تفسير عوامل خطر الغش فى ضوء معلومات الإستدامة

ومدى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام

– دراسة تطبيقية

د. عرفات حمدى عبد النعيم
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة بنى سويف

تفسير عوامل خطر الغش فى ضوء معلومات الإستدامة ومدى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام – دراسة تطبيقية

ملخص البحث

يهدف البحث إلى محاولة الاستفادة من معلومات الإستدامة فى تحليل وتفسير عوامل خطر الغش أو التدليس، بالإضافة إلى بيان تأثير بعض العوامل الهامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية، وهذا من منطلق ندرة الدراسات السابقة التى تتعلق بالدور الهام لمعلومات الإستدامة خاصة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية، وذلك باعتبارها الأساس الذى ترتكز عليه الإجراءات التنفيذية للمراجعة.

ولتحقيق ذلك تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لمعلومات الإستدامة لبعض الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية والتى تنتمى للقطاعات ذات الحساسية الكبيرة للقضايا الاجتماعية والبيئية خلال الفترة من ٢٠١٤م وحتى ٢٠١٧م، كما تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات المصرى مكونة من ١٠٠ مفردة.

وقد توصل البحث إلى وجود دور هام لمحتوى معلومات ومؤشرات أداء الإستدامة فى تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس، بالإضافة إلى وجود تأثير هام لبعض العوامل ذات الصلة بتقارير الإستدامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية ممثلة فى كل من تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى تقارير الإستدامة، توافر الأهمية النسبية فى تقارير الإستدامة، توكيد تقارير الإستدامة، وأخيراً إلزامية تقارير الإستدامة.

الكلمات المفتاحية: تقارير الإستدامة – خطر الغش أو التدليس – توكيد تقارير الإستدامة.

Abstract

The aim of the research is to attempt to benefit from sustainability information in the analysis and interpretation of the risk factors of fraud, as well as to indicate the impact of some important factors on the degree of auditor's reliance on them when assessing the risks of significant misstatement of the financial statements, as the basis for the audit procedures.

To achieve this, the content analysis method was used for the sustainability information of some of the listed companies listed on the Egyptian Stock Exchange, which belong to the sectors that are highly sensitive to social and environmental issues during the period from 2014 to 2017. A field study was also conducted on a sample of auditors working in the accounting and auditing offices and the Central Auditing Organization of Egypt contentes of 100 single.

The research found an important role for the content of sustainability performance indicators and indicators in the interpretation of risk factors for fraud, as well as the impact of both inclusions of stakeholder needs, availability of relative importance, assurance of sustainability reports, and Mandatory sustainability reports on the degree of auditor's reliance on them when assessing the risks of significant misstatement of the financial statements.

القسم الأول: الاطار العام للبحث.

١/١ مقدمة:

بدأ مصطلح إستدامة المنشآت فى الانتشار مع صدور تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية (لجنة برونتلاند) ١٩٨٧م، والذي يتضمن الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، (Peng B., 2017, p9)، وأصبح ينظر إليها بشكل متزايد على أنها توفر حلاً محتملاً لمجموعة واسعة من التحديات والمشاكل، ويمكن اعتبارها "الهدف أو نقطة نهاية لعملية تسمى "التنمية المستدامة" (Jones P., et al, 2016, p147).

وقد جاء فى تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية لعام ١٩٨٧م تعريف التنمية المستدامة بأنها تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بتنمية الأجيال المقبلة. وقد أشار التعريف الأصلي للتنمية المستدامة إلى الإستدامة البيئية على وجه الخصوص، ولكن على مر الزمن، اتخذ المفهوم أشكال مختلفة فى ظل التحول من البعد الاقتصادي للبعد الاجتماعي والبيئي، حيث تشكل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية معاً ركيزة التنمية المستدامة (Nabin A., 2017, p11).

وتعرف الإستدامة بأنها الابتعاد عن التركيز قصير الأجل (نموذج الربحية القائم على توليد الأداء الاقتصادي المستدام) ولكن أيضاً تحقيق الأداء الاجتماعي والحوكمة والأخلاقي والبيئي من خلال التركيز على القرارات الاستراتيجية التي تخلق قيمة مستدامة للمساهمين مع إدارة وحماية مصالح مجموعة أوسع من أصحاب المصلحة، بما في ذلك الدائنين والعملاء والموردين وغيرهم (Ann M., Zabihollah R., 2012).

ويستدعى وجود بعض التأثيرات المختلفة لأنشطة المنشأة على النواحى الاقتصاية أو البيئية أو الاجتماعية، بالإضافة إلى قيام العديد من المنشآت بالافصاح عن المزيد من المعلومات بشأن تأثير تلك الأنشطة ضرورة أن يأخذ مراقبى الحسابات فى اعتبارهم كل تلك الافصاحات وذلك عند أدائهم عملهم، ويتحقق ذلك من خلال الحصول على كل المعلومات الهامة والمؤثرة، وبما يحسن من جودة الأحكام المهنية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبما ينعكس فى النهاية على تحسين جودة عملية المراجعة ويخفض من فجوة التوقعات.

٢/١ مشكلة البحث:

شهد العالم فى الآونة الأخيرة العديد من الانهيارات المالية لعدد كبير من المنشآت، نتيجة ارتكاب الكثير من حالات الغش التى أسفرت عن تحريفات جوهرية فى القوائم المالية، وفشل المراجعين فى إكتشاف هذه التحريفات والتقرير عنها (أبو جبل، ٢٠١٧م، ص٢٣٥)، وقد سارعت الجهات والمنظمات المهنية الى العمل على سدد هذه الفجوة بغرض زيادة قدرة وفاعلية عملية المراجعة على اكتشاف الأخطاء والغش. ولا شك أن استجابة المراجعين الخارجيين لكلا من تقييم مخاطر غش الإدارة وتخطيط عملية المراجعة من الأمور ذات الأهمية، حيث أن رد الفعل الضعيف يمكن أن يخفض من

فعالية عملية المراجعة بمعنى فشل عملية المراجعة في اكتشاف الغش، ومن جهة أخرى فإن الاستجابة المبالغ فيها قد تؤدي الى أداء عملية مراجعة غير كفء (أرسانيوس، ٢٠١٢م، ص١١٤).

وتمثل عملية اكتشاف الغش في القوائم المالية أهمية كبرى للمراجعين، وهو ما دفع المشرع الأمريكي لإصدار قانون Sarbanes Oxley لتشديد الرقابة على المسئولين التنفيذيين والماليين بالشركات ومراجعي حسابتها، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة المعايير SAS No. 99 بعنوان "اعتبارات الغش عند مراجعة القوائم المالية، كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المعايير مثل ISA No. 240, 315 والتي تؤكد على ضرورة أن يأخذ المراجع الخارجي في اعتباره احتمال وقوع غش في القوائم المالية (عبدالرحمن، ٢٠١٥م، ص٧٧٥).

ولا شك أن المراجع يعمل فى ظل ظروف عدم التأكد نتيجة عدم توافر المعلومات الكاملة، مما يتطلب تجميع المعلومات من مصادر عدة متنوعة حتى يمكن تخفيض درجة عدم التأكد، ويشمل تلك المعلومات حالة الاقتصاد والصناعة التى تنتمى إليها المنشأة وأيضاً طبيعة أعمالها وأنشطتها (تهامي، ٢٠١٧م، ص٢٠)، حيث تعطى تلك المعلومات مؤشرات ودلالات يمكن أن يعتمد عليها المراجع فى اكتشاف وتقييم حالات الغش بغرض تقييم مخاطر المراجعة وتحديد الإجراءات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر.

وتشير أدبيات المراجعة الى الصعوبة الواضحة التي قد يجدها المراجع عند تقييم مخاطر غش الإدارة، وإلى قلة الإرشادات التي تقدمها إيضاحات معايير المراجعة عن الكيفية التي يجب أن تستخدم في ضوئها المعلومات المستنبطة من المؤشرات التحذيرية في تكوين المراجع لحكمه عن مخاطر غش الإدارة، وتكوين الخلفية الصحيحة والشاملة التي يمكن أن تؤدي الى توفير المقدرة على اكتشاف ذلك الغش (أرسانيوس، ٢٠١٢م، ص١١٤). الأمر الذى يستدعى الحاجة إلى البحث عن الوسائل التى تمكن المراجعين من التقييم السليم لمخاطر التحريف الهام للقوائم المالية بما يكفل تدنية تلك المخاطر لمستوى مقبول نسبياً، وذلك من خلال تحسين قدرتهم على اكتشاف حالات الغش المحتملة، الذى ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة ككل.

وينظر إلى تقرير الإستدامة على أنه المنصة الرئيسية لتوصيل أداء الإستدامة الإيجابي أو السلبي، كما أنه هو وسيلة لإطلاع مختلف الأطراف المعنية من داخل المنشآت وخارجها على التأثير الاقتصادى والبيئى والمجتمعى لأداء المنشأة، كما يعرض قيم المنشأة ونموذج الحوكمة (Zoga D., 2017, p15). ويمكن النظر إلى الإفصاح عن الإستدامة على أنه استجابة من المنشآت لتلبية زيادة الرقابة والطلب على سلوك أكثر أخلاقي، كما أنه وسيلة هامة لإشراك أصحاب المصلحة والتواصل معهم (Nabin A., 2017, p12).

ومن هذا المنطلق، يحاول الباحث تعظيم دور معلومات الإستدامة فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبصفة خاصة فى تحليل وتفسير عوامل الغش أو التدليس، بالإضافة إلى بيان أهم العوامل المؤثرة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على تلك المعلومات عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم

المالية، وبما ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة، ويوفر تقارير ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات المختلفة.

وفى ضوء ما سبق، يمكن القول بأن مشكلة البحث تتلخص فى محاولة الإجابة على بعض التساؤلات الهامة وهى:

- ما مدى إمكانية تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس بالاعتماد على معلومات الإستدامة؟
- ما هى العوامل المؤثرة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية؟

١/٣ هدف البحث:

يهدف البحث إلى محاولة الاستفادة من معلومات الإستدامة فى تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس، بالإضافة إلى معرفة مدى تأثير بعض العوامل الهامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على تلك المعلومات عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

١/٤ أهمية البحث:

- تنبع أهمية البحث من ندرة الدراسات السابقة التى تتعلق بالدور الهام لمعلومات الإستدامة خاصة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية، وذلك باعتبارها الأساس الذى ترتكز عليه الإجراءات التنفيذية للمراجعة، بالإضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المحتوى لمعرفة مدى إمكانية تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس بالاعتماد على معلومات الإستدامة، وأيضاً توفير إطار لبعض العوامل الهامة التى تعظم هذا الدور بما يساهم فى تحسين التقديرات والأحكام المهنية لمراقبى الحسابات.

١/٥ منهج البحث:

يعتمد البحث على استخدام منهجين أساسين كما يلي:

- **الجانب النظري:** ويعتمد على المنهج الاستقرائى ويتضمن عرض ما ورد في الأدب المحاسبي من دراسات تتعلق طبيعة وأهمية معلومات الإستدامة، وطرق اكتشاف الغش وتقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية، وأهمية معلومات الإستدامة فى هذا المجال، فضلاً عن تحديد ما توصلت إليه جهود الباحثين في هذا الصدد لتحديد الفجوة البحثية والتى يناقشها البحث الحالي.
- **الجانب العملى:** ويتمثل في تصميم نموذجين وهما:
- **النموذج الأول:** استخدام أسلوب تحليل المحتوى لمعلومات الإستدامة سواء المفصح عنها بتقارير الإستدامة أو تقارير مجلس الإدارة والملخصات المالية، وذلك لبعض الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية والتى تنتمى لقطاعات البتروكيماويات، غاز وبترول، الأغذية والمشروبات، والتشييد والبناء خلال الفترة من ٢٠١٤م وحتى ٢٠١٧م، وتحديد مدلولاتها بشأن عوامل خطر الغش أو التدليس المقترحة.
- **النموذج الثانى:** إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات المصرى مكونة من ١٠٠ مفردة، بهدف التعرف على آرائهم بشأن تأثير

بعض العوامل على درجة اعتمادهم على معلومات الإستدامة فى تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

٦/١ حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث تأثير محددات العلاقة بين معلومات الإستدامة وتقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية سواء تلك التى تتعلق بخصائص المنشأة أو التطبيق الجيد لآليات الحوكمة وغيرها، وأيضاً القياس الكمى لتلك المخاطر، كما لا يتناول البحث مخاطر الأعمال المرتبطة بعميل المراجعة.

٧/١ خطة البحث:

وتحقيقاً لهدفه والإجابة على تساؤلاته، سوف يستكمل البحث على النحو التالى:

القسم الثانى: أدبيات البحث.

القسم الثالث: تحليل الدرسات السابقة.

القسم الرابع: دور معلومات الإستدامة في تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس.

القسم الخامس: العوامل المؤثرة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

القسم السادس: الدراسة التطبيقية.

القسم السابع: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

القسم الثانى: أدبيات البحث.

١/٢ مفهوم وطبيعة معلومات الإستدامة:

يعتبر مصطلح تقارير الإستدامة من المصطلحات التي مازالت في طور التكوين، والذى يعكس توجهات المنشأة وسياساتها تجاه البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. ويطلق على تلك التقارير عدة مسميات منها: تقرير التنمية المستدامة، تقرير المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، وتقرير المساءلة، إلاّ أن المسمى الأول يعتبر من أكثرها رواجاً، فتقرير المسؤولية الاجتماعية يتناول في الأساس المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، بينما تقرير التنمية المستدامة يجمع هذه الصفة بجانب المسؤلية البيئية والاقتصادية (Roca, L. & Searcy, C., 2012, p103).

ويعرف (Menzies M., 2015, p9) تقرير الإستدامة بأنه "عملية تحديد وتصنيف، وقياس، والاعتراف، والإفصاح عن الأداء في جميع المجالات (الاقتصادية، والحوكمة، والاجتماعية، والأخلاقية، والبيئية)". وبالنظر لهذا التعريف نجد أنه يشير إلى مجموعة من الخطوات التي ينطوي عليها إنشاء تقرير الإستدامة، كما يعرفه (فرحان، ٢٠١٦م، ص٣١) بأنه وسيلة للتعبير والإفصاح عن مجمل الحقائق والمعلومات الكمية والنوعية التي تبين مستوى تأثير وتأثر المنشأة بالأحداث والتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

كما يشير تقرير الإستدامة إلى ممارسة القياس الإفصاح والمساءلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين عن الأداء التنظيمي نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة وهو ممارسة طوعية والذى يوضح إدراج القضايا الاجتماعية والبيئية في العمليات التجارية وكذلك التفاعل مع أصحاب المصلحة (Aparna B., Siya T., 2017, p322).

ويعرف الباحث تقرير الإستدامة بأنه أحد أنواع التقارير التى تعدها إدارة المنشآت بشكل اختيارى، بهدف تحقيق الشفافية والمساءلة تجاه أصحاب المصلحة، والتى تتضمن المعلومات المالية وغير المالية بشأن مدى انعكاسات أهداف المنشآت ورؤيتها واستراتيجياتها على أدائها الاقتصادى والبيئى والمجتمعى.

وأدركت البورصة المصرية أهمية الإستدامة منذ عام ٢٠٠٤م وبدأت في استحداث قواعد القيد والإفصاح بما يراعى أبعاد الشفافية وحوكمة المنشآت، كما سعت إلى تشجيع المنشآت المقيدة على الالتزام بمفهوم الإستدامة والمسؤولية المجتمعية وتعزيز العمل مع مبادرات الإستدامة الدولية (البورصة المصرية، ٢٠١٦م، ص١٧). لذا، أصدرت فى ديسمبر ٢٠١٦م، النسخة النهائية للدليل الاسترشادى لإفصاح المنشآت المقيدة عن أداء الإستدامة خاصة ما يتعلق بجهود حماية البيئة والمسئولية الاجتماعية والحوكمة(Environment, Social Responsibility and Governance (ESG، بهدف رفع الوعى بأهمية الإستدامة فى سوق المال المصرية.

وعلى المستوى العالمى نشرت النسخة الأولى من المبادرة العالمية للتقرير الشامل Global Reporting Initiative (GRI) في عام ٢٠٠٠م، وتم الإفصاح عن الجيل الثاني في مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة الذي عقد في عام ٢٠٠٢م في جوهانسبرغ. أما الإصدار الثالث، الذى عرف باسم G3 نشر في عام ٢٠٠٦م، وتم تحديثه إلىG3.1 وتوسيع التوجيه بشأن جوانب المجتمع المحلي وحقوق الإنسان، ثم أطلقت المبادرة العالمية للتقرير الشامل في عام ٢٠١٠م مبادئها التوجيهية الجيل الرابع المعروفة باسم G4. وأخيراً في أكتوبر ٢٠١٦م، نشرت المبادرة العالمية للإحصاءات نسخة جديدة تعرف بمعايير المبادرة العالمية التي ستدخل حيز التنفيذ بعد يونيو٢٠١٨م (Sumaiya A., Pappu K. Dey, 2017, pp63-64)

وقد حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبرج عام ٢٠٠٢م الأبعاد الرئيسية لمصطلح التنمية المستدامة وهي (السيد، ٢٠١٥م، ص٦١):

أ- البعد الاقتصادي Economic dimension: ويراد منه تحسين مستوى الرفاهية للفرد من خلال زيادة نصيبه في السلع والخدمات الضرورية. ويتطلب ذلك ليس استغلال الموارد الطبيعية بأفضل طريقة ممكنة، بما يحقق أفضل عائد ممكن بأقل تكاليف ممكنة.

ب- البعد البيئي Environmental dimension: ويركز على حماية وسلامة البيئة وحسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان، دون إحداث الخلل في المكونات والموارد الطبيعية للبيئة (مثل الأرض والماء والهواء) أو استنزافها أو تلوثها.

جـ- البعد الاجتماعي Social dimension: ويشمل المكونات والسمات البشرية والعلاقات الفردية والجماعية والمؤسسية وما تسهم به من جهود تعاونية، أو تسببه من إشكاليات، أو تطرحه من احتياجات ومطالب وضغوط على النظم الاقتصادية والسياسية.

هذا بجانب بعض مؤشرات قياس الأداء التي ينبغي على المنشأة رصدها والإفصاح عنها في تقارير الإستدامة الدورية والتى تغطى الجوانب التالية (البورصة المصرية، ٢٠١٦م، ص٢٧-٣٤):

- الجوانب البيئية.
- الجوانب المجتمعية.
- الحوكمة: وتشمل (هيكل الملكية وحقوق الملاك، معلومات مالية وتشغيلية، أخلاقيات العمل ومسئولية المنشأة، هيكل مجلس الادارة والعمليات).

٢/٢ أهمية معلومات الإستدامة:

يوجد اعتقاد بأن التقارير المالية لا تمثل بشكل كافى الأبعاد المختلفة لنشاط المنشآت، مما دفع إلى المطالبة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية، ومن بينها تقارير الإستدامة، حيث تنشر المنشآت تلك التقارير طواعية بهدف تحسين منفعة ودقة المعلومات المالية الخاصة بها، وتخفيض التباين في المعلومات بين أصحاب المصلحة (Beatriz B. et al, 2017, p1141). بالإضافة إلى توفير معلومات أكثر شمولاً عن المنشآت والاهتمام بجوانب يهتم بها أصحاب المصلحة ولا تتناولها التقارير التقليدية، مما يمكنهم من تقييم مدى وفاء المنشآت بمسؤولياتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، فضلاً عن الاطمئنان على استمرارية المنشأة (إبراهيم، ٢٠١٦م).

ويكتسب تقرير الإستدامة أهمية كبيرة من خلال إعطاء أصحاب المصلحة صورة شاملة عن أداء المنشأة، وتوفير معلومات مفيدة عن كمية ونوعية أنشطة المنشأة من أجل تحسين- حتى من وجهة نظر أخلاقية واجتماعية- معرفة أصحاب المصلحة لتقييم هذه الأنشطة واتخاذ القرارات المناسبة (Patrizia G. et al, 2017, P362)، بالإضافة إلى أنها تمنح المستثمرين الفرصة لتقييم المخاطر والفرص المتاحة لتحقق مبدأ الشفافية.

كما توصلت دارسة (Mandy M. Cheng et al, 2015) أن معلومات الإستدامة المفصح عنها تعتبر مؤشرات حاسمة لتقييم استراتيجية المنشأة، فالمستثمرون غير المحترفين ينظروا لتلك المؤشرات بكونها أكثر أهمية وذات تأثير ايجابي قوي لجذبهم على الاستثمار. ووفقاً لدراسة Dennis M. Patten, Ronald P. Guidry, (2010) ينظر أيضاً إلى الشركات التي تعد تقرير إستدامة ذو جودة عالية إيجابياً بشكل أكبر من الشركات التي تعد تقرير إستدامة ذو جودة أقل.

وأظهرت دراسة (Ng, Anthony C., Rezaee, Zabihollah, 2012) أن تكلفة التمويل تكون أقل بالنسبة للشركات التي تكشف عن معلومات الإستدامة، بالمقارنة مع الشركات التي لا تفصح، وأكدت على أهمية وقيمة تقارير الإستدامة، والتحرك نحو تحسين الإفصاح الموحد عن الإستدامة. هذا بالإضافة إلى أن حجم الإفصاح عن الإستدامة يرتبط إيجاباً بجودة الأرباح، حيث يساعد فى التخفيف

من التلاعب في الأرباح وسلوك الإفصاح الانتهازي غير الأخلاقي (Rezaee Z., Tuo L., 2017, p122-123).

ويتضح مما سبق أن تقارير الإستدامة ذات أهمية للمنشأة، وذلك من خلال إتاحة الفرصة لتحليل مدى تأثير أنشطتها الاقتصادية على النواحى البيئية والاجتماعية وإتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة أية آثار سلبية محتملة، كذلك الحصول على مصادر جديدة لرأس المال بأقل تكلفة من خلال تحسين سمعتها فى السوق، كما أنها هامة أيضاً لأصحاب المصلحة المختلفة من خلال توفير المعلومات الكافية بما يحقق المساءلة والشفافية واتخاذ القرارات السليمة.

٣/٢ تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية فى ضوء عوامل خطر الغش أو التدليس:

تشمل مخاطر التحريف الهام على نوعين من المخاطر وهما **المخاطر الملازمة أو المتأصلة Inherent Risk** وتعرف بأنها "قابلية رصيد حساب أو نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أو أنواع أخرى من المعاملات فى ظل عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية، **والمخاطر الرقابية Control Risk** وهى "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من المعاملات الذى يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أو نوع آخر من المعاملات، ولا يمكن منعه أو إكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية (AICPA, 2006, No 47., par 21).

ويسعى المراجع فى سبيل تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية إلى البحث بجدية عن كل المخاطر التى يمكن أن تؤثر بشكل جوهري في صدق وعدالة المعلومات، ويمكن أن تنشأ مثل تلك المخاطر من وجود أخطاء أو حدوث غش. لذا فإن على المراجع تقدير خطورة كون الخطأ أو الغش قد يؤديان إلى تحريف جوهرى للمعلومات المالية، كما أن عليه الاستفسار من الإدرة عن أي غش أو خطأ هام تم إكتشافه (شرف، ٢٠١٧م، ص٢٦٥).

وتوجد تعريفات عديدة للغش أو الاحتيال، فوفقاً لنشرة معايير المراجعة الأمريكية (SAS, No.99) يعرف علي أنه "أحداث متعمدة ينتج عنها تحريف جوهري بالقوائم المالية محل المراجعة"، وأن ما يميز الغش عن الخطأ هو تعمد القصد في الغش، ويوجد نوعين أساسين من الغش، وهما قوائم المالية مضللة، واختلاس الأصول، كما لا يوجد نظام كامل لكشف الغش، لذلك قد يخفق مراقب الحسابات في كشف الغش، علي الرغم من التخطيط الملائم لأعمال المراجعة، كما أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) إلى أن الغش يعني "فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية" (IFAC, 2006, No. 240).

كما يصف (يوسف، ٢٠١٤م، ص١٢) الغش بأنه تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته، أو الحصول

على أصول وممتلكات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي المنشأة أو طرف ثالث.

ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات، أو بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه (الحلو، ٢٠١٢م، ص١٩). ويعتمد المراجع على ما يسمى بعوامل أو إشارات الخطر فى اكتشاف وتقييم الغش، وهى عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي تتواجد داخل بيئة الأعمال، والتي تشير إلى احتمال وجود درجة أعلى من الاحتيال، مع الأخذ فى الاعتبار أنها لا تجزم بوجود احتيال داخل المنشأة، ولكنها بمثابة إشارة تحذيرية لاحتمال وجود الاحتيال.

ويتفق كلاً من معيار المراجعة الدولى رقم (٢٤٠) ونشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (٩٩) على تصنيف محدد لأهم عوامل الخطر يتضمن عوامل تتعلق بخصائص التشغيل والاستقرار المالى، عوامل تتعلق بخصائص الإدارة، وعوامل تتعلق بظروف الصناعة، حيث تم توضيح الظروف التي ينشأ فيها الاحتيال، وكذلك إشارات خطر المراجعة المتعلقة بكل عامل من عوامل الغش من خلال الاعتماد على ما يعرف بمثلث الغش، والذي يوضح ثلاثة جوانب رئيسة يمكن للمراجع الخارجي أن يركز عليها للتأكد على حدوث الغش وهى:

أ. الحوافز والضغوط: وغالباً ما تكون لدى إدارة المنشأة أو العاملين دوافع لارتكاب الاحتيال.

ب. الفرص: تهيئ الظروف الفرص لإدارة المنشأة أو العاملين لديها لارتكاب الاحتيال.

جـ. المبررات: لجوء إدارة المنشأة أو العاملين لخلق مبررات تعطي لهم مجالاً لتبرير الاحتيال.

كما يجب على المراجع بعد الحصول على المعلومات بخصوص المنشأة وبيئتها أن يدرس ما إذا كانت تلك المعلومات تشير الى وجود أحداث أو ظروف تدل على وجود دوافع أو ضغوط أو توفير الفرص لارتكاب الغش، كما يأخذ في الحسبان ما يلي (لطفى، ٢٠٠٧م، ص ١٥٦):

- نوع المخاطر، وهذا يعني ما إذا كانت تتضمن تقارير مالية احتيالية أو اختلاس للأصول.
- جوهرية المخاطر، وهذا يعني ما إذا كان ذو حجم بما يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية.
- احتمال حدوث المخاطر، وهذا يعني بأنه سوف يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية.
- مدى انتشار المخاطر، وهذا يعني ما إذا كانت المخاطر المحتملة منتشرة في القوائم المالية.

القسم الثالث: تحليل الدرسات السابقة.

دراسة (درغام، ٢٠١٧م)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إشارات خطر المراجعة في تحسين فعالية المراجعة الخارجية في كشف الاحتيال المالي، وذلك من خلال إشارات خطر المراجعة المتعلقة بكلاً من العاملين، التقارير المالية، الإدارة، وسوء استخدام الأصول، وتم إجراء دراسة ميدانية على عينة تشمل ٦٤ مفردة، وتوصلت الدراسة إلى أن إشارات خطر المراجعة لا تجزم بوجود الاحتيال، ولكنها توفر علامة تحذيرية لاحتمال وجود الاحتيال، وبينت النتائج أن إشارات الخطر المتعلقة بالعاملين تستخدم في كشف الاحتيال المالي بنسبة ١٦,٧٣%، وبنسبة ٩٠,٧٧% لإشارات الخطر المتعلقة بالإدارة، وبنسبة

٧٢,٧٢% لإشارات الخطر المتعلقة بالتقارير المالية، وبنسبة ٨,٧٧% لإشارات الخطر المتعلقة بسوء استخدام الأصول، وتتفق مكاتب المراجعة على فعالية دور إشارات خطر المراجعة في كشف الاحتيال المالي وتحسين فعالية المراجعة الخارجية.

دراسة (Mangala D., Kumari P., 2017)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر فعالية أساليب الكشف عن الغش والوقاية منه التي تستخدمها المنشآت، وقد أجريت دراسة استقصائية شملت ٣٣٦ مراجع لمعرفة تصورهم بشأن فعالية مختلف أساليب مكافحة الغش، وأظهرت النتائج أن حوكمة الشركات هي الأداة الأكثر فعالية ضد الغش، كما أن استخدام تكنولوجيا المعلومات، والتدقيق في الوقت المناسب، والفحص المنتظم، والسياسات والإجراءات المؤسسية، يساهم في الحد من الممارسات الاحتيالية في المنشأة، لذا يجب أن ينظر إلى الإنفاق على الأساليب الفعالة لمكافحة الغش على أنه استثماراً لأنه يجنب الخسائر المحتملة بسبب الغش.

دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥م)

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم دور العصف الذهني الإلكتروني فى تحسين قدرة المراجعين في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، من خلال عمل دراسة ميدانية على عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة في السعودية، وتوصلت إلى أن هناك اتفاق كبير بين أفراد العينة حول دور العصف الذهني الإلكتروني في تحسين قدرة المراجعين على اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، حيث يمكن أن يساعد على دراسة وتحليل الدوافع أو الضغوط لارتكاب الغش، ودراسة وتحليل الفرص التي تسمح بارتكاب الغش.

دراسة (Rasa K., Živilė G., 2015)

هدفت الدراسة إلى تحديد النسب المالية التي يمكن أن تشير قيمها إلى حدوث غش أو احتيال في البيانات المالية من قبل المديرين التنفيذيين وموظفي المنشآت، وذلك من خلال عمل دراسة تجريبية عن طريق تحليل النسب المالية لمجموعة من القوائم المالية المحرفة (٢٥) وأخرى غير محرفة (١٢٥) لم يصدر بشأنها تقرير مراجعة متحفظ فى ليتوانيا، وأظهرت النتائج وجود اختلافات فى بعض النسب المالية والتى يمكن أن تشير إلى أنها أكثر حساسية للغش أو الاحتيال مثل نسبة مجمل الربح إلى المبيعات، نسبة مجمل الربح لإجمالى الأصول.

دراسة (عرابى،٢٠١٥م)

هدفت الدراسة إلى وضع إطار من المؤشرات المالية وغير المالية البيئية لتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية واختبار مدى قبوله، وذلك من خلال عرضه على عينة من المراجعين بالجهاز المركزى للمحاسبات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك قبول من المراجعين الخارجين لاستخدام الإطار المقترح، خاصة أنه يساعد فى التغلب على الصعوبات التى تواجههم عند تقييم مخاطر المراجعة للمنشآت الملوثة للبيئة.

دراسة (Gullkvist B., Jokipii A., 2013)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك كلا من المراجعين (الداخليين والخارجيين) والمحللين الماليين في فنلندا لإشارات خطر الاحتيال، وتم عمل دراسة ميدانية عبر الانترنت على عينة من المراجعين والمحللين الماليين، من خلال تصميم إستبيان يحتوي على ١٤٩ إشارة خطر بشأن الاحتيال في القوائم المالية وسوء استخدام الأصول، وأوضحت النتائج أن هناك عدد من إشارات الخطر الهامة للكشف عن الاحتيال، منها وجود معاملات كبيرة وغير عادية مع الأطراف ذوي العلاقة، تواجد مجموعة من المديرين لديهم سوابق جنائية، وغيرها. وقد أوصت الدراسة بضرورة استخدام المراجعين لإشارات خطر المراجعة في كشف الاحتيال المالي، بما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعين.

دراسة (حسن، ٢٠١٣م)

هدفت الدراسة إلى تحليل التأثير المتبادل بين جلسات العصف الذهني لفريق المراجعة الخارجية, وبين قدرة أعضاء هذا الفريق على اكتشاف مواطن الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة الكبرى وأساتذة الجامعات فى مصر، وتشير النتائج إلى موافقة العينة على تطبيق جلسات العصف الذهني في تقييم فريق المراجعة لمخاطر الرقابة الداخلية.

دراسة (أسعد،٢٠١٢م)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام إشارات خطر المراجعة فى تقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها، وتم عمل دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية مكونة من ٣٢٤ مفردة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لاستخدام إشارات خطر المراجعة فى تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، وأيضاً تحسين فعالية المراجعة في الكشف عن الاحتيال.

دراسة (Sengur E. Dilek, 2012)

هدفت الدراسة إلى معرفة تصور المراجعين فيما يتعلق بتدابير منع الغش، حيث تركز على قياس فعالية تدابير منع الاحتيال لأنواع الاحتيال التالية وهى البيانات المالية الاحتيالية، اختلاس الأصول والفساد، واعتمدت الدراسة على إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة مكونة من ٥٤ مراجع خارجى و٩٢ مراجع داخلى، وتبين النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بترتيب تدابير الوقاية من الغش وهى وضع مدونة سلوك الشركات، ومتطلبات التدقيق الفعال، واستقلال المراجعين الخارجيين لأنواع الاحتيال السابقة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن لدى المستجيبين اختلافاً كبيراً في رأيهم بشأن مدى فعالية وضع عملية رقابية مناسبة لمنع البيانات المالية الاحتيالية، واختلاس الأصول والفساد.

دراسة (Chance, Don M., Schexnaildre, Ashley R., 2011)

هدفت الدراسة إلى محاولة التوصل إلى مجموعة من إشارات خطر المراجعة التي تتعلق بإدارة الأصول، والتي تثير نوعاً من الشك بشأن وجود نشاط احتيالي في المنشأة، وذلك من خلال تحليل محتوى بعض التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن النظر في

عوائد الأصول من عام لآخر كأحد إشارات خطر المراجعة، وأن المنشآت انتهجت ممارسات احتيالية من خلال توحيد عوائد الأصول من عام لآخر.

دراسة (الوشلى، ٢٠٠٨م)

هدفت الدراسة إلى تحديد الأهمية النسبية لعوامل خطر الغش من وجهة نظر مراقبى الحسابات فى اليمن، حيث صنفت العوامل على أساس سبع مجموعات هى (الظروف المالية للمنشأة، سلوك الإدارة، ضغوط الأداء، البيئة التنافسية، جودة الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات، وأخيراً علاقة الإدارة بالمراجع)، وتم عمل دراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة من المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة مكونة من ٢٠٠ مفردة، وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف فى مستوى الأهمية النسبية فيما بين عوامل الخطر سواء فى نفس المجموعة أو على مستوى كل المجموعات.

دراسة (Malcolm S. Normah H, 2005)

هدفت إلى تحديد أهم عوامل وإشارات الخطر (الإشارات الحمراء كما ينظر إليها من قبل المراجعين) في ماليزيا، واستخدمت هذه الدراسة استطلاعاً بالبريد كوسيلة لجمع البيانات لعينة من المراجعين فى عدد من مكاتب المراجعة المدرجة لدى معهد المحاسبين الماليزي اعتباراً من ٢٧ مارس ٢٠٠٣م، وأشارت الدراسة إلى أن عوامل وإشارات الخطر المتعلقة بالتشغيل والاستقرار المالي تعتبر الأكثر أهمية، تليها خصائص الإدارة، ثم خصائص الصناعة.

دراسة (علي، ٢٠٠٥م)

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان حدوث التلاعب في الأوراق المالية مرتبط ايجاباً بعناصر مثلث الغش، وما إذا كان هناك تأثير لدوافع الإدارة لارتكاب التلاعب في القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة، وما إذا كانت إمكانية ارتكاب التلاعب تؤثر علي مدي وتوقيت وطبيعة إجراءات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين محددات التلاعب ووقوعه فعلاً، وانعكاس هذا على مدي وتوقيت وطبيعة إجراءات المراجعة.

دراسة (القريقري، ٢٠٠٢م)

هدفت الدراسة الى اختبار مدى تأثير بعض العوامل المتعلقة بإدارة العميل، صناعة العميل، عملية مراجعة العميل، وبعض عوامل الخطر الحتمي الأخرى على تقييم المراجع الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند تخطيط عملية المراجعة، وتم عمل دراسة ميدانية على عينة من ١٦٠ مفردة على مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة جدة، ووفقاً للنتائج جاء في ترتيب الأهمية النسبية لعوامل المجموعة الأولى معدل دوران عال في الإدارة العليا وبعده معدل دوران عال في موظفي الحسابات، أما المجموعة الثانية صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم ثم مواجهة ضغوط المنافسة متزايدة في صناعة العميل، وفى المجموعة الثالثة عدم وجود إجراءت رقابة داخلية كافية لدى العميل ثم العميل يطلب من المراجع إنجاز عملية المراجعة في زمن أقل من الوقت اللازم،

وفى المجموعة الرابعة عدم وجود غطاء مناسب للالتزامات التعاقدية ثم لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة.

ومن العرض السابق للدراسات السابقة، يتضح الآتى:

– فعالية دور إشارات خطر المراجعة في كشف الاحتيال المالي وتحسين فعالية المراجعة الخارجية لتجنب المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة، كما يوجد العديد من المجالات التى تتعلق بعوامل وإشارات الخطر مثل العاملين والإدارة، الظروف المالية للمنشأة، سلوك الإدارة، ضغوط الأداء، البيئة التنافسية، الرقابة الداخلية، وتمتد لتشمل التقارير المالية أو سوء استخدام الأصول أو كليهما معاً.

– أهمية الأدوات التى يجب أخذها فى الاعتبار عند اكتشاف وتقييم خطر الغش أهمها المؤشرات المالية وغير المالية البيئية وجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة، وتحليل النسب والمؤشرات المالية.

– لم توفر إطار شامل ومتكامل لخفض خطر الغش فى القوائم المالية وذلك من خلال بناء مؤشر شامل لعوامل الخطر بحيث يشمل كل أنشطة المنشأة الداخلية والخارجية، مع مراعاة ليس فقط الجوانب الاقتصادية للمنشأة بل وأيضاً الجوانب الاجتماعية والبيئية خاصة في الشركات المصرية.

– لم تتعرض لمدى إمكانية الاعتماد على معلومات الإستدامة التى يتم الإفصاح عنها وذلك فى تخطيط عملية المراجعة خاصة فى تفسير عوامل الخطر عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية، وما إذا كان هناك عوامل معينة تعزز هذا الدور، وتجعل من معلومات الإستدامة أداة مفيدة للمراجع الخارجى بما يحسن من جودة أحكامه المهنية، وهو ما يعد فرصة للبحث الحالى لإستكمال ما توصلت إليه الدراسات السابقة فى هذا الشأن.

القسم الرابع: دور معلومات الإستدامة في تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس.

تعكس تقارير الإستدامة المناخ أو البيئة التى يمكن من خلالها فحص استراتيجية المنشأة وما يرتبط بها من معاملات سواء كانت مالية أو بيئية أو اجتماعية، وما يرتبط بذلك من مخاطر، وأكدت دراسة (شحادة، ٢٠١٦م، ص١١٧٦) أن تحليل عمليات وأنشطة المنشأة يساعد فى تقييم المخاطر بشكل سليم وتصميم الإجراءات المناسبة لمواجهة التحريفات الهامة الناتجة عن الغش.

كما أن وجود بعض التأثيرات سواء الايجابية أو السلبية لأنشطة وأعمال المنشأة على النواحى الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، يستوجب على المراجع ضرورة أن يأخذ فى حسبانه تلك التأثيرات. وهو ما يتفق مع (عرابي، ٢٠١٥م) الذى أكد على أهمية أن يأخذ المراجع فى حسبانه الجانب البيئى عند تقدير خطر المراجعة، وأن يضع فى اعتباره حدود الأهمية النسبية للتحريفات الممكنة للعناصر البيئية. وقد توصل أيضاً (عرابي، ٢٠١٥م) إلى وجود علاقة جوهرية بين زيادة المخاطر البيئية للمنشأة وقدرة المراجع على تقييم مخاطر المراجعة، بالإضافة إلى وجود قصور فى أساليب المراجعة الحالية والتى تعوق تقييم المراجع للعوامل البيئية وقدرته على تخفيض مخاطر المراجعة. مما يستلزم البحث عن الوسائل والطرق لمساعدة المراجع الخارجى فى التغلب على الصعوبات التى تواجهه.

وأكد أيضاً (Daniel Ames et al, 2012) على أنه يمكن أن تكون المؤشرات غير المالية (مثل عدد الموظفين، ورضا العملاء) مفيدة في تقييم مخاطر الاحتيال بالنسبة للإيرادات. فقد توجد صعوبة كبيرة لتزوير المؤشرات غير المالية، ويمكن للمراجعين الاستفادة منها فى التحقق من صحة البيانات المالية، مما

يعكس أهمية المعلومات غير المالية فى ترشيد أحكامهم المهنية وإن اختلفت درجة أهمية تلك المعلومات فيما بينها.

وتم الاعتماد على الدراسات السابقة بالإضافة إلى الإرشادات الواردة فى معيار المراجعة الدولى رقم (٢٤٠) ونشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (٩٩) فى بناء مؤشر شامل لعوامل وإشارات خطر الغش أو التدليس والتى يمكن أن يعتمد عليها مراقبى الحسابات عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية (ملحق رقم (١)). ومن خلال المنافع التى تحققها معلومات الإستدامة فى مجال المسئوليات الاجتماعية والبيئية والحوكمة بجانب الأداء الاقتصادى، يمكن الاستفادة من ذلك فى توفير مؤشرات ودلالات هامة بشأن تلك العوامل والإشارات، بما يحسن من جودة الأحكام المهنية لمراقبى الحسابات عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

وفى ضوء ذلك، يمكن إشتقاق الفرض التالى:

"يساعد محتوى معلومات ومؤشرات أداء الإستدامة التى يتم الإفصاح عنها فى تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس".

القسم الخامس: العوامل المؤثرة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

١/٥ تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة[١]:

[١] يعرف (Ong S. H., 2016, p38) أصحاب المصلحة على أنهم أي مجموعة أو فرد محدد يمكن أن يؤثر على تحقيق أهداف المنشأة أو ممن يتأثر بتحقيق أهداف المنشأة. ويشمل هذا المساهمين والدائنين والموظفين والموردين والمستهلكين والحكومة ووسائل الإعلام وعامة الجمهور، ووفقاً للمبادرة العالمية للتقرير الشامل ينظر إليهم على أنهم كيانات أو أفراد ممن يتأثروا بأنشطة المنشأة ومنتجاتها وخدماتها، والتي من المتوقع أن تؤثر أفعالهم على قدرة المنشأة على تنفيذ استراتيجياتها وتحقيق أهدافها (GRI, 2013).

يهتم أصحاب المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالمنشأة وعملياتها، كما يلعبون دوراً هاماً في تشكيل إجراءات وأفعال الإستدامة للمنشأة، وذلك من خلال الضغوط التي يمارسونها على قرارات السياسة البيئية والاجتماعية (Jones P. et al, 2016, p5). لذا يجب على المنشآت أن تسعى لإشراكهم فى إطار بيئة عملها، حيث يؤثّر إشراكهم على القيمة السوقية للمنشأة، فعلى سبيل المثال تتراجع القيمة السوقية للمنشأة فى حالات المقاطعة، أو إضرابات الموظفين، بالإضافة إلى أن إشراكهم فى تحديد أولويات الإستدامة بالمنشأة يسهم فى بناء ثقة متبادلة بينهم وبين المنشأة (البورصة المصرية، ٢٠١٦م، ص١٨).

كما ترى (حسن، ٢٠١٦م، ص٩٩٢) أن الاستعانة بأصحاب المصلحة فى إعداد تقارير الإستدامة له أهمية لا يمكن إنكارها، لما يمثله من تأثير إيجابى على محتوى التقرير المصدر، كما توصى الباحثة بضرورة توفير إرشادات أكثر وضوحاً حول كيفية تحديد والوصول وإشراك أصحاب المصلحة فى عملية فحص وتقييم تقارير الإستدامة المتعلق بالمنشآت.

وفى ضوء ذلك، يمكن إشتقاق الفرض التالى:

"يسهم تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية".

٢/٥ توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة[١]:

تعد الأهمية النسبية مسألة هامة لضمان الإفصاح عن البنود الهامة مع تجنب المعلومات الزائدة، وتخضع للحكم المهني الذي يمكن أن يتأثر بعدد من العوامل وهي مدى ملاءمة الأنشطة، الأهمية النوعية للأنشطة، الأهمية الكمية للأنشطة، والقدرة على التأثير على قرارات المستخدمين، ويمكن أيضاً أن تطبق على جميع الأبعاد الأخرى (الحوكمة والأخلاقيات والاجتماعية والبيئية) لأداء الإستدامة (Ann M., Zabihollah R., 2012).

وقد أوضح (Calabrese A., 2016) أن الغرض من تقييم الأهمية النسبية في تقارير الإستدامة هو تحديد أولويات جوانب الإستدامة والمؤشرات التي تعكس على نحو أفضل الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمنشأة، كما أن الإفصاح عن جوانب الإستدامة ليس له نفس الأهمية لكل منشأة، لذا يجب على المنشآت أن تقدم تقريراً عن الجوانب والمؤشرات التي تعتبرها جوهرية.

حيث ينبغي النظر إلى أن إجراء تقييم موضوعي للأهمية النسبية عن الجوانب المفصح عنها

[١] تعرف الأهمية النسبية على أساس أن المعلومات تكون جوهرية إذا كان إغفالها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين، ويهدف تحليل الأهمية النسبية إلى تحديد القضايا الاجتماعية والاقتصادية والبيئية التي تعكس المخاطر أو الفرص المتاحة للمنشأة، مع الأخذ في الاعتبار القضايا الأكثر إثارة للقلق لأصحاب المصلحة، كذلك الإفصاح عن الجوانب والمؤشرات الأكثر انسجاماً مع أهم القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمنشأة، وهى تختلف من صناعة لأخرى ومن منشأة لأخرى (IFRS, 2016).

في تقرير الإستدامة هو عملية تشاركية تشمل حواراً تفاعلياً مع أصحاب المصلحة، وينبغي تحديد المسائل المادية وتحديد أولوياتها وفقاً لاحتياجات أصحاب المصلحة، بما يجعل التقارير أكثر ملاءمة، وأكثر موثوقية وشفافية (Calabrese A. et al, 2017, p439).

وتحدد المبادئ التوجيهية للمبادرة العالمية للتقارير (G4) المجالات ذات الأهمية النسبية على أنها تلك التي تعكس التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة للمنشأة أو تؤثر تأثيراً كبيراً على تقييمات وقرارات أصحاب المصلحة، ولهذا الغرض، يطلب من الشركات الكشف عن معلومات الإستدامة بمستوى مناسب من التفاصيل، وفقا لتقييمها المادي، بما يمكن للمنشآت توفير الوقت والمال والموارد في تنفيذ مهام الإفصاح، (Calabrese A. et al, 2017, p445).

وفى ضوء ذلك، يمكن إشتقاق الفرض التالى:

"يسهم توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية".

٣/٥ توكيد معلومات الإستدامة:

إن الاتجاه المتنامي في مجال التقرير عن الإستدامة في العقود الأخيرة لم يقترن بزيادة مصداقية المعلومات ودقتها بسبب الإحساس بعدم الاتساق وإكتمال تقارير الإستدامة. وفي سياق هذا فإن الافتقار إلى المصداقية، يتطلب ضمانة خارجية كوسيلة لتعزيز درجة الثقة في دقة المعلومات المفصح عنها(Beatriz B. et al, 2017, p1).

وتؤدى خدمات التوكيد دوراً حيوياً في مساعدة أصحاب المصلحة فى الحصول على المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، الدقيقة، وفي الوقت المناسب. ويمكن توفير توكيد الإستدامة داخلياً من خلال وظيفة المراجع الداخلي. ومع ذلك، قد يطلب مستخدمى معلومات الإستدامة المزيد من التوكيد المستقل والموضوعي من خلال مراجع خارجى مستقل، وبما يعطي مصداقية أكبر للبيانات المالية المراجعة المنشورة (Ann M., Zabihollah R., 2012)، وهو ما يتفق مع (Fazzini M., Lorenzo D., 2016, p231) الذى يرى أن توكيد تقرير الإستدامة ممارسة ينفذها عدد أكبر من المنشآت لتحسين مصداقية وشفافية المعلومات البيئية والاجتماعية المفصح عنها.

كما توصلت (حسن، ٢٠١٦م) إلى اتفاق أراء كلاً من المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين حول أهمية توكيد تقارير الإستدامة عن طريق المراجع الخارجى بهدف تدنية المخاطر وفجوة الثقة لدى المستفيدين، وإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها. كما توصل (فرج، ٢٠١٧م) إلى وجود تأثير للتوكيد المهنى لمراقب الحسابات بشأن إفصاح المنشآت عن الإستدامة على قرار منح الائتمان، كما أوصى بضرورة إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية المنشآت المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن الإستدامة مصحوباً بتقرير توكيد مراقب حسابات مستقل بشأن هذا الإفصاح.

وفى المقابل، توصلت دراسةRidley (J. et al, 2011) إلى أن الإفصاح عن سياسات الإستدامة وممارساتها وتدابيرها، دون ضمان أو تأكيد مستقل، يخفض من منفعته ومصداقيته بالنسبة لأصحاب المصلحة.

وفى ضوء ذلك، يمكن إشتقاق الفرض التالى:

"يسهم التوكيد المستقل لمعلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية".

٤/٥ إلزامية معلومات الإستدامة:

إن الطبيعة الطوعية لمعلومات الإستدامة قد ينطوي على مخاطر الإفصاح الانتقائي وغير الكامل عن المعلومات المتعلقة بأنشطة المنشأة. لذا يستدعي الأمر تنظيم أفضل لمحتوى تلك التقارير،

من أجل إتاحة إمكانية المقارنة (Vojislav S., 2017, p10)، ويمكن للمنشآت أن تقدم معلومات الإستدامة بعدة طرق، مثل مواقعها الإلكترونية للمنشآت، ودمجها مع التقارير المالية السنوية أو قد تنتج تقارير إستدامة مستقلة بذاتها. وهناك ضغوط تنظيمية متزايدة لنشر هذه المعلومات، وهناك عدد من المبادئ التوجيهية والمعايير التي يمكن للمنشأة إتباعها فى هذا الصدد، ويعتمد اختيار المبدأ التوجيهي على منهج الإستدامة للمنشأة والنظام القانوني للبلد الذي تقع فيه المنشأة (Lozanoa, R., Huisinghb, D., 2011, p 99).

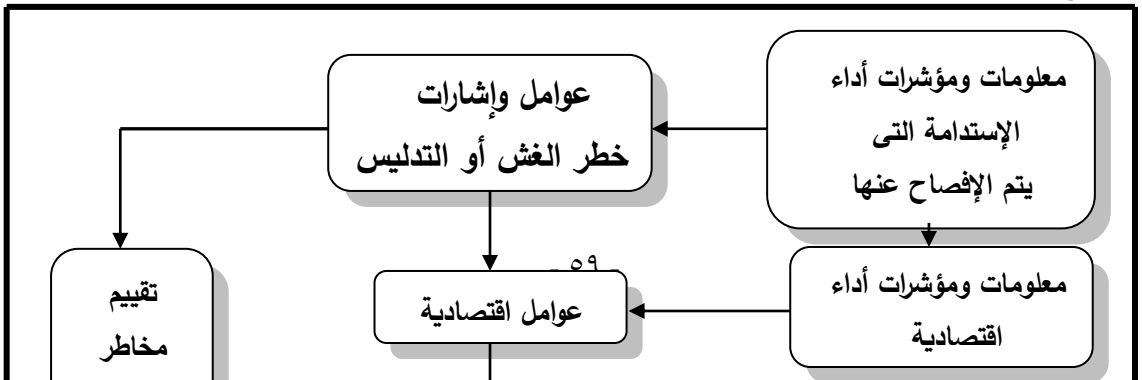
كما أن المزيد من الإفصاحات عن الإستدامة قد يساعد فى التخفيف من مشاكل الوكالة، ويساعد أصحاب المصلحة فى الحصول على معلومات ذات صلة ومفيدة بشأن أداء الإستدامة المالي على المدى الطويل، فضلاً عن الأداء في مجال الأخلاقيات والحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والقضايا البيئية، وينبغي أن يدرك واضعوا السياسات والهيئات التنظيمية الطلب المتزايد من قبل أصحاب المصلحة بشأن الإفصاح عن الإستدامة، والنظر في التقرير الإلزامي عن الإستدامة في المستقبل (Ann M., Zabihollah R., 2012).

كما يحقق الإفصاح الإلزامي عن معلومات الإستدامة الإفصاح الموحد الذي يحد من الإفصاح عن نقاط القوة وإهمال نقاط الضعف أو القصور عن قصد، بما يساعد أصحاب المصلحة فى الحصول على معلومات معيارية وموحدة، ومعلومات قابلة للمقارنة، بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على التركيز على الأداء المالي المستدام بدلاً من تحقيق أهداف الأرباح على المدى القصير، وأيضاً اتخاذ أصحاب المصلحة قراراتهم بشكل أفضل (Ann M., Zabihollah R., 2012, p304).

وفى ضوء ذلك، يمكن إشتقاق الفرض الخامس التالى:

"يسهم إلزامية معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية".

ويوضح الشكل التالى الإطار العام لمتغيرات البحث:



القسم السادس: الدراسة التطبيقية.

١/٦ منهجية الدراسة التطبيقية:

تعتمد منهجية الدراسة التطبيقية على تقسيمها إلى جزئين بحيث يتم تصميم نموذج لكل منهما، ويمكن توضيح المتغيرات والفروض الخاصة بكل نموذج كما يلى:

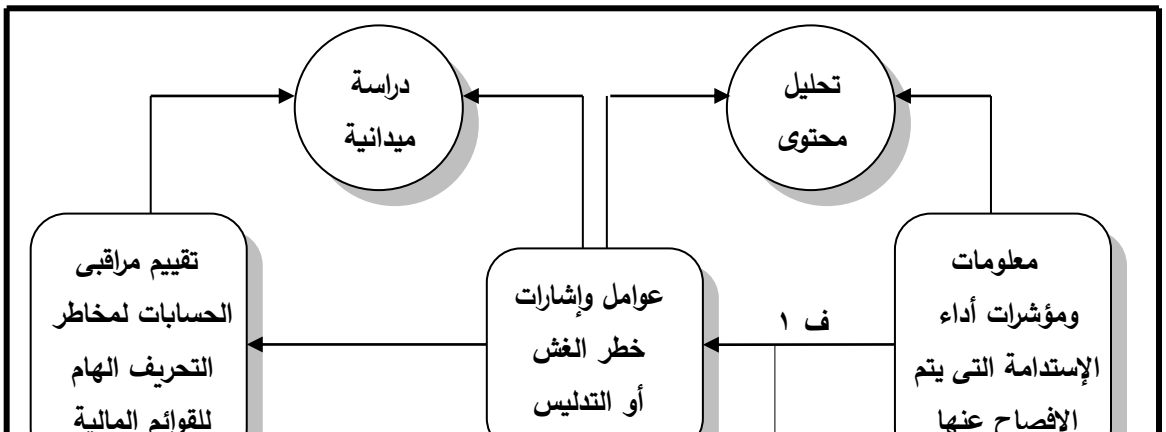
نموذج تحليل محتوى معلومات الإستدامة		
الفرض	**المتغير المستقل**	**المتغير التابع**
	الإفصاح عن معلومات الإستدامة، وتم قياسه من خلال تحليل محتوى كل	عوامل وإشارات خطر الغش أو الإحتيال، وتم قياسه من خلال بناء مؤشر لعوامل وإشارات الخطر (ملحق رقم (١)

الأول	المعلومات التى تنشرها شركات العينة التى تتعلق بالتنمية المستدامة، سواء بتقارير الإستدامة أو التقارير السنوية والإيضاحات المتممة أو تقارير مجلس الإدارة وتتعلق تلك المعلومات بالجوانب الاجتماعية والبيئية وآليات الحوكمة بجانب الأداء الاقتصادى للشركات.	والتى يمكن أن يعتمد عليها مراقبى الحسابات فى تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية ومواجهتها، وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة بالإضافة إلى الإرشادات الواردة فى معيار المراجعة الدولى رقم (٢٤٠) ونشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (٩٩).

نموذج العوامل المؤثرة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية

الفرض	المتغير المستقل	المتغير التابع
الثانى	تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة.	درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حال تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة، ويتم قياسه من خلال الردود على السؤال رقم (١).
الثالث	توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة.	درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حال توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة، ويتم قياسه من خلال الردود على السؤال رقم (٢).
الرابع	توكيد معلومات الإستدامة.	درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حال توكيد معلومات الإستدامة، ويتم قياسه من خلال الردود على السؤال رقم (٣).
الخامس	إلزامية معلومات الإستدامة.	درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات الإستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حال إلزامية معلومات الإستدامة، ويتم قياسه من خلال الردود على السؤال رقم (٤).

ويوضح الشكل التالى المتغيرات المستقلة والتابعة والعلاقات والفروض فيما بينها:



٢/٦ تصميم ونتائج الدراسة التطبيقية:

١/٢/٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم إستخدام الأدوات والأساليب الإحصائية التالية:

- **مجموعة الإحصاءات الوصفية:** وتتمثل في المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري.
- **إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's alpha:** وذلك لقياس ثبات وصدق محتوي متغيرات الدراسة، وذلك من خلال استخدام معامل الثبات والصدق الذاتي.
- **إختبار كلومجروف سميرنوفkolmogorov Smirnov:** لقياس إعتدالية توزيع البيانات.
- **إختبار One Sample t. Test:** وفيه يتم اختبار دلالة الفرق بين المتوسط المحسوب من الدرجات والقيمة الاختبارية Test Value.
- **اختبار Independent sample t. Test** لقياس معنوية الفروق بين عينتى الدراسة.

٢/٢/٦ تصميم ونتائج تحليل المحتوى:

(أ) عينة الدراسة:

حاول الباحث في اختيار عينة البحث أن تكون عينة متاحة وتحقق الشروط الموضوعة لتحقيق أهداف الدراسة بالقدر الذى لا يجعل العينة متحيزة، بحيث تم إختيار بعض الشركات التى تتسم بأنها

أكثر إفصاحاً عن معلومات التنمية المستدامة وتنتمى لقطاعات (البتروكيماويات، غاز وبترول، الأغذية والمشروبات، التشييد والبناء، والاتصالات والتكنولوجيا) خلال الفترة من ٢٠١٤م وحتى ٢٠١٧م بإجمالى ٨٨ مشاهدة (٢٢*٤)، وذلك نظراً لطبيعة أعمالها والآثار البيئية والاجتماعية العالية التى تحدثها، مما يخلق لديها الدافع بشكل أكبر لتوفير المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة بشأن إلتزامها بالاشتراطات والتشريعات والقوانين البيئية، وبما يوفر تقييم موضوعى للدور الهام لتلك المعلومات فى موضوع البحث (ملحق رقم (٢))، ويوضح الجدول التالى توزيع عينة الدراسة:

جدول رقم (١) عينة الدراسة

القطاع	عدد الشركات	النسبة %
أغذية ومشروبات	٧	% ٣١,٨
التشييد ومواد البناء	٧	% ٣١,٨
كيماويات	٣	% ١٣,٦
اتصالات	٣	% ١٣,٦
غاز وبترول/ تكنولوجيا	٢	% ٩,٢
الإجمالى	٢٢	% ١٠٠

(ب) أسلوب جمع البيانات: اعتمد الباحث على تحليل محتوى معلومات التنمية المستدامة التى تفصح عنها الشركات ضمن تقارير الإستدامة أو تقارير مجلس الإدارة أو الملخصات المالية، وتم الحصول على تلك المعلومات من خلال الموقع الإلكتروني للشركات، موقع مؤشر (EGX) https://sa.investing.com/indices/egx30-historical-data، موقع (GRI) http://database.globalreporting.org، موقع مباشر مصر https://www.mubasher.info/countries/eg/companies، وتم تصميم قائمة تحليل المحتوي فى ضوء الدراسات السابقة في مجال عوامل وإشارات خطر الغش أو الاحتيال، وشملت القائمة أربعة أبعاد وهى (البعد الاقتصادى، البعد الاجتماعى، البعد البيئى، بعد الحوكمة)، وللموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة العوامل التي تمثل الأبعاد المختلفة للقائمة، تم تصميم الأسئلة وفقاً للمقياس الثلاثي، حيث يشير (١) إلي عدم وجود إفصاح أو إفصاح منخفض جداً، (٢) إلي إفصاح متوسط، (٣) إلي إفصاح قوى.

(جـ) مرحلة إدخال ومعالجة البيانات: قام الباحث بمراجعة قائمة تحليل المحتوي والتأكد من اكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات، وإجراء التحليل الإحصائي لها، وكذلك تسجيل بيانات كل شركة فى عينة الدراسة، وتم ترميز البيانات وتفريغها في الحاسب الآلي باستخدام برنامج (SPSS).

(د) تحليل نتائج تحليل المحتوى:

أولاً: التحقق من الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات الدراسة: قام الباحث باستخدام معامل الثبات ألفاكرونباخ، لقياس ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات الدراسة، وقد بلغ معامل ألفاكرونباخ لكلاً من عوامل

الخطر الاقتصادية، الاجتماعية، والبيئية والحوكمة (٠,٦٧٩، ٠,٧٩٥، ٠,٦١٦) على الترتيب، مما يعكس ثبات عينة الدراسة، الأمر الذى إنعكس أثرة على الصدق الذاتى حيث بلغ (٠,٨٢٤، ٠,٨٩١، ٠,٧٨٤) على الترتيب.

ثانياً: تحليل نتائج اختبار الفرض الأول: تم اختبار الفرض من خلال استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة One sample t. Test، حيث تم حساب معنوية اختبار "ت" على أساس مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) ليدل على معنوية الفروق بين المتوسط الحسابى لعينة الدراسة والمتوسط الحسابى للمجتمع ومقداره (١,٦٧)، وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (٢) اختبار "ت" لقياس دور معلومات التنمية المستدامة فى تفسير عوامل الخطر الاقتصادية الخاصة بالصناعة والمنشأة

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	فروق المتوسطات	قيمة "ت" المحسوبة	القرار		اتجاه التفسير		
					المعنوية	الدلالة	قوى	متوسط	ضعيف
V1	1.18	.294	-.565	-9.150	.000	دالة			√
V2	1.22	.294	-.566	-9.231	.000	دالة			√
V3	1.38	.486	-.290	-2.797	.011	دالة			√
V4	1.76	.426	.088	.971	.342	غير دالة		√	
V5	1.76	.426	.092	1.018	.320	غير دالة		√	
V6	1.86	.350	.187	2.512	.020	دالة		√	
V7	2.24	.526	.570	5.080	.000	دالة		√	
V8	2.63	.499	.866	8.027	.000	دالة	√		
V9	1.27	.351	-.521	-7.126	.000	دالة			√
V10	2.27	.393	.528	6.212	.000	دالة		√	
V11	2.13	.436	.343	3.547	.002	دالة		√	
V12	2.04	.535	.334	2.896	.009	دالة		√	
V13	1.80	.394	.134	1.593	.126	غير دالة		√	
V14	1.05	.213	-.625	-13.740	.000	دالة			√
V15	1.18	.351	-.530	-7.126	.000	دالة			√
V16	1.22	.351	-.526	-7.126	.000	دالة			√
القدرة التفسيرية لمعلومات التنمية المستدامة %							6.5	50	43.5

يتضح من الجدول أعلاه أن معلومات التنمية المستدامة تفسر عوامل وإشارات خطر الغش الاقتصادية المرتبطة بالحالة الاقتصادية للصناعة والمنشأة بشكل قوى بنسبة (٦,٥%) وتفسر بشكل متوسط بنسبة (٥٠%) كما تفسر بشكل ضعيف بنسبة (٤٣,٥%). ويرجع ذلك إلى تركيز معلومات التنمية المستدامة على النواحى الاقتصادية المتعلقة بالمنشآت خاصة الربحية والمبيعات الحالية والسابقة، بالإضافة إلى نقص المعلومات بشأن الصناعة التى تنتمى إليها المنشآت، وأيضاً غالبية عينة الدراسة ليست من المنشآت ذات الحساسية الكبيرة بالنسبة للتطورات التكنولوجية العالية.

جدول رقم (٣) اختبار "ت" لقياس دور معلومات التنمية المستدامة فى تفسير عوامل الخطر الاقتصادية الخاصة بالإدارة والعاملين

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	فروق المتوسطات	قيمة "ت" المحسوبة	القرار		اتجاه التفسير		
					المعنوية	الدلالة	قوى	متوسط	ضعيف
V17	1.71	.452	.043	.444	.661	غير دالة		√	
V18	1.10	.294	-.575	-9.187	.000	دالة			√

V19	2.05	.575	.380	3.094	.005	دالة		√	
V20	2.38	.575	.712	5.806	.000	دالة	√		
V21	2.38	.486	.710	6.859	.000	دالة	√		
V22	1.31	.351	.517-	7.126-	.000	دالة			√
V23	1.22	.294	.566-	9.231-	.000	دالة			√
القدرة التفسيرية لمعلومات التنمية المستدامة %							28.5	28.5	43

يتضح من الجدول أعلاه أن معلومات التنمية المستدامة تفسر عوامل وإشارات خطر الغش الاقتصادية المرتبطة بالحالة الاقتصادية للإدارة والعاملين بشكل قوى بنسبة (٢٨,٥%) وتفسر بشكل متوسط بنسبة (٢٨,٥%) كما تفسر بشكل ضعيف بنسبة (٤٣%). ويرجع ذلك إلى وجود قصور فى المعلومات التى تتعلق بالحالة الاقتصادية للإدارة والعاملين خارج المنشآت، وفى المقابل وجود إفصاح كافى بشأن الوضع المادى للإدارة والعاملين داخل المنشآت المتمثل فى المكافآت والأسهم الموزعة على الأفراد.

جدول رقم (٤) اختبار "ت" لقياس دور معلومات التنمية المستدامة فى تفسير عوامل الخطر الاجتماعية

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	فروق المتوسطات	قيمة "ت" المحسوبة	القرار		اتجاه التفسير		
					المعنوية	الدلالة	قوى	متوسط	ضعيف
V24	1.95	.653	.282	2.029	.055	غير دالة		√	
V25	1.18	.294	.567-	9.187-	.000	دالة			√
V26	1.76	.610	.092	.711	.485	غير دالة		√	
V27	1.13	.294	.568-	9.103-	.000	دالة			√
V28	1.22	.294	.563-	9.187-	.000	دالة			√
V29	2.00	.436	.330	3.547	.002	دالة		√	
V30	1.14	.351	.534-	7.126-	.000	دالة			√
V31	1.48	.499	.193-	1.810-	.085	غير دالة			√
V32	2.19	.393	.520	6.212	.000	دالة		√	
V33	2.05	.375	.380	4.747	.000	دالة		√	
V34	2.38	.486	.712	6.879	.000	دالة	√		
القدرة التفسيرية لمعلومات التنمية المستدامة %							9	45.5	45.5

يتضح من الجدول أعلاه أن معلومات التنمية المستدامة تفسر عوامل وإشارات خطر الغش المرتبطة بالحالة الاجتماعية بشكل قوى بنسبة (٩%) وتفسر بشكل متوسط بنسبة (٤٥,٥%) كما تفسر بشكل ضعيف بنسبة (٤٥,٥%). ويرجع ذلك إلى توفير بعض المعلومات بشأن مساهمة المنشآت فى دعم البرامج التنموية والصحية والتعليمية والاجتماعية للعاملين بها وتوفير المناخ الصحى والآمن داخل المنشآت، وفى المقابل نقص المعلومات التى تتعلق بحجم المضايقات وشكاوى العاملين داخل المنشآت.

جدول رقم (٥) اختبار "ت" لقياس دور معلومات التنمية المستدامة فى تفسير عوامل الخطر البيئية

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	فروق المتوسطات	قيمة "ت" المحسوبة	القرار		اتجاه التفسير		
					المعنوية	الدلالة	قوى	متوسط	ضعيف
V35	1.95	.722	.282	1.835	.081	غير دالة		√	
V36	2.33	.471	.665	6.613	.000	دالة	√		

V37	1.34	.713	.333-	2.192-	.040	دالة			√
V38	1.14	.351	.534-	7.126-	.000	دالة			√
V39	2.14	.467	.475	4.771	.000	دالة		√	
V40	2.29	.547	.615	5.274	.000	دالة		√	
القدرة التفسيرية لمعلومات التنمية المستدامة %							16.6	50	33.4

يتضح من الجدول أعلاه أن معلومات التنمية المستدامة تفسر عوامل وإشارات خطر الغش المرتبطة بالبيئة بشكل قوى بنسبة (١٦,٦%) وتفسر بشكل متوسط بنسبة (٥٠%) كما تفسر بشكل ضعيف بنسبة (٣٣,٤%). ويرجع ذلك إلى أن غالبية عينة الدراسة ذات حساسية بيئية عالية، مما يدفعها إلى الإفصاح عن الجهود التى تبذلها لحماية البيئة ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة البيئية، وفى المقابل نقص المعلومات التى تتعلق بالعلاقة مع العملاء والموردين وحجم الشكاوى والتعويضات المفروضة على المنشآت.

جدول رقم (٦) اختبار "ت" لقياس دور معلومات التنمية المستدامة فى تفسير عوامل الخطر المتعلقة بالحوكمة

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	فروق المتوسطات	قيمة "ت" المحسوبة	القرار		اتجاه التفسير		
					المعنوية	الدلالة	قوى	متوسط	ضعيف
V41	2.86	.351	1.194	15.939	.000	دالة	√		
V42	1.14	.351	.534-	7.126-	.000	دالة			√
V43	2.62	.486	.950	9.174	.000	دالة	√		
V44	2.57	.495	.902	8.552	.000	دالة	√		
V45	2.71	.452	1.045	10.848	.000	دالة	√		
V46	2.62	.486	.948	9.153	.000	دالة	√		
V47	1.24	.426	.430-	4.738-	.000	دالة			√
V48	1.67	.471	.003-	.026-	.979	غير دالة		√	
V49	2.76	.426	1.092	12.030	.000	دالة	√		
V50	2.86	.351	1.194	15.939	.000	دالة	√		
V51	1.09	.294	.579-	9.231-	.000	دالة			√
V52	2.82	.395	1.148	13.642	.000	دالة	√		
V53	2.91	.294	1.239	19.752	.000	دالة	√		
V54	2.91	.294	1.239	19.752	.000	دالة	√		
V55	2.82	.395	1.148	13.642	.000	دالة	√		
V56	1.14	.351	.534-	7.126-	.000	دالة			√
القدرة التفسيرية لمعلومات التنمية المستدامة %							68.5	6.5	25

يتضح من الجدول أعلاه أن معلومات التنمية المستدامة تفسر عوامل وإشارات خطر الغش المرتبطة بالحوكمة بشكل قوى بنسبة (٦٨,٥%) وتفسر بشكل متوسط بنسبة (٦,٥%) كما تفسر بشكل ضعيف بنسبة (٢٥%). ويرجع ذلك إلى أن معلومات التنمية المستدامة تعكس وبشكل كبير ضوابط وآليات الحوكمة بشأن تعاملات الإدارة على أسهم المنشآة والسيطرة على أنشطة المنشأة ومدى استقلال أعضاء مجلس الإدارة من خلال الإفصاح عن هيكل مجلس الإدارة والتغيرات التى تطرأ عليه، بالإضافة إلى دور لجان المراجعة، وفى المقابل هناك نقص بشكل كبير فى المعلومات التى تتعلق بإجراءات عمل نظام الرقابة الداخلية وتصحيح نقاط الضعف الموجودة به.

ويمكن تلخيص النتائج السابقة كما يلى:

العوامل	اتجاه التفسير			المتوسط الحسابى المرجح	الانحراف المعيارى المرجح	الأثر على نتيجة الفرض
	قوى	متوسط	سلبى			

عوامل وإشارات الخطر المرتبطة بالحالة الاقتصادية للصناعة والمنشأة.	6.5	50	43.5	1.70	0.395	موافق
عوامل وإشارات الخطر المرتبطة بالحالة الاقتصادية للإدارة والعاملين.	28.5	28.5	43	1.72	0.432	موافق
عوامل وإشارات الخطر الاجتماعية.	9	45.5	45.5	1.68	0.425	موافق
عوامل وإشارات الخطر البيئية.	16.6	50	33.4	1.82	0.545	موافق
عوامل وإشارات الخطر المرتبطة بالحوكمة.	68.5	6.5	25	2.30	0.394	موافق

وفى ضوء ماسبق، يتضح صحة الفرض الأول الذى ينص على: "يساعد محتوى معلومات ومؤشرات أداء الإستدامة التى يتم الإفصاح عنها فى تفسير عوامل خطر الغش أو التدليس".

٣/٢/٦ تصميم ونتائج الدراسة الميدانية:

تم اختيار قائمة الاستقصاء بوصفها إحدى الأدوات الرئيسة في تجميع البيانات، وبعد مراجعة الإطار المفاهيمى الخاص بتقارير الإستدامة وتقييم مخاطر المراجعة، تم تصميم قائمة الاستقصاء، وشملت عدداً من الأسئلة التى تغطي مجالات الموضوع، وقد وجهت إلى المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، والمراجعين في الجهاز المركزي للمحاسبات، لمعرفة مدى موافقتهم على تأثير بعض العوامل الهامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات التنمية المستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

(أ) مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى المراجعين الخارجيين سواء العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة أو الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى، وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من ١٠٠ مراجع خارجى مقسمة إلى (٥٠ مراجع يعمل بمكاتب المحاسبة والمراجعة، ٥٠ مراجع يعمل بالجهاز المركزى للمحاسبات)، وتم عمل مقابلة شخصية مع بعض مفردات العينة للتأكد من تفهمهم لمضمون الأسئلة، ويرجع أسباب اختيار مجتمع وعينة الدراسة اعتقاداً بأن هؤلاء المراجعين تتوافر لديهم الخبرة والمعرفة المهنية الكافية بالاضافة إلى قدرتهم على إتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة وإجراءات مواجهتها بشكل سليم.

(ب) مرحلة إدخال ومعالجة البيانات:

قام الباحث بمراجعة استمارات الإستبيان للتأكد من إكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائى، حيث تم إستبعاد الاستمارات التى لا تتوافر بها الشروط اللازمة، ثم قام بتكويد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفريغها بالحاسب الآلى وفقاً لبرنامج (SPSS).

ويوضح الجدول التالى استجابات مفردات عينة الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم (٧) استجابات مفردات عينة الدراسة

عينة الدراسة	استمارات مرسلة	استمارات واردة		استمارات مستبعدة		استمارات صحيحة	
	عدد	عدد	%	عدد	%	عدد	%
مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات	٥٠	٣٨	٧٦	٤	١٠	٣٤	٩٠
مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥٠	٤٠	٨٠	٥	١٢	٣٥	٨٨
إجمالى العينة	١٠٠	٧٨	٧٨	٩	١١	٦٩	٨٩

(جـ) اختبار اعتدالية توزيع بيانات الدراسة:

قام الباحث بعمل اختبار التوزيع الطبيعي لتحديد نوع الأساليب الإحصائية التحليلية الواجب استخدامها، لذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov – Smirnov Test لتحديد مدى توافر شرط الاعتدالية فى البيانات، أى أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (٨) اختبار كلومجروف سميرنوف لقياس اعتدالية توزيع بيانات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	اختبار كلومجروف سميرنوف	
			القيمة	الدلالة
تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة	٣,٧٥	٠,٦٩٥	٣,٤٩٩	دالة
توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة	٣,٩٩	٠,٧٣٧	١,٩٣١	دالة
توكيد معلومات الإستدامة	٤,٠٧	٠,٤٠٤	٠,٩٣١	غير دالة
إلزامية معلومات الإستدامة	٤,١	٠,٧١	٢,٠٩٧	دالة

يتضح من الجدول أعلاه ما يلى:

– يزداد مستوى معنوية الخاص بتوكيد معلومات الإستدامة عن نسبة ٠,٠٥ مما يعنى قبول فرض العدم القائل بأن بيانات هذا المتغير تتبع التوزيع الطبيعى، وبالتالى توافر شرط الاعتدالية.

– يقل مستوى معنوية اختبار كولمجوروف سمرنوف الخاص بكل من (تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة، توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة، إلزامية معلومات الإستدامة) عن نسبة ٠,٠٥ مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن بيانات هذه المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعى، ولكن نظراً لكبر حجم العينة لهذه المتغيرات (٣٠ مفردة فأكثر) فإنه يمكن القول بأن بيانات المتغير تؤول إلى التوزيع الطبيعى وذلك وفقاً لنظرية النهاية المركزية، وبالتالى توافر شرط الاعتدالية فى البيانات.

(د) تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

أولاً: التحقق من الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات الدراسة: قام الباحث باستخدام معامل الثبات ألفاكرونباخ، لقياس ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات الدراسة، وقد تبين أن معامل ألفاكرونباخ لإجمالى المتغيرات بلغ ٠,٦٩٧، مما يعكس ثبات عينة الدراسة، الأمر الذى إنعكس أثرة على الصدق الذاتى حيث بلغ (٠,٨٣٤).

ثانياً: تحليل نتائج اختبار الفروض:

- **تحليل نتائج اختبار الفرض الثانى:** تم اختبار الفرض من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

١. **أسلوب الإحصاء الوصفى:** أظهرت النتائج أن اتجاهات مفردات عينتى الدراسة تشير إلى الموافقة على أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة، حيث كان المتوسط الحسابى لعينتى الدراسة (٣,٧١، ٣,٨٠) على الترتيب، وبانحراف معياري قدره (٠,٦٧٦،٠,٧١٩) على الترتيب.

٢. **اختبار "ت" لعينة واحدة One sample t.Test:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (٩) اختبار "ت" لقياس مدى الموافقة على أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٧١	٠,٦٧٦	٢,٦٤	٠,٠١٣	دالة
	مكتب	٣,٨٠	٠,٧١٩	٣,٢٨	٠,٠٠٢	دالة

ويتضح من الجدول أعلاه أنه توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينة الدراسة ومجتمع الدراسة بشأن الموافقة على أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى تقارير الإستدامة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة بلغ (٣,٤) على مقياس ليكرت الخماسى وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة أقل من (٣,٤)، مما يعنى الموافقة على أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى تقارير الإستدامة.

٣. **اختبار ت لعينتين مستقلتين:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٠) اختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينتى الدراسة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٧١	٠,٦٧٦	-٠,٥٦٠	٠,٥٧٧	غير دالة
	مكتب	٣,٨٠	٠,٧١٩			

ويتضح من الجدول أعلاه أنه لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينتى الدراسة فيما يتعلق بأهمية تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة، وذلك بقيمة ت (-٠,٥٦٠) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

وفى ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى قبول الفرض الثانى الذى ينص على: "**يسهم تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية**".

- **تحليل نتائج اختبار الفرض الثالث:** تم اختبار الفرض من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

١. **أسلوب الإحصاء الوصفى:** وأظهرت النتائج أن اتجاهات مفردات عينتى الدراسة تشير إلى الموافقة على أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة، حيث كان المتوسط الحسابي لعينة الدراسة (٣,٩٤،٤,٠٣) على الترتيب، وبانحراف معياري قدره (٠,٧٣٦، ٠,٧٤٧) على الترتيب.

٢. **اختبار "ت" لعينة واحدة One sample t.Test:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١١) اختبار "ت" لقياس مدى الموافقة على أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٩٤	٠,٧٣٦	٤,٢٨٧	٠,٠٠٠	دالة
	مكتب	٤,٠٣	٠,٧٤٧	٤,٩٧٨	٠,٠٠٠	دالة

ويتضح من الجدول أعلاه أنه توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينة الدراسة ومجتمع الدراسة بشأن الموافقة على أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة بلغ (٣,٤) على مقياس ليكرت الخماسى وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة أقل من (٣,٤)، مما يعنى الموافقة على أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة.

٣. **اختبار ت لعينتين مستقلتين:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٢) اختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينتى الدراسة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٩٤	٠,٧٣٦	-٠,٤٨٩	٠,٦٢٦	غير دالة
	مكتب	٤,٠٣	٠,٧٤٧			

ويتضح من الجدول أعلاه أنه لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينتى الدراسة فيما يتعلق بأهمية توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة، وذلك بقيمة ت (-٠,٤٨٩) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

وفى ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى قبول الفرض الثالث الذى ينص على: "**يسهم توافر الأهمية النسبية فى معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية**".

- **تحليل نتائج اختبار الفرض الرابع:** تم اختبار الفرض من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

١. **أسلوب الإحصاء الوصفى:** وأظهرت النتائج أن اتجاهات مفردات عينتى الدراسة تشير إلى الموافقة على أهمية توكيد معلومات الإستدامة، حيث كان المتوسط الحسابي لعينتى الدراسة (٣,٩٧، ٤,٠٣) على الترتيب، وبانحراف معياري قدره (٠,٣٣٤، ٠,٣٩٤) على الترتيب.

٢. **اختبار "ت" لعينة واحدة One sample t. Test:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٣) اختبار "ت" لقياس مدى الموافقة على أهمية توكيد معلومات الإستدامة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية توكيد معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٩٧	٠,٣٣٤	٤,٩٤٠	٠,٠٠٠	دالة
	مكتب	٤,٠٣	٠,٣٩٤	٦,٢٣٤	٠,٠٠٠	دالة

ويتضح من الجدول أعلاه أنه توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينة الدراسة ومجتمع الدراسة بشأن الموافقة على أهمية توكيد معلومات الإستدامة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة بلغ (٣,٤) على مقياس ليكرت الخماسى وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة أقل من (٣,٤)، مما يعنى الموافقة على أهمية توكيد معلومات الإستدامة.

٣. **اختبار ت لعينتين مستقلتين:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٤) اختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينتى الدراسة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية توكيد معلومات الإستدامة.	جهاز	٣,٩٧	٠,٣٣٤	-٠,٧٠٣	٠,٤٨٤	غير دالة
	مكتب	٤,٠٣	٠,٣٩٤			

ويتضح من الجدول أعلاه أنه لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينتى الدراسة فيما يتعلق بأهمية توكيد معلومات الإستدامة، وذلك بقيمة ت (-٠,٧٠٣) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥). وفى ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى قبول الفرض الرابع الذى ينص على: "**يسهم التوكيد المستقل لمعلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية**".

تحليل نتائج اختبار الفرض الخامس: تم اختبار الفرض من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

١. **أسلوب الإحصاء الوصفى:** وأظهرت النتائج أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة تشير إلى الموافقة على أهمية إلزامية معلومات الإستدامة، حيث كان المتوسط الحسابي لعينتى الدراسة (٤، ٤,٢) على الترتيب، وذلك بانحراف معياري قدره (٠,٦٥١، ٠,٧٥٩) على الترتيب.

٢. **اختبار "ت" لعينة واحدة One sample t. Test:** وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٥) اختبار "ت" لقياس مدى الموافقة على أهمية إلزامية معلومات الإستدامة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية إلزامية معلومات الإستدامة.	جهاز	٤	٠,٦٥١	٤,٩٤٠	٠,٠٠٠	دالة
	مكتب	٤,٢	٠,٧٥٩	٦,٢٣٤	٠,٠٠٠	دالة

ويتضح من الجدول أعلاه أنه توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينة الدراسة ومجتمع الدراسة بشأن الموافقة على أهمية إلزامية معلومات الإستدامة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٠١)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة بلغ (٣,٤) على مقياس ليكرت الخماسى وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابى لعينة الدراسة أقل من (٣,٤)، مما يعنى الموافقة على أهمية إلزامية معلومات الإستدامة.

٣. اختبار ت لعينتين مستقلتين: وكانت النتائج كما يلى:

جدول رقم (١٦) اختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينتى الدراسة

المتغير	عينة الدراسة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدلالة
أهمية إلزامية معلومات الإستدامة.	جهاز	٤	٠,٦٥١	-١,١٧٣	٠,٢٤٥	غير دالة
	مكتب	٤,٢	٠,٧٥٩			

ويتضح من الجدول أعلاه أنه لا توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين فى عينتى الدراسة فيما يتعلق بأهمية إلزامية معلومات الإستدامة، وذلك بقيمة ت (-١,١٧٣) عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

وفى ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى قبول الفرض الخامس الذى ينص على: **"يسهم إلزامية معلومات الإستدامة فى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية".**

القسم السابع: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٧ النتائج: توصل البحث لعدة نتائج هامة وهى:

- تساهم معلومات الاستدامة فى إعطاء إشارات لعوامل ومؤشرات خطر الغش أو التدليس، وذلك من خلال توفير إطار شامل للجوانب الاجتماعية والبيئية والحوكمة بالإضافة إلى الجانب الاقتصادى للمنشأة.

- يؤثر تضمين احتياجات أصحاب المصلحة فى معلومات الاستدامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها فى تفسير عوامل الخطر عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

– يؤثر توافر الأهمية النسبية فى معلومات الاستدامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها فى تفسير عوامل الخطر عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

– يؤثر توكيد معلومات الاستدامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها فى تفسير عوامل الخطر عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

– يؤثر إلزامية معلومات الاستدامة على درجة اعتماد مراقبى الحسابات عليها فى تفسير عوامل الخطر عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

٢/٧ التوصيات: يوصى الباحث بما يلى:

– ضرورة قيام الجهات والهيئات المهنية والتنظيمية فى مصر بإصدار تشريع محاسبى بإلزام المنشآت بالإفصاح عن معلومات الإستدامة، من خلال وضع نموذج معيارى للإفصاح بحيث يناسب طبيعة أعمال المنشآت المختلفة، وأيضاً قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإجراء تعديلات على قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بحيث تتضمن التعديلات توفير المنشآت تقرير مستقل لمعلومات الإستدامة الخاصة بها مع القوائم المالية السنوية مصحوبة بتقرير توكيد.

– ضرورة قيام الجهات والهيئات المهنية والتنظيمية فى مصر بإصدار معيار لتوفير خدمة التوكيد المستقل بشأن معلومات الإستدامة بما يحسن من قيمتها ومنفعتها لمتخذى القرارات.

٣/٧ مجالات البحث المقترحة: وتشمل ما يلى:

– دراسة تجريبية لأثر الإفصاح عن معلومات الإستدامة على مستوى التحفظ المحاسبى للشركات المقيدة فى البورصة المصرية.

– دور تقارير الإستدامة فى تفعيل عمل الإجراءات التحليلية لتحسين جودة المراجعة الخارجية.

– قياس تأثير جودة تقارير الإستدامة على تدعيم خصائص ومحددات الشك المهنى بشأن الغش والتدليس فى القوائم المالية.

– قياس العلاقة بين جودة تقارير الإستدامة وتقدير الأهمية النسبية لمخاطر المراجعة.

– قياس تأثير جودة تقارير الإستدامة على قوة العلاقة التفاوضية بين العميل والمراجع.

– قياس العلاقة بين جودة تقارير الإستدامة وتقدير مخاطر الأعمال المرتبطة بعميل المراجعة.

مراجع البحث

١. المراجع العربية:

– أبو جبل، نجوى محمود أحمد (٢٠١٧م)، أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية– دراسة تجريبية، ***مجلة المحاسبة والمراجعة***، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد ٥، العدد ٢، ص ص ٢٣٣– ٢٦٨.

– إبراهيم، آفاق ذنون (٢٠١٦م)، نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الإستدامة في ترشيد قرار الاستثمار– دراسة تطبيقية، ***رسالة ماجستير***، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

– أرسانيوس، بدر نبيه (٢٠١٢م)، دراسة إختبارية لإستخدام الشبكات العصبية لتطوير دور مراقب الحسابات فى التقرير عن القوائم المالية المضللة، **المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة**، جامعة الزيتونة الأردنية, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ص ص ١١٣–١٢٩.

– البورصة المصرية (٢٠١٦م)، الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الإستدامة.

– أسعد، زينب أسعد (٢٠١٢م)، تحسين فعالية المراجعة في كشف الاحتيال المالى باستخدام إشارات خطر المراجعة، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

– الحلو، شيرين مصطفى (٢٠١٢م)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، ***رسالة ماجستير***، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.

– السيد، محمد فوزى محمد (٢٠١٥م)، أثر المراجعة الداخلية للإستدامة على قيمة الشركة فى ظل الافصاح عن وبدائل اسناد دوريها كوظيفة دراسة ميدانية وتجريبية، ***رسالة دكتوراه***، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

– القريقري، عبد الغني عبد الحميد راجح (٢٠٠٢م)، العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة–دراسة ميدانية، ***رسالة ماجستير***، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز.

– الوشلي، أكرم محمد علي (٢٠٠٨م)، الأهمية النسبية لعوامل مخاطر غش الإدارة دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية المصدر، ***المؤتمر العلمي الأول لشباب الباحثين***، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ص ص ٩٩–١٥٧.

– تهامي، أشرف (٢٠١٧م)، تحليل المخاطر ودورها فى تخطيط عملية المراجعة، ***مجلة الاقتصاد والمحاسبة***، العدد ٦٦٤، ص ص ٢٠–٢٣.

– حسن، أماني هاشم السيد (٢٠١٣م)، الدور التفاعلي لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية، ***المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ص ص٣٩٩–٤٩٠.

– حسن، دينا زين العابدين سعيد (٢٠١٦م)، فحص وتقييم تقارير الإستدامة : تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية فى ضوء معايير المراجعة المرتبطة، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ص ٩٧٣– ١٠٢٤.

– درغام، ماهر موسى (٢٠١٧م)، استخدام إشارات خطر المراجعة في تحسين فعالية المراجعة الخارجية في كشف الاحتيال المالي، ***مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية***، المجلد ٢٥، العدد ٣، ص ص ١-٢٠.

– شرف، جهاد محمد محمد (٢٠١٧م)، نموذج مقترح لقياس أثر الشجاعة المهنية لمراجع الحسابات على قرارات تقييم مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية ، ***مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات***، العدد ٤١، ص ص ٢٥٩-٢٧٠.

– شحادة, فراس محمد فارس (٢٠١٦م)، استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال لتطوير نموذج تقدير مخاطر المراجعة، ***رسالة دكتوراه***، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

– عبدالرحمن، نجلاء إبراهيم يحيي (٢٠١٥م)، تحليل وتقييم دور العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩, العدد ٤، ص ص٧٧٥-٨٣٥.

– عرابي، أحمد السيد محمد (٢٠١٥م)، تقييم مخاطر المراجعة الخارجية في ظل وجود التأثيرات البيئية، ***مجلة البحوث المالية والتجارية***، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد ٢، ص ٥٩-٨٥.

ـــ (٢٠١٥م)، اطار مقترح لتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية لمنشآت الأعمال الملوثة للبيئة باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية البيئية، ***مجلة البحوث المالية والتجارية***، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد، العدد ٢، ص ص٦٩ – ١٠٠.

– علي، عبد الوهاب نصر (٢٠٠٥م)، أثر محددات التلاعب في القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة واثر ذلك علي تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية مع دراسة تجريبية، ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٢، العدد ١.

– فرج، هاني خليل (٢٠١٧م)، أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير إستدامة الشركات المقيدة بالبورصة على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ١، ص ص ٦٢٣ – ٦٨٢.

– فرحان، روان حربي (٢٠١٦م)، أثر الإفصاح عن أبعاد تقارير الإستدامة على الأداء المالى للبنوك التجارية الأردنية، ***رسالة ماجستير***، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.

– لطفى، أمين السيد أحمد (٢٠٠٧م)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

– يوسف، فضيل مصطفى (٢٠١٤م)، مدى مسئولية المدقق الخارجى فى اكتشاف حالات الفساد المالى فى الشركات المساهمة العامة الأردنية، ***رسالة ماجستير***، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

– وزارة الاستثمار (٢٠٠٦م)، معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) " **مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية.**

٢. المراجع الأجنبية:

-AICPA (2006), **Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**, Statement on Auditing Standards No. 47, New York.
-AICPA (2002), **Consideration of Fraudin a Financial Statement Audit** Statement on Auditing Standards No.99, New York.
-Ann M., Zabihollah R., (2012), ***Corporate Sustainability Integrating Performance and Reporting,*** John Wiley &Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
-Aparna B., Siya T. (2017), Corporate attributes affecting sustainability reporting: an Indian perspective, ***International Journal of Law and Management,*** 59 (3): 322-340.
-Beatriz B., Jennifer M., Isabel María G. (2017), Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance, ***International Business Review***, 26 (6): 1141-1156.
- Calabrese A., oberta Costa R., Levialdi N. (2017), Materiality Analysis in Sustainability Reporting: A Method for making it Work in Practice, ***European Journal of Sustainable Development***, 6 (3): 439-447.
- Calabrese, A. (2016), A Fuzzy Analytic Hierarchy Process Method to Support Materiality Assessment in Sustainability Reporting, ***Journal of Cleaner Production***, 121: 248-264.
-Chance, Don M., Schexnaildre, Ashley R. (2011), Patterns in Asset Management Returns: Evidence of Fraud in the Stanford Group Scandal?, ***The Journal of Alternative Investments,*** 13 (4): 73-79.
- Daniel Ames,Joseph F. Brazel,Keith L. Jones,Jay S. Rich,Mark F. Zimbelman (2012), Using Nonfinancial Measures to Improve Fraud Risk Assessments, ***Current Issues in Auditing***, 6 (1):28-34.
-Fazzini M., Lorenzo D. (2016), The value relevance of assured environmental disclosure: The Italian experience, ***Sustainability Accounting, Management and Policy Journal***, 7 (2): 225-245.
-Gullkvist B., Jokipii A. (2013), Perceived importance of red flags across fraud types, ***Critical Perspectives on Accounting***, 24 (1):P 44-61.
-GRI. (2013). G4 Online., Stakeholder Engagement: https://g4.globalreporting.org/general standarddisclosures/strategy-and-profile
-IFRS. (2016). Defiantion of materiality: http://www.ifrs.org/CurrentProjects/IASB-Projects/definition-of-materiality
-IFAC (2006), **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud *in an* Audit of Financial Statements**, ISA No. 240, New York.
-Jianu I.¸Turlea C.,Gusatu I. (2016), The Reporting and Sustainable Business Marketing, ***Sustainability***, 8 (23):1-12.
- Jones P., Hillier D., Comfort D. (2016), Materiality and external assurance in corporate sustainability reporting: An exploratory study of Europe's leading commercial property companies, ***Journal of European Real Estate Research***, 9 (2): 147-170.
-Lozanoa R., Huisinghb D.(2011), Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting, ***Journal of Cleaner Production***, 19 (2–3): 99-107.
- Malcolm S., Normah H. (2005), Auditors' perception of fraud risk indicators: Malaysian evidence, ***Managerial Auditing Journal***, 20 (1):73-85**.**

- Mandy M. Cheng, Wendy J. Green, John Chi Wa Ko (2015), The Impact of Strategic Relevance and Assurance of Sustainability Indicators on Investors Decisions, Auditing: ***A Journal of Practice & Theory American Accounting Association***, 34 (1):131-162.
- Mangala D. , Kumari P. (2017), Auditors' Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods, **Indian Journal of Corporate Governance,** 10 (2): 118–142.
- Menzies M. (2015), Evaluating the Governance of Sustainability Reporting: Assessing Mandatory and Voluntary Sustainability Reporting Policies and Practices Around the World, ***A thesis***, University of Waterloo.
-Ng, Anthony C., Rezaee, Zabihollah (2012), Sustainability Disclosures and Cost of Capital: Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2038654
-Nabin A., (2017), Materiality in sustainability reporting: case study of the airline industry, ***thesis***, Jyvaskyla University Library.
-Ong S. H. (2016), Measuring the quality and identifying influencing factors of sustainability reporting: Evidence from the resources industry in Australia, ***A thesis***, School of Business and Law Edith Cowan University Perth, Western Australia.
-Patrizia G., Massimo R., Stefano A. (2017), CSR and Sustainability Report for Nonprofit Organizations. An Italian Best Practice, ***Management Dynamics in the Knowledge Economy,*** 5 (3): 355-376.
-Peng B. (2017), Corporate sustainability in China: a content analysis of Corporate sustainability reports of Soes and non Soes, ***A Thesis***, Faculty of Management, University of Lethbridge.
-Rasa K., Živilė G.(2015), The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios, ***Procedia - Social and Behavioral Sciences,*** 213: 321-327
- Rezaee Z., Tuo L. (2017), Are the Quantity and Quality of Sustainability Disclosures Associated with the Innate and Discretionary Earnings Quality?, ***Journal of Business Ethics***, 1-24.
-Ridley J., D'Silva K., Szombathely M. (2011), Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets", Corporate Governance, ***The international journal of business in society***, 11 (4): 475-488.
-Ronald P. Guidry, Dennis M. Patten (2010), "Market reactions to the first - time issuance of corporate sustainability reports: Evidence that quality matters", ***Sustainability Accounting, Management and Policy Journal***, 1 (1):33-50.
-Roca, L., Searcy C.(2012), An Analysis of Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports, ***Journal of Cleaner Production***, 20 (1):103-118.
- Sengur E. Dilek (2012), Auditors' perception of fraud prevention measures : Evidenece from Turkey**,** ***Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica***, 14 (1): 128-138.
-Sumaiya A., Pappu K. Dey (2017), Sustainability Reporting Practices: Evidence from Bangladesh, ***International Journal of Accounting and Financial Reporting,***7 (2): 61-78.
-Vojislav S. (2017), Environmental Accounting as a Cornerstone of Corporate Sustainability Reporting, ***International Journal of Management Science and Business Administration***, 4 (1):7-14.
-Zoga D. (2017), Sustainability Reporting Elements in The largest Estonian Companies, ***Thesis***, University of Tartu.

الملاحق

ملحق رقم (١) مؤشر عوامل وإشارات خطر الغش أو التدليس

(١) العوامل والإشارات الاقتصادية والمالية:	
(أ) الحالة والظروف الاقتصادية العامة للمنشأة والصناعة:	
١	وجود متطلبات قانونية أو تنظيمية جديدة من شأنها إضعاف الاستقرار المالي أو الربحية.
٢	ارتفاع درجة المنافسة في سوق المنتج.
٣	ارتفاع معدل التطور التكنولوجى فى الصناعة وتقادم منتجات المنشأة.
٤	تضخم المكاسب الجوهرية للمنشأة خاصة فى حالة الكساد الاقتصادى.
٥	ارتفاع درجة حساسية نتائج النشاط للمنشأة للظروف الاقتصادية المحيطة.
٦	وجود شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار فى ضوء الظروف المحيطة.
٧	سوء الحالة العامة للمنشأة وظروف التشغيل بها (تحقيق خسائر مستمرة، مواجهة مشاكل سيولة) التي تعرضها للتهديد الوشيك بالإفلاس أو البيع الجبرى.
٨	النمو السريع للمبيعات أو الربحية بشكل غير عادي، مقارنة بالفترات المماثلة السابقة.
٩	النمو السريع أو الربحية غير العادية عند مقارنتها مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة.
١٠	تدهور الوضع المالي للمنشأة.
١١	وجود ضغوط تمويلية كبيرة على المنشأة مع ارتفاع درجة الرافعة المالية.
١٢	الهبوط الحاد في طلب العملاء.
١٣	التدفقات النقدية السالبة المتكررة من عمليات التشغيل بينما يتم الإعلان عن وجود أرباح.
١٤	السيطرة علي الصناعة بما يسمح بفرض شروطاً أو بنوداً علي الموردين أو العملاء.
١٥	استخدام وسطاء الأعمال دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط.
١٦	عمليات لفروع أو لشركات تابعة في نطاقات فيها إعفاءات ضريبية دون مبررات لأنشطتها.
(ب) الحالة والظروف الاقتصادية لإدارة المنشأة والمديرين والعاملين:	
١٧	ربط مكافآت الإدارة بمستوى مستهدف مغالى فيه للأرباح أو المبيعات.
١٨	وجود ضغط زائد علي الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات أطراف أخرى.
١٩	وجود مصالح مالية ضخمة للإدارة والمديرين أو المسئولين عن الحوكمه في المنشأة أو ضمانات شخصية لديون المنشأة.
٢٠	مستوى دخل العاملين من المنشأة.
٢١	عدم وجود حوافز للعاملين خلاف النقدية مثل الأسهم الممنوحة للإثابة والتحفيز.
٢٢	حجم التغير الذى يطرأ على الحالة المعيشية العاملين.
٢٣	أية تغييرات غير مبررة في أجور المديرين والعاملين.
(٢) العوامل والإشارات الاجتماعية:	
٢٤	الحوافز المقدمة للعاملين لتطوير مهاراتهم وتعليمهم.
٢٥	وجود تعويضات مالية نتيجة لبعض الممارسات المتعسفة.
٢٦	عدم توافر مناخ بيئى وصحى مناسب وآمن للعاملين بالمنشأة.

٢٧	ارتفاع معدل دوران العمالة خاصة فى المواقع الرئيسية.
٢٨	عدم وجود اجتماعات دورية منتظمة لمجلس الإدارة مع العاملين.
٢٩	وجود بعض الضوابط الداعمة للمارسات الإدارية المتعسفة مع العاملين.
٣٠	عدم الالتزام بلـوائح أخلاقيـات المهنـة فـي المنشأة.
٣١	حجم المضايقات وإجراءات الشكاوي والتظلم.
٣٢	انخفاض معنويات الإدارة العليا والمديرين والعاملين.
٣٣	السلوكيات الاستبدادية للإدارة في التعامل مع العاملين.
٣٤	حجم العمليات التي يتم تنفيذها بمشاركة المجتمع/ دعم البرامج والمؤسسات التعليمية والعلمية داخل وخارج المنشأة/ دعم المشروعات الصغيرة.
(٣) العوامل والإشارات البيئية:	
٣٥	زيادة قيمة الغرامات أو المطالبات والعقوبات غير المالية لعدم الامتثال للقوانين والأنظمة البيئية.
٣٦	انخفاض نفقات الحماية البيئية ورفع الوعي البيئي.
٣٧	زيادة حجم الشكاوى من قبل العملاء والمورين/ زيادة قيمة الغرامات والتعويضات.
٣٨	وجود حجم كبير للدعاوى القضائية بين الشركة وجهات أخرى.
٣٩	مدى الإلتزام بتطبيق الأنظمة البيئية السليمة.
٤٠	جهود تحسين استخدامات الطاقة ونسبة المواد التي يتم إعادة تدويرها.
(٤) العوامل والإشارات الحوكمية:	
٤١	مركزية اتخاذ القرارات/ عدم وجود اجتماعات دورية منتظمة لمجلس الإدارة.
٤٢	تعقد الهيكل التنظيمى مقارنة بحجم المنشأة.
٤٣	سيطرة أفراد من الإدارة العليا للمنشأة على نشاطاتها وسياساتها المالية والإدارية.
٤٤	تحقيق مكاسب ذاتية للإدارة على حساب أصحاب المصلحة.
٤٥	عدم وجود سياسات لمنع حدوث الاحتيال في المنشأة.
٤٦	عدم فاعلية السياسات والاجراءات الادارية لتأمين البيانات والاصول.
٤٧	عدم وجود لوائح محددة لأخلاقيات المهنة في المنشأة.
٤٨	عدم المتابعة لإجراءات الرقابة وتنفيذ توصياتها، وتحديد أماكن القوة والضعف في المنشأة.
٤٩	التاريخ المعروف بمخالفات قانون سوق رأس المال أو غيره من القوانين واللوائح أو الدعاوى ضد المنشاة, أو ضد إدارتها العليا أو ضد المسئولين عن الحوكمة بالغش والتدليس.
٥٠	عدم وجود هيكل للمراجعة الداخلية/ لجنة المراجعة.
٥١	فشل الإدارة في تصحيح نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية المعروفة في الوقت المناسب.
٥٢	ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو أعضاء مجلس الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة.
٥٣	ضعف الهيكل الرقابي للشركة (عدم وجود أعضاء مستقلين عن الإدارة).
٥٤	إشراف غير فعال من قبل المسئولين عن الحوكمة على إعداد التقارير والرقابة الداخلية.
٥٥	صعوبة تحديد الجهة أو الأفراد الذين لديهم السيطرة في المنشأة.
٥٦	وجود قيود تحد من الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة أو الوصول إلي المعلومات الهامة.

ملحق رقم (٢) الشركات المستخدمة فى الدراسة

م	نوع القطاع	اسم الشركة
١	أغذية ومشروبات	مجموعة المنصور القابضة
		القلعة القابضة للاستثمار
		عبور لاند للصناعات الغذائية
		إيديتا للصناعات الغذائية
		الشركة الوطنية لمنتجات الذرة
		مصر للزيوت والصابون
		سيكم القابضة للاستثمار
٢	التشييد ومواد البناء	السويس للأسمنت
		الاسكندرية لأسمنت بورتلاند
		العز للسيراميك و البورسلين – الجوهره
		أسمنت بورتلاند طرة المصرية
		الشركة القومية للأسمنت
		مصر للأسمنت – قنا
		البويات والصناعات الكيماوية– باكين
٣	كيماويات	ابوقير للاسمدة والصناعات الكيماوية
		الصناعات الكيماوية المصرية – كيما
		سيدى كرير للبتروكيماويات
٤	غاز وبترول	الاسكندرية للزيوت المعدنية
٥	تكنولوجيا	راية القابضة للأستثمارات المالية
٦	اتصالات	اوراسكوم للاتصالات والاعلام و التكنولوجيا القابضه
		فودافون مصر
		جلوبال تيلكوم القابضة

ملحق رقم (٣) قائمة استقصاء

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان " **تفسير عوامل خطر الغش فى ضوء معلومات الإستدامة ومدى اعتماد مراقبى الحسابات عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام – دراسة تطبيقية**". وتهدف هذه القائمة إلى استطلاع رأي مجموعة من المراجعين الخارجيين وذلك لتحديد العوامل التى تؤثر فى درجة اعتماد مراقبى الحسابات على معلومات التنمية المستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية.

ويتقدم الباحث بخالص شكره وتقديره لسيادتكم نظير تعاونكم المثمر لإتمام هذا البحث، كما يؤكد على أن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الباحث

د. عرفات حمدى عبد النعيم

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة بنى سويف

أولاً: مصطلحات هامة:

– **يقصد بمعلومات التنمية المستدامة،** كل المعلومات التى تنشرها الشركات سواء من خلال تقارير الإستدامة أو تقارير مجلس الإدارة، والتى تعكس أداء الشركات خاصة فيما يتعلق بالمسؤليات الاجتماعية والبيئية أو آليات ومعايير الحوكمة المطبقة بالشركات، هذا بجانب الأداء الاقتصادى للشركات، مع العلم بأن تلك المعلومات فى جانب كبير منها اختيارية، وتفصح عنها الشركات بموجب مبادرات واسترشادات محلية ودولية، لتعكس الدور المجتمعى والبيىء والاقتصادى والحوكمى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ثانياً: أسئلة الاستقصاء:

س١: هل توافق على أن توفير معلومات الإستدامة لاحتياجات أصحاب المصلحة المختلفة يدفع المراجع الخارجى للاعتماد عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية؟

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

س٢: هل توافق على أن توفير معلومات التنمية المستدامة بما يتوافق مع أهميتها النسبية يدفع المراجع الخارجى للاعتماد عليها عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية؟

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

س٣: هل توافق على أن المراجع الخارجى يمكن أن يعتمد على معلومات التنمية المستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حالة توفير تأكيدات بأنها:

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
تحقق التوازن بين المجالات الإيجابية والمجالات السلبية لأنشطة وأعمال المنشأة.					
دقيقة بشأن نتائج قياس وتقييم أنشطة وأعمال المنشأة.					
توفر بشكل منتظم بحيث تكون قريبة من توقيت الأحداث الفعلية للمنشأة.					
واضحة وسهلة القراءة والفهم.					
توفر إمكانية الرجوع لمصدر البيانات حالة الرغبة فى الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً.					
ذات موثوقية ومصداقية.					
يمكن مقارنتها بالفترات الماضية لنفس المنشأة أو الفترة الحالية للمنشآت الأخرى.					

س٤: هل توافق على أن المراجع الخارجى يمكن أن يعتمد على معلومات التنمية المستدامة عند تقييم مخاطر التحريف الهام للقوائم المالية حالة وجود معيار يلزم بالإفصاح عن تلك المعلومات؟

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً