دور المعلومات غير المالية فى دعم الأحكام المهنية فى المراجعة فى مجال مخاطر غش الإدارة
دراسة ميدانية

أ.د/ محمد علي وهدان
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ووكيل كلية التجارة جامعة
المنوفية

د/ أحمد صابر موسى
دكتور الفلسفة في المحاسبة
من جامعة المنوفية

ملخص البحث:

يهدف البحث إلى (1) تحديد دور المعلومات فى دعم الأحكام المهنية فى المراجعة فى مجال مخاطر غش الإدارة (2) تحديد المساهمة النسبية للمعلومات غير المالية كأحد محددات الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة **وتوصلت الدراسة** إلى أن: (1) توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أغلب المتغيرات المفسرة لدور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، كما كشفت عن أهم هذه المتغيرات تأثيراً في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة. (2) يوجد ارتباط جوهري بين المعلومات غير المالية والأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة. (3) كشفت نتائج اختبار تحليل الانحدار عن وجود علاقة انحدار معنوية بين أهم العناصر المفسرة لدور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

أهم توصيات الدراسة:

ضرورة الاعتماد المتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية عند إصدار المراجع لحكمه المهني عن غش الإدارة.

الكلمات المفتاحية: المعلومات غير المالية – الأحكام المهنية فى المراجعة – مخاطر غش الإدارة

The Role of Non-Financial Information in Supporting the Professional Judgements about Management Fraud – Survey Study

Abstract:

The Study aims to: (1) Detect the role of non-financial information in supporting the auditor professional judgment about management fraud risks. (2) Detect the relative non-financial information contribution to support the auditor professional judgment about management fraud Risks. (3) Develop framework from non-financial information to increase the efficiency of the auditor professional judgment about management fraud Risks.

The most important findings of the study are: (1) There are statistically significant differences between the views of Central Auditing Organization auditors and audit firms auditors about the importance of non-financial information in supporting the auditor professional judgment about management fraud. (2) There is significant correlation between non-financial information and the professional judgment about management fraud. (3) There is significant relationship between the main elements that explain the role of non-financial information in supporting the professional judgment about management fraud risks.

The Recommendation was: The auditors should Integrate between the both types on information (financial and non-financial) to support the professional judgment about management fraud risks.

Key words: Non-Financial Information – Auditor Professional Judgements - management Fraud

1. مقدمة ومشكلة البحث:

لا تزال قضية الفساد قضية صعبة ومعقدة دوليا نظراً لصعوبة قياسه وتنوع أشكاله وتشعب ممارساته، ونظراً لاختلاف طبيعة البيانات عن الفساد (UNDP 2015). ولقد كشف مؤشر مدركات الفساد عدداً صادماً من الدول التي تقوم بقليل من التحسينات أولا تقوم أبدا بأية تحسينات في سبيل معالجة الفساد (Transparency International 2021).

لا تزال قضية الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة من الموضوعات الهامة سواء لمهنة المراجعة أوللباحثين أوللمجتمع بشكل عام، وذلك نتيجة للانهيارات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في معظم دول العالم خاصة الشركات متعددة الجنسيات مثل شركة Enron وشركة أديلفيا للاتصالات Adelphia وشركة تايكو العالمية Tyco International وشركة ووردكم WorldCom وآخرها شركة Wirecard AG الألمانية في عام 2019 وشركة Luckin coffee في الصين عام 2020. ومن أهم هذه القضايا قضية Bernard Madoffوالذي تسبب في إحداث أكبرقضية غش وصلت إلى المحاكم الأمريكية والتي تتضمن غشاً بأكثر من 65 بليون دولار، والتي كانت أسوأ حالة غش على مدار التاريخ. (Gee 2010) وآخرها شركة Wirecard AG الألمانية في عام 2019 وشركة Luckin coffee في الصين عام 2020.

ولقد امتد أثر هذا الغش إلى كافة الأطراف المرتبطة بالشركات الموجود بها الغش، ومثال ذلك ما توصلت إليه دراسة لجمعية فاحصي الغش المعتمدين **The Association Of Certified Fraud Examiners** في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE 2002) بأن قيمة غش الإدارة ارتفعت من 400 بليون دولار في عام 1996 إلى 600 بليون دولار عام 2002، كما أن 6% من إيرادات الولايات المتحدة الأمريكية فقدت خلال عام 2002 نتيجة غش الإدارة، كما أثر هذا الغش على سمعة ومصداقية المراجعين وعلى مهنة المراجعة، ولعل من أهم آثار ذلك انهيار شركة آرثر أندرسون Arthur- Anderson أحد أقدم شركات المحاسبة والمراجعة في العالم.

ووفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية فإن مسئولية إعداد القوائم والتقارير المالية تقع على عاتق إدارة الشركة، وبما أن المراجع هوالمسئول عن إضفاء المصداقية والثقة عن صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يقع على عاتقه تقديم تأكيد معقول حول صحة البيانات في القوائم المالية.

ولذلك لا تزال مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش واحتيال الإدارة قضية شائكة ومثيرة للاهتمام، ونظراً لذلك ظهرت الحاجة إلى الاهتمام بدعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، وبالرغم من أهمية المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية، فإن البعض يرى أن المراجعين يولون اهتماماً غير كاف لهذه المعلومات عند مراجعة عناصر القوائم المالية فضلاً عن ندرة البحوث التي تناولت أثر المعلومات غير المالية على أحكام المراجعين وأن العديد من حالات الغش كان يمكن اكتشافها إذا قام المراجعون بالاعتماد على المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب بالتكامل مع المعلومات المالية. وقد ترتب على الأهمية المتزايدة للمعلومات غير المالية تبنى شركات المراجعة الدولية رؤية استراتيجية تؤكد على أهمية هذه المعلومات عند أداء عملية المراجعة (Cohen et al., 2008)

بناءاً على ما سبق، فقد أدركت شركات المراجعة مؤخراً الحاجة للأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير المالية عند أداء عملية المراجعة، ولذلك فقد تم تنظيم شركات المراجعة حسب التخصص في صناعة العميل، اعتقاداً بأن ذلك سوف يشجع على معرفة أكبر بظروف أعمال العميل، وبالتالي تعزيز فعالية وكفاءة عملية المراجعة.

وعلى ذلك، فإنه ينبغي الاعتماد على المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية وذلك لرفع كفاءة الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

2. الدراسات السابقة ذات الصلة:

أجريت العديد من الدراسات والجهود البحثية في مجال منفعة المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، وقد أتيح للباحث مجموعة الدراسات التالية:

استهدفت دراسة (Sally, et al.,2004) تحديد كيفية قيام المراجعين بتقييم الأهمية النسبية لعوامل خطر غش الإدارة وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة الأمريكي رقم 88. وقد انتهت هذه الدراسة إلى أنه يمكن ترتيب عوامل مخاطر غش الإدارة حسب أهميتها، حيث تأتي في المرتبة الأولى خصائص الإدارة وأثرها على بيئة الرقابة يليها خصائص التشغيل والاستقرار المالي يليها ظروف الصناعة، كما أنه لا يوجد تأثير للعوامل الديموجرافية مثل (نوع شركة المراجعة، سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي والتخصص) على الأهمية النسبية لعوامل مخاطر غش الإدارة بالنسبة للمراجعة.

استهدفت دراسة (Hayes , 2006) الكشف عن العوامل التي من شأنها أن تشجع على الاستخدام الاختياري والاعتماد على مساعدات القرار. **أجريت الدراسة الاختبارية على عينة مكونة من** (131) مراجع، وخاصة من كبار المراجعين **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أن** هناك علاقة ارتباط بين الفائدة المتوقعة من استخدام مساعدات القرار وبين استخدام المراجع لمساعدات القرار وتؤثر الفائدة المتوقعة على الاعتماد على مساعدات القرار بصورة أكثر من باقي المتغيرات الأخرى (الثقة، الفائدة المتوقعة، حجم العميل، ضغوط الالتزامات). إن استخدام مساعدات القرار يتوسط العلاقة بين الفائدة المتوقعة من استخدامها وبين الاعتماد عليها

استهدفت دراسة (Orens & Lybaert, 2007) اختبار هل استخدام المحللين الماليين للمعلومات غير المالية يؤثر على دقة توقعاتهم أم لا. **أجريت الدراسة على عينة مكونة من** (50) محلل مالي مقيدين بسوق الأوراق المالية البلجيكي، وتم الحصول على البيانات من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على المراجعين. **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أن** الإفصاح الاختياري عن المعلومات غير المالية بواسطة الشركات المقيدة يزداد بمرور الوقت، والاستخدام الاختياري للمعلومات غير المالية بواسطة المحللين الماليين يزداد بمرور الوقت، يبذل مديروالشركات جهداً أكبر من المحللين الماليين للإفصاح عن المعلومات غير المالية، وهناك علاقة ارتباط طردية بين المعلومات غير المالية ودقة توقعات المحللين الماليين.

استهدفت دراسة (طنطاوي، 2008) معرفة تأثير قواعد حوكمة الشركات على قدرة المراجع الخارجي عند تقدير احتمال غش القوائم المالية بما يؤدى إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. **أجريت الدراسة على عينة مكونة من** مجموعة من المحاسبين والمراجعين الذين يعملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة الذين يعملون في محافظة الجيزة

وتم اختيار عدد 168 محاسب قانوني، وتم الحصول على البيانات من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على المراجعين عن طريق المقابلات الشخصية. **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أنه** لا يوجد اتفاق بين الباحثانين على مدى كفاءة وفعالية النسب المالية، وهناك متغيرات أخرى تؤثر على احتمال الغش بالقوائم المالية هي المعلومات الاجتماعية والشك المهني، كما أن تطبيق حوكمة الشركات قد يساعد على تحسين جودة المراجعة وبالتالي تحسين الرأي الفني للمراجع.

استهدفت دراسة (Cohen et al., , 2008) التنبيه إلى أهمية المعلومات غير المالية في عملية المراجعة، وتطوير قدرة الدارسين للبحث عن المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة في عملية المراجعة، وتأكيد أهمية مقاومة الميل الطبيعي الأكثر من اللازم في الاعتماد على المعلومات المالية عند مراجعة القوائم المالية، وتكامل الاعتماد على البيانات المالية وغير المالية في عملية المراجعة. **أجريت دراسة حالة على** شركة تعمل في مجال إعادة تصنيع النفايات (النفايات صناعتنا). **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أنه** يجب الاعتماد المتكامل على المعلومات المالية وغير المالية أثناء عملية المراجعة، ويجب الإبقاء على وجود الشك المهني أثناء عملية المراجعة، والتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية يزيد كفاءة الحكم المهني في المراجعة، وكذلك تساعد المعلومات غير المالية في اكتشاف الغش.

استهدفت دراسة (قارئ، 2009) توصيف وتحليل العوامل المؤثرة على الأحكام المهنية لمراقب الحسابات بصفة عامة وعلى التقديرات المحاسبية بصفة خاصة. **أجريت الدراسة على** عدد (52) شركة مساهمة سعودية في ثلاثة قطاعات هي قطاع الزراعة (9 شركات) وقطاع الصناعة (25 شركة) وقطاع الخدمات (18 شركة)، وتم الحصول على البيانات من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على المراجعين عن طريق المقابلات الشخصية. **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أن** معظم الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية للشركات المساهمة يغلب عليها الطابع الشخصي الاجتهادي الحكمي نتيجة غياب إرشادات مهنية واضحة تعمل على ترشيد هذه الأحكام بصدد هذه التقديرات.

استهدفت دراسة (Brazel et al., 2014) : تحديد العوامل التي تؤثر على استخدام المراجع للمقاييس غير المالية عند مراجعة القوائم المالية. **وقد انتهت هذه الدرا سة إلى أنه** يوجد ن سبة قليلة من المراجعين الذين يعتمدون على المقاييس غير المالية عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في حين أن استخدام المقاييس غير المالية تسخدم في الكشف عن الغش وا ستخدام المراجعين للمقاييس غير المالية يؤدي إلى تح سين الاختبارات المو ضوعية لمراجع الح سابات فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات

استهدفت دراسة (Lee et al., 2020) تحديد دوافع السلوك الاحتيالي (الغش) في قطاع التشييد والبناء، وتم التركيز على سلوك الإدارة العليا (المديرين)، ومعرفة هل تؤثر خ صائص الفرد أوخ صائص ال شركة على احتمالية سوء السلوك، وتمثلت عينة الدراسة من 1052 مدير تنفيذي في 70 شركة إنشاءات في الصين في الفترة من 2012 إلى 2017، وتم استخدام النمذجة الخطية الهرمية. **وقد انتهت هذه الدراسة إلى أن** المديرين التنفيذيين على وشك التقاعد أقل عرضة للانخراط في الأعمال الاحتيالية إذا كان لدى شركاتهم مجلس إدارة أقل استقلالية ونسبة أعلى من الأسهم

التي تملكها الدولة، والتأكيد على دور وأهمية تكوين مجلس الإدارة وهيكل الملكية في منع الاحتيال الممارس بواسطة الإدارة العليا.

استهدفت دراسة (Avortri and Agbanyo 2020): تقييم محددات الغش بين موظفي الإدارة العليا في القطاع المصرفي في غانا. وتمثلت عينة الدراسة من 120 مدير في 23 بنك يعملون في القطاع المصرفي في غانا، وتم استخدام أسلوب structural equation modelling **وقد انتهت هذه الدراسة** إلى أنه يوجد عدة دوافع لارتكاب الغش لدى المديرين في غانا مثل الفرص والضغوط والتبريرات والقدرة على ارتكاب الغش، وتتمثل القدرة هي أهم دافع.

موقع الدراسة الحالي من الدراسات السابقة:

يتضح من نتائج معظم الدراسات السابقة ذات الصلة استعراضها لأهمية المعلومات غير المالية في المراجعة، إلا أنها أغفلت أهميتها في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

وعلى هذا النحو فإن معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع أهمية المعلومات غير المالية في مجال مخاطر غش الإدارة أغلبها دراسات أجنبية، ولا يزال هناك ندرة في الدراسات المحاسبية العربية بصفة عامة وفي البيئة المصرية بصفة خاصة،ونلاحظ أن أغلب الدراسات السابقة ركزت على اكتشاف الغش دون الاهتمام بالأحكام المهنية عن مخاطر غش الإدارة، ولذلك تمثل هذه الدراسة إضافة للأدب المحاسبي في هذا المجال.

وتركز هذه الدراســـة على أهمية المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، ودراسة الفروق بين آراء المستقصى منهم حول أهمية المعلومات غير المالية.

3. أهمية البحث:

تستمد الدراسة أهميتها من الجوانب التالية:

1. أهمية موضوع الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ومدى حاجة المراجعين إلى الاهتمام بالمعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية، بالإضافة إلى قلة الكتابات في هذا الموضوع.
2. تدعيم قواعد البيانات المتعلقة بالمعلومات غير المالية ومخاطر غش الإدارة ودور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.
3. يحتاج الأدب المحاسبي إلى إطار فكري لشرح وتفسير أهمية المعلومات غير المالية وكذلك شرح وتفسير أهمية دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

4. أهداف البحث:

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هومعرفة دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة، وفي سبيل ذلك يسعى الباحثان إلى تحقيق عدة أهداف فرعية:

1. تحديد مفهوم المعلومات غير المالية وصورها وتحديد مفهوم غش الإدارة وأسبابه ومخاطره.
2. تحديد مفهوم الأحكام المهنية وأهميتها

3. تحديد دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة.
4. تحديد المساهمة النسبية للمعلومات غير المالية كأحد محددات الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.
5. تطوير إطار مقترح لرفع كفاءة الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة.

5. حدود البحث:

تتمثل حدود الدراسة في:

1. دراسة دور المعلومات غير المالية فقط دون المالية، ودورها في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة.
2. إجراء دراسة ميدانية على عينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وعينة من مراجعي مكاتب المراجعة.

6. منهج البحث:

يعتمد منهج البحث على جانبين أساسيين:

الجانب النظري:

يعتمد الباحثان في هذا الجانب على **المنهج الاستقرائي** بهدف استقراء وتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة في موضوع البحث وبيان أهم النتائج وكذلك أوجه القصور والانتقادات التي توجه لكل منها، بهدف إعداد إطاراً فكريا متكاملاً حول المعلومات غير المالية التي يمكن أن تساعد المراجع عند القيام بعملية المراجعة، مما يزيد من دعم الأحكام المهنية لدى المراجع في مجال مخاطر غش الإدارة، وانعكاس ذلك على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وذلك بالاعتماد على المراجع والدوريات والأبحاث العلمية بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة.

الجانب التطبيقي:

يعتمد الباحثان في هذا الجانب على **المنهج الاستنباطي**، الذي يقوم بتحديد الفروض العلمية للدراسة واختبار هذه الفروض بهدف إمكانية التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تكشف عن العلاقات القائمة بين ظواهر المشكلة، من خلال إعداد قائمة استقصاء موجهة إلى عينة من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات وبعض مكاتب المراجعة، وتجميع البيانات الواردة من قوائم الاستقصاء لاختبار الفروض إحصائياً باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج SPSS.

7. خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تقسيمه إلى أحدى عشر قسماً على النحوالتالي: خصص القسم الثامن للإطار النظري للدراسة والذي تناول الأحكام المهنية عن غش الإدارة طبيعة غش الإدارة – مفهوم وصور ودوافع ومخاطر وآثار غش الإدارة، مداخل الحد من ممارسات غش الإدارة ، مفهوم و صور المعلومات غير المالية – آليات دعم الأحكام المهنية فى مجال مخاطر غش الإدارة (آلية نظم الخبرة – آلية الشبكات العصبية – آلية نظرية اكتشاف الإشارة – آلية حوكمة الشركات – آلية المعلومات غير المالية بالتكامل مع المعلومات المالية – ممارسة الشك المهني) وتناول القسم التاسع الدراسة الميدانية والقسم العاشر النتائج والتوصيات.

8. **الإطار النظري للبحث**

طبيعة غش الإدارة:

لقد فرقت المعايير المحاسبية المصرية بين الخطأ والغش في المعيار رقم (240):

الخطأ: يشير إلى الأخطاء غير المتعمدة في القوائم المالية، ويشمل ذلك حذف مبلغ أوإفصاح أما **الغش:** عمل متعمد يقوم به فرد أوعدة أفراد من بين أفراد الإدارة أوأولئك المسئولين عن الحوكمة أوالعاملين أوالغير، ويتعلق ذلك با ستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية وغير مستحقة، فالفرق الجوهري بين الخطأ والغش: أن الغش يكون متعمداً أم الخطأ فلا يكون فيه تعمد.

ولقد قسم معيار المراجعة المصري رقم (240) الغش إلى نوعين:

1. **غش الموظفين:** هوالغش الذي يقوم به فقط موظفين في الشركة
2. **غش الإدارة:** يقوم به فرد أوأكثر من الإدارة أوهؤلاء المسئولون عن الحوكمة.

ولقد قسم معيار المراجعة المصري رقم (240) التحريفات الناتجة عن الغش إلى نوعين هما:

1. تحريفات ناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة
2. تحريفات ناتجة عن التلاعب في الأصول

مفهوم غش الإدارة:

لقد استخدم الباحثاون عدة مصطلحات مماثلة لغش الإدارة، مثل (جرائم ذوى الياقات البيضاء White-collar crime، مخالفة الشركات Corporate wrongdoing، العيوب الإدارية Managerial Vice، السلوك غير القانوني للشركات Corporate Illegal Behavior). (Zahra et al., 2005) **كل هذه المصطلحات مساوية لغش الإدارة**، وتتميز جرائم غش الإدارة بأنها: جرائم لا تشتمل على العنف البدني، وجود دوافع مالية قوية، اشتراك الناس المحترمين فيها (المديرين)، **ولقد اختلفت التعريفات وتعددت بـ شأن غش الإدارة، فمن خلال الدرا سات الـ سابقة في الأدب المحاسبي المتعلق بقضية غش الإدارة يرى الباحثان أن هناك ثلاثة تعريفات لغش الإدارة:**

1. **فمن الدراسات من ترى أن غش الإدارة هو الغش بمفهومه الواسع أي أن أي غش يرتكب في الشركة يسمى غش الإدارة، ومن هذه الدراسات:** دراسة جمعية فاحصي الغش المعتمدين The Association Of Certified Fraud Examiners في الولايات المتحدة الأمريكية والتي ترى أن غش الإدارة هو: استخدام الشخص لوظيفته من أجل زيادة ثروته الشخصية عن طريق الإساءة المتعمدة أوسوء توظيف موارد أوأصول المنظمة. وترى أن هناك ثلاثة أنواع للغش: (سوء استخدام الأصول/ /الفساد/ غش القوائم المالية).
   - ولقد عرفت نشرة معايير المراجعة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين رقم (82) غش الإدارة بأنه: إساءة العرض المتعمد للحقائق بالقوائم المالية، أواختلاس الأصول، وذلك من خلال التلاعب بالسجلات وتعمد التطبيق الخاطئ لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2. وهناك دراسة أخرى ترى أن غش الإدارة هو نفسه غش القوائم المالية، ومن هذه الدراسات:

دراسة الوشلي (2008) أن غش الإدارة هو: " تحريفات متعمدة أوإغفال متعمد لمبالغ أوإفصاحات في القوائم المالية، مـ صممة لخداع مـ ستخدمى القوائم المالية، بحيث يتـ سبب تأثيرها في أن تكون القوائم المالية غير معبرة – بالنـ سبة لجميع الجوانب المهمة – بما يتفق مع المبادئ المحاسـبية المتعارف عليها ". أي أنه يسـاوى بين غش الإدارة والتحريفات الناتجة عن تقارير مالية مضللة، وهذا ما يختلف معه الباحثان.

3. **وهناك دراسات ترى أن غش الإدارة هوالذي تم ارتكابه بواسطة الإدارة دون الموظفين، وله عدة صور غير غش القوائم المالية ومن هذه الدراسات:** دراسة (McAteer 2008) و دراسة (Zahra et al., 2005)

ويرى الباحثان أن غش الإدارة هو: "***تلك التصـرفات الإدارية المضـللة والمتعمدة التي اتخذتها الإدارة على أي مسـتوى كان، والتي لا تعكس حقيقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للشـركات والمؤثرة بالتبعية على قرارات المستفيدين من هذه المعلومات***".

صور وأساليب غش الإدارة:

1. **غش القوائم المالية** Financial Statements Fraud: تحريفات متعمدة أوإغفال متعمد لمبالغ أوإفصـاحات في القوائم المالية، مصممة لخداع مستخدمى القوائم المالية، بحيث يتسبب تأثيرها في أن تكون القوائم المالية غير معبرة عن المركز المالي ونتائج الأعمال – بالنسـبة لجميع الجوانب المهمة – وبما لا يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "
2. **إدارة الأرباح** Earning Management : وتتم عملية إدارة الأرباح عندما يسـتخدم المديرون الأحكام المهنية في التقارير المالية وإعادة هيكلة المعاملات إما لتـ ضليل أ صحاب المـ صالح الرئيـ سية حول الأداء الإقتـ صادى الأساسى للشركة أوللتأثير على النتائج التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الموجودة في التقارير. Perols and (Lougee 2011)
3. **التداول الداخلى للأوراق المالية (الأ سهم والـ سندات)** Insider trading : هوالبيع أوالـ شراء للأوراق المالية بواسطة شخص ما يصل للمعلومات الهامة عن الأوراق المالية والتي لا تعرفها الجماهير.
4. **الفساد** Corruption: استخدام شخص لوظيفته في سبيل الحصول على ثروة شخصية من خلال تعمد سوء استخدام موارد الشركة وأصولها وتعمد مخالفة القوانين واللوائح "
5. **التداول الذاتى عن طريق ا ستخدام المنا صب** Self-dealing: هو سلوك من الإدارة أوالمـ سئولين عن الحوكمة والذي يتمثل في استخدام المزايا بواسطة المناصب لمصلحته الشخصية وليس لمصلحة العملاء أوالمستثمرين.
6. **الاختلاس** Embezzlement :هو شكل من أ شكال جرائم ذوى الياقات البيـ ضاء (غش الإدارة) التي يقوم فيها الـ شخص بالا ستيلاء على الأ صول التي في عهدته، وفي هذا النوع من الغش فإن الأ صول تـ صل إلي المختلس قانونيا وله الحق في اقتنائها، ولكن الأصول يتم استخدامها في أغراض غير مشروعة.

ويرى الباحثان أن كل الأ شكال الـ سابقة قد يكون فيها نوع من التداخل والـ تشابه، ولقد ذكرها الباحثان لأن هناك من يرى أن غش الإدارة هونف سه غش القوائم المالية، وهناك من يرى أن غش الإدارة هوإدارة الأرباح وهناك من يرى أن غش الإدارة هوالفساد الإداري، ولكن يرى الباحثان أن كل هذه تعتبر صور لغش الإدارة.

مخاطر وآثار غش الإدارة:

يرى الباحثان من خلال الدراسات السابقة أن مخاطر غش الإدارة هي ***"تلك المظاهر السلبية التي تجعل التقارير المالية للشركات مضللة غير معبرة عن حقيقة وعدالة النتائج والمراكز المالية بفعل التلاعب الإداري بالأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير"***.

م	نوع غش الإدارة	مجال غش الإدارة	المخاطر المترتبة على غش الإدارة
1	التلاعب في الإيرادات	نوع الإيرادات	النتائج على غير حقيقتها
2	رسملة عناصر كان يجب أن تكون مصروفات	نوع المصروفات	النتائج على غير حقيقتها
3	التلاعب في المصروفات	نوع المصروفات	النتائج على غير حقيقتها
4	اختلاس الأصول	آلية التلاعب	المركز المالي غير عادل
5	التلاعب في القيمة العادلة للأصول	آلية التلاعب	المركز المالي غير عادل
6	التلاعب في تطبيق المعايير المحاسبية	آلية التلاعب	المركز المالي غير عادل
7	التلاعب في أسعار الأسهم	آلية التلاعب	المركز المالي غير عادل

الأثر على المساهمين والدائنين: يعتبر المساهمون هم أول ضحايا غش الإدارة، فإن قيمة السهم في البورصة تنخفض فور نشر أخبار عن وجود غش بالشركة، وكذلك قيمة السندات تنخفض نتيجة انخفاض التصنيف الائتماني، ومن أثار غش الإدارة هو فقدان الثقة عند الجمهور في قدرة مجالس الإدارة على مراقبة الإدارة وعلى حماية أموال المساهمين.

الآثار المجتمعية والبيئية لغش الإدارة: بالرغم من عدم وجود تقديرات دقيقة للتكاليف الاقتصادية لغش الإدارة، فإن التكلفة المجتمعية مذهلة وضخمة جداً، ففي عام 2002 تمت خسارة 600 مليار دولار نتيجة غش الإداري، بل وهناك تقديرات أخرى تتراوح من 200 مليار إلى 600 مليار دولار، ويكشف تحليل بعض القضايا الشهيرة مثل إنرون عن الآثار المجتمعية السلبية المباشرة وغير المباشرة مثل فقدان آلاف الوظائف ودخول الموظفين، والعائدات الضريبية.

إن الأفعال غير الشرعية مثل غش الإدارة تتسبب في إحباط المناخ الأخلاقي والمعنوي للمجتمع، فقد يؤدى الغش إلى فقدان الثقة في أمانة المديرين، وهذا التآكل للثقة في منظومة السوق الحر يتضمن مؤسساته السياسية والأنشطة بل والتشكك في المجتمع ككل.

ومن أخطر اثار غش الإدارة هوانهيار رأس المال الاجتماعي، وبالتالي سينعكس هذا الأثر على المجتمع نتيجة فقدان الثقة وفقدان التعاون السائد بهذا المجتمع.

إن البيئة المحلية التي تضم شركات اتهمت بالغش تتكبد ثمناً باهظاً لما تفعله الإدارة، وإن كان من الصعب تحديد مقدار الخسائر المالية، فنجد البطالة وفقدان المنح المقررة للمدارس من قبل الشركات يعنى انتهاء المسئولية الاجتماعية لهذه الشركات.

الأثر على الموظفين: من أكثر الناس تضـــرراً من ارتكاب الشـــركات لغش الإدارة هم الموظفون، بالرغم من عدم علمهم عادة بما يقوم به المديرون من نشـــاطات غير قانونية، فقد يفقدون وظائفهم ورواتبهم وربما سـمعتهم، فمجرد عملهم في شركة ارتكب فيها جريمة غش الإدارة هذا يشوه سيرتهم الذاتية، وقد يكون من الصعب الحصول على وظيفة بديلة مرة أخرى.

الأثر على سمعة المديرين: إن لغش الإدارة سيئ الأثر على سمعة المديرين نتيجة ارتكابهم للغش

مفهوم الأحكام المهنية:

ترى دراسة نصر 1999 أن الحكم المهني هو: " حالة من حالات اتخاذ القرارات في المراجعة، تنطوي بالضرورة على تسلم مراقب الحسابات لمعلومات عن المهمة المراد إصدار حكم مهني بشأنها وبدائل الحكم عليها، وتشغيل هذه المعلومة ذهنياً والمفاضـــلة بين البدائل واختيار بديل الحكم الذي يتصـــف قدر الإمكان بالدقة والاتســـاق والإجماع والثبات، والذي يفترض أنه سوف ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية، من منظور مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات.

وترى دراسة Morrill 2005 أن الحكم المهني هو: " تطبيق المعرفة والخبرة ذات العلاقة، وذلك من خلال القواعد الواردة في معايير المراجعة والمحاسبة وقواعد السلوك المهني وذلك بهدف التوصل إلى القرارات المنشودة في حالة الاختيار بين القواعد البديلة لسير العمل. بينما ترى دراسة (قارئ 2009) أن الأحكام المهنية هي " " قيام بدراسة وتحليل المشكلات المتصلة بأمور مهنية معينة واختيار البديل أوالحل الأفضل والملائم تحت ظروف معينة، بواسطة محاسب مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعمله المهني، بواسطة المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني ".

ويرى الباحثان أن: الأحكام المهنية هي: " تلك التقديرات المهنية لمراجع الحســـابات ســـواء الموضـــوعية المستندة إلى قواعد مهنية محددة، أوالحكمية التي تستند إلى مهارة وخبرة مراجع الحسابات.

أهمية الأحكام المهنية: تتمثل أهمية الأحكام المهنية فيما يلي: اكتشـــاف مخاطر غش الإدارة – اكتشـــاف التحريفات الجوهرية – تقليل الاختلاف في الممارســـات المهنية – تعظيم الأداء المهني – تفعيل أخلاقيات المهنة – دعم اجتهادات مراجع الحسابات – تقليل فرص الغش والاحتيال – تقليل حالات فشل المراجعة – تعميق الرأي المهني للمراجع

مداخل دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة

1. **مدخل الأحكام المهنية المبنية على الحكم الشخصي**

لا يوجد إطار يتســـم بالدقة حول مفهوم الأحكام المهنية، نظراً لأنها ذات مفهوم نســـبي وليس مطلق نتيجة لارتباطها بقدرة مراقب الحســـابات على الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة طبقاً لخبراته المتراكمة في مجال محدد لإبداء رأيه حول مهمة معينة وهي بذلك مرتبطة بالممارســـة والتجارب المهنية والتغذية

العكســـية والمعرفة المهنية التي تختلف من مراقب لأخر، وعلى ذلك يمكن أن ترقى الأحكام المهنية إلى مرتبة الموضوعية. (قارئ 2009)

ويرى الباحثان أن الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة المبنية على الأحكام الشخصية تقوم على عدة أسس هي:

أ- جودة إعداد برنامج المراجعة: يجب على المراجع أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة على نحوجيد يمكنه اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، حيث يقوم بتخطيط عملية المراجعة بدقة عالية وكفاءة وفعالية.

ب- المعرفة والخبرة المهنية لمراجع الحســـابات: يجب على المراجع الاهتمام بالتعلم وزيادة معرفته بأســـاليب اكتشـــاف غش الإدارة وكيفية علاجها، وأيضـــاً الخبرة المهنية اللازمة لممارســـة المهام المهنية من قبل المراجع بكفاءة عالية.

ج- استقلالية مراجع الحسابات: يجب أن يتحلى المراجع بالاستقلالية والحيادية حتى يتجنب الضغوط السلبية قبل وبعد إنجازه لمهام المراجعة الحرجة كمطلب ضروري لتحسين الحكم المهني المتصل بغش الإدارة.

مدخل الأحكام المهنية المبنى على المعلومات غير المالية

لا يوجد اتفاق بين الباحثانين على مدى كفاءة الذسب المالية وحدها في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، فضلاً عن كون الأحكام المهنية حكمية شخصية تقديرية، وهنا يجب على المراجع أخذ المعلومات غير المالية في الاعتبار جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية.

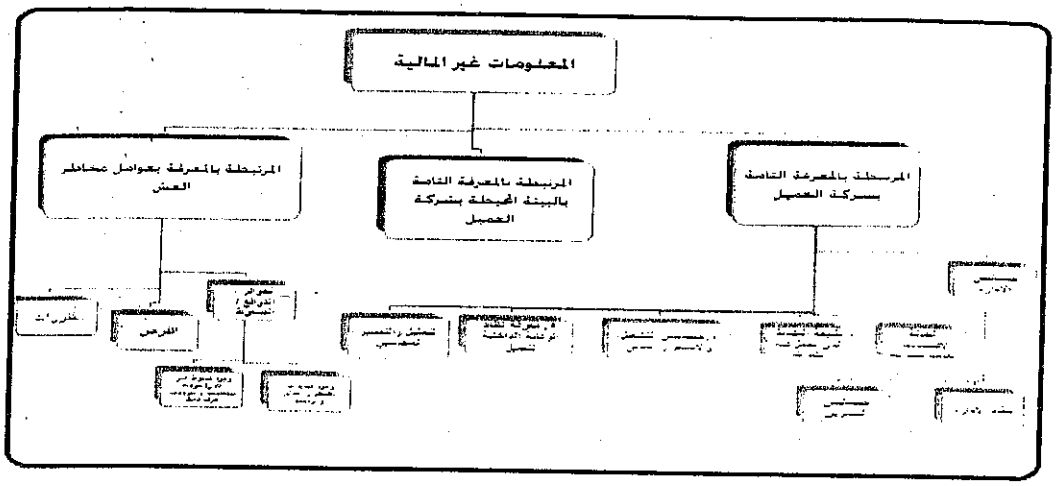
مفهوم وأهمية المعلومات غير المالية

يرى (عبد الحافظ 2003) أن المعلومات غير المالية أنما تشـــير إلى كافة المعلومات التي يمكن صـــياغتها في صورة غير مالية سواء كانت كمية مثل: عدد العمال، الحصة التسويقية، إحصائيات التشغيل،....الخ أووصفية مثل: مستوى المنافسة، الحالة الاقتصادية العامة، تقديم المنافسين لمنتجات جديدة، الكفاءة الإدارية....الخ.

كما توضح نشرة معايير المراجعة رقم (56) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن المعلومات غير المالية لا تشـــتق مباشـــرة من القوائم المالية، وتشـــمل العديد من العوامل مثل: الظروف الاقتصـــادية للعميل، التغيرات التكنولوجية في صناعة العميل، طرح منتجات جديدة بواسطة المنافسين. Cohen et al.,2008

بينما ترى دراسة (الحمصي 2010) أن المعلومات غير المالية هي: جميع المعلومات التي يمكن صياغتها في صورة غير مالية سواء كانت كمية مثل: عدد العمال، الحصة التسويقية، إحصائيات التشغيل،....الخ أووصفية مثل: مستوى المنافسة، الحالة الاقتصادية العامة، تقديم المنافسين لمنتجات جديدة، الكفاءة الإدارية....الخ.

ويرى الباحثان أن المعلومات غير المالية هي: هي تلك المعلومات التي لا تقاس بوحدة النقد، ولا تفصـــح عنها التقارير المالية للشركات رغم أهميتها في دعم القرارات الإدارية التي من بينها القرارات المتصلة بدعم جودة الأحكام المهنية لمراجعي الحسابات.



أولاً: المعرفة التامة بشركة العميل:

يجب على المراجع أن يكون على دراية تامة بشركة العميل، فينبغي عليه أن يكون على دراية بـ:

خصائص الإدارة (نظام الإدارة، المديرين) – الحالة الاقتصادية العامة للشركة – طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة – خصائص التشغيل والاستقرار المالي – معرفة نظام الرقابة الداخلية للعميل – العوامل التي تساعد في التحليل والتفسير المحاسبي

ثانياً: المعرفة التامة بالبيئة المحيطة بشركة العميل:

مثل الظروف الاقتصادية والمالية العامة، والظروف السياسية والقانونية، والظروف الاجتماعية، والظروف التكنولوجية، والظروف التنافسية، وظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة.

ثالثاً: المعرفة بعوامل مخاطر الغش:

لقد عرف المعيار الدولي (رقم 82) عوامل مخاطر الغش بأنها " الظروف التي قد تؤدى إما إلى الغش، أوعلى الأقل تسمح بحدوثه " وبمعنى اخر هي ظروف تنبه المراجع إلى احتمال وجود الغش، وعرف معيار المراجعة المصري رقم (240) عوامل خطر الغش بأنها: الأحداث أوالظروف التي تشكل دافعاً أو ضغطاً يدفع لارتكاب عملية الغش أويتيح فرصة لارتكاب عملية الغش.

اليات دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة

1. **استخدام نظم الخبرة:** عبارة عن مجموعة من البرامج والإجراءات الخاصة بالحاسب الآلي، أعدت بالاستناد على أساس واسع من المعرفة المرتبطة بمجال معين، وتستخدم التفكير والاستنتاج المبرمج لأداء المهام البشرية.وتقوم هذه الأنظمة على فكرة الاستفادة من تقنية الذكاء الاصطناعي في صياغة الخبرة الموجودة لدى الشخص الخبير وتمثيلها على الحاسب.

ولقد قامت العديد من الدرا سات (الو شلي 2008) بدرا سة مدى دقة نظم الخبرة في تقييم مخاطر غش الإدارة، ولقد توصلت تلك الدراسات إلى أن هذه الأنظمة أكثر دقة من غيرها من وسائل دعم القرار.

2. **ا ستخدام الـ شبكات الـ عصبية الا صطناعية:** تعتبر الـ شبكات الـ عصبية أحد فروع علم الذكاء الا صطناعي Artificial Intelligence هذا العلم الحديث الذي تبنى عليه كافة التطبيقات الحديثة والمعقدة، من صـــناعة الربوتات، ونظم دعم القرار(سيأتي تو ضيحها لاحقاً)، وأنظمة التحكم الآلي، وأنظمة التعرف والتنبؤ، فهي من الجيل الحديث من أنظمة تكنولوجيا تشغيل المعلومات. (أرسانيوس 2000)

3. **اســـتخدام نظرية اكتشـــاف الإشـــارة:** تعتبر نظرية اكت شاف الإ شارة نظرية بـ سيطة نـ سبياً، إلا أنها غنية بالاصطلاحات والرموز، والتي من المرجح أن تكون غير مألوفة لبعض الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة الخارجية. إن نظرية اكت شاف الإ شارة تعتمد على قدرة الفرد على الإحـ ساس أوالـ شعور، ثم قدرته على إدراك المعلومات من البيئة ثانياً، ويمكن تطبيق إطار نظرية اكتشاف الإشارة على موضوع الحكم المهني للمراجع في مجال غش الإدارة، نظراً لتوافر فروض النظرية في ذلك الموضوع: (طنطاوي 2006)

4. **حوكمة الشركات:** هي القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أوالأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين) من ناحية أخرى، ولقد أجريت العديد من الدراســـات التي أكدت في نتائجها أن حوكمة الشـــركات تؤدى إلى زيادة تقدير المراجع لمخاطر غش القوائم المالية.

5. **الاعتماد على المعلومات غير المالية بالتكامل مع المعلومات المالية:** إن الاعتماد على المعلومات المالية وحدها لم يعد كافياً في إصدار المراجع لحكمه المهني في مجال غش الإدارة، كما أن العديد من حالات الغش كان يمكن أن تكتشـــف إذا قام المراجعون بالاعتماد على المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب بالتكامل مع المعلومات المالية. (Cohen et al., 2008) ولقد أكدت دراسات سابقة أن الاعتماد على المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية يؤدى إلى تحـ سين جودة الأحكام المهنية. (Brazel et al., 2014) وبناءاً على ذلك، يرى الباحثان أن الاعتماد المتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية يؤدى إلى كفاءة إصـــدار المراجع لحكمه المهني في مجال مخاطر غش الإدارة.

6. **ممارسة الشك المهني:** تتطلب المعايير المهنية من المراجعين ممارسة الشك المهني عند أداء عملية المراجعة، خصوصاً المهام المتعلقة بمخاطر غش الإدارة (Janssen et al., 2020)، ويرى الباحثان أن الشك المهني هونمط من التصرف يتضمن عقلية متساءلة ويتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة، ويتطلب الشك المهني تساؤلا مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ترجع إلى وجود تحريف هام ومؤثر. ويرى الباحثان أنه يجب على المراجعين عن إصـــدار حكمهم المهني في مجال مخاطر غش الإدارة أن يكونوا على قدر عال من الـ شك المهني، وترى بعض الدرا سات أن عجز المراجعين عن ممار سة قدر ملائم من الـ شك المهني كان سبباً في عدم اكتشاف غش الإدارة

8. الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار عينة البحث من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بالإضافة إلى مراجعي الحسابات الخارجيين من مكاتب المراجعة الخارجية ذات السمعة الجيدة، وذلك للحصول على البيانات الأولية لاستكمال الجانب الميداني للدراسة. وقد قام الباحثان بتوزيع 135 استمارة على المراجعين الذين تم اختيارهم، واستمرت عملية المتابعة، وفي النهاية تم استرجاع 120 استمارة استقصاء، وتشكل ما نسبته 88.88% من الاستمارات الموزعة، وهي نسبة مرتفعة إلى حد ما، ويوضح جدول (1) تقسيم عينة الدراسة حسب الجهة التابع لها المستقصى منهم.

جدول (1)

مجتمع وعينة الدراسة حسب الجهة التابع لها المستقصى منهم

الجهة التابع لها	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة
الجهاز المركزي للمحاسبات	75	69
مكاتب المراجعة الخارجية	60	51
المجموع	135	120

وتوضح جداول (2) و(3) تقسيم عينة الدراسة حسب الخصائص الديموجرافية للمستقصى منهم.

جدول (2)

توزيع المشاركين بالاستقصاء حسب المؤهل الأكاديمي

	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراة	الإجمالي
العدد	53	35	18	14	120
النسبة	44.2	29.2	15.0	11.6	100

جدول (3)

توزيع المشاركين بالاستقصاء حسب سنوات الخبرة

	أقل من 5 سنوات	10-5	15-10	20-15	أكثر من20	الإجمالي
العدد	27	32	26	19	16	120
النسبة	22.5	26.7	21.7	15.8	13.3	100

يتضح من الجدول السابق أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

ثانياً: متغيرات الدراسة [1]

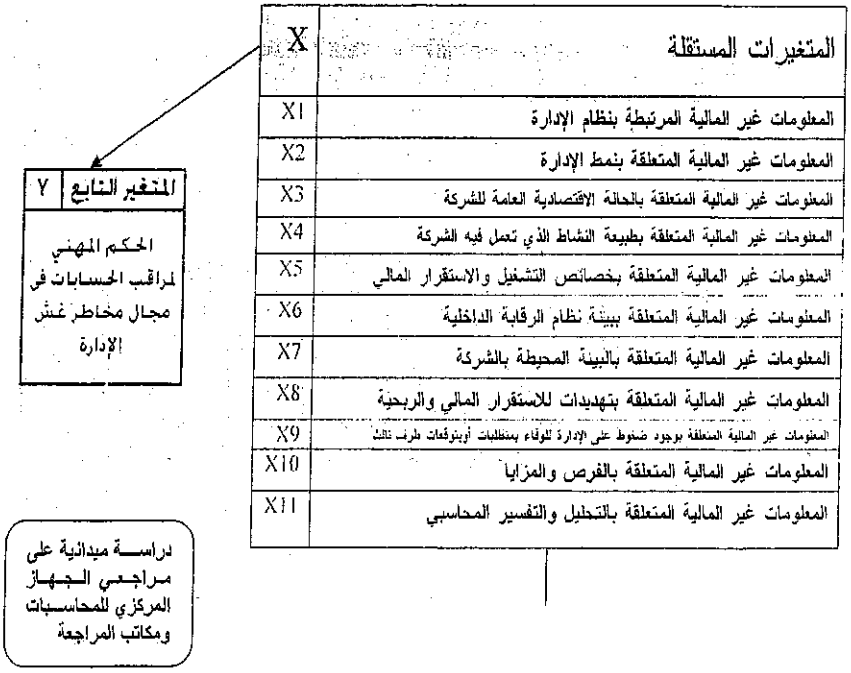
[1] تم تحديد هذه المتغيرات من عدة مصادر كما يلي:
- بعد المتغيرات التي تبنت فائدتها في الممارسات العملية والتي تم عرضها في أول البحث
- بعد المتغيرات الملائمة لاستخدام لمعالجة الظاهرة البحثية والواردة بالدراسات والجهود البحثية السابق ذكرها
- بعض المتغيرات ذات الصلة الخاصة بالظاهرة محل الدراسة، والتي كشفت عنها الدراسة الاستطلاعية التي أجراها الباحثان في هذا الصدد.

جدول (4)

متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة

المتغيرات	رمز المتغير
الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة	Y
المعلومات غير المالية المرتبطة بنظام الإدارة	X1
المعلومات غير المالية المتعلقة بنمط الإدارة	X2
المعلومات غير المالية المتعلقة بالحالة الاقتصادية العامة للشركة	X3
المعلومات غير المالية المتعلقة بطبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة	X4
المعلومات غير المالية المتعلقة بخصائص التشغيل والاستقرار المالي	X5
المعلومات غير المالية المتعلقة ببيئة نظام الرقابة الداخلية	X6
المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة المحيطة بالشركة	X7
المعلومات غير المالية المتعلقة بتهديدات للاستقرار المالي والربحية	X8
المعلومات غير المالية المتعلقة بوجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات طرف ثالث	X9
المعلومات غير المالية المتعلقة بالفرص والمزايا	X10
المعلومات غير المالية المتعلقة بالتحليل والتفسير المحاسبي	X11

ثالثا: إطار الدراسة المقترح



رابعا: فروض الدراسة

الفرض الأول: "لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ".

الفرض الثاني:" لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعلومات غير المالية وبين الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ".

الفرض الثالث:" لا توجد علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لأهم المعلومات غير المالية المفسرة لدعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة".

خامسا: أسلوب جمع بيانات الدراسة

اعتمد الباحثان في جمع بيانات الدراسة على المصادر الأولية والتي تتمثل في قائمة استقصاء، أعدت خصيصاً في هذا الصدد لإبراز أهم مجالات الدراسة وتساؤلاتها ومتغيراتها التي تم التوصل إليها من تحليل وتوصيف الدلالات النظرية التي تم عرضها في هذا البحث وأيضاً من توصيف المفاهيم والعوامل والعناصر التي استقرت عليها الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة والتي أتيحت للباحث خلال فترة الدراسة.

إعداد قائمة الاستقصاء:

الاستقصاء من أهم الطرق لجمع بيانات عن موضوع معين عن طريق شريحة كبيرة من الناس وعن طريق هذه البيانات يمكن عمل دراسة تحليلية لذلك الموضوع، وقد تم إعداد الاستقصاء على مراحل تبدأ بتعريف الأشياء التي سيتم اختبارها وينتهي باستخراج النتائج، وقد استخدم الباحثان نظام الأسئلة المغلقة (الاستقصاء المغلق) ، وقد تم الاستفادة من العديد من الدراسات السابقة في هذا المجال، وفي ضوء ذلك، فقد اعتمدت قائمة الاستقصاء على مجموعة الضوابط التالية:

1. احتوت استمارة الاستقصاء على ثلاثة أقسام: اختص الأول بعرض البيانات الشخصية للمستقصى منهم، واختص الثاني بعرض أهم المصطلحات الواردة بمجالات وتساؤلات الاستقصاء لتسهيل مهمة المشاركين للإجابة عن هذه التساؤلات بدقة، فيما اختص الثالث بعرض تساؤلات الاستقصاء.
2. تم تقسيم تساؤلات الاستقصاء إلى ثلاثة مجالات هي:
   - المعلومات غير المالية: واشتمل على إحدى عشر متغير رئيس، بواقع 98 متغير فرعي.
   - الأحكام المهنية في المراجعة: واشتمل على ثلاثة متغيرات رئيسية، بواقع 24 متغير فرعي.
   - مخاطر غش الإدارة: واشتمل على ستة متغيرات رئيسية، بواقع 21 متغير فرعي.
3. تم تحكيم استمارة الاستقصاء بمعرفة بعض الأساتذة بالجامعات المصرية، وقد قام الباحثان بدمج المتغيرات واستبعاد بعضها واستحداث متغيرات جديدة أخرى بناء على ما أسفرت عنه نتيجة التحكيم وذلك قبل الشروع في توزيعها على الفئات المستقصى منهم.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث، تم تحليل البيانات الناتجة من خلال أداة الدراسة (الاستقصاء) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل نتائج استمارات الاستقصاء وهي:

1. **مقاييس الاعتمادية والصلاحية:** لاختبار صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء ومدى ملائمتها لأهداف الدراسة ومدى القدرة على تعميم نتائج الدراسة.
2. **اختبار مان- وتنى** (Mann-Whitney u) لقياس الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول عناصر الاستقصاء.
3. **تحليل الارتباط** (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R2) بعناصر الاستقصاء في أقسامه المختلفة وذلك لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة السابقة من خلال دعم الأحكام المهنية في المراجعة في مجال مخاطر غش الإدارة. ومع ملاحظة أن تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية يقوم باستبعاد أثر التحيز الشخصي في إجابات المستقصى منهم ومن هنا يمكن الاعتماد على نتائج تقدير معامل الارتباط والمساهمة النسبية بدرجة ثقة مرتفعة.
4. **تحليل الانحدار المرحلي:**(Stepwise Regression) ! ستخدم الباحثان أسلوب تحليل الانحدار المرحلي لغرض التعرف على أهم المتغيرات التنبؤية المؤثرة على دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة، ويعتمد هذا الأسلوب على اختيار المتغيرات التي لا يوجد ارتباط ذاتي بينها وبناء على ذلك فالمتغيرات التي تظهر بالنموذج متغيرات مستقلة ومعنوية، ويمكن من خلالها التنبؤ بدور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة بمستوى معنوية مرتفع. وفيما يلي توضيح لأهم المعالم الإحصائية لهذا الأسلوب:
   - قيمة معامل الارتباط المتعدد للمتغيرات التي تظهر بالنموذج (R): وهي تقدر قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات التي تظهر بالنموذج ودور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة.
   - المساهمة النسبية للمتغيرات التي تظهر بالنموذج (R2): وهي تظهر أهمية المتغيرات بالنموذج، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها تؤدى إلى خفض مخاطر غش الإدارة بمقدار (R2).
   - قيمة (F-value): وتقدر معنوية المتغيرات بالنموذج، وتؤكد أن وجودها بالنموذج لا يرجع إلى الصدفة.

- المساهمة النسبية المعدلة R2 adj: تؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما تؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا عندما تتقارب قيمتها من قيمة (R2) مما يمكن معه الاعتماد على النتائج بثقة مرتفعة.

سابعا: مدى تجانس عبارات الاستقصاء

يوضح مقياس الاعتمادية والصلاحية مدى الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء ومدى تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا) Gronbatch Alpha فإذا زادت قيمة المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، ويتم حساب معامل الصلاحية عن طريق أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات (قيمة الفا) وقد جاءت قيمة كل من معاملي الاعتمادية والصلاحية كما يلي بجدول (5):

جدول (5)

مقياس الاعتمادية والصلاحية

بنود قائمة الاستقصاء	أرقام العبارات	عدد العبارات	قيمة ألفا	الصلاحية
نظام الإدارة	1-15	15	0.719	0.85
نمط الإدارة	16-28	13	0.777	0.88
الحالة الاقتصادية العامة للشركة	29-38	10	0.760	0.87
طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة	39-47	9	0.748	0.86
خصائص التشغيل والاستقرار المالي	48-56	9	0.865	0.93
بيئة نظام الرقابة الداخلية	57-61	5	0.673	0.82
البيئة المحيطة بالشركة	62-68	7	0.752	0.87
تهديد للاستقرار المالي والربحية	69-76	8	0.858	0.93
وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات الطرف الثالث	77-81	5	0.827	0.91
الفرص والمزايا	82-89	8	0.804	0.90
التحليل والتفسير المحاسبي	90-95	6	0.753	0.87
الإجمالي	1-95	95	0.947	0.97

ويوضح جدول (5) أن أجمالي قيمة النسبة المئوية لكل من معاملي الاعتمادية والصلاحية بلغت (94.7% و97.0%) على الترتيب وهي نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على عينة الدراسة وإمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة.

اختبار الفروض واستخلاص نتائج الدراسة:

أولاً: اختبار صحة الفرض الأول:

اعتمد الباحثان على اختبار (Mann-Whitney U)، لتحديد مدى صحة الفرض الأول للدراسة ومضمونه: " **لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة** ".

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها طبقاً لاختبار (Mann-Whitney U):

1. **المعلومات غير المالية المتعلقة بنظام الإدارة:**

جدول (6): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول نظام الإدارة بالشركة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي الحسابات الخارجية		
1- الفصل بين الملكية وأنظمة الرقابة	64.57	55.00	1479.00	0.051
2- سلطة اتخاذ القرار وتفويض الصلاحيات	62.64	57.61	1612.00	0.388
3- ميل الإدارة للمخاطرة التشغيلية	56.78	65.53	1503.00	0.133
وجود دوافع لارتكاب الغش بواسطة الإدارة	57.61	64.41	1560.00	0.241
5- النظام المحاسبي والهيكل الوظيفي	55.30	67.53	1401.00	0.038
6- اللوائح الإدارية للشركة.	54.75	68.28	1362.50	0.020
7- المعرفة التامة بقواعد العمل	56.46	65.97	1480.50	0.107
8- كفاءة إدارة المراجعة الداخلية	60.51	60.49	1759.00	0.998
9- كفاءة لجنة المراجعة الداخلية	56.83	65.46	1506.50	0.146
10- وجود سلسلة التوريد	52.99	70.67	1241.00	0.003
11- إدارة علاقة العميل	54.10	69.16	1318.00	0.012
12- طول فترة الارتباط مع مراجع الحسابات	52.57	71.23	1212.50	0.002
13- سلوك وأخلاقيات الإدارة	53.04	70.59	1245.00	0.003
1 الثقافة التنظيمية للشركة	58.14	63.70	1596.50	0.349
15- ارتباط التقارير المالية بالمعايير المحاسبية	58.83	62.76	1644.00	0.499

يتضح من الجدول (6) عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم على العناصر الآتية:

1- سلطة اتخاذ القرار وتفويض الـ صلاحيات 2- ميل الإدارة للمخاطرة الت شغيلية 3- وجود دوافع لارتكاب الغش بواســـطة الإدارة 4- المعرفة التامة بقواعد العمل 5- كفاءة إدارة المراجعة الداخلية 6- كفاءة لجنة المراجعة الداخلية 7- الثقافة التنظيمية لـ شركة 8- ارتباط التقارير المالية بالمعايير المحا سبية ، وقد أو ضحت النتائج ارتفاع قيم المدى المتوسط للعناصر السابقة مما يؤكد على أهميتها من آراء فئتي المستقصى منهم كمعلومات غير مالية مرتبطة بنظام الإدارة بالشركة، بينما أوضحت النتائج اختلاف بين فئتي المستقصى منهم بمستوى معنوية

5% في كل من: الفصل بين الملكية وأنظمة الرقابة، حيث أكدت فئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات على أهمية هذا العنصر بمدى متوسط بلغ (64.56)، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية إلى (55.0). 2- النظام المحاسبي والهيكل الوظيفي بالإضافة إلى اللوائح الإدارية للشركة، حيث أكدت فئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية على أهمية هذه العناصر بمدى متوسط بلغ (67.53 و68.28) على الترتيب بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (54.75 و55.3) على الترتيب. كما أوضحت النتائج وجود فرق معنوي بين فئتي المستقصى منهم يصل إلى 1% في كل من (وجود سلسلة التوريد وإدارة علاقة العميل وطول فترة الارتباط مع مراجع الحسابات بالإضافة إلى سلوك وأخلاقيات الإدارة)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (70.67 و69.16 و 71.23 و70.59 على الترتيب) مؤكدة على أهمية هذه العناصر، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (52.99 و 54.10 و52.57 و53.04) على الترتيب.

2. المعلومات غير المالية المتعلقة بنمط الإدارة

جدول (7): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول أهمية المعلومات غير المالية المتعلقة بنمط الإدارة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
16- سمعة الإدارة بمجتمع الأعمال	57.43	64.66	1547.50	0.178
17- مدى كفاءة وأمانة الإدارة	56.65	65.71	1494.00	0.119
18- مدى كفاية دخل المديرين للأعباء الاجتماعية	53.01	70.64	1242.50	0.003
19- طبيعة العلاقة بين المديرين والموردين	55.14	67.75	1389.50	0.031
20- الخبرة والمهارة الإدارية	54.07	69.21	1315.50	0.011
21- حجم دالة المنفعة الخاصة للمديرين	54.24	68.97	1327.50	0.015
22- مستوى الثقة في قرارات الادارة	54.07	69.21	1315.50	0.011
23- السلوك العدواني للمديرين	51.30	72.94	1125.00	0.000
2 نظام الاتصالات الرسمي	54.62	68.45	1354.00	0.023
25- مدى انتهاك التشريعات والقوانين الأخرى	50.77	73.67	1088.00	0.000
26- فشل في تصحيح الأخطاء والتقارير المالية	54.87	68.12	1371.00	0.029
27- دوافع الإدارة في تحجيم المكاسب لأغراض ضريبية	50.91	73.47	1098.00	0.000
28- التغيير المستمر للسياسات والإجراءات الإدارية والمحاسبية	57.07	65.15	1522.50	0.180

يتضح من الجدول (7) أن هناك تطابق في وجهات النظر بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (سمعة الإدارة بمجتمع الأعمال ومدى كفاءة وأمانة الإدارة بالإضافة إلى التغيير المستمر للسياسات والإجراءات الإدارية والمحاسبية)، حيث لم تظهر فروق معنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم وتراوحت قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات بقيم بلغت (من 56.65 إلى 65.71)، مما يؤكد على أهمية هذه المعلومات غير المالية في الدلالة على نمط الإدارة. كما أوضحت النتائج اختلاف قيم المدى المتوسط بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بفارق معنوي على مستوى 5% في كل من (طبيعة العلاقة بين المديرين والموردين ونظام الاتصالات الرسمي بالإضافة إلى فشل في تصحيح الأخطاء والتقارير المالية) حيث بلغت قيم المدى المتوسط في الفئة الأولى (55.14 و54.62 و54.87) على الترتيب، بينما ارتفعت قيم المدى المتوسط في الفئة الثانية إلى (67.75 و68.45 و68.12) على الترتيب. كما أوضحت النتائج ارتفاع الفروق المعنوية بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (مدى كفاية دخل المديرين للأعباء الاجتماعية والخبرة والمهارة الإدارية وحجم دالة المنفعة الخاصة للمديرين ومستوى الثقة في قرارات الإدارة والسلوك العدواني للمديرين ومدى انتهاك التشريعات والقوانين الأخرى بالإضافة إلى دوافع الإدارة في تحجيم المكاسب لأغراض ضريبية)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (70.64 و69.21 و68.97 و69.21 و72.94 و73.67 و73.47) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذه العناصر، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (53.01 و54.07 و54.24 و51.30 و50.77 و50.91) على الترتيب.

3. المعلومات غير المالية المتعلقة بالحالة الاقتصادية العامة للشركة

جدول (8): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول الحالة الاقتصادية العامة للشركة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
29- الحصة التسويقية	60.45	60.57	1756.00	0.981
30- مستوى الجودة	60.17	60.94	1737.00	0.893
31- رضا العملاء	57.41	64.68	1546.50	0.205
32- رضا الموظفين	53.71	69.69	1291.00	0.006
33- معدل دوران الأصول	51.30	72.94	1125.00	0.000
3 بيانات الابتكار والإبداع	53.93	69.38	1306.50	0.009
35- مستوى المنافسة	58.39	63.35	1614.00	0.411
36- الرؤية الإستراتيجية للإدارة	60.61	60.35	1752.00	0.965
37- تنمية وتطوير الموارد البشرية	55.55	67.20	1418.00	0.052
38- الرواج والكساد الاقتصادي	56.16	66.37	1460.00	0.090

يتضح من الجدول (8) أن هناك عوامل اجتمع عليها فئتي المستقصى منهم وبدون فروق معنوية على أهميتها هي (الحصة التسويقية ومستوى الجودة ورضا العملاء ومستوى المنافسة والرؤية الإستراتيجية للإدارة بالإضافة إلى الرواج والكساد الاقتصادي) حيث تراوحت قيم المدى المتوسط لهذه العوامل (من 56.16 إلى 66.37) وهي قيم مرتفعة تظهر أهمية هذه العوامل، بينما أظهرت نتائج الجدول وجود فرق معنوية على مستوى 5% بين فئتي المستقصى منهم والخاصة بتنمية وتطوير الموارد البشرية حيث بلغت قيمة المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية (67.20) بينما انخفض المدى المتوسط إلى (55.55) لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات. كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (رضا الموظفين ومعدل دوران الأصول بالإضافة إلى بيانات الابتكار والإبداع)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (69.69 و72.94 و69.38) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذه العناصر. بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (53.71 و51.30 و53.93) على الترتيب.

4. المعلومات غير المالية المتعلقة بطبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة

جدول (9): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
39- القطاع النوعي الذي تنتمي إليه الشركة	60.02	61.15	1726.50	0.842
40- القوانين المنظمة لأعمال الشركة	53.26	70.29	1260.00	0.004
41- أنشطة الشركة ومنتجاتها	56.40	66.05	1476.50	0.103
42- المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة	53.88	69.46	1302.50	0.008
43- القدرة التنافسية للشركة	51.98	72.03	1171.50	0.001
44- البيئة الخارجية المؤثرة على أنشطة الشركة	51.24	73.03	1120.50	0.000
45- المتطلبات المحاسبية والقانونية المؤثرة على استقرار الشركة	59.35	62.06	1680.00	0.651
46-الرؤية الإستراتيجية للشركة	60.04	61.12	1728.00	0.853
47- طبيعة وشكل النظامين الإداري والمحاسبي للشركة	55.04	67.88	1728.00	0.853

بفحص نتائج الجدول (9) يلاحظ أن هناك اختلاف معنوي على مستوى 1% بين فئتي المستقصى منهم حول كل من (القوانين المنظمة لأعمال الشركة والمنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة والقدرة التنافسية للشركة بالإضافة إلى البيئة الخارجية المؤثرة على أنشطة الشركة) حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية لهذه العناصر مؤكدة على أهميتها بلغت (70.29 و69.46 و72.03 و73.03) على الترتيب، بينما انخفضت هذه القيم لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بلغت (53.26 و53.88 و51.98 و51.24) على

الترتيب، كما أظهرت نتائج الجدول السابق أن هناك اتفاق بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (القطاع النوعي الذي تنتمي إليه الشركة وأنشطة الشركة ومنتجاتها بالإضافة إلى المتطلبات المحاسبية والقانونية المؤثرة) حيث لم تظهر النتائج أي فروق معنوية إحصائيا بين قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات.

5. المعلومات غير المالية المتعلقة بخصائص التشغيل والاستقرار المالي

جدول (10): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول خصائص التشغيل والاستقرار المالي

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
48- سياسات التشغيل والتخزين	60.12	61.01	1383.00	0.029
49- مستويات الطاقة الإنتاجية بالشركة	54.00	69.29	1733.50	0.872
50- طبيعة سلسلة التوريد بالشركة	54.09	69.17	1311.00	0.009
51- طبيعة نظام الإنتاج بالشركة	55.32	67.51	1317.50	0.012
52- تخطيط وجدولة الإنتاج بالشركة	55.77	66.90	1402.00	0.042
53- التدفقات النقدية بالشركة	55.36	67.46	1433.00	0.051
5 مركز السيولة بالشركة	56.20	66.32	1404.50	0.041
55- إدارة الديون بالشركة	58.82	62.77	1462.50	0.091
56- سياسات إعادة استثمار الأرباح المحتجزة	59.73	61.54	1643.50	0.508

لقد أوضحت نتائج جدول رقم (10) أن هناك اتفاق على أهمية لكل من (سياسات التشغيل والتخزين وتخطيط وجدولة الإنتاج بالشركة والتدفقات النقدية بالشركة بالإضافة إلى مركز السيولة بالشركة) في رأي فئتي المستقصى منهم حيث أكدت النتائج عدم وجود فروق معنوية وبقيم مرتفعة للمدى المتوسط لهذه العناصر. وأظهرت النتائج ارتفاع الفرق بين قيم المدى المتوسط لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بفارق معنوي على مستوى 5% في كل من (طبيعة سلسلة التوريد بالشركة بالإضافة إلى طبيعة نظام الإنتاج بالشركة) حيث بلغت قيم المدى المتوسط في الفئة الأولى (54.09 و55.32) على الترتيب، بينما ارتفعت قيم المدى المتوسط في الفئة الثانية إلى (69.17 و67.51) على الترتيب. كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (طبيعة سلسلة التوريد بالشركة بالإضافة إلى طبيعة نظام الإنتاج بالشركة)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (69.17 و67.51) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذه العناصر، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (54.09 و55.32) على الترتيب.

6. المعلومات غير المالية المتعلقة ببيئة نظام الرقابة الداخلية

جدول (11): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول بيئة نظام الرقابة الداخلية

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
57- آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية	59.94	61.25	1706.50	0.761
58- مستوى الثقة في نظام الرقابة الداخلية	60.12	61.01	1733.50	0.879
59- أهداف نظام الرقابة الداخلية	57.14	65.04	1528.00	0.176
60- وسائل نظام الرقابة الداخلية	59.72	61.55	1706.00	0.753
61- نظم وأدلة العمل بالشركة	60.82	60.07	1737.50	0.899

لقد أوضحت نتائج جدول رقم (11) أن هناك إجماع في رأي فئتي المستقصى منهم على أهمية جميع عناصر الخاصة ببيئة نظام الرقابة الداخلية، فقد أوضحت النتائج عدم وجود فروق معنوية إحصائيا بين المستقصى منهم مع ارتفاع قيم المدى المتوسط لجميع العناصر بقيم تراوحت بين (59.72 إلى 65.04).

7. المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة المحيطة بالشركة

جدول (12): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول البيئة المحيطة بالشركة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
62- الظروف الاقتصادية والمالية العامة	60.02	61.15	1726.50	0.839
63- الظروف السياسية والقانونية	53.15	70.44	1252.50	0.003
6 الظروف الاجتماعية	55.20	67.67	1394.00	0.033
65- الظروف التكنولوجية	59.86	61.36	1715.50	0.799
66- الظروف التنافسية	55.57	67.17	1419.50	0.050
67- الظروف البيئية	53.54	69.91	1279.50	0.007
68- ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة	53.74	69.65	1293.00	0.008

بفحص نتائج جدول رقم (12) نلاحظ أن هناك تطابق في وجهات النظر بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (الظروف الاقتصادية والمالية العامة بالإضافة إلى الظروف التكنولوجية)، وبقيم مدى متوسط مرتفعة حيث لم تظهر فروق معنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم وتراوحت قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات بقيم بلغت (من 59.86 إلى 61.36)، مما يؤكد على أهمية هذه المتغيرات غير المالية المتعلقة بالبيئة المحيطة بالشركة. كما أوضحت النتائج اختلاف قيم المدى المتوسط بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراجعي مكاتب المراجعة

الخارجية بفارق معنوي على مستوى 5% في كل من (الظروف الاجتماعية بالإضافة إلى الظروف التنافسية) حيث بلغت قيم المدى المتوسط للفئة الأولى (55.20 و55.) على الترتيب، بينما ارتفعت قيم المدى المتوسط للفئة الثانية إلى (67.67 و67.17) على الترتيب.كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى مستوى 1% في كل من (الظروف السياسية والقانونية والظروف البيئية بالإضافة إلى ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (70.44 و69.91 و69.65) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذه العناصر. بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (53.15 و53.54 و53.74) على الترتيب.

8. المعلومات غير المالية المتعلقة بتهديدات للاستقرار المالي والربحية

جدول (13): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول تهديد للاستقرار المالي والربحية

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
69- التغيرات التكنولوجية المتسارعة	57.40	64.70	1545.50	0.177
70- تذبذب ربحية الشركة	52.95	70.72	1238.50	0.003
71- تذبذب الحصة التسويقية للشركة	54.15	69.09	1321.50	0.010
72- ضعف دراسات جدوى المشروع	55.99	66.60	1448.50	0.077
73- الدخول في عمليات إعادة الهيكلة	52.67	71.10	1219.00	0.002
7 التغيير الدوري لمراجعي الحسابات	51.88	72.16	1165.00	0.001
75- ضعف كفاءة الموازنة النقدية للشركة	52.93	70.74	1237.50	0.003
76 ضعف كفاءة سلسة التوريد	54.19	69.04	1324.00	0.013

وبفحص نتائج جدول (13) يتضح عدم وجود فروق معنوية إحصائيا بين آراء فئتي المستقصى منهم في كل من (التغيرات التكنولوجية المتسارعة بالإضافة إلى ضعف دراسات جدوى المشروع)، وقد يرجع التباين الحادث في قيم المدى المتوسط لفئتي المستقصى منهم إلى ارتفاع التحيز الشخصي في إجابات المستقصى منهم، مما يؤكد على أهمية استخدام تحليل الارتباط لقياس المساهمة النسبية للعناصر السابقة. كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (تذبذب ربحية الشركة والحصة التسويقية للشركة والدخول في عمليات إعادة الهيكلة والتغيير الدوري لمراجعي الحسابات وضعف كفاءة الموازنة النقدية للشركة بالإضافة إلى ضعف كفاءة سلسة التوريد)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية إلى (70.72 و69.09 و71.10 و72.16 و70.74 و69.04) مؤكدة على أهمية هذه العناصر لهذه الفئة. بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (52.95 و54.15 و52.67 و51.88 و52.93و54.19) على الترتيب.

9. المعلومات غير المالية المتعلقة بوجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات طرف ثالث

جدول (14): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات الطرف الثالث

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
77- توقعات الربحية واتجاهاتها	61.55	59.08	1687.00	0.639
78- الرغبة في التمويل عن طريق الديون	57.47	64.60	1550.50	0.218
79- كثرة متطلبات التسجيل في البورصة	54.16	69.08	1322.00	0.013
80- إدارة مخاطر التشغيل	53.28	70.27	1261.00	0.005
81- إدارة المخاطر المالية	55.99	66.61	1448.00	0.075

وبفحص نتائج جدول رقم (14) نلاحظ أن هناك تطابق في وجهات النظر بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (توقعات الربحية واتجاهاتها والرغبة في التمويل عن طريق الديون بالإضافة إلى إدارة المخاطر المالية)، حيث لم تظهر فروق معنوية إحصائيا بين آراء فئتي المستقصى منهم وتراوحت قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات (من 55.99 إلى 66.61)، مما يؤكد على أهمية هذه المتغيرات غير المالية في الدلالة على وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات الطرف الثالث. كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (كثرة متطلبات التسجيل في البورصة بالإضافة إلى إدارة مخاطر التشغيل)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (69.08 و70.27) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذين العنصرين من وجهة نظر مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (54.16 و53.28) على الترتيب.

10. المعلومات غير المالية المتعلقة بالفرص والمزايا

جدول (15): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول الفرص والمزايا بالشركة

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
82- إجراء عمليات غير عادية مع الأطراف ذات العلاقة	59.04	62.47	1659.00	0.560
83- القرارات المبنية على تقديرات جوهرية	56.37	66.09	1474.50	0.103
8 العمليات المهمة أوغير معتادة أوعالية التعقيد	52.77	70.96	1226.00	0.002
85- عمليات مهمة عبر الحدود الدولية مع الشركات دولية النشاط	50.67	73.79	1081.50	0.000
86- التشريعات الضريبية غير المواتية	60.24	60.85	1741.50	0.915
87- تمركز الإدارة والإشراف المؤسسي	56.55	65.84	1487.00	0.120
88- لجان المراجعة	59.05	62.46	1659.50	0.562
89- حوكمة الشركات	55.41	67.38	1408.50	0.050

وبفحص نتائج الجدول (15) نلاحظ أن هناك تطابق في وجهات النظر بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (إجراء عمليات غير عادية مع الأطراف ذات العلاقة والقرارات المبنية على تقديرات جوهرية والتشريعات الضريبية غير المواتية وتمركز الإدارة والإشراف المؤسسي بالإضافة إلى لجان المراجعة)، حيث لم تظهر فروق معنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم وتراوحت قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات بقيم بلغت (من 56.65 إلى 66.09)، مما يؤكد على أهمية هذه المتغيرات غير المالية في الدلالة على الفرص والمزايا بالشركة. كما أوضحت النتائج اختلاف قيم المدى المتوسط بين مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بفارق معنوي على مستوى 5% لعنصر (حوكمة الشركات) حيث بلغت قيمة المدى المتوسط في الفئة الأولى (55.41)، بينما ارتفعت قيمت المدى المتوسط في الفئة الثانية إلى (67.38). وأوضحت النتائج أيضا ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (العمليات المهمة أوغير معتادة أوعالية التعقيد بالإضافة إلى عمليات مهمة عبر الحدود الدولية مع الشركات دولية النشاط)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (70.96و73.79) على الترتيب مؤكدة على أهمية هذه العناصر ودورها في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (52.77 و50.67).

11. المعلومات غير المالية المتعلقة بالتحليل والتفسير المحاسبي

جدول (16): نتائج اختبار الفروق المعنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم حول التحليل والتفسير المحاسبي

العناصر	المدى المتوسط		قيمة مان-وتني	المعنوية
	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية		
90- معلومات حول العمالة	59.59	61.74	1696.50	0.703
91- معلومات حول العملاء	56.94	65.31	1514.00	0.149
92- معلومات حول الموردين	58.08	63.77	1592.50	0.324
93- معلومات حول الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	51.92	72.11	1167.50	0.001
9 معلومات حول تقرير مراجع الحسابات	53.09	70.53	1248.00	0.003
95- معلومات حول تقرير مجس الإدارة	56.04	66.53	1452.00	0.079

بفحص نتائج الجدول (16) نلاحظ أن هناك تطابق في وجهات النظر بين فئتي المستقصى منهم على أهمية كل من (معلومات حول العمالة ومعلومات حول العملاء ومعلومات حول الموردين بالإضافة إلى معلومات حول تقرير مجس الإدارة)، حيث لم تظهر فروق معنوية بين آراء فئتي المستقصى منهم وتراوحت قيم المدى المتوسط لهذه المتغيرات بقيم بلغت (من 56.04 إلى 66.53)، مما يؤكد على أهمية هذه المتغيرات غير المالية المتعلقة بالتحليل والتفسير المحاسبي، كما أوضحت النتائج ارتفاع الفرق المعنوي بين فئتي المستقصى منهم إلى 1% في كل من (معلومات حول الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بالإضافة إلى معلومات حول تقرير مراجع الحسابات)، حيث ارتفعت قيم المدى المتوسط لفئة مراجعي مكاتب المراجعة الخارجية بلغت (61.74 و65.31) على الترتيب مؤكدة

على أهمية هذه العناصر، بينما انخفض المدى المتوسط لفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات إلى (53.01 و 54.07) على الترتيب. ويرى الباحثان، أن توفر معلومات عن العملاء يساعد المراجع على التعرف على المراكز المالية للعملاء، ويسهل من إجراء المصادقات، وبالتالي التوصل إلى مؤشرات لمدى وجود مخاطر الغش الإداري. كما أن توفر معلومات عن العمالة الموجودة بالشركة يساعد في تدعيم الحكم المهني للمراجع عن تكلفة العمالة وبالتالي التوصل إلى مدى وجود مخاطر الغش الإداري في بند العمالة.

وبناء على ما سبق، فلقد كشفت الجداول من رقم (6) إلى (16) عن اختلاف آراء المستقصى منهم حول دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، **والتي من خلالها يتم رفض الفرض الأصلي للمتغيرات ذات المعنوية وقبول الفرض الأصلي للمتغيرات غير المعنوية.**

ثانياً: اختبار صحة الفرض الثاني:

تم استخدام تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R2) لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة المؤثرة على الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة،مع ملاحظة أن تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية يقوم باستبعاد أثر التحيز الشخصي في إجابات المستقصى منهم ومن هنا يمكن الاعتماد على نتائج تقدير معامل الارتباط والمساهمة النسبية بدرجة ثقة مرتفعة.

ومضمون الفرض الثاني هو:

الفرض الثاني: " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعلومات غير المالية وبين الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ".

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها طبقاً لاختبار (Correlation):

جدول (17) : نتائج تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية لعناصر المعلومات غير المالية والأحكام المهنية مجال مخاطر غش الإدارة

عناصر نظام الإدارة بالشركة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
1- الفصل بين الملكية وأنظمة الرقابة	0.155	2.40	0.090
2- سلطة اتخاذ القرار وتفويض الصلاحيات	0.416	17.31	0.000
3- ميل الإدارة للمخاطرة التشغيلية	0.343	11.76	0.000
وجود دوافع لارتكاب الغش بواسطة الإدارة	0.282	7.95	0.002
5- النظام المحاسبي والهيكل الوظيفي	0.410	16.81	0.000
6- اللوائح الإدارية للشركة	0.373	13.91	0.000
7- المعرفة التامة بقواعد العمل	0.379	14.36	0.000
8- كفاءة إدارة المراجعة الداخلية	0.439	19.27	0.000

9- كفاءة لجنة المراجعة الداخلية	0.370	13.69	0.000
10- وجود سلسلة التوريد	0.481	23.14	0.000
11- إدارة علاقة العميل	0.408	16.65	0.000
12- طول فترة الارتباط مع مراجع الحسابات	0.432	18.66	0.000
13- سلوك وأخلاقيات الإدارة	0.562	31.58	0.000
1 الثقافة التنظيمية للشركة	0.515	26.52	0.000
15- ارتباط التقارير المالية بالمعايير المحاسبية	0.414	17.14	0.000
عناصر نمط الإدارة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
16- سمعة الإدارة بمجتمع الأعمال	**0.283**	**8.01**	**0.002**
17- مدى كفاءة وأمانة الإدارة	**0.360**	**12.96**	**0.000**
18- مدى كفاية دخل المديرين للأعباء الاجتماعية	**0.532**	**28.30**	**0.000**
19- طبيعة العلاقة بين المديرين والموردين	**0.378**	**14.29**	**0.000**
20- الخبرة والمهارة الإدارية	**0.394**	**15.52**	**0.000**
21- حجم دالة المنفعة الخاصة للمديرين	**0.545**	**29.70**	**0.000**
22- مستوى الثقة في قرارات الإدارة	**0.459**	**21.07**	**0.000**
23- السلوك العدواني للمديرين	**0.639**	**40.83**	**0.000**
2 نظام الاتصالات الرسمي	**0.453**	**20.52**	**0.000**
25- مدى انتهاك التشريعات والقوانين الأخرى	**0.615**	**37.82**	**0.000**
26- فشل في تصحيح الأخطاء والتقارير المالية	**0.623**	**38.81**	**0.000**
27- دوافع الإدارة في تحجيم المكاسب لأغراض ضريبية	**0.549**	**30.14**	**0.000**
28- التغيير المستمر للسياسات والإجراءات الإدارية والمحاسبية	**0.529**	**27.98**	**0.000**
عناصر الحالة الاقتصادية العامة للشركة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
29- الحصة التسويقية	0.409	16.73	0.000
30- مستوى الجودة	0.369	13.62	0.000
31- رضا العملاء	0.349	12.18	0.000
32- رضا الموظفين	0.571	32.60	0.000
33- معدل دوران الأصول	0.614	37.70	0.000
3 بيانات الابتكار والإبداع	0.486	23.62	0.000
35- مستوى المنافسة	0.579	33.52	0.000
36- الرؤية الإستراتيجية للإدارة	0.587	34.46	0.000
37- تنمية وتطوير الموارد البشرية	0.581	33.76	0.000
38- الرواج والكساد الاقتصادي	0.600	36.00	0.000

عناصر طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
39- القطاع النوعي الذي تنتمي إليه الشركة	0.461	21.25	0.000
40- القوانين المنظمة لأعمال الشركة	0.468	21.90	0.000
41- أنشطة الشركة ومنتجاتها	0.607	36.84	0.000
42- المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة	0.497	24.70	0.000
43- القدرة التنافسية للشركة	0.533	28.41	0.000
4 البيئة الخارجية المؤثرة على أنشطة الشركة	0.525	27.56	0.000
45- المتطلبات المحاسبية والقانونية المؤثرة على استقرار الشركة	0.543	29.48	0.000
46-الرؤية الإستراتيجية للشركة	0.481	23.14	0.000
47- طبيعة وشكل النظامين الإداري والمحاسبي للشركة	0.437	19.10	0.000
عناصر خصائص التشغيل والاستقرار المالي	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
48- سياسات التشغيل والتخزين	0.396	15.68	0.000
49- مستويات الطاقة الإنتاجية بالشركة	0.356	12.67	0.000
50- طبيعة سلسلة التوريد بالشركة	0.497	24.70	0.000
51- طبيعة نظام الإنتاج بالشركة	0.364	13.25	0.000
52- تخطيط وجدولة الإنتاج بالشركة	0.487	23.72	0.000
53- التدفقات النقدية بالشركة	0.520	27.04	0.000
5 مركز السيولة بالشركة	0.559	31.25	0.000
55- إدارة الديون بالشركة	0.593	35.16	0.000
56- سياسات إعادة استثمار الأرباح المحتجزة	0.546	29.81	0.000
عناصر بيئة نظام الرقابة الداخلية	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
57- آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.437	19.10	0.000
58- مستوى الثقة في نظام الرقابة الداخلية	0.571	32.60	0.000
59- أهداف نظام الرقابة الداخلية	0.723	52.27	0.000
60- وسائل نظام الرقابة الداخلية	0.701	49.14	0.000
61- نظم وأدلة العمل بالشركة	0.499	24.90	0.000
عناصر البيئة المحيطة بالشركة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
62- الظروف الاقتصادية والمالية العامة	0.478	22.85	0.000
63- الظروف السياسية والقانونية	0.449	20.16	0.000
6 الظروف الاجتماعية	0.485	23.52	0.000
65- الظروف التكنولوجية	0.560	31.36	0.000
66- الظروف التنافسية	0.598	35.76	0.000
67- الظروف البيئية	0.712	50.69	0.000

68- ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة	0.596	35.52	0.000
عناصر تهديد للاستقرار المالي والربحية	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
69- التغيرات التكنولوجية المتسارعة	0.455	20.70	0.000
70- تذبذب ربحية الشركة	0.573	32.83	0.000
71- تذبذب الحصة التسويقية للشركة	0.424	17.98	0.000
72- ضعف دراسات جدوى المشروع	0.561	31.47	0.000
73- الدخول في عمليات إعادة الهيكلة	0.672	45.16	0.000
7 التغيير الدوري لمراجعي الحسابات	0.537	28.84	0.000
75- ضعف كفاءة الموازنة النقدية للشركة	0.461	21.25	0.000
76- ضعف كفاءة سلسة التوريد	0.582	33.87	0.000
عناصر وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو بتوقعات الطرف الثالث	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
77- توقعات الربحية واتجاهاتها	0.440	19.36	0.000
78- الرغبة في التمويل عن طريق الديون	0.553	30.58	0.000
79- كثرة متطلبات التسجيل في البورصة	0.655	42.90	0.000
80- إدارة مخاطر التشغيل	0.725	52.56	0.000
81- إدارة المخاطر المالية	0.599	35.88	0.000
عناصر الفرص والمزايا بالشركة	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
82- إجراء عمليات غير عادية مع الأطراف ذات العلاقة	0.509	25.91	0.000
83- القرارات المبنية على تقديرات جوهرية	0.660	43.56	0.000
8 العمليات المهمة أوغير معتادة أوعالية التعقيد	0.637	40.58	0.000
85- عمليات مهمة عبر الحدود الدولية مع الشركات دولية النشاط	0.632	39.94	0.000
86- التشريعات الضريبية غير الموائية	0.539	29.05	0.000
87- تمركز الإدارة والإشراف المؤسسي	0.592	35.05	0.000
88- لجان المراجعة	0.655	42.90	0.000
89- حوكمة الشركات	0.573	32.83	0.000
عناصر التحليل والتفسير المحاسبي	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R^2	المعنوية
90- معلومات حول العمالة	0.430	18.49	0.000
91- معلومات حول العملاء	0.511	26.11	0.000
92- معلومات حول الموردين	0.498	24.80	0.000
93- معلومات حول الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	0.595	35.40	0.000
9 معلومات حول تقرير مراجع الحسابات	0.653	42.64	0.000
95- معلومات حول تقرير مجس الإدارة	0.582	33.87	0.000

وبناء على ما سبق، فلقد كشف جدول رقم (17) عن وجود علاقة ارتباط إحصائية بين المعلومات غير المالية والأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، **فهناك متغيرات ذات ارتباط عالي ومرتفعة في درجة التأثي مثل (** سلطة اتخاذ القرار وتفويض الـ صلاحيات بمعامل ارتباط (0.416) وبم ساهمة ذ سبية (17.31%)) و(كفاءة إدارة المراجعة الداخلية: بمعامل ارتباط (0.439) وبمساهمة نسبية (19.27%))، **وهناك متغيرات ذات ارتباط ومساهمة نسبية متوسطة في درجة التأثير مثل** (ميل الإدارة للمخاطرة التـ شغيلية: بمعامل ارتباط (0.343) وبم ساهمة ذ سبية (11.76%) و(النظام المحا سبي والهيكل الوظيفي: بمعامل ارتباط (0.410) وبم ساهمة ذ سبية (16.81%))، **وهناك متغيرات منخف ضة في درجة التأثير مثل** (الف صل بين الملكية وأنظمة الرقابة: بمعامل ارتباط (0.155) وبم ساهمة ذ سبية (2.40%)) و(وجود دوافع لارتكاب الغش بوا سطة الإدارة: بمعامل ارتباط (0.282) وبم ساهمة ذ سبية (7.95%))، **وبناء عليه يتم رفض فرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو**" توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المعلومات غير المالية وبين الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

ثالثاً: اختبار صحة الفرض الثالث

ا ستخدم الباحثان أ سلوب تحليل الانحدار المرحلي، وذلك للتعرف على أهم المتغيرات التنبؤية المؤثرة على ا ستخدام المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، وإثبات صحة الفرض الثالث وهو:

الفرض الثالث: " لا توجد علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لأهم المعلومات غير المالية المفسرة لدعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ".

1. المعلومات غير المالية المرتبطة بنظام الإدارة:

جدول (18): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال نظام الإدارة بالشركة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X13- سلوك وأخلاقيات الإدارة	0.124	0.018	0.000
X8- كفاءة إدارة المراجعة الداخلية	0.139	0.018	0.000
X5- النظام المحاسبي والهيكل الوظيفي	0.116	0.021	0.000
X10- وجود سلسلة التوريد	0.119	0.016	0.000
X14- الثقافة التنظيمية للشركة	0.100	0.017	0.000
X2- سلطة اتخاذ القرار وتفويض الصلاحيات	0.121	0.023	0.000

الثابت	1.223 -	معامل الارتباط المتعدد (R)	**0916 -
معامل التحديد (R²)	%83.9	معامل تحديد المعدل (R² adj)	%83.0 -
قيمة ف للنموذج	**98.125 -	** معنوي على مستوى 1%	# المتغيرات التنبؤية مرتبة طبقاً لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (18) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- سلوك وأخلاقيات الإدارة 2- كفاءة إدارة المراجعة الداخلية3 - النظام المحاسبي والهيكل الوظيفي 4- وجود سلسلة التوريد5 - الثقافة التنظيمية للشركة 6- سلطة اتخاذ القرار وتفويض الصلاحيات

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.9161) والمساهمة النسبية لها (0.839)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يسهم في رفع كفاءة الأحكام المهنية للمراجع في مجال مخاطر غش الإدارة وذلك بنسبة 83.9% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 98.125) على مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المستقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمساهمة النسبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (17)، كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 83.9 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.= 83. 0) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

2. المعلومات غير المالية المتعلقة بنمط الإدارة

جدول (19): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال نمط الإدارة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X23- السلوك العدواني للمديرين	152.0	0.023	0.000
X22- مستوى الثقة في قرارات الإدارة	0.149	0.023	0.000
X26- فشل في تصحيح الأخطاء والتقارير المالية	0.196	0.022	0.000
X21- حجم دالة المنفعة الخاصة للمديرين	0.180	0.023	0.000

ثابت 1.180 معامل الارتباط المتعدد (R) **0.894 معامل التحديد (R²) %79.9 معامل التحديد المعدل (R² adj) %79.2 قيمة ف للنموذج 114.45** ** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبؤية رتبت وفقا لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (19) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- السلوك العدواني للمديرين 2- مستوى الثقة في قرارات الإدارة 3- فشل في تصحيح الأخطاء والتقارير المالية 4- حجم دالة المنفعة الخاصة للمديرين

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.894) والمساهمة النسبية لها (0.799)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها تساهم في رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات في مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 79.9% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F =114.45) على

مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المستقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمساهمة النسبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (29). كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 79.9 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.= 79.2) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

3. المعلومات غير المالية المتعلقة بالحالة الاقتصادية العامة للشركة

جدول (20): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال الحالة الاقتصادية العامة للشركة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X35- مستوى المنافسة	0.188	0.019	0.000
X37- تنمية وتطوير الموارد البشرية	0.239	0.018	0.000
X33- معدل دوران الأصول	0.175	0.019	0.000
X30- مستوى الجودة	0.182	0.026	0.000

الثابت = 0.975 — معامل الارتباط المتعدد (R) = **0.928 — معامل التحديد (R^2) = 86.2% — معامل التحديد المعدل (R^2 adj) = 85.7% — قيمة ف للنموذج = 179.307** — ** مستوى عنى مستوى 1% — # المتغيرات المتنبؤية مرتبة طبقاً لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (20) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- مستوى المنافسة 2- تنمية وتطوير الموارد البشرية 3- معدل دوران الأصول 4- مستوى الجودة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.928) والمساهمة النسبية لها (0.862%)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها تساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 86.2% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F= 179.307) على مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المستقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمساهمة النسبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (29)، كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 86. %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.= 85.7) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

4. المعلومات غير المالية المتعلقة بطبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة

جدول (21): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال طبيعة النشاط الذي تعمل فيه الشركة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X42- المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة	0.237	0.029	0.000
X45- المتطلبات المحاسبية والقانونية المؤثرة على استقرار الشركة	0.233	0.025	0.000
X43- القدرة التنافسية للشركة	0.255	0.028	0.000

بفحص نتائج جدول (21) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي:1- المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة 2- المتطلبات المحاسبية والقانونية المؤثرة على استقرار الشركة 3- القدرة التنافسية للشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.873) والمساهمة النسبية لها (0.762)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها تساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 76.2% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F =123.96) على مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صدق النموذج. كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 76.2 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.=75.6) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

5. المعلومات غير المالية المتعلقة بخصائص التشغيل والاستقرار المالي

جدول (22): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال خصائص التشغيل والاستقرار المالي

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X55- إدارة الديون بالشركة	0.220	0.021	0.000
X50- طبيعة سلسلة التوريد بالشركة	0.287	0.023	0.000
X53- التدفقات النقدية بالشركة	0.197	0.019	0.000

بفحص نتائج جدول (22) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- إدارة الديون بالشركة 2- طبيعة سلسلة التوريد بالشركة 3- التدفقات النقدية بالشركة

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.896) والمساهمة النسبية لها (0.802)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات تساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة،

وذلك بنسبة 80.2% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 156.639) على مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صدق النموذج. كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj. =79.7) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

6. المعلومات غير المالية المتعلقة ببيئة نظام الرقابة الداخلية

جدول (23): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال بيئة نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X59- أهداف نظام الرقابة الداخلية	0.290	0.024	0.000
X58- مستوى الثقة في نظام الرقابة الداخلية	0.312	0.025	0.000
X61- نظم وأدلة العمل بالشركة	0.223	0.020	0.000

الثابت = 0.813 معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.918**

معامل التحديد (R2) = 84.3% معامل التحديد المعدل (R2 adj) = 83.9%

قيمة ف للنموذج = 207.43** ** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبؤية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (23) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي: 1- أهداف نظام الرقابة الداخلية 2- مستوى الثقة في نظام الرقابة الداخلية 3- نظم وأدلة العمل بالشركة

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.918) والمساهمة النسبية لها (0.843)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات يساهم في رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات في مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 84.3% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 207.43) على مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صدق النموذج. كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj. =83.9) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

7. المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة المحيطة بالشركة

جدول (24): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال البيئة المحيطة بالشركة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X68- ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة	0.246	0.022	0.000
X64- الظروف الاجتماعية	0.271	0.026	0.000
X66- الظروف التنافسية	0.229	0.027	0.000

الثابت = 1.106 معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.912**

معامل التحديد (R^2) = 83.2% معامل التحديد المعدل (R^2 adj) = 82.7%

قيمة ف للنموذج = 191.02** ** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبؤية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (24) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي: 1- ظروف المنافسة بين مكاتب المراجعة 2- الظروف الاجتماعية 3- الظروف التنافسية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.912) والمساهمة النسبية لها (0.832)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات يساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 83.2% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 191.021) على مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صدق النموذج. كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.=82.7) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

8. المعلومات غير المالية المتعلقة بتهديدات للاستقرار المالي والربحية

جدول (25): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال تهديد للاستقرار المالي والربحية

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X73- الدخول في عمليات إعادة الهيكلة	0.290	0.024	0.000
X69- التغيرات التكنولوجية المتسارعة	0.270	0.026	0.000
X75- ضعف كفاءة الموازنة النقدية للشركة	0.215	0.024	0.000

الثابت = 0.888 معامل الارتباط المتعدد (R) = **0.907

معامل التحديد (R^2) = %82.2 معامل التحديد المعدل (R^2 adj) = %81.8

قيمة ف المحسوبة = 179.154 ** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبؤية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (25) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي: 1- الدخول في عمليات إعادة الهيكلة 2- التغيرات التكنولوجية المتسارعة 3- ضعف كفاءة الموازنة النقدية للشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.907) والمساهمة النسبية لها (0.822)، بمعنى يساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 82.2% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 179.154) على مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صدق النموذج. كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.=81.8) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

9. المعلومات غير المالية المتعلقة بوجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات طرف ثالث

جدول (26)

نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال وجود ضغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات الطرف الثالث

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X80- إدارة مخاطر التشغيل	0.252	0.020	0.000

X78- الرغبة في التمويل عن طريق الديون	0.309	0.021	0.000
X81- إدارة المخاطر المالية	0.243	0.023	0.000

الثابت = 0.877 معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.943**
معامل التحديد (R²) = 88.9% معامل التحديد المعدل (R² adj) = 88.6%
قيمة ف للنموذج = 301.195** معنوي عند مستوى 1% # المتغيرات التنبوية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

يوضح جدول (26) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد أهم المتغيرات التنبؤية لأثر عناصر المعلومات غير المالية المتعلقة بوجود ضـــغوط على الإدارة للوفاء بمتطلبات أوبتوقعات الطرف الثالث، وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المستقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي:1- إدارة مخاطر التشغيل 2- الرغبة في التمويل عن طريق الديون 3- إدارة المخاطر المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.943) والمســـاهمة النســـبية لها (0.889)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم في رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات في مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 88.9% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 301.195) على مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المســـاهمة النســـبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المســـتقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمســـاهمة النســـبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (36). كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 88.9 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.) = 88.6) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

10. المعلومات غير المالية المتعلقة بالفرص والمزايا

جدول (27): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال الفرص والمزايا بالشركة

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X83- القرارات المبنية على تقديرات جوهرية	0.252	0.029	0.000
X87- تمركز الإدارة والإشراف المؤسسي	0.325	0.026	0.000
X84- العمليات المهمة أوغير معتادة أوعالية التعقيد	0.266	0.029	0.000

الثابت = 0.639 معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.926**
معامل التحديد (R²) = 85.7% معامل التحديد المعدل (R² adj) = 85.4%
قيمة ف للنموذج = 232.54** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبوية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

يوضح جدول (27) نتائج تحليل الانحدار المرحلي لتحديد أهم المتغيرات التنبؤية لأثر عناصر المعلومات غير المالية المتعلقة بالفرص والمزايا بالشـــركة، وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المســـتقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- القرارات المبنية على تقديرات جوهرية 2- تمركز الإدارة والإشراف المؤسسي 3- العمليات المهمة أوغير معتادة أوعالية التعقيد، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.926) والمســـاهمة النســـبية لها (0.857)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يساهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 83.9% كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 232.548) على مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المســـاهمة النســـبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار المرحلي في تحديد المتغيرات المســـتقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمســـاهمة النســـبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط ومساهمة نسبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (27)، كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 85.7 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.= 85.4) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

11. المعلومات غير المالية المتعلقة بالتحليل والتفسير المحاسبي

جدول (28): نتائج تحليل الانحدار المرحلي في مجال التحليل والتفسير المحاسبي

المتغيرات التنبؤية #	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية
X93- معلومات حول الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	304.0	0.022	0.000
X90- معلومات حول العمالة	0.340	0.026	0.000
X95- معلومات حول تقرير مجس الإدارة	0.235	0.022	0.000

الثابت = 0.502 معامل الارتباط المتعدد (R) = **0.918

معامل التحديد (R^2) = 84.4% معامل التحديد المعدل (R^2 adj) = 84.0%

قيمة ف للنموذج = *** معنوي على مستوى 1% # المتغيرات التنبؤية رتبت طبقا لأهميتها النسبية

بفحص نتائج جدول (28) يلاحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قد قام باختيار أهم المتغيرات المســـتقلة التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج التنبؤي وهي: 1- معلومات حول الإيضـــاحات المتممة للقوائم المالية 2- معلومات حول العمالة 3- معلومات خول تقرير مجس الإدارة

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لهذه المتغيرات (0.918) والمســـاهمة النســـبية لها (0.844)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على رفع كفاءتها يســـاهم فى رفع كفاءة الأحكام المهنية لمراجع الحســـابات فى مجال مخاطر غش الإدارة، وذلك بنسبة 84.0%، كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية هذا النموذج (F = 59.208) على مستوى معنوية 1%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المســـاهمة النســـبية لهذه المتغيرات في نتائج تحليل الارتباط حيث يلاحظ اتفاق نتائج تحليل الارتباط مع الانحدار

المرحلي في تحديد المتغيرات المستقلة التي بني عليها النموذج التنبؤي وبمراجعة نتائج تحليل الارتباط والمساهمة النسبية يلاحظ أن المتغيرات التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي كانت ذات معامل ارتباط وم ساهمة ذ سبية مرتفعة مما يؤكد صدق النموذج ويلاحظ ذلك من نتائج جدول (38). كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار المرحلي أن قيمة معامل التحديد (R^2 = 84.4 %) تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.=84.0) مما يؤكد دقة النموذج وا ستقلالية المتغيرات المؤثرة كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسبا مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

وبناء على ما سبق، فلقد كشفت الجداول من رقم (18) إلى (28) عن وجود علاقة انحدار إحصائية بين المعلومات غير المالية والأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة، **والتي من خلالها يتم رفض الفرض الثالث وقبول الفرض البديل، وهو**" توجد علاقة انحدار تنبؤية ذات دلالة إحصائية لأهم المعلومات غير المالية المفسرة لدعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة ".

9. النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية:

1. توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم حول أغلب المتغيرات المفسرة لدور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة،كما كشفت عن أهم هذه المتغيرات تأثيراً في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.
2. يوجد ارتباط جوهري بين المعلومات غير المالية والأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.
3. كشفت نتائج اختبار تحليل الانحدار عن وجود علاقة انحدار معنوية بين أهم العناصر المفسرة لدور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.

ثالثاً: توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة يوصى الباحثان بـــ:

1. الاعتماد المتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية عند إصدار المراجع لحكمه المهني عن غش الإدارة.
2. تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى المراجعين حول أهمية دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في مجال مخاطر غش الإدارة.
3. إصدار معيار محاسبي أوقانون جديد للحد من ممارسات غش الإدارة في مصر.

توصيات ببحوث مستقبلية:

1. دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات غش الإدارة

9. المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

1. أرسانيوس، بدر نبيه، " تطوير دور المراجع الخارجي في التقرير عن القوائم المالية المضللة باستخدام الشبكات العصبية – دراسة تطبيقية "، **مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)** العدد الأول، 2006.
2. الحمصـــي، عبد الرحمن عبد المولى، " تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمنشـــأة في التخطيط لعملية المراجعة، دراسة ميدانية "، **رسالة ماجستير غير منشورة** – الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2010 ص 49.
3. السيسي، نجوى أحمد، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية "، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول، 2006.
4. طنطاوي، سعاد موسى، " تحسين قدرة المراجع الخارجي على تقدير احتمال غش القوائم المالية في ظل قواعد حوكمة الشركات "، **رسالة ماجستير غير منشورة** – كلية التجارة– جامعة القاهرة، 2008، ص 46.
5. عبد الحافظ، رضا زكي، " دراسة أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة على قرار المراجع عند تقييم الاستمرارية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2003.
6. قارئ، إيمان عبد الحي، " ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية – دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية "، **رسالة دكتوراة غير منشورة** – كلية التجارة– جامعة عين شمس، 2009، ص 38.
7. مصطفى، صادق حامد، " تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة باستخدام نظرية اكتشاف الإشارة "، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز – الاقتصاد والإدارة**، العدد الأول، 2001.
8. مصطفى، صادق حامد، " دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة "، **المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة**، العدد الأول، 2000.
9. مصـــطفى، صـــادق حامد، " قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة – دراسة تجريبية "، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز – الاقتصاد والإدارة**، العدد الثاني، 2004.
10. معايير المراجعة المصرية، **المطابع الأميرية**، 2009.
11. الوشـــلي، أكرم محمد علي أحمد، " تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "، **رسالة دكتوراة غير منشورة**– كلية التجارة– جامعة أسيوط، 2008، ص 16.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية:

AICPA, SAS ,NO. 82

Avortri, C., & Agbanyo, R. (2020). Determinants of management fraud in the banking sector of Ghana: the perspective of the diamond fraud theory. *Journal of Financial Crime*.

Brazel, J. F., Jones, K. L., & Prawitt, D. F. (2014). Auditors' reactions to inconsistencies between financial and nonfinancial measures: The interactive effects of fraud risk assessment and a decision prompt. *Behavioral Research in Accounting*, *26*(1), 131-156.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2008). Waste Is Our Business, Inc.: The importance of non-financial information in the audit planning process. *Journal of Accounting Education*, *26*(3), 166-178

Gee, J. (2010). Fraud 2009 bad, 2010 better?. *Computer Fraud & Security*, *2010*(2), 13-15.

Hayes (2006), "An examination of the factors that influence an auditor's decision to use a decision aid in their assessment of management fraud", University of North Texas, p. no.5. (You can Find it at : http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=1144184041&SrchMode=1&sid=2&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1327164362&clientId=93083

https://www.transparency.org/en/

Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2020). Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality. *Available at SSRN*.

McAteer, M. J. (2008). *Indicators of Management Fraud in Community Banks*. ProQuest.

MORRILL, J. (2005). Professional Judgment and Departures from GAAP:"Judgment in Jeopardy" Revisited*/JUGEMENT PROFESSIONNEL ET DÉROGATION AUX PCGR: LA PIERRE ANGULAIRE REVISITÉE. *Canadian Accounting Perspectives*, *4*(2), 285-299.

Orens and Lybaert,(2007), " Does the financial analysts' usage of non-financial information influence the analysts' forecast accuracy ? Some evidence from the Belgian sell-side financial analyst ", The International Journal of Accounting, Vol.42, Iss. 3,

Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, *27*(1), 39-53.

UNDP, (2015) ABK-Guide to measuring corruption and combating corruption

Wang, R., Lee, C. J., Hsu, S. C., Zheng, S., & Chen, J. H. (2020). Effects of Career Horizon and Corporate Governance in China's Construction Industry: Multilevel Study of Top Management Fraud. *Journal of Management in Engineering*, *36*(5), 04020057.

Webber, Apostolou and Hassel,(2004), "Management Fraud Risk Factors: An Examination of the Self – Insight Of and Consensus among Forensic Experts ". Advances in Accounting Behavioral Research, Vol.7.

Zahra, S. A., Priem, R. L., & Rasheed, A. A. (2005). The antecedents and consequences of top management fraud. *Journal of Management*, *31*(6), 803-828.