التنفيذي) كمتغير تفاعلي. أشارت النتائج إلى وجود تأثير للتدقيق التفاعلي على جميع متغيرات جودة المعلومات المحاسبية، أما التدقيق الاستباقي، فقد أثر فقط على خاصية المقارنة[13] . بينما دراسة **Christinawati and Setiyawati**(2022) بعنوان: " **Factors Affecting Banking Fraud Prevention and Their Impact on The Quality of Financial Statements**." التي هدفت إلى تحليل أثر نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات على منع الاحتيال وأثر نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات ومنع الاحتيال على جودة التقارير المالية. تم الاعتماد على 34 استبانة موزعة على المصارف التجارية الوطنية الخاصة المدرجة في سوق إندونيسيا للأوراق المالية. وأظهرت النتائج أن نموذج نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات يفسر ما نسبته 43% من المتغير التابع منع الاحتيال من خلال الكشف المبكر عنه، وأن منع الاحتيال له تأثير إيجابي ومعنوي في جودة البيانات المالية، وأن نموذج نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات يفسر ما نسبته 55% من المتغير التابع جودة التقارير المالية. وأن نموذج نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات ومنع الاحتيال يفسر ما نسبته 74% من المتغير التابع جودة التقارير المالية[14] . كذلك فإن دراسة **Komalasari and Bertuah** (2024) بعنوان: " **Implementation of Good Corporate Governance and Creative Accounting on Financial Reporting quality**" هدفت إلى اختبار مدى تأثير تطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي في إندونيسيا على احتمالية وجود محاسبة إبداعية غير أخلاقية، وتأثيرها في جودة التقارير المالية المصرفية. اعتمدت الدراسة على الاستبانة، أظهرت النتائج أن تطبيق الحوكمة الرشيدة يؤثر على ظهور المحاسبة الإبداعية غير الأخلاقية وجودة التقارير المالية[15] . أما **دراسة Dlamini and Murisa** (2024) بعنوان:" **Impact of Creative and Aggressive Accounting on The Quality of Financial.** التي تناولت أثر المحاسبة الإبداعية في جودة التقارير المالية في قطاع الضيافة في زيمبابوي. واعتمدت على جمع بين المنهجين النوعي والكمي، فقد تم إجراء مقابلات شبه منتظمة مع 9 مديرين ماليين و12 رئيساً للمحاسبين و5 مدققين خارجيين. وجُمعت البيانات السنوية لخمس فنادق في زيمبابوي. وكشفت النتائج عن وجود أثر معنوي لممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقارير المالية في قطاع الضيافة في زيمبابوي[16] . اعتمدت الدراسة الحالية من أجل قياس متغير جودة التقرير المالي على مقياس تم استخدامه في دراسات سابقة عدّة [1,15,17,18,19,20]، وهذا يعطي موثوقية للمقياس المعتمد في الدراسة الحالية، بينما اعتمدت دراسة [14] على مقياس قامت بتصميمه دراسة Bachtiar and Nurfadila(2019) لقياس الجودة من خلال مدى توفر خاصية الملاءمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة، لكنه أغفل خاصيتي التوقيت المناسب وقابلية التحقق.

لم تتوصل الدراسات السابقة إلى توافق في موضوع أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن الاحتيال، فدراسة [10] أظهرت أن تقنية تحليل النسب المالية ساعدت في الكشف عن الاحتيال المالي، بينما دراسة[11] فقد أظهرت أن تقنية تحليل الاتجاه لها أثر في الكشف عن الاحتيال المالي، وكذلك أظهرت دراسة[12] وجود أثر لتقنية تحليل النسب المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

نتيجة لاستمرار الجدل حول أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن الدراسة الحالية تختبر هذا الأثر في بيئة جديدة من خلال دراسة وتحليل مسار أثر بعض تقنيات المحاسبة الجنائية وهي تقنية تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاه وتدقيق النقاط الحرجة ونظرية الحجم النسبي في جودة التقرير المالي من خلال الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي.

طريقة جمع البيانات: اعتمدت دراسة [10] على دمج البيانات الأولية والثانوية، حيث ساعد في ذلك توفر هذه البيانات، بينما اقتصرت بيانات دراسة [12] على البيانات الثانوية، ودراسة [15] على البيانات الأولية.

المجتمع الإحصائي: تضمن في بعض الدراسات السابقة [16,13,10] على مدققي الحسابات لشركات الأموال (المدققين الخارجيين).

اتجهت معظم الدراسات السابقة نحو دراسة الأثر المباشر فيما يتعلق بمتغيرات (تقنيات المحاسبة الجنائية، كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كشف الاحتيال المالي، جودة التقرير المالي).

لذلك تسعى الدراسة الحالية إلى تبيان أثر تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة من قبل مدققي الحسابات لشركات الأموال في جودة التقرير المالي في سورية، لعدة أسباب منها:

1- لم تتناول الدراسات السابقة أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي، وخاصة التقنيات المستخدمة في الدراسة الحالية (تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه، وتدقيق النقاط الحرجة، ونظرية الحجم النسبي).

2- نتائج الاستبيان الذي قامت به شركة برايس ووتر هاوس كوبرز حول الجرائم الاقتصادية والاحتيال لعام 2018 " التي أظهرت بأن نسبة الشركات التي تعرضت للاحتيال في الشرق الأوسط قد ازدادت من 26% خلال الفترة السابقة إلى 34%، بالإضافة إلى الأزمة الاقتصادية التي يعاني منها الاقتصاد السوري، مما قد يدفع إدارات الشركات إلى تلاعب بالبيانات المالية نتيجة للضغوط التي يتعرضون لها.

3- تعد المحاسبة الجنائية في سورية ضمن مستوى الخبراء في المحاكم التجارية، لذلك فإن الدراسة تختبر أثر تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة من قبل المدقق الخارجي للشركات الأموال في سورية.

4- اختبار فيما إذا كانت متغيرات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي متغيرات وسيطة بين تقنيات المحاسبة الجنائية وجودة التقرير المالي، وذلك بالاعتماد على تحليل مسار العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة وجودة التقرير المالي، واستخدام أسلوب تحليل المسار من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي $SmartPLS_4$.

2- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الرئيسة في معرفة أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية، وفيما إذا كان هذا التأثير يتم بصورة مباشرة أو غير مباشرة من خلال اختبار فيما إذا كانت متغيرات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي تتوسط العلاقة السابقة من خلال الإجابة عن الأسئلة البحثية الآتية:

1- ما هو أثر تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية؟

2- ما هو أثر تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية؟

3- ما هو أثر تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية؟

4- هل تتوسط متغيرات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة وجودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية؟

5- ما هو أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي من خلال كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية؟

6- ما هو أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي من خلال كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية؟

3-أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في دراسة الأثر بين تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة من مدقق الحسابات في جودة التقرير المالي، التي تعد أحد الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة والتدقيق بوصفهما علماً ومهنة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وعمليات الاحتيال المالي، وضرورة البحث عن آليات وطرق لاكتشاف تلك الظواهر والحد من آثارها السلبية على جودة مخرجات النظام المحاسبي.

ما يميز الدراسة الحالية قيامها باختبار أثر كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي كمتغيرات وسيطة (الوساطة البسيطة والمتعددة) بين تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة وجودة التقرير المالي في البيئة السورية في ظل الحاجة الماسّة لمدققين حسابات مؤهلين ومُدربين ولديهم من الخبرات والمهارات والتقنيات ما يُمكّنهم من اكتشاف هذه الممارسات والتقرير عنها.

4- فرضيات البحث:

تم صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

H_1: يوجد أثر إيجابي لتقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة (تحليل النسب- تحليل الاتجاه- تدقيق النقاط الحرجة- نظرية الحجم النسبي) في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

يتفرع عن الفرضية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

H_{1-1}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{1-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{1-3}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{1-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_2: يوجد أثر إيجابي لتقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة (تحليل النسب-تحليل الاتجاه- تدقيق النقاط الحرجة- نظرية الحجم النسبي) في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

يتفرع عن الفرضية الثانية الفرضيات الفرعية الآتية:

H_{2-1}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_{2-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_{3-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_{4-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_3: يوجد أثر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_4: يوجد أثر إيجابي لتقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة (تحليل النسب–تحليل الاتجاه– تدقيق النقاط الحرجة– نظرية الحجم النسبي) في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

يتفرع عن الفرضية الرابعة الفرضيات الفرعية الآتية:

H_{1-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{2-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{3-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{4-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_5: يوجد أثر إيجابي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

5- منهجية البحث:

اعتمدت الدراسة استراتيجية المسح لمدققي الحسابات في شركات الأموال السورية وفق الرخص الممنوحة من أجل مزاولة مهنة تدقيق الحسابات لشركات الأموال والبالغ عددها (120) رخصة بالإضافة إلى لست رخص خاصة بشركات التدقيق خلال عام 2023.

تكون المجتمع الاحصائي من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة بمكتب فردي مستقل والبالغ عددهم (86)، أو بمكتب تدقيق (34)، أو بشركة تدقيق (6) موزعين على المحافظات السورية التالية: دمشق والسويداء وحلب وحمص وحماه واللاذقية وطرطوس، وذلك بحسب القرارات الصادرة عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لأسماء مدققي حسابات شركات الأموال ذات الأرقام (20–21–22–23) المؤرخة بتاريخ 2023/1/28 والمتضمن منح رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات لشركات الأموال في سورية.

1- اختبارات الخاصة بالمصداقية والموثوقية وتتضمن معامل الفاكرونباخ، ومعامل الموثوقية المركبة (معامل ثبات المفهوم rho-a –rho-c).

2- اختبارات الخاصة بالتقارب بين مؤشرات: وتتضمن متوسط التباين المفسر AVE ومعامل تضخم التباين VIF ومعيار فورنيل ولاركر للتباين بين المؤشرات.

3- اختبار التمايز من خلال نسبة الأحادية وسمة التمايز (HTMT).

بالاعتماد على المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية باستخدام برنامج $SmartPLS_4$.

6-متغيرات البحث:

المتغير التابع: جودة التقرير المالي اعتمد البحث الحالي في قياسه على أسلوب جودة المعلومات المحاسبية (الملاءمة والتمثيل الصادق وقابلية الفهم والمقارنة والتوقيت المناسب)، وفقاً لمدخل معايير المحاسبة الدولية لقياس جودة التقرير المالي. إذ تم الاعتماد على مقياس دراسة[21] الذي تم تطويره من قبل دراسة [20].

المتغير المستقل: تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة، وتتمثل هذه التقنيات في تقنية تحليل النسب المالية وتقنية تحليل الاتجاه وتقنية تدقيق النقاط الحرجة وتقنية نظرية الحجم النسبي.

المتغيرات الوسيطة: كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكشف الاحتيال المالي، وهي متغيرات مستقلة ثانية يتم إدخالها في العلاقة بناءً على افتراض أنّ العلاقة الأصلية بين المتغير المستقل (تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة) والمتغير التابع (جودة التقرير المالي) تتم من خلال المتغيرات الوسيطة.

7- القسم النظري:

جودة التقرير المالي: اهتمت دراسة[20] بكيفية قياس جودة التقرير المالي (Financial Reporting Quality) من خلال وضع مقياس شامل يستند على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Qualitative Characteristics)، كما حدّدها كلّ من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وتتمثل هذه الخصائص في مجموعتين: الخصائص الأساسية، والخصائص الداعمة (المعزّزة)، حيث يمكن قياس كل خاصية من خلال مجموعة من العناصر، ويُمنح كل عنصر درجة معيارية تتراوح بين (1-5) درجات [20,22,23].

ولغرض تقييم جودة التقرير المالي، يتم حساب المتوسط الحسابي لإجابات عناصر كل خاصية، ثم حساب المتوسط العام لمتوسطات الخصائص، أو من خلال إعطاء وزن نسبي لكل خاصية ومن ثم حساب الدرجة النهائية لجودة التقرير المالي[20,23] ، ونظراً لأهمية الخصائص الأساسية، وهي الملاءمة والتمثيل الصادق، فقد تمّ منحهما وزناً نسبياً أعلى مقارنةً بالخصائص الداعمة، استناداً إلى رأي كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2008 ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 2009 [20,23].

وبناء على ذلك، أُعطي لكل من خاصيتيّ الملاءمة والتمثيل الصادق وزن نسبي مقداره (0.40)، بينما وُزعّت النسبة المتبقية (0.20) على الخصائص الداعمة، حيث مُنحت خاصية قابلية المقارنة وزناً نسبياً أعلى (0.08) مقارنةً بخاصيتيّ قابلية الفهم والتوقيت المناسب (0.06) لكل منهما، وذلك لارتباطها الوثيق بالملاءمة والتمثيل الصادق[4] وقدرتها على تعزيز قابلية الفهم[24] ، وتحسين خاصية التوقيت المناسب للشركة[21] .

وبالتالي، يتم قياس جودة التقرير المالي باعتباره ناتجاً نهائياً يتوافر فيه مستوى مقبول من الخصائص النوعية الأساسية والداعمة، وفق النموذج الآتي:

$$QFR= R*0.40 + FP*0.40 + UN*0.06 + CO*0.08 +TI*0.06$$

حيث تمثل:

QFR: جودة التقرير المالي

R: الملاءمة

FP: التمثيل الصادق

UN: قابلية الفهم

CO: قابلية المقارنة

TI: التوقيت المناسب

وقد تمّ احتساب المتوسط الحسابي لكل خاصية ثم ترجيحها وفق الوزن النسبي المحدد، ومن ثم جمع القيم الناتجة للحصول على مستوى جودة التقرير المالي.

العوامل المؤثرة في جودة التقرير:

تناولت الدراسات البحثية مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة التقرير المالي، من أبرزها: حجم الشركة، والتعقيد الهيكلي، ومدققو الحسابات، وفريق الإدارة، وبيئة العمل، والممارسات المحاسبية، وتكنولوجيا المعلومات، وسوق الأوراق المالية، والاستجابة للتغيرات الاقتصادية.

تقتصر الدراسة الحالية على بعض هذه العوامل، وهي: كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكشف الاحتيال المالي، وتقنيات المحاسبة الجنائية، وذلك من خلال تحليل مسار العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي، ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي، وانعكاس ذلك على جودة التقرير المالي لشركات الأموال التي يقوم بتدقيقها.

الإطار النظري للعلاقة بين المتغيرات

1. نظرية الوكالة

تُبين نظرية الوكالة أن الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات المساهمة قد يدفع المديرين إلى الانخراط في سلوكيات غير أخلاقية وانتهازية، مثل ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تُعطي الأولوية لمصالح المدير الشخصية (بصفته وكيلاً) على حساب مصالح المالكين وأصحاب المصلحة (بصفتهم موكلين) [25]، حيث يقوم المديرون بتعديل البيانات المالية لإظهار الشركة بمظهر أفضل من واقعها الفعلي، مما قد يُعزز صورتها المالية ويجذب المستثمرين أو يحقق منافع شخصية للإدارة.

تؤدي هذه السلوكيات إلى تدهور جودة التقرير المالي، وتُضعف ثقة مستخدمي المعلومات المالية، مما ينعكس سلباً على أصحاب المصلحة.

2. نظرية المحاسبة الإيجابية:

تشير نظرية المحاسبة الإيجابية إلى أن اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية لا يتم دائماً وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية فقط، بل قد يكون مدفوعاً بمصالح ذاتية، حيث يسعى المديرون إلى تبني أساليب محاسبية تُعظّم منافعهم الشخصية، خاصة في ظل وجود ضغوط سياسية أو تكاليف معينة [26].

تؤكد هذه النظرية أن ممارسات المحاسبة الإبداعية، على الرغم من التزامها الشكلي بالمعايير، تؤدي إلى عرض صورة مضللة عن الوضع المالي للشركة، مما ينعكس سلباً على مستوى جودة التقرير المالي.

وقد أظهرت عدّة دراسات سابقة [28,27,15,29] أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثّر سلباً في جودة البيانات المالية وتُضعف قدرة أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات رشيدة. كما بيّنت بعض الدراسات ومنها [27] أن تعزيز أطر الحوكمة، ولا سيما دور لجنة التدقيق، يُسهم في الحد من هذه الممارسات وتحسين جودة التقرير المالي.

وفي السياق ذاته، أشارت دراسات أخرى [30,31,32] إلى أنّ كشف الاحتيال المالي من قبل المدققين ولجان التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة التقرير المالي، إذ أن المعلومات المالية الدقيقة والشفافة تمكّن المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية سليمة، وهو ما يتوافق مع افتراضات نظرية الوكالة.

المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي

يُصنّف **الاحتيال** في البيانات المالية إلى نوعين: يتمثل الأول في ممارسات المحاسبة الإبداعية التي لا تتجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية، ويتمثل النوع الثاني بالاحتيال المالي الذي يتضمن تجاوزاً صريحاً لهذه المعايير[33] .

ويُقصد **بالمحاسبة الإبداعية** تلك الممارسات التي تتم ضمن إطار المعايير المحاسبية بغرض تجميل صورة الشركة وأدائها الاقتصادي[33] . تستغل الإدارة في هذه الحالة المرونة والغموض الموجودين في بعض المعايير لإظهار الوضع المالي للشركة بصورة أفضل من الواقع الأمر الذي يجعل هذه الممارسات غير أخلاقية، لأنّها لا تحقق الهدف الرئيس للتقارير المالية المتمثل في تقديم صورة عادلة وموضوعية[27,34, 15] .

يُعرّف **الاحتيال المالي**، بأنّه الاستخدام المُتعمّد لإجراءات أو أنشطة غير قانونية بغرض تحقيق منفعة مالية[36] ، وهو يختلف عن المحاسبة الإبداعية في كونه ينطوي على مخالفة صريحة للمعايير المحاسبية [35].

وعلى الرغم من هذا الاختلاف، فإنّ كلاً من المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي يعكسان نيّة الإدارة في التدخل المتعمد في قياس المعاملات المحاسبية وبنود القوائم المالية والإفصاح عنها.

مفهوم المحاسبة الجنائية

برزت المحاسبة الجنائية بوصفها تخصصاً محاسبياً حديثاً، يجمع بين المحاسبة والتدقيق والتحقيق، ويُستخدم في القضايا المدنية والجنائية بغرض تقديم أدلة موضوعية إلى المحاكم والأطراف ذات العلاقة [37,38, 39]

وتُعرّف بأنها توظيف المعرفة المحاسبية والقانونية لحل النزاعات المالية والتحقيق في الأنشطة غير القانونية أو غير الأخلاقية وتقصي الحقائق التي تتجاوز مجرد الأرقام [40,41]

وتُعدّ المحاسبة الجنائية مزيجاً متكاملاً من مهارات وتقنيات المحاسبة والتدقيق، تُستخدم للكشف عن ممارسات التضليل والتلاعب التي تنعكس في السجلات والبيانات المالية للشركة[8] ، وتشمل هذه التقنيات: تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه وتدقيق النقاط الحرجة، ونظرية الحجم النسبي، وغيرها من التقنيات التحليلية.

تناولت عدة دراسات سابقة البيئة السورية نذكر منها [42,43]، تناولت دراسة [42] الأثر المباشر لتقنيات المحاسبة الجنائية في كشف الاحتيال المالي، ولم تتناول أثر هذه التقنيات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفي جودة التقرير المالي، في حين تناولت دراسة [43] أثر المباشر لتقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تشابهت الدراسات التي تناولت البيئة السورية في طريقة جمعها للبيانات إذ اعتمدت على البيانات الأولية التي تم جمعها من خلال استبانة موجهة لمدققي الحسابات المعتمدين، كما اعتمدت الدراسات السابقة على اختبار الأثر المباشر للتقنيات المحاسبة الجنائية سواءً في كشف الاحتيال أو في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية [42,43].

8-القسم العملي:

أداة الدراسة: تم الاعتماد على الاستبانة التي اشتملت على أربعة أجزاء، تشمل معلومات عن الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ومتغيرات الدراسة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي. وزع الاستبيان يدوياً وإلكترونياً، وتم إجراء الاختبارات الإحصائية باستخدام برنامج $SmartPLS_4$ لتحليل البيانات.

حدود الدراسة: الحدود الزمانية إذ تم توزيع الاستبيان بشكل يدوي وإلكتروني على مدققي الحسابات الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة التدقيق للشركات الأموال في سورية وذلك خلال العام 2023م.

اقتصرت الحدود المكانية للدراسة على توزيع الاستبيان على مدققي الحسابات في جميع أنحاء الجمهورية العربية السورية ووفقاً لرخص مزاولة المهنة الممنوحة من قبل إدارة جمعية المحاسبين القانونيين. بعد الفحص والتدقيق

للاستبانات المستردة، لم يتم استبعاد أية استجابة لعدم توافقها مع متطلبات البحث، وكان حجم مجتمع الدراسة النهائي يتمثل بـ 97 استبانة قابلة لتحليل.

اشتمل مجتمع الدراسة فيما يخص التخصص العلمي على تخصصات متنوعة منها: إدارة الأعمال والمحاسبة واقتصاد والتخطيط والعلوم المصرفية بالإضافة إلى تخصصات أخرى. أما فيما يخص المؤهل العلمي لأفراد المجتمع الإحصائي المدروس فإن المؤهل العلمي توزع بين شهادة جامعية وشهادة الماجستير وشهادة الدكتوراه. أما فيما يخص المسمى الوظيفي الذي يشغله كل فرد من أفراد المجتمع المدروس فقد توزعت المناصب الوظيفية بين مدير مكتب تدقيق ورئيس فريق تدقيق وعضو فريق تدقيق ومدقق ومناصب أخرى، أما فيما يخص سنوات الخبرة التي يمتلكها كل فرد من أفراد المجتمع المدروس فقد كانت سنوات الخبرة تتوزع على مستويات الذين يملكون 5 سنوات خبرة، لديهم سنوات خبرة من 6 – 10 سنوات، والذين يملكون سنوات خبرة بين 11–15 سنة، والذين يملكون سنوات خبرة بين 16–20 سنة وأخيراً الذين يملكون سنوات خبرة تزيد عن 20 سنة، وكانت الصفة الغالبة للمجتمع المدروس فيما يخص سنوات الخبرة لمن يملكون خبرة تزيد عن 20 سنة.

أظهرت النتائج أن سنوات الخبرة متقاربة وذلك بحكم أن الشروط اللازمة لمنح ترخيص تدقيق شركات الأموال بسورية يتطلب خبرة مهنية لمدة ٥ سنوات بعد تدريب لمدة سنتين والحصول على شهادة المحاسب القانوني التي تأتي بعد التخرج من إحدى كليات الاقتصاد.

تم التحقق من تماثل خصائص مجتمع الدراسة عند استرداد الاستبانات وتفريغ بيانات الخصائص الديمغرافية

تم تحليل البيانات باستخدام نموذج المسار من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية على مرحلتين متكاملتين وذلك بغرض التأكد كخطوة أولية أن البيانات المجمعة للنموذج اجتازت معايير النموذج القياسي، ومن ثم تم تقييم النموذج الهيكلي Structural Model كخطوة لاحقة من أجل التأكد من صدق صلاحية النموذج.

تتمثل المراحل في: تقييم النموذج القياسي: تم تحليل النموذج القياسي والهيكلي للدراسة باستخدام مجموعة من الاختبارات المتعلقة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية باستخدام برنامج $SmartPLS_4$. إن معاملات الارتباط بين مؤشرات كانت أكبر من (0.30)، وهذا يدل على أن النموذج انعكاسي وليس تكويني.

أ- **اختبار المصداقية التقاربية:** يتمثل دور هذا التحليل في تقييم مدى التوافق والاتساق والاستقرار للنتائج من خلال أداة جمع البيانات (الاستبانة) أو القدرة على قياس المطلوب تحت ظروف عدة.

الجدول رقم (1) معامل الفاكرونباخ ومعامل الموثوقية المركبة ومتوسط التباين المستخرج.

Construct reliability and validity	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
تقنية تدقيق النقاط الحرجةCPA	0.782	0.801	0.839	0.400
كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية CAP	0.763	0.780	0.837	0.466
كشف الاحتيال الماليFFD	0.884	0.891	0.912	0.636
تقنية تحليل النسب الماليةRAS	0.778	0.797	0.871	0.693
تقنية تحليل الاتجاهTRD	0.840	0.849	0.904	0.758

تراوحت قيمة معامل إلفا كرونباخ ما بين 0.763 و0.884 وهي قيمة مقبولة إذ إنها أكبر من 0.60، أما بالنسبة إلى معامل الموثوقية المركبة (معامل ثبات المفهوم) وهو مقدار مساهمة كل فقرة في تفسير ما بعدها بالنسبة إلى مقدار الخطأ، تراوحت قيمته ما بين 0.780 و0.912 وهي أكبر من القيمة المرجعية بالنسبة لهذا المعيار المقدرة بـ 0.70 إذن

هي مقبولة في نموذج الدراسة. كما تشير نتائج متوسط التباين المفسر AVE أن بعض القيم كانت أكبر من 0.50، ماعدا قيم تقنية تدقيق النقاط الحرجة وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor: إن كل قيم VIF أقل من 5، وهو شرط محقق، مما يدل على عدم وجود ارتباط خطي بين العوامل المكونة للنموذج أي أنها مستقلة عن بعضها البعض وأن الأبعاد الخاصة بكل عامل تختلف تماماً عن أبعاد العوامل الأخرى المكونة للنموذج البنائي. أما بخصوص التباين بين المؤشرات معيار فورنيل ولاركر Fornell and Larcker تشير النتائج إلى أن كل متغير يمثل نفسه أكثر من تمثيله لغيره من متغيرات النموذج ومنه فإن المتغيرات المستخدمة غير مكررة ولا يوجد تداخل وترابط بين المتغيرات، ماعدا متغير تقنية تدقيق النقاط الحرجة فإن هناك تداخل وترابط بينه وبين متغيرات تقنية تحليل النسب المالية ويعود هذا الأمر إلى طبيعة تقنية تدقيق النقاط الحرجة التي تعتمد على تحليل النسب المالية من أجل معرفة وتحديد النقاط الحرجة وبالتالي العمل على تدقيقها.

لذلك لابد من القيام بالمزيد من الاختبارات وبالتالي الانتقال إلى اختبار التمايز من خلال نسبة الأحادية وسمة التغاير (HTMT) Heterotrait-Monotrait Ratio حيث تشير صلاحية التمايز إلى تنافر وتباعد وعدم وجود تداخل بين المتغيرات المكونة للنموذج، أي أن هناك اختلاف بين المتغيرات المدروسة فيما بينها وعدم وجود تشابه بينها، فكل متغير يمثل نفسه، ويجب أن تكون قيمة هذا المعامل HTMT أقل من 0.90، وقد أظهرت نتائج قياس HTMT إلى أن قيمة HTMT لأبعاد الدراسة لم تتجاوز 0.90 وعليه فإن اختبار محقق أي أن الصدق التمييزي لأداة الدراسة محقق.

بعد القيام بمجموعة من الاختبارات المتعلقة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية باستخدام برنامج $SmartPLS_4$، فإن بالإمكان البدء في إجراء الدراسة التجريبية ومن أجل اختبار نتائج الفرضيات تم الاعتماد على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر باستخدام ميزة Bootstrapping.

من أجل اختبار الفرضيات الآتية:

H_{1-1}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{1-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_{2-2}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في

H_3: يوجد أثر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{1-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل النسب المالية المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_5: يوجد أثر إيجابي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

تم اعتماد النماذج التالية:

الشكل رقم (1) من مخرجات برنامج $SmartPLS_4$

نموذج الشكل الأول

موذج الدراسة الأول

$$FFD = \beta_0+\beta_1 RAS + \varepsilon$$
$$CAP = \beta_0+\beta_1 RAS + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1 RAS +\varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1 FFD +\varepsilon$$

QUALITY =



$$\beta_0+\beta_1 CAP +\varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1 RAS + \beta_2 FFD + \beta_3 CAP +\varepsilon$$

تقييم الدلالة الإحصائية لمعاملات المسار المباشرة وغير المباشرة في نموذج الدراسة الأول.

الجدول رقم (2) معاملات المسار في نموذج الدراسة الأول

نوع التأثير	العلاقات بين المتغيرات	معامل المسار	T	P -VALUES	قرار الفرضية
التأثير المباشر	تحليل النسب المالية –> كشف الاحتيال المالي	0.399	3.911	0.000	قبول الفرضية
	تحليل النسب المالية–> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.588	7.254	0.000	قبول الفرضية
	كشف الاحتيال المالي–> جودة التقرير المالي	0.348	3.550	0.000	قبول الفرضية
	كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية–> جودة التقرير المالي	0.191	2.088	0.037	قبول الفرضية
	تحليل النسب المالية –> جودة التقرير المالي	0.371	4.190	0.000	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر الكلي	تحليل النسب المالية –> جودة التقرير المالي	0.251	3.641	0.000	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر	تحليل النسب المالية–> كشف الاحتيال المالي–> جودة التقرير المالي	0.139	2.879	0.004	قبول الفرضية
	تحليل النسب المالية–> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية–>جودة التقرير المالي	0.112	1.910	0.056	رفض الفرضية
التأثيرات الكلية	**تقنية تحليل النسب المالية –> جودة التقرير المالي**	**0.622**	**9.189**	**0.000**	ـــــ

تشير نتائج معاملات المسار الواردة في الجدول (2) إلى وجود أثر مباشر إيجابي وذو دلالة إحصائية لتقنية تحليل النسب المالية في كلٍّ من كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك في جودة التقرير المالي، وذلك عند مستوى دلالة ($P < 0.05$). كما أظهرت النتائج وجود أثر مباشر إيجابي ومعنوي لكل من متغيري كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي.

وبتحليل المسار غير المباشر، بينت النتائج وجود أثر غير مباشر كلي ذي دلالة إحصائية لتقنية تحليل النسب المالية في جودة التقرير المالي من خلال متغيري الوساطة، إلا أن هذا الأثر تحقق بصورة معنوية عبر مسار كشف الاحتيال المالي فقط، في حين لم يكن مسار كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ذا دلالة إحصائية. أي أن الزيادة في استخدام تقنية تحليل النسب المالية يؤدي إلى زيادة في مستوى جودة التقرير من خلال المتغيرات الوسيطة (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية). وعليه فإن نوع الوساطة التي تتميز بها المتغيرات (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية) وساطة جزئية تكميلية. كذلك فإن نوع الوساطة التي يتميز بها متغير كشف الاحتيال المالي (وساطة جزئية

تكميلية)، لكن متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية لا يعد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تقنية تحليل النسب المالية وجودة التقرير المالي من وجهة نظر مدققي الحسابات في سورية، في حين بلغت التأثيرات الكلية للنموذج الأول ما قيمته (0.622) (التأثير المباشر+ التأثير غير المباشر$_1$+التأثير غير المباشر$_2$= 0.371+0.139+0.112).

كما أظهرت النتائج أن تقنية تحليل النسب المالية تفسر التباين الحاصل في متغير كشف الاحتيال المالي بنسبة (15.9%)، بينما تفسر (34.6%) من التباين الحاصل في متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية، كذلك تفسر المتغيرات (تقنية تحليل النسب المالية وكشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية) ما نسبته (51.8%) من التغيرات الحاصلة في مستوى جودة التقرير المالي وذلك وفقاً لآراء مدققي الحسابات في سورية.

الجدول رقم (3) معامل التحديد (R^2) لتقييم قوة التفسير للنموذج الأول

العلاقات بين المتغيرات	معامل التحديد (R2)
تحليل النسب المالية -> كشف الاحتيال المالي	%15.9
تحليل النسب المالية-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	%34.6
كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	%51.8
كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية-> جودة التقرير المالي	
تحليل النسب المالية -> جودة التقرير المالي	

الجدول رقم (3) وفق مخرجات برنامج SmartPLS$_4$ للنموذج الأول.

اختبار الفرضيات:

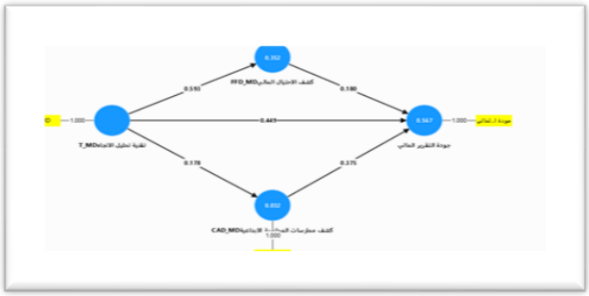
H$_{1-2}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H$_{2-2}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H$_3$: يوجد أثر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H$_{2-4}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تحليل الاتجاه المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H$_5$: يوجد أثر إيجابي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.



الشكل رقم (2) من مخرجات برنامج SmartPLS$_4$ نموذج الدراسة الثاني

نموذج الدراسة الثاني

$$FFD = \beta_0+\beta_1\ TRD + \varepsilon$$
$$CAP = \beta_0+\beta_1\ TRD + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ TRD + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ FFD + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ CAP + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ TRD + \beta_2\ FFD + \beta_3\ CAP + \varepsilon$$

تقييم الدلالة الإحصائية لمعاملات المسار المباشرة وغير المباشرة في نموذج الدراسة الثاني.

الجدول رقم (4) معاملات المسار في نموذج الدراسة الثاني

نوع التأثير	العلاقات بين المتغيرات	معامل المسار	T	P -VALUES	قرار الفرضية
التأثير المباشر	تقنية تحليل الاتجاه-> كشف الاحتيال المالي	0.593	8.663	0.000	قبول الفرضية
	تقنية تحليل الاتجاه-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.178	1.729	0.084	رفض الفرضية
	كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	0.180	2.145	0.032	قبول الفرضية
	كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية-> جودة التقرير المالي	0.375	4.227	0.000	قبول الفرضية
	تقنية تحليل الاتجاه-> جودة التقرير المالي	0.448	6.420	0.000	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر الكلي	تقنية تحليل الاتجاه-> جودة التقرير المالي	0.174	3.150	0.002	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر	تقنية تحليل الاتجاه-> كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	0.107	1.909	0.056	رفض الفرضية
	تقنية تحليل الاتجاه-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية-> جودة التقرير المالي	0.067	1.699	0.089	رفض الفرضية
التأثيرات الكلية	تقنية تحليل الاتجاه -> جودة التقرير المالي	0.622	10.158	0.000	ــــــ

تشير نتائج معاملات المسار الواردة في الجدول (4) إلى وجود أثر مباشر إيجابي وذو دلالة إحصائية لتقنية تحليل الاتجاه في كلٍّ من كشف الاحتيال المالي وفي جودة التقرير المالي، كما تشير نتائج معاملات المسار الواردة في الجدول (4) إلى عدم وجود أثر مباشر إيجابي وذو دلالة إحصائية لتقنية تحليل الاتجاه في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك عند مستوى دلالة ($P < 0.05$). كما أظهرت النتائج وجود أثر مباشر إيجابي ومعنوي لكل من متغيري كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي.

وبتحليل المسار غير المباشر، بينت النتائج وجود أثر غير مباشر كلي ذي دلالة إحصائية لتقنية تحليل الاتجاه في جودة التقرير المالي من خلال متغيري الوساطة، إلا أن هذا الأثر لم يتحقق بصورة معنوية عبر مسار كشف الاحتيال المالي فقط، ومسار كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية فقط. ويمكن تفسير ذلك بأن هناك تفاعل حصل بين متغيرات الوسيطة أدى هذا التفاعل إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية على الصعيد التأثير غير المباشر الكلي. أي أن الزيادة في استخدام تحليل الاتجاه تؤدي إلى زيادة في مستوى جودة التقرير من خلال المتغيرات الوسيطة، وعليه فإن نوع الوساطة التي يتميز بها كلّ من المتغيرات (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية) وساطة جزئية تكميلية. في حين بلغت التأثيرات الكلية للنموذج الثاني ما قيمته (0.622) (التأثير المباشر+ التأثير غير المباشر1+ التأثير غير المباشر2= 0.067+0.107+0.448).

أظهرت النتائج أن تقنية تحليل الاتجاه تفسر التباين الحاصل في متغير كشف الاحتيال المالي بنسبة (35.2%)، بينما تفسر (3.2%) من التباين الحاصل في متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية، كذلك تفسر المتغيرات (تقنية تحليل الاتجاه وكشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية) ما نسبته (56.7%) من التغيرات الحاصلة في مستوى جودة التقرير المالي.

الجدول رقم (5) معامل التحديد (R^2) لتقييم قوة التفسير للنموذج الثالث

العلاقات بين المتغيرات	معامل التحديد (R^2)
تقنية تحليل الاتجاه-> كشف الاحتيال المالي	%35.2
تقنية تحليل الاتجاه-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	%3.2
كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	%56.7
كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية-> جودة التقرير المالي	

تقنية تحليل الاتجاه-> جودة التقرير المالي	

الجدول رقم (5) وفق مخرجات برنامج SmartPLS$_4$ للنموذج الثالث.

اختبار الفرضيات:

H$_{1-3}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

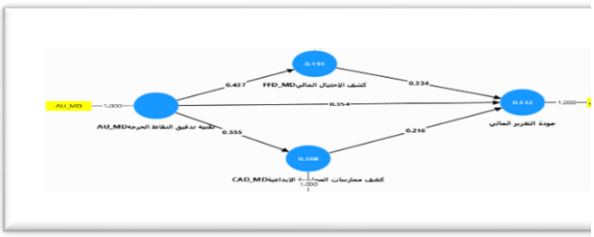
H$_{2-3}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H$_3$: يوجد أثر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H$_{4-3}$: يوجد أثر إيجابي لتقنية تدقيق النقاط الحرجة المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H$_5$: يوجد أثر إيجابي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

نموذج الدراسة الثالث



$$FFD = \beta_0+\beta_1\ CPA + \varepsilon$$
$$CAP = \beta_0+\beta_1\ CPA + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ CPA + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1 FFD + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ CAP + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ CPA + \beta_2\ FFD + \beta_3\ CAP + \varepsilon$$

الشكل رقم (3) من مخرجات برنامج SmartPLS$_4$نموذج الدراسة الثالث

تقييم الدلالة الإحصائية لمعاملات المسار المباشرة وغير المباشرة في نموذج الدراسة الثالث

الجدول رقم (6) معاملات المسار في نموذج الدراسة الثالث

نوع التأثير	العلاقات بين المتغيرات	معامل المسار	T	P - VALUES	قرار الفرضية
التأثير المباشر	تدقيق النقاط الحرجة -> كشف الاحتيال المالي	0.437	4.675	0.000	قبول الفرضية
	تدقيق النقاط الحرجة-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.555	5.001	0.000	قبول الفرضية
	كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	0.334	3.204	0.001	قبول الفرضية
	كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية -> جودة التقرير المالي	0.216	1.751	0.080	رفض الفرضية
	تدقيق النقاط الحرجة -> جودة التقرير المالي	0.354	3.006	0.003	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر الكلي	تدقيق النقاط الحرجة-> جودة التقرير المالي	0.120+0.146 = 0.266	3.620	0.000	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر	تدقيق النقاط الحرجة -> كشف الاحتيال المالي -> جودة التقرير المالي	0.146	3.005	0.003	قبول الفرضية
	تدقيق النقاط الحرجة-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية->جودة التقرير المالي	0.120	1.847	0.065	رفض الفرضية
التأثيرات الكلية	تقنية تدقيق النقاط الحرجة -> جودة التقرير المالي	0.621	7.633	0.000	———

تشير نتائج معاملات المسار الواردة في الجدول (6) إلى وجود أثر مباشر إيجابي وذو دلالة إحصائية لتقنية تدقيق النقاط الحرجة في كلٍّ من كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك في جودة التقرير المالي، وذلك عند مستوى دلالة ($P < 0.05$). كما أظهرت النتائج وجود أثر مباشر إيجابي ومعنوي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي في حين أظهرت النتائج عدم وجود أثر مباشر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبتحليل المسار غير المباشر، بينت النتائج وجود أثر غير مباشر كلي ذي دلالة إحصائية لتقنية تدقيق النقاط الحرجة في جودة التقرير المالي من خلال متغيري الوساطة، إلا أن هذا الأثر تحقق بصورة معنوية عبر مسار كشف الاحتيال المالي فقط،

ولم يتحقق بصورة معنوية عبر مسار كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية فقط. وهذا يعطي مؤشراً على أن هناك تفاعل قد حصل بين متغيرات الوسيطة أدى هذا التفاعل إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية على الصعيد التأثير غير المباشر الكلي. أي أن الزيادة في استخدام تقنية تدقيق النقاط الحرجة تؤدي إلى زيادة في مستوى جودة التقرير من خلال المتغيرات الوسيطة (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية). وعليه فإن نوع الوساطة التي يتميز بها متغير كشف الاحتيال المالي في العلاقة بين تقنية تدقيق النقاط الحرجة وجودة التقرير المالي هي وساطة جزئية تكميلية، لكن متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية لا تعد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تقنية تدقيق النقاط الحرجة وجودة التقرير المالي. في حين بلغت التأثيرات الكلية للنموذج الثالث ما قيمته (0.621).

أظهرت النتائج أن تقنية تدقيق النقاط الحرجة تفسر التباين الحاصل في متغير كشف الاحتيال المالي بنسبة (19.1%)، بينما تفسر (30.8%) من التباين الحاصل في متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية، كذلك تفسر المتغيرات (تقنية تدقيق النقاط الحرجة وكشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية) ما نسبته (51.2%) من التغيرات الحاصلة في مستوى جودة التقرير المالي.

الجدول رقم (7) معامل التحديد (R^2) لتقييم قوة التفسير للنموذج الثالث

العلاقات بين المتغيرات	معامل التحديد (R^2)
تدقيق النقاط الحرجة -> كشف الاحتيال المالي	%19.1
تدقيق النقاط الحرجة-> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	%30.8
كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	%51.2
كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية -> جودة التقرير المالي	
تدقيق النقاط الحرجة -> جودة التقرير المالي	

الجدول رقم (7) وفق مخرجات برنامج $SmartPLS_4$ للنموذج الثالث.

اختبار الفرضيات:

H_{1-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{2-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال في سورية.

H_3: يوجد أثر إيجابي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.

H_{4-4}: يوجد أثر إيجابي لتقنية نظرية الحجم النسبي المستخدمة في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال في سورية.

H_5: يوجد أثر إيجابي لكشف الاحتيال المالي في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية.



نموذج الدراسة الرابع

$$FFD = \beta_0+\beta_1\ RSF + \varepsilon$$
$$CAP = \beta_0+\beta_1\ RSF + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ RSF + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1 FFD + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ CAP + \varepsilon$$
$$QUALITY = \beta_0+\beta_1\ RSF + \beta_2\ FFD + \beta_3\ CAP + \varepsilon$$

الشكل رقم (4) من مخرجات برنامج SmartPLS4 نموذج الدراسة الرابع

تقييم الدلالة الإحصائية لمعاملات المسار المباشرة وغير المباشرة في نموذج الدراسة الرابع

الجدول رقم (8) معاملات المسار في نموذج الدراسة الرابع

نوع التأثير	العلاقات بين المتغيرات	معامل المسار	T	P - VALUES	قرار الفرضية
التأثير المباشر	نظرية الحجم النسبي -> كشف الاحتيال المالي	0.450	5.780	0.000	قبول الفرضية
	نظرية الحجم النسبي -> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.530	6.607	0.000	قبول الفرضية
	كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	0.343	4.156	0.000	قبول الفرضية
	كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية -> جودة التقرير المالي	0.249	2.251	0.024	قبول الفرضية
	نظرية الحجم النسبي -> جودة التقرير المالي	0.305	2.837	0.005	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر الكلي	نظرية الحجم النسبي-> جودة التقرير المالي	0.132+0.154 0.287=	4.383	0.000	قبول الفرضية
التأثير غير المباشر	نظرية الحجم النسبي-> كشف الاحتيال المالي -> جودة التقرير المالي	0.154	3.158	0.002	قبول الفرضية
	نظرية الحجم النسبي -> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية->جودة التقرير المالي	0.132	2.081	0.038	قبول الفرضية
التأثير الكلي	نظرية الحجم النسبي -> جودة التقرير المالي	0.591	8.272	0.000	ــــــ

تشير نتائج معاملات المسار الواردة في الجدول (8) إلى وجود أثر مباشر إيجابي وذو دلالة إحصائية لتقنية نظرية الحجم النسبي في كلٍّ من كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك في جودة التقرير المالي، وذلك عند مستوى دلالة ($P < 0.05$). كما أظهرت النتائج وجود أثر مباشر إيجابي ومعنوي لكل من متغيري كشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جودة التقرير المالي.

وبتحليل المسار غير المباشر، بينت النتائج وجود أثر غير مباشر كلي ذي دلالة إحصائية لتقنية نظرية الحجم النسبي في جودة التقرير المالي من خلال متغيري الوساطة، وهذا الأثر تحقق بصورة معنوية عبر مسار كشف الاحتيال المالي فقط، وكذلك عبر مسار كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية فقط. أي أن الزيادة في استخدام تقنية نظرية الحجم النسبي يؤدي إلى زيادة في مستوى جودة التقرير من خلال المتغيرات الوسيطة (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية). وعليه فإن نوع الوساطة التي تتميز بها المتغيرات (كشف الاحتيال المالي وممارسات المحاسبية الإبداعية) وساطة جزئية تكميلية. كذلك فإن نوع الوساطة التي يتميز بها متغيري كشف ممارسا المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي (وساطة جزئية تكميلية)، في حين بلغت التأثيرات الكلية للنموذج الرابع ما قيمته (0.591).

أظهرت النتائج أن تقنية نظرية الحجم النسبي تفسر التباين الحاصل في متغير كشف الاحتيال المالي بنسبة (20.2%)، بينما تفسر (28.1%) من التباين الحاصل في متغير كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية، كذلك تفسر المتغيرات (تقنية نظرية الحجم النسبي وكشف الاحتيال المالي وكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية) ما نسبته (49.4%) من التغيرات الحاصلة في مستوى جودة التقرير المالي وذلك وفقاً لآراء مدققي الحسابات لشركات الأموال في سورية.

الجدول رقم (9) معامل التحديد (R^2) لتقييم قوة التفسير للنموذج الرابع

العلاقات بين المتغيرات	معامل التحديد (R^2)
نظرية الحجم النسبي -> كشف الاحتيال المالي	%20.2
نظرية الحجم النسبي -> كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية	%28.1
كشف الاحتيال المالي-> جودة التقرير المالي	%49.4
كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية -> جودة التقرير المالي	
نظرية الحجم النسبي -> جودة التقرير المالي	

الجدول رقم (9) وفق مخرجات برنامج SmartPLS4 للنموذج الرابع.

8-النتائج والمناقشة :

1-يؤثر استخدام المدقق الخارجي في سورية لتقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات الأموال المدققة من قبلهم. وذلك وفق الترتيب الآتي:

أ- تقنية تحليل النسب المالية (34.6%).

ب- تقنية تدقيق النقاط الحرجة (30.8%).

ت- تقنية نظرية الحجم النسبي (28.1%).

ث- تقنية تحليل الاتجاه (3.2%).

أي أن المدقق الخارجي في سورية يستخدم تقنية تحليل النسب المالية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات الأموال، ويمكن أن يعود ذلك لعدة أسباب منها:

- **البيئة الاقتصادية:** تعاني شركات الأموال في سورية من مشكلة الحجم، مما يجعل الاعتماد على التقنيات التقليدية أكثر شيوعاً، بسبب طبيعة السياسة الاقتصادية التي كانت السائدة في البلد، إذ أن معظم الشركات كبيرة الحجم هي مؤسسات حكومية، وكما ذكر سابقاً فإن مهنة التدقيق عانت من جمود خلال فترة زمنية طويلة، نتيجة لذلك لايزال مدقق الحسابات يعتمد على التقنيات التقليدية (تحليل النسب المالية- تحليل الاتجاه- تدقيق النقاط الحرجة)، أما التقنيات التي تعد أكثر تطوراً (تقنية التنقيب في البيانات) فما يزال مدقق الحسابات يعاني من ضعف في الاعتماد عليها.
- **القوانين والمعايير:** يلتزم المدققون بإجراءات تحليلية مثل تحليل النسب المالية وفق المعايير الدولية والقوانين المحلية. حيث أن المعيار الدولي للتدقيق (520)، ألزم مدقق الحسابات بالقيام بإجراءاتٍ تحليلية (تحليل النسب والمؤشرات المهمة)، بالإضافة إلى ذلك فإن مدقق الحسابات في سورية ملزم بالقيام بذلك وفق دليل إجراءات التدقيق في ضوء القانون /20/ لعام 1991 والقانون /24/ لعام 2003. فهو ملزم باستخدام تقنية تحليل النسب المالية من قبل معايير التدقيق الدولية ومن قبل القوانين الخاصة بمهنة التدقيق في سورية.
- **كفاءة التقنية:** تعتبر تقنية تحليل النسب المالية من أهم الأدوات في كشف التلاعب، حيث أن معظم النماذج الكمية المطبقة في الدراسات السابقة للكشف عن التلاعب والتضليل في التقرير المالي تعتمد على مؤشرات ونسب مالية حيث تختلف هذه النماذج فيما بينها فقط في عدد النسب المالية التي يعتمد عليها كل نموذج.

نتائج الدراسات السابقة: أكدت نتائج الدراسات السابقة أن تقنية تحليل النسب المالية تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية منها نتائج دراسة [12] في البيئة الأردنية، التي خلصت إلى أن تقنية تحليل النسب المالية هي الأكثر تأثيراً في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمكن إرجاع هذا التوافق إلى تشابه البيئة الاقتصادية والتشريعية بين سورية والأردن، والحاجة المشتركة إلى تعزيز الشفافية والمصداقية والالتزام بالمعايير الدولية.

فيما يخص تراجع فعالية تقنية تحليل الاتجاه:

يعود السبب في تراجع تقنية تحليل الاتجاه إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات الأموال في سورية تتم غالباً على أساس الاستحقاق قصير الأجل من خلال التلاعب بمكونات رأس المال العامل لتحسين الصورة المالية للشركة دون انتهاك أو تجاوز القوانين.

مما قد يقلل من فعالية تقنية تحليل الاتجاه في الكشف عن التلاعب، وهو ما يتوافق مع الافتراض الذي يقوم عليه نموذج نسبة ميلر Miller Ratio 2007 [44]، والذي يفترض أنّ الإدارة تستطيع ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بمكونات رأس المال العامل في الأجل القصير، دون التأثير في الاستحقاقات طويلة الأجل. وبما أن

تقنية تحليل الاتجاه تعتمد على المقارنة عبر فترات زمنية ممتدة، فإن قدرتها على كشف هذا النوع من الممارسات تصبح محدودة.

2- يؤثر استخدام المدقق الخارجي في سورية لتقنيات المحاسبة الجنائية في كشف الاحتيال المالي لشركات الأموال المدققة من قبلهم. وذلك وفق الترتيب الآتي:

أ- **تقنية تحليل الاتجاه (35.2%)**: تعتبر الأكثر فعالية في كشف الاحتيال المالي، حيث تتيح مراقبة التغيرات الزمنية في البيانات المالية، مما يمكن المدقق من رصد الأنماط غير الطبيعية، إذ أن معظم أساليب الاحتيال المالي تتضمن الاقتراض من فترة زمنية والإقراض لفترة زمنية أخرى [45]، وهذا يرجع على قدرتها على مراقبة التغيرات في البيانات المالية على مر الزمن.

ب- **تقنية نظرية الحجم النسبي (20.2%)**: تستند إلى تحليل العلاقات النسبية بين العناصر المالية لاكتشاف الاختلافات.

ت- **تقنية تدقيق النقاط الحرجة (19.1%)**: تركز على تحديد المواقع الحرجة في البيانات التي قد تحتوي على معلومات مضللة أو مشبوهة.

ث- **تقنية تحليل النسب المالية (15.9%)**: تستخدم لمقارنة الأداء المالي وللكشف عن التباينات والاختلافات الكبيرة في البيانات المالية.

اتفقت نتيجة الدراسة الحالية فيما يخص أن تقنية تحليل الاتجاه هي التقنية الأكثر تأثيراً في كشف الاحتيال المالي مع نتائج الدراسات السابقة [11].

3- يؤثر استخدام المدقق الخارجي في سورية لتقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي لشركات الأموال في سورية وذلك وفق الآتي:

أ- **تقنية تحليل الاتجاه(56.7%)** : تعتبر الأكثر تأثيراً في جودة التقرير المالي.

ب- **تقنية تحليل النسب المالية (51.8%):** تعطي رؤية شاملة عن الوضع المالي للشركة.

ت- **تقنية تدقيق النقاط الحرجة (51.2%):** تساعد في التركيز على المناطق الأكثر عرضة للخطر.

ث- **تقنية نظرية الحجم النسبي (49.4%):** تشير إلى أهمية العلاقة بين البيانات المختلفة.

تُعد تقنية تحليل الاتجاه الأكثر تأثيراً في جودة التقرير المالي، وفقاً لآراء مدققي الحسابات لشركات الأموال في سورية. يمكن تفسير هذه النتيجة في أن تقنية تحليل الاتجاه تساعد في زيادة مستوى توفر خاصية الملاءمة لكونها تساعد مستخدمي المعلومات على التنبؤ بالمعلومات المستقبلية بناءً على بيانات السنوات السابقة. كما أنها تساعد على تعزيز قابلية الفهم وقابلية المقارنة لبيانات الشركة نفسها أو من شركات ضمن القطاع نفسه أو الصناعة نفسها، مما يجعلها تؤثر في جودة التقرير المالي ككل لأنها عززت من مستوى توفر أكثر من خاصية سواءً أكانت خصائص نوعية أساسية أو خصائص داعمة (معززة). تتفق هذه النتيجة مع نتائج بعض الدراسات السابقة[9؛ 11]، بينما تختلف مع نتيجة دراسة [8]، ويمكن تفسير التأثير الإيجابي لتقنية تحليل الاتجاه في جودة التقرير المالي بقدرتها على تعزيز خاصية الملاءمة، من خلال مساعدة مستخدمي المعلومات المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية اعتماداً على بيانات السنوات السابقة. كما تسهم هذه التقنية في تحسين خاصيتي قابلية الفهم وقابلية المقارنة، سواء على مستوى الشركة نفسها، أو بين الشركات العاملة في القطاع أو الصناعة ذاتها، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقرير المالي ككل.

4- فيما يتعلق بالوساطة، يؤدي متغيريّ كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكشف الاحتيال المالي دوراً وسيطاً في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة من قبل مدققي الحسابات في سورية وجودة التقرير المالي، وذلك من خلال مسار الوساطة المتعددة، حيث اتسمت هذه الوساطة بكونها وساطة جزئية تكميلية. أي أن تأثير تقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي يتم عبر مسارين: مسار مباشر، ومسار غير مباشر من خلال المتغيرات الوسيطة.

في المقابل، أظهرت النتائج عدم وجود أثر معنوي لمتغير كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير وسيط في بعض نماذج الوساطة البسيطة، وكذلك عدم وجود أثر معنوي لمتغير كشف الاحتيال المالي كوسيط بين تقنية تحليل الاتجاه وجودة التقرير المالي. إلاّ أن اختبار الوساطة المتعددة كشف عن وجود أثر معنوي ذي دلالة إحصائية، مما يشير إلى وجود تفاعل بين متغيرات الوساطة أدى إلى تعزيز التأثير الكلي لتقنيات المحاسبة الجنائية في جودة التقرير المالي.

9- الاستنتاجات والتوصيات:

1. تطوير الكفاءات التحليلية: نظراً للفعالية العالية لتقنية تحليل الاتجاه في كشف الاحتيال المالي وتحسين جودة التقرير المالي، من خلال تطوير مهارات مدققي الحسابات في هذا المجال، لتشمل الانتقال من التحليل الأفقي البسيط إلى نماذج أكثر تطوراً لتحليل السلاسل الزمنية والاتجاهات غير الخطية، والكشف عن أنماط التلاعب الأكثر تعقيداً.

2. تعميق فهم المدققين لكيفية استخدام تحليل النسب المالية بشكل تكاملي، وليس فقط بشكل إفرادي، من خلال تصميم مؤشرات مركبة (تدمج عدة نسب مالية معاً) لرفع كفاءة عملية الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3. اعتماد منهج وساطة متكامل من خلال تبني منهج يجمع بين التقنيات الأربع (تحليل النسب المالية، تحليل الاتجاه، تدقيق النقاط الحرجة، نظرية الحجم النسبي)، حيث أثبتت النتائج أن تأثير هه التقنيات في جودة التقرير المالي يتحقق بشكل مباشر وغير مباشر (عبر كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي)، مما يستدعي النظر إليها كحزمة متكاملة من الإجراءات التحليلية.

4. تدعو الدراسة الجهات التنظيمية، ولا سيما مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية إلى تحديث أدلة التدقيق والمعايير المهنية من خلال استحداث ملاحق أو أدلة إرشادية متخصصة في تقنيات المحاسبة الجنائية ضمن أدلة التدقيق المعتمدة، وأن تتضمن هذه الأدلة شرح تفصيلياً لكيفية استخدام التقنيات الأربع التي أثبتت الدراسة فعاليتها (خاصة تحليل الاتجاه والنسب المالية) بشكل إلزامي أو شبه إلزامي في مراحل التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق، خاصة للشركات التي تعاني من ضغوط مالية.

5. تمكين المدققين من اكتساب مهارات قابلة للتطبيق مباشرة في ممارساتهم اليومية من خلال تطوير برامج مهنية بشكل مستمر، واقتراح عقد برامج تدريبية إجبارية للمدققين الخارجيين، تركز على الجانب التطبيقي والعملي لتقنيات المحاسبة الجنائية. حيث يجب أن تتجاوز هذه البرامج الجانب النظري إلى تمارين عملية تحاكي الواقع السوري.

6. دراسة إمكانية إلزام الشركات بالإفصاح بشكل أوسع في تقاريرها المالية عن السياسات المحاسبية التي تنطوي على تقديرات محاسبية أو أحكام شخصية عالية، والتي يمكن استغلالها في ممارسات المحاسبة الإبداعية. هذا يسهل على المدققين تطبيق تقنيات مثل تدقيق النقاط الحرجة ونظرية الحجم النسبي. وذلك من خلال التوصية للجهات التنظيمية بتعزيز متطلبات الإفصاح من قبل الشركات.

7. توسيع نطاق التقنيات في الدراسات المستقبلية من خلال اختبار أثر تقنيات المحاسبة الجنائية الأكثر تطوراً، مثل تحليل البيانات باستخدام الذكاء الاصطناعي، التنقيب في البيانات، وقانون بنفورد، في نفس البيئة السورية، ومقارنة فعاليتها بالتقنيات التقليدية، نظراً لأن الدراسة الحالية اقتصرت على أربع تقنيات تقليدية نسبياً.

8. العمل على القيام بدراسات مستقبلية تعتمد على منهج مختلط يجمع بين الدراسات الكمية والدراسات النوعية لقضايا احتيال أو ممارسات المحاسبة الإبداعية. مما سيوفر فهماً أعمق للكيفية التي تطبق بها هذه التقنيات على أرض الواقع، ويفسر بشكل أكثر دقة طبيعة العلاقات الوسيطة التي تم اختبارها.

References:

[1]T.W.Ibrahim," Forensic Accounting as a Mechanism for Controlling and Improving Financial Reporting Performance in Light of IFRS Financial Reporting Standards" (in Arabic)*Journal of Accounting Research*vol.2, no. 6,pp.237-292, 2019.

[2]O.U.Lucy, U.K.Okoh, and N.J. Nnaemeka,"Does forensic accounting enhance quality of financial reporting in Nigeria?: An empirical investigation"* European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, vol. 4,no.8,pp. 62-84, 2016.

[3]M.H.Abdullah, and W.Z. Siam, " The impact of applying forensic accounting techniques on uncovering earnings management practices in Jordanian public shareholding companies from The perspective of certified public accountants" (in Arabic)* Global Journal of Economics and Business* vol.7,no.2,pp.199-225, 2019.

[4]A.I.Asuquo, " Empirical analysis of The impact of information technology on forensic accounting practice in Cross River State-Nigeria"* International journal of scientific and technology research*,vol.1,no.7,pp. 25-33,2012.

[5]S.Moid," Forensic Accounting: An Investigative Technique for Digital Environment"* JIM QUEST*,vol. 14,no.1,pp. 64,2018.

[6]E.Olukowade, and E. Balogun,"Relevance of forensic accounting in The detection and prevention of fraud in Nigeria"* International Journal of Accounting Research*vol. 42,no.2437,pp.1-11,2015.

[7] H. Alshurafat, M.O. Al Shbail, and E. Mansour, " Strengths and weaknesses of forensic accounting: An implication on the socio-economic development"*Journal of Business and Socio-economic Development*vol.1, no.2, pp. 135-148,2021.

[8]A.W.Adebisi, E.U.Eko, O.P.D. Enang, U.C. Etim,and A. Wilson," Econometric Analysis of The Causal Link between Forensic Accounting Techniques and Fraud Prevention in Nigeria"* Sch J Econ Bus Manag*,vol. 10,pp. 215-226,2022.

[9]E.U.Eko, "Forensic Accounting and Fraud Management in Nigeria. Journal of Accounting"* Business and Finance Research*vol. 14, no.1, pp. 19-29,2022.

[10]A.Adejumo, and C.Ogburie,"Forensic accounting in financial fraud detection: Trends and challenges"* International Journal of Science and Research Archive*vol. 14,pp. 1219-1232,2025.

[11]G.O.Aina, O.T.Oyetunji, B.A. Lawal, and G.A. Dada,"Forensic Accounting Techniques and Fraud Prevention in Quoted Food and Beverages Companies in Nigeria"*NIU Journal of Humanities*vol. 10,no.1,pp. 41-51,2025.

[12]T.H.Almubaydeen, A.H.Akel, R. Alkabbji, A. Alkhatib, and R. Binsaddig, " The effect of applying forensic accounting techniques in revealing income smoothing practices in Jordanian commercial banks"*In Artificial Intelligence and Economic Sustainability in The Era of Industrial Revolution 5.0*,pp. 511-519,2024. Cham: Springer Nature Switzerland.

[13] G.Daas, and S. Zaid,"The Moderating Effect of Governance on The Impact of Forensic Accounting on The Quality of Accounting Information: The Industrial Public Shareholding Companies Listed at Palestine Exchange"* In Artificial Intelligence and Economic Sustainability in The Era of Industrial Revolution .5.0*,pp. 877-892,2024. Cham: Springer Nature Switzerland.

[14] E.Komalasari, and E. Bertuah, " Implementation of Good Corporate Governance and Creative Accounting on Financial Reporting Quality"* Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*,vol. 26no.1,pp.13-25,2024.

[15] M.Christinawati and H. Setiyawati, " Factors Affecting Banking Fraud Prevention And Their Impact On The Quality Of Financial Statements"* International Journal of Social Science and Business*,vol.6,no.2,2022.
[16] B.Dlamini, and S.M. Murisa,"Impact of Creative and Aggressive Accounting on The Quality of Financial Reporting in The Hospitality Industry in Zimbabwe"* Acta Universitatis Danubius*, Œconomica, vol.20,no.1,nn. 45-54,2024.
[17] E.A.Aboukhadeer, S.F. Azam, and A.R.S. Albattat,"Corporate Governance and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on The Quality of Accounting Information in Libyan Government Sector"*International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev*, vol. 8, no.1, pp. 4,2023.
[18] S.M.Hussin, S.S.Zainol,T.R.T. Arifin, and A.S.Samsuri" Qualitative Characteristics of Financial Information Toward Quality of Financial Reporting in Malaysian Listed Manufacturing Firms"* Asian Journal of Research in Business and Management*,vol. 3,no.2,pp. 102-111,2021.
[19] T.Yurisandi, E.Puspitasari,"Financial reporting quality-before and after IFRS adoption using NiCE qualitative characteristics measurement"* Procedia-Social and Behavioral Sciences*,vol.211,pp.644-652,2015.
[20] F.Beest, G.Braam, and S.Boelens, "Quality of Financial Reporting: Measuring qualitative characteristics, Nijmegen Center for Economics(Nice)"* Working Paper*, 09-109,2009. April. https://hdl.handle.net/2066/74896.
[21]G.J.Jonas, and J.Blanchet,"Assessing Quality of Financial Reporting"*Accounting Horizons*,vol.14,no.3,pp.353–363,2000. https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.3.353.
[22] B.E. Risho,"Financial Reporting Quality: Influencing Factors and Measurement Methods: A Field Study in The Egyptian". (in Arabic)* Business Environment Trade and Finance*vol. 1,no. 33,pp.196-149,2013.
[23]T.Laković, J.C.Smolović,and T.Stanovčić,"The Internal Audit Function and The Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro"* In Management International Conference*pp. 95-110,2016. Pula, Crotia.
[24]A.M.Achim, and A.O.Chiş,"Financial Accounting Quality And Its Defining Characteristics"* SEA: Practical Application of Science",vol.2,no.3,2014.
[25] A.Hasan, D. Aly, and K. Hussainey,"Corporate governance and financial reporting quality: a comparative study"* Corporate Governance*, vol.22,no6,pp. 1308-1326. doi: 10.1108/CG-08-2021-0298, 2022.
[26] A.Khatun, and R. Sobhan, "Creative accounting practices and quality of financial reporting: perception analysis from an emerging economy"* Journal of Money and Business*, vo.l5, no.2,pp 137-150, 2025.
[27]I.A.Abed, N.Hussin, H.Haddad, N.M. Al-Ramahi, and M.A. Ali,"The moderating effects of corporate social responsibility on The relationship between creative accounting determinants and financial reporting quality"*Sustainability*,vol. 14,no.3,pp. 1195,2022.
[28]E.Abdurrahmani, and Z. Doğan, " Creative accounting and its influence on corporate performance and financial reporting: A case study of Kosovo"* Problems and Perspectives in Management*, vol.19, no.4,pp 385, 2021.
[29]B.Dlamini, and S.M. Murisa, "Impact of Creative and Aggressive Accounting on The Quality of Financial Reporting in The Hospitality Industry in Zimbabwe"* Acta Universitatis Danubius. Œconomica*, vol. 20, no.1, pp. 45-54, 2024.
[30]D.N.Rahmatika," Determinant factor influencing The level of fraud and implication to quality of financial reporting (research at local governments Indonesia)"*International Journal of Applied Business and Economic Research*, vol.14,no.14, pp10187-10205, 2016.
[31]M.Christinawati and H. Setiyawati, " Factors Affecting Banking Fraud Prevention And Their Impact On The Quality Of Financial Statements"* International Journal of Social Science and Business*,vol.6,no.2,2022.

[32]M.Budiman, C. Anwar, and S. Sudjono, "Factors affecting fraud prevention and its implication to The quality of financial statements"*Journal of Applied Finance and Accounting*, vol.8, no.1,pp. 1-25, 2021.

[33]S.A.Oraby,"The Role of Forensic Accounting in The Detection of The Financial Fraud: Evidence from Saudi Arabia"* Pakistan Journal of Life and Social Sciences*vol. 23no.1,pp.353-366,2025.

[34]S.Zulfiqar,A. Shah,S.Butt, and Y.B.Tariq,"Use or abuse of creative accounting techniques"*International Journal of Trade, Economics and Finance*,vol. 2,no.6,pp. 531-536,2011.

[35]N.B.Ijeoma,"Empirical analysis on The use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting"*International Journal of Economics, Commerce and Management*,vol.3,no.1,pp.2348- 0386,2015.

[36]S.Islam,M.M.Haque,and A.N.M.R.Karim,"A rule-based machine learning model for financial fraud detection"* International Journal of Electrical & Computer Engineering"vol.14,no.1,pp.2088-8708,2024.

[37]A.Odum,and C.Chinwuba,"Forensic Accounting Techniques and Creative Accounting: A Study of Money Deposit Banks in Anambra State, Nigeria"* International Journal of Research Publication and Reviews*,vol. 4,no.5,pp. 6415-6422,2023.

[38]N.A.Al Jundi,"The extent of meeting The forensic accounting requirements in courts: evidence from The developing countries"* Business Strategy Review*,vol.4,no.1,pp.39-49,2023.

[39]A.Zysman," Forensic Accounting Demystified"* World Investigators Network*2004.

[40]P.Dhar, and A.Sarkar,"Forensic accounting: Anaccountant's vision"* Vidyasagar University J.Commerce*,vol. 15,no.3,pp. 93-104,2010.

[41]J.I.Salih, E.A.S. Al Mashkoor, and S.K.S. Al Ramahi,"The Role of Forensic Accounting in Reducing Earnings Management Practices"*Social Science and Humanities Journal (SSHJ)*,vol.6,no.6,pp. 2774-2787,2022.

[42] S. Hashem, A. Ali, and H. Haider, " The Impact of Forensic Accounting Techniques in Detecting Financial Fraud Survey Study of The Opinions of Certified Accountants in Syria" (in Arabic) *Steps in Business Excellence*, vol. 2, no.1, 2024.

[43] S. Hashem, A. Ali, and H. Haider," The Impact of Forensic Accounting Techniques on Detecting Creative Accounting Practices: A Survey of Certified Accountants' Opinions in Syria" (in Arabic) * Latakia University Journal Economic and Legal Sciences Series*, vol. 46, no.5, pp.201-220, 2024.

[44] J. Miller, "Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators"* Unpublished ph.D*, Dissertation, Anderson University, 2007.

[45]N.M.Brennan, and M. McGrath, " Financial statement fraud: Some lessons from US and European case studies"* Australian accounting review*,vol. 17, no. 42, pp.49-61, 2007.