أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية

دراسة ميدانية

The Impact of the Assurance Services of The Auditor on Improving the Quality of Financial Reporting Information A Field Study

دكتورة

إيمان عبدالفتاح الجمهودى

Eman Abdelfattah Elgomhody

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة كفرالشيخ

الباحث

محمود عادل عبداللطيف بدير

Mahmoud Adel Abdelatef Bedair

الملخص :

إستهدف البحث دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية ، وقد تم إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة إستقصاء على عينة مكونة من (١٦٢) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات ، مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة ، والمستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية ، وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS 22) ، وأوضحت نتائج الدراسة الميدانية وجود تأثير لخدمات التأكيد المهني علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ، حيث يوجد تأثير لكلاً من تأكيد المعلومات المالية المستقبلية ، تأكيد مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي ، تأكيد مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

واختتمت الدراسة ببعض التوصيات من أهمها : ضرورة زيادة التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات للقيام بأداء خدمات التأكيد ، ضرورة تطوير مناهج التعليم الجامعي لتضمن كيفية أداء خدمات التأكيد وأهميتها ، يجب على مكاتب المراجعة تحسين العلاقات مع العملاء والعمل على معرفة احتياجاتهم وتوفيرها وحل مشكلاتهم من خلال تنويع الخدمات المقدمة لهم ، ضرورة صدور معايير مهنية لتتضمن إرشادات بشأن شكل ومحتوي التقارير التي تعدها الشركة بهذا الخصوص ، مع ضرورة إلزام الشركات بإعداد مثل هذه التقارير وضرورة تأكيد مراقب الحسابات عليها .

خدمات التأكيد ، جودة معلومات التقارير المالية ، المعلومات المالية المستقبلية ، الأداء البيئي ، حوكمة الشركات .

Abstract:

The study aimed to study the impact of the assurance services of the auditor on improving the quality of financial reporting information in the Egyptian business environment, A field study was carried out through the distribution of a questionnaire with a sample of 162 selected from faculties staff, auditors, investors, financial analysts and other users of financial reports. statistical methods were used and applied through SPSS 22, The results of the field study showed that the impact of the professional assurance services on improving the quality of the financial reporting information. The impact of both the assurance of the future financial information, the assurance of compliance with the environmental performance rules, confirm the compliance with the rules of corporate governance on improving the quality of financial reporting information.

The study suggested, the need to increase the scientific and practical qualification of the auditor to perform the assurance services, the need to develop the university education curricula to enhance the assurance services , the audit offices should improve relations with customers to satisfy their needs and and solve their problems through diversification of Services to them, the importance of issuance of professional standards to include guidance on the form and content of reports prepared by the company in this regard, with the need to oblige companies to prepare such reports and the need for confirmation by the auditor.

Key words : assurance services, quality of financial reporting information, future financial information, environmental performance, corporate governance.

مقدمة البحث :

تهدف مهنة المراجعة إلى خدمة المجتمع من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المنشورة لمنشآت الأعمال المختلفة ، وبالتالي كلما تطورت حاجات المجتمع في الحصول على المعلومات المختلفة كلما تعين على مهنة المراجعة التطوير من خدماتها بما يتلائم مع التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة .

لذلك انعكست تلك التطورات بشكل مباشر على مهنة المراجعة، ولم تعد المتطلبات من المهنة قاصرة فقط على مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد عنها، وإنما برزت الحاجة إلى مجموعة جديدة من الخدمات للتأكيد على المعلومات المالية وغير المالية ، والمعلومات الماضية والمستقبلية ، وأن يتم فحص وتقييم تلك المعلومات من قبل طرف ثالث مستقل Independent Third Party يستهدف تقديم مستوي ملائم من التأكيد على اعتمادية تلك المعلومات وملائمتها لأغراض اتخاذ القرار (عبدالمولي ، ٢٠٠٧ ، ص٣١١) فضلاً عن حدوث الإنهيارات المالية لكبري الشركات الأمريكية مثل World com, Enron وتزايد حالات إعداد التقارير المالية الإحتيالية ، مما أدي إلى ضعف الثقة في معلومات التقارير المالية .

الأمر الذي دفع العديد من المنظمات المهنية إلى تطوير أنواع جديدة من الخدمات المهنية وهي خدمات التأكيد المهني Assurance Services ، والتي يمكن أن يقدمها مراقبي الحسابات كاستجابة للتحديات والفرص التي أوجدتها بيئة الأعمال المعاصرة ، وذلك سعيا نحو تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية (داود ، ٢٠١٠ ، ص٣) ، وأيضاً تنمية عرض خدماتهم المهنية خاصة في ظل وجود طلب على هذه الخدمات من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية .

مشكلة وتساؤلات البحث :

تعد قضية الثقة في المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية أحد أهم القضايا التي شغلت الباحثين وأصحاب المصلحة في الآونة الأخيرة ، خاصة بعد ظهور العديد من المشاكل التي واجهت كبريات منشآت الأعمال على مستوي العالم ، وذلك لأهمية الدور الذي تلعبه معلومات التقارير المالية في دعم متخذي القرار في بيئة الأعمال المعاصرة ، الأمر الذي أثار الشكوك حول مصداقية وجودة معلومات التقارير المالية .

فضلاً عن توجه إدارة الشركات إلى التوسع في الإفصاح الاختياري وخاصة الإفصاح عن المعلومات غير المالية . وكذلك انتشار التقرير المالي عبر الإنترنت وقيام عدد كبير من البنوك والشركات بنشر قوائمها المالية من خلال موقعها الإلكتروني ، الأمر الذي قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة نتيجة معلومات مضللة وتزيد مخاطر المعلومات عندما لا يوجد لدي مستخدمي التقارير المالية دليل علي موثوقية تلك المعلومات ، فالحاجة إلى معلومات موثوقة هي السبب الرئيسي وراء الطلب على خدمات التأكيد Assurance Services (Sinason et al ,2009. p1) .

ونظراً لأن هناك مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة تطالب بمعلومات أكثر جودة وشفافية وموثوقية خاصة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إختيارياً من قبل الشركات ، بالإضافة إلى أن البعض يري أن تقارير المراجعة التقليدية الحالية تتسم بالنمطية وتعتبر وسيلة اتصال غير جيدة ، لذلك تعتبر خدمات التأكيد إحدى أدوات المراجعة التي قد تزيد من جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية وخاصة المعلومات ذات الطبيعة غير المالية (Ferrero & Sanchez, 2017. P 665) ، وذلك لأن هذه الخدمات تتسم بالمرونة والشمول بصورة كافية تكفل القدرة علي الاستمرار في تعزيز اعتمادية وملائمة مختلف أنواع المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات

المختلفة (حسين ، ٢٠١٣. ص ٣٥٢) ، الأمر الذي دفع الباحث لطرح السؤال الرئيسي الأتي :

وينبثق عن هذا السؤال عدة تساؤلات فرعية وهي :

١- ما هو أثر تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ؟
٢- ما هو أثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ؟
٣- ما هو أثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ؟

هدف البحث :

أثر خدمات التأكيد المهني لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية :

- دراسة أثر تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .
- دراسة أثر تأكيد التقرير عن مدى الالتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .
- دراسة أثر تأكيد التقرير عن مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته العلمية لكونه يتناول قضية مهنية لم تلق الاهتمام والبحث الكافي في مصر ، رغم حاجه أصحاب المصلحة لها وصدور معيارين لمهام أداء خدمات التأكيد في مصر هما المعيار (٣٠٠٠) ، والمعيار (٣٤٠٠) .

ويكتسب البحث أهمية عملية لكونه مفيداً لمهنة المراجعة ولمستخدمي التقارير المالية من خلال إلقاء الضوء على أهمية خدمات التأكيد في توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات ، ومن ثم زيادة دخل مكاتب المراجعة ، وأيضاً زيادة قيمة ومنفعة مهنة المراجعة بالنسبة للمستخدمين ، وبالتالي زيادة ثقة العملاء في المهنة وتحسين قراراتهم المختلفة ، وإستغلال مهارات مراقبي الحسابات وخبرتهم .

منهج البحث :

يرى الباحث أنه يمكن استخدام المنهجين الإستنباطي والإستقرائي لإتمام هذا البحث ، حيث يساعد المنهج الإستنباطي من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث في إشتقاق الإطار النظري للبحث ، كما يستخدم المنهج الإستقرائي لإتمام الجانب الميداني للدراسة ، حيث سيقوم بإستقراء واقع البيئة المصرية لتحقيق هدف البحث .

حدود البحث :

يركز الباحث علي ثلاث خدمات فقط وهم ؛ خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية ، خدمة تأكيد مدى الالتزام بقواعد الأداء البيئي ، وخدمة تأكيد مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات .

خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث وتناول مشكلته ، في ضوء حدوده ، سوف يستكمل البحث على النحو التالي :

: عرض وتحليل للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .
: خدمات التأكيد المهني في ضوء معايير المراجعة .
: جودة معلومات التقارير المالية وقياسها .
: أثر خدمات التأكيد علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية واشتقاق فروض البحث .
الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث .
: خلاصة البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة .
وسيتم عرض ما سبق على النحو التالي :

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع خدمات التأكيد المهني بتعدد الأهداف المرجو تحقيقها من وراء إجراء الدراسة ، فمنها من تناول تأصيل خدمات التأكيد عن طريق تعريفها ودراسة أسباب ظهورها وأهميتها وأنواعها والإصدارات المهنية المتعلقة بتلك الخدمات ومسئولية مراقبي الحسابات عن تأدية هذه الخدمات ، ومنها من تناول دراسة كل خدمة على حدة وأهميتها بالنسبة للمستخدمين ، وكذلك تأصيل جودة التقارير المالية ومقياسها والعوامل المؤثرة فيها ، وأخيراً دراسة علاقة هذه خدمات التأكيد بجودة معلومات التقارير المالية ، وقد قام الباحث بتبويب هذه الدراسات إلى ثلاث مجموعات كالأتي :

(**Hasan et. al., 2005**) بدراسة أنواع خدمات التأكيد ومستويات التأكيد التي يتم توفيرها ، وأيضاً محددات مستوي التأكيد عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات التأكيد من خلال التطبيق على شركات المراجعة الخمسة الكبري مقارنة بخمس شركات مراجعة اخرى في ١١ دولة . وخلصت الدراسة إلي أن شركات المراجعة تقدم حالياً خدمات التأكيد بخلاف التصديق على القوائم المالية في نطاق الفئات الأربعة وهي المعلومات المالية، المعلومات غير المالية ، النظم والعمليات ، والسلوك ، كما أن خدمة التأكيد الأكثر شيوعاً التي تتضمن معلومات مالية هي تأكيد المعلومات المالية المستقبلية ويتم تقديمها بمستوي تأكيد معقول ، كما أن تأكيد الأداء البيئي هي أكثر خدمات التأكيد شيوعاً التي تتضمن معلومات غير مالية ويتم تقديمها بمستوي تأكيد معقول كما أن تأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية هي أكثر أنواع خدمات تأكيد النظم والعمليات شيوعاً ويتم تقديمها بمستوي تاكيد معقول ، وأيضاً خدمة مراجعة الإلتزام هي أكثر خدمات تأكيد السلوك شيوعاً ويتم تقديمها بمستوي تأكيد معقول أو مستوى تأكيد عالي ، بالإضافة إلي أن مستوي التأكيد بالنسبة لمكاتب المراجعة الخمس الكبري أقل نسبياً عن مستوي التأكيد للمكاتب الأخرى ، وأن هناك محددات تؤثر على مستوي التأكيد وهي طبيعة الموضوع ، المعايير ، جهد العمل ، كمية الأدلة ونوعيتها بالإضافة إلى عوامل أخري مثل إحتياجات المستخدمين ، مخاطر التقاضي ، نقص المعايير ، المتطلبات التنظيمية ، كفاية الأتعاب ، نوع الصناعة .

بعرض تصور مقترح للتقرير الذي ستعده إدارة الشركة والذي يتضمن تأكيدات الإدارة Assertions بالالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، مع وضع تصور مقترح لتقرير مراقب الحسابات الذي يعده للتصديق على تأكيدات الإدارة . وخلصت الدراسة إلي أنه من المتوقع حدوث طلب كبير على هذه الخدمة الجديدة خاصة بعد صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية في أغسطس ٢٠٠٥ ، وكذلك مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية عن الهيئة العامة لسوق المال في نوفمبر ٢٠٠٦ ، حيث أنه بموجب هذه القواعد أصبحت الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ملزمة بأن تعرض سنويا على المساهمين وهيئة الرقابة المالية تقريرا

المساهمين وهيئة الرقابة المالية تقريرا بمدي التزامها بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، كما أصبح مراقب الحسابات في تلك الشركات مسئولاً عن إعداد تقرير للمساهمين ولهيئة الرقابة المالية يتضمن التصديق على مدي التزام هذه الشركات بتطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة .

الوقوف على الممارسات القياسية لحوكمة الشركات والتي يجب أن تفصح عنها إدارة الشركات المساهمة ، ومعرفة مدي قبول مراقبي الحسابات في مصر للمتطلبات المهنية التي تحكم أدائهم بشأن التأكيد المهني الإيجابي على إفصاحات الشركات المصرية المقيدة بالبورصة في هذا الشأن ، وذلك من خلال استقصاء رأي عينة من أصحاب المصلحة ممثلين في شركات السمسرة وأمناء الاستثمار في البنوك وفي الشركات المقيدة بالبورصة وهيئة سوق المال ، وكذلك عينة من مراقبي الحسابات المسجلين لدي هيئة سوق المال.

وخلصت الدراسة إلي، أن هناك طلب في مصر من جانب أصحاب المصالح في الشركات المقيدة بالبورصة على الإفصاح الحوكمي الأمر الذي يعني أن هناك محتوي معلوماتي لهذا الإفصاح ، كما أن أصحاب المصالح يرغبون في مصداقية هذا الإفصاح حتى يمكنهم الاعتماد على محتواه المعلوماتي في اتخاذ القرارات التي تعظم مصالحهم ، وأيضاً مراقبي الحسابات المسجلين لدي الهيئة يرغبون في أداء هذه الخدمة الجديدة على أن تكون من خلال تكليف من الجمعية العامة لهم .

فقد تناولت مدي حاجة مستخدمي المعلومات إلي أنواع أخري من خدمات التأكيد بالإضافة إلي خدمة المراجعة التقليدية للقوائم المالية السنوية، وتحديد أنواع خدمات التأكيد التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية حاليا، ومدي قدرتها علي توفير احتياجات المستخدمين، مع دراسة العوامل المحددة للطلب علي خدمات التأكيد في بيئة الأعمال المصرية، وبإجراء دراسة ميدانية من خلال استقصاء رأي ٢٠٠ مفردة تم تقسيمها علي الفئات الثلاثة وهي (المحللون الماليون- مسئولو الائتمان – المراجعون) خلصت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: حاجة المستخدمين للحصول على أنواع أخري من خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى رغم أن مكاتب المراجعة المصرية لا تقوم حاليا بتوفير أنواع كافية من خدمات التأكيد لتوفير احتياجات المستخدمين .

اختبار العلاقة بين التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن مدي التزامها بممارسات الحوكمة وسلوك المستثمرين بشأن اتخاذ قرارات الاستثمارات في أسهم تلك الشركات، وذلك بالتطبيق على عينة ٥٩ مفردة من مراقبي الحسابات و٧٣ مفردة من المسئولين عن اتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم، أمناء الاستثمار في البنوك ، سماسرة الأوراق المالية ، المستثمرين في الأوراق المالية . وخلصت الدراسة إلى : أن إفصاح الشركات عن مدي التزامها بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات والتوكيد المهني عليه يؤثران إيجابا على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم ، وكذلك قبول معظم مراقبو الحسابات في مصر الإطار المهني المقترح للتوكيد المهني على مدي الالتزام بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات : كما أن تأثير التوكيد المهني على مدي التزام الشركات بالممارسات القياسية لحوكمة الشركات على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم يختلف باختلاف بدائل رأي مراقب الحسابات .

تقديم إطار لتأكيد المعلومات المالية المستقبلية المنشور الكترونياً وذلك للحد من مخاطر أن الجهات المسئولة على تنظيم المهنة في مصر لم تلزم منشآت الأعمال بنشر وتأكيد المعلومات المالية المستقبلية وتطبيق معيار المراجعة ٣٤٠٠ وجعلت الأمر اختيارياً ،

الأمر اختيارياً ، وأيضاً تأييد مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية للاتجاه الحديث بشأن نشر تلك المعلومات إلكترونيا نظرا لحاجتهم لمعلومات ملائمة ووقتية وتأكيده من قبل مراقب الحسابات بهدف زيادة الثقة بأداء المنشآت والاعتماد عليها بغرض تحسين جودة القرار، كما يساعد التأهيل العلمي لدي الأكاديميين المزاوليين لمهنة المراجعة على تقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية بشكل أفضل من الفئات الأخرى .
العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وتحديداً خصائص مجلس الإدارة وقرار التأكيد الإختياري لتقرير الإستدامة ، وأيضاً العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وقرار اختيار مقدمي التأكيد من خلال التطبيق على ٦١٠ شركة من ١٢ دولة عن الفترة من ٢٠٠٧ حتى توجد علاقة إيجابية بين خصائص مجلس الإدارة وقرار التأكيد الاختياري ، حيث أن الشركات التي لديها مجلس إدارة كبير ومستقل ولجنة استدامة نشطة تقوم بتأكيد تقارير الاستدامة ، بشرط أن يكون التأكيد آلية تكميلية لحوكمة الشركات لحل مشكلة الوكالة وتلبية مطالب مجموعة أكبر من أصحاب المصالح، كما توجد علاقة إيجابية بين خصائص مجلس الإدارة واختيار مقدمي التأكيد بشأن تأكيد تقرير الإستدامة .

العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة ومستوي تأكيد تقرير الاستدامة من خلال التطبيق على عينة من ٣٠٥ شركة للسنوات من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٤ من
أن هناك تأثير إيجابي لكلاً من سمعة مكتب المراجعة والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة على اكتشاف أي أخطاء أو سهو أو تحريفات في تقرير الاستدامة مما يؤدي إلي زيادة جودة تقرير مراقب الحسابات بشأن معلومات الاستدامة المفصح عنها وبعبارة أخري يكون مستوي التأكيد أكثر دقة ، فاحتمال اكتشاف الأخطاء في تقرير الاستدامة يكون أكبر إذا تم التأكيد من قبل شركات المراجعة الأربعة الكبار Big 4 نظراً لما لديها من سمعة كبيرة وتخصص وخبرة في الصناعة مما يزيد من جودة تقرير الإستدامة .

استهدفت دراسة (**Beest et. al., 2009**) استعراض العلاقة بين كل من إدارة الأرباح وجودة الأرباح ، والتعرف على درجة الإتقان التي يمكن أن تمارس بها إدارة الأرباح ، والتي قد تؤدي إلي صعوبة اكتشافها وخاصة من قبل غير المتخصصين ، ولتحقيق ذلك تم تطوير واختبار أداة قياس شاملة لتقييم جودة التقارير المالية من خلال تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الخصائص الأساسية (الملائمة ، الموثوقية) والخصائص الثانوية (القابلية للمقارنة ، القابلية للتحقق ، الثبات) ، وذلك من خلال التطبيق علي عينة مكونة من ٢٣١ تقرير من الشركات المدرجة في أسواق الأسهم من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وهولندا لعامي ٢٠٠٥، ٢٠٠٧، وخلصت الدراسة إلي أن آليات حوكمة الشركات وخاصة دور لجنة المراجعة تساهم بدرجة كبيرة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، ومن ثم زيادة جودة المعلومات المحاسبية بصفة عامة، وجودة الأرباح بصفة خاصة ، كما أن أداة القياس المستخدمة في الدراسة صادقة وموثوقة في تقييم جودة التقارير المالية ، وأيضاً تساهم الإدارة في تحسين تقييم جودة معلومات التقارير المالية وتعزيز الخصائص المنبثقة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي .
بتوضيح مدي تأثير خصائص المعلومات المحاسبية وعلاقتها بجودة التقارير المالية ، وتحديد العلاقة بين التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية ، وخلصت الدراسة إلى أن مبدأ الإفصاح والشفافية يؤثر علي جودة التقارير المالية بما

والشفافية يؤثر علي جودة التقارير المالية بما يحتويه هذا المبدأ من متطلبات وشروط لتحقيق الشفافية والعرض داخل القوائم المالية ، كما تعتبر خصائص المعلومات المحاسبية محدد أساسي من محددات جودة التقارير المالية لابد من تحقيقه للوصول لثقة المستخدمين في التقارير المالية خاصة الثبات والقابلية للتحقق ، كما توجد علاقة طردية بين تحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبين جودة التقارير المالية ، وأيضاً توجد علاقة طردية بين تطبيق مبادئ الحوكمة وبين جودة التقاير المالية .

وضع إطار عام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ، وتحديد الأساليب المختلفة لقياسها ، واختبار مدي اختلاف الأهمية النسبية لتلك العوامل وهذه المقاييس في البيئة المصرية باختلاف مستخدمي القوائم المالية وما يتخذونه من قرارات بالتطبيق على عينة عددها ٥٠ مفردة من العاملين بإدارات منح الائتمان وشركات السمسرة ، وخلصت الدراسة إلي أنه توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية والعوامل الأتية (تطبيق المعايير الدولية ، تطبيق المعايير المصرية ، تطبيق آليات الحوكمة ، البيئة التشريعية ، حجم الشركة ، تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية ، تقرير المراجع عن رأيه في تقرير الإدارة ، الاحتراف المحاسبي ، وأخلاقيات العمل) وقد جاء الاحتراف المحاسبي في المرتبة الأولي ، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بالاهمية النسبية لجميع العوامل فيما عدا الاحتراف المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية ، حيث يوجد اتفاقاً كبيراً بين مجموعتي الدراسة حول أهمية هذه العوامل .

بالإضافة لذلك تري مجموعة البنوك أن مستوي عمليات إدارة الأرباح هو المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية ، بينما تري مجموعة شركات السمسرة أن المقياس الأفضل هو ان تستوفي التقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات التي استقرت عليها الجهات المهنية الدولية .

اختبار أثر الدوران الاجباري لمراقب الحسابات علي جودة التقارير المالية بالتطبيق على عينة مكونة من ٥٠ شركة للفترة من ٢٠٠٩ الي ٢٠١٢ وخلصت الدراسة الي وجود علاقة إيجابية بين الدوران الاجباري لمراقب الحسابات والاخطاء المحاسبية ، كما لا توجد علاقة بين الدوران الاجباري لمراقب الحسابات وانحرافات وتقديرات مراقب الحسابات والإجراءات المحاسبية، لذلك تقليل مدة المراجعة ودوران مراقب الحسابات يزيد من استقلالية مراقب الحسابات وبالتالي زيادة جودة المراجعة ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية .

اختبار تأثير خصائص مجلس الإدارة واستقلال لجنة المراجعة علي جودة التقارير المالية لشركات التسويق النفطي المدرجة في البورصة بنيجيريا للفترة من ٢٠٠٠ الي ٢٠١١ وخلصت الدراسة إلي أن استقلال مجلس الإدارة يؤثر ايجابياً علي جودة التقارير المالية ، وأيضاً توصلت الدراسة أن عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة له تأثير ضعيف علي جودة التقارير المالية ، كما توصلت الدراسة ان وجود عدد كبير من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين يؤثر ايجابياً علي جودة التقارير المالية لأنه بمثابة الية رقابية قوية لمراقبة تجاوزات المديرين التنفيذين وبالتالي حماية مصالح المساهمين واصحاب المصلحة الاخرين ، كما توصلت الدراسة الي أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة والخبرة المالية يؤثران ايجابياً علي جودة التقارير المالية، لذلك يجب ان تتضمن لجنة المراجعة عدد أكبر من المديرين غير التنفيذين وأن يكون لديهم الخبرة المالية من أجل سلامة التقارير المالية.

المحددات التي قد تؤثر علي جودة التقارير المالية وهذه المحددات هي (الرافعة المالية ، حجم الشركة ، الربحية ، عناصر حوكمة الشركات) ، وذلك من خلال التطبيق على عينة مكونة من ٢٢ بنك بلبنان للفترة من ٢٠١٢ الي ٢٠١٥م ، وخلصت الدراسة إلى أنه توجد

من ٢٠١٢ الي ٢٠١٥م ، وخلصت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية كبيرة بين الرافعة المالية وهيكل الملكية وحجم مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية ، كما أنه لا توجد علاقة بين حجم البنك والربحية واستقلال مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية .

أثر تأكيد مراقب الحسابات للمعلومات المالية المستقبلية لنوعي التأكيد (التأكيد الايجابي ، التأكيد السلبي) على مصداقية هذه المعلومات ، ومسئولية مراقب الحسابات والإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية ، وذلك من خلال استقصاء رأي عينة ٥٧٣ مفردة من المراجعين و٢٩٦ مفردة من أمناء الشركات والمحاسبين و٤٩١ مفردة من المستثمرين ، وخلصت الدراسة إلي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والمساهمين وبين المراجعين وأمناء الشركات والمحاسبين فيما يتعلق بتقرير تأكيد المعلومات المالية المستقبلية وأثره على مصداقية هذه المعلومات ، على الرغم من أن مراقبي الحسابات يقدموا تأكيدا كبيراً حول معقولية الافتراضات التي يتم على أساسها إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل صحيح ، كما أن التأكيد الإيجابي يؤثر على مصداقية المعلومات المالية المستقبلية بشكل أكبر من التأكيد السلبي ، وأيضاً توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول مسئولية المعلومات المالية المستقبلية ، تميل عينة الدراسة لتحميل العبء الأكبر من المسئولية على مراقب الحسابات على الرغم من أن الإدارة هي المسئولة عن الافتراضات التي تعد على أساسها المعلومات المالية المستقبلية .

أوجه الاختلاف في مصداقية تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات في حالة التأكيد عليها من خلال المحاسبين القانونيين ، وهل تختلف أيضا باختلاف نوع مقدم التأكيد (محاسب مهني أو استشاري) وذلك في استراليا ، الولايات المتحدة ، المملكة المتحدة ، وخلصت الدراسة إلي أن قيام المحاسب القانوني بالتأكيد على تقارير المسئولية الاجتماعية للشركات يزيد من مصداقية المعلومات ، وذلك في الدول الثلاث ، ويكون ذلك التأثير أكبر في حالة المحاسب القانوني بدلا من الاستشاريين ، ويختلف هذا باختلاف نوع الصناعة التي تمارسها الشركات ، كما أن نوع مقدم خدمة التأكيد يختلف ما بين البلدان الثلاث ، ففي الولايات المتحدة يكون التأكيد أفضل عندما يقوم به مراقب الحسابات بدلا من خبراء مستقلين من خارج المهنة ، بينما في استراليا والمملكة المتحدة لا يوجد فرق كبير في مصداقية معلومات تقارير المسئولية الاجتماعية للشركات ، سواء مقدمي التأكيد من مهنة المحاسبة أو من خارجها .
ما إذا كانت جودة الإفصاح الاختياري البيئي تتوقف على تأكيدها من قبل محاسب مهني أو خبراء استشاريين ، وهل تختلف هذه الجودة باختلاف مقدم التأكيد سواء محاسب مهني أو خبير وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من ٧٤ شركة تقوم بالتقرير عن الأداء البيئي من أفضل ٥٠٠ شركة مقيدة في بورصة الأوراق المالية الاسترالية عن الفترة من ٢٠٠٣-٢٠٠٧، وخلصت الدراسة إلي أن تأكيد الأداء البيئي يرتبط بجودة الإفصاح الاختياري ، وأنه لا يوجد فرق كبير في جودة الإفصاح البيئي في حالة التأكيد من قبل مراقب الحسابات أو خبير استشاري، كما أن الشركات الأكثر حجما تقوم بالتأكيد على الإفصاح الاختياري، نظرا لأنها تقوم بمزيد من الأنشطة التي تؤثر على البيئة، علاوة على ذلك فإن الشركات مطالبة بتزويد المساهمين بالأنشطة البيئية للشركة للمساعدة في قرارات الاستثمار، بالإضافة إلي أن مراقب الحسابات يلعب دورا محوريا من خلال قيامه بتقييم المخاطر البيئية من أجل تحسين جودة الإفصاح والأداء البيئي للشركات .

بدراسة تجريبية علي عينة مكونة من ٦٠ من مراقبي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبرى في مصر ، وعينة أخري مكونة من ٦٠ من المستثمرين المؤسسيين (أمناء الاستثمار في البنوك التجارية المصرية) ، وكان الهدف منها هو دراسة جانبي العرض والطلب علي خدمات التأكيد المهني بواسطة مراقب الحسابات علي تقارير الأعمال المتكاملة بما تتضمنه من الاستدامة بعناصرها الثلاث (الاجتماعي والبيئي والحكومي) ، وذلك للوصول لتصور علمي ومهني عما يمكن أن يكون هناك من قيمة مضافة، نتيجة للتأكيد علي تقارير الأعمال المتكاملة، وخلصت الدراسة إلي النتائج التالية أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين تفعيل التأكيد المهني الذي يمكن أن يقوم به مراقب الحسابات على تقرير الأعمال وإدراكه لزيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين زيادة طلب المستثمر المؤسسي على الاستثمار في أسهم الشركة وإدراكه لأثر تفعيل دور مراقب الحسابات للتأكيد على تقرير الأعمال المتكاملة علي زيادة القيمة المضافة من عملية المراجعة، وأيضاً توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقب الحسابات والمستثمر المؤسسي بشأن تفعيل التأكيد المهني الذي يمكن أن يقوم به مراقب الحسابات على تقرير الأعمال المتكاملة .

تناولت الدراسات أنواع خدمات التأكيد على أنها تشمل الفئات الأربعة : المعلومات المالية ، والمعلومات غير المالية ، والنظم والعمليات ، وأيضاً السلوك ، وقد تبين أن هناك حاجه من جانب المستخدمين على أنواع أخري من خدمات التأكيد خاصة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إختيارياً ، والتي منها المعلومات المالية المستقبلية وكذلك المعلومات غير المالية ، كما تبين أن مكاتب المراجعة المصرية لا تقوم بتوفير أنواع كافية من خدمات التأكيد على الرغم من صدور المعايير الخاصة بخدمات التأكيد معيار ٣٠٠٠، ومعيار ٣٤٠٠ .

كما تناولت الدراسات السابقة العوامل المؤثرة على مستوي التأكيد والتي منها طبيعة الموضوع ، جهد العمل ، كمية الأدلة ونوعيتها ، إحتياجات المستخدمين ، مخاطر التقاضي ، ونقص المعلومات . وأن هناك مجموعة من السمات التي يجب توافرها في مراقب الحسابات منها الخبرة ، الموضوعية ، الإستقلال ، السمعة المهنية ، السرية ، والنزاهة .

كما أكدت هذه الدراسات على دور خدمات التأكيد في تحسين مصداقية معلومات التقارير المالية ، ولم تتناول بشكل كافي تأثير هذه الخدمات على خصائص المعلومات المحاسبية بخلاف المصداقية، ولكن اقتصرت على بعض خدمات التأكيد وعدم الاهتمام بالخدمات الأخرى .

نظراً لحاجة السوق المتزايدة لمعلومات مالية وغير مالية، وإتجاه الشركات نحو الإفصاح المحاسبي الإختياري والإفصاح المحاسبي الإلكتروني، فكان ذلك له أثره على مهنة المراجعة من خلال تطويرها وظهور خدمات التأكيد المهني لإضفاء المصداقية على هذا الإفصاح وزيادة جودته، وسوف يتناول الباحث من هذا القسم التعرف على مفهوم خدمات التأكيد وأهميتها لمتخذي القرارات ولمكاتب المراجعة، والتعرف أيضا على أنواع خدمات التأكيد والإصدارات المهنية المتعلقة بتلك الخدمات ، وذلك على النحو الآتي :

تعتبر خدمات التأكيد Assurance services من المفاهيم الحديثة نسبياً ، حيث بدأ ظهورها في نهاية القرن الماضي وتزايد الاهتمام بها في القرن الحالي ، وفيما يلي بعض التعريفات الخاصة بخدمات التأكيد ، وقد قامت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد Special Committee on Assurance Services (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي

. (Elliott, 1997.p63)

كما عرف الإطار المصري لعمليات خدمة التأكد خدمات التأكيد على أنها : (المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، ٢٠٠٨) .

تستمد مراجعة القوائم المالية السنوية أهميتها من حاجة السوق لمعلومات ذات جودة عالية ، ولكن حاجة السوق للحصول على معلومات ذات جودة عالية هي أكبر بكثير من الحاجة إلى قوائم مالية أعدت على أساس التكلفة التاريخية تم التصديق عليها ، حيث أن خدمات التأكيد تستجيب لذلك من خلال تطوير وزيادة سوق مراجعة الحسابات (Elliott, 1997.p 61) .

ونتيجة لانتشار مفهوم تكنولوجيا المعلومات فإن تأكيد مراقب الحسابات بشأن جودة المعلومات ونظم المعلومات من شأنه أن ينمي عرض خدماته المهنية كما ونوعاً ، لأنه سوف يمتد إلى خصائص أخري للمعلومات بخلاف إمكانية الإعتماد Reliability، بالإضافة إلى أن خدمات التأكيد المهني ستغطي المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية ، وتشمل أيضاً وسائل أخرى للإفصاح بخلاف القوائم المالية بل ويمكن أن تساهم في إنتاج معلومات ملائمة مباشرة لمتخذ القرار (علي ، ٢٠٠٠ . ص ١) .

وقد توصلت الدراسة التي أجراها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بواسطة اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد بالإشتراك مع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى ضرورة قيام مهنة المراجعة بتوسيع نطاق الخدمات التي تقدمها لتشمل تقديم أنواع جديدة من الخدمات توفر للمستخدمين تأكيدات بشأن الأنواع الأخرى من المعلومات التي تمثل أهمية كبيرة لديهم في اتخاذ القرارات ومن أهم أنواع هذه المعلومات) Knechel et. al., 2006. P. 147 (داود ، ٢٠١٠ ، ص ٤٥) .

أ- المعلومات المستقبلية Prospective Information : وتشمل تنبؤات وتوقعات الإدارة بشأن الأداء المستقبلي للمنشأة .

ب- المعلومات ذات الطبيعة غير المالية Non- Financial Information : وتشمل المعلومات المتعلقة بالأداء التشغيلي للمنشأة .

ج- تقييم كفاءة النظم والعمليات داخل المنشأة ، ومدى ملائمة مقاييس الأداء المستخدمة

د- الخصائص المادية أو الطبيعية للمنشأة Physical Characteristics .

هـ- السلوك التنظيمي داخل المنشأة: يشمل تقييم مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، ومدى الالتزام بتطبيق القوانين السائدة .

كما أشار (لطفي ، ٢٠٠٨. ص٣٤؛ Whittington & Pany, 2016. P767) إلى أن خدمات التأكيد بمفهومها الواسع تتضمن مراجعة القوائم المالية السنوية بالإضافة إلي خدمات تصديقيه أخري فضلا عن خدمات تأكيد أخري يقدمها مراقب الحسابات ، ويمكن تناول ذلك بالتفصيل كما يلي :

هي تلك الخدمات التي تتضمن إصدار تقرير عملية اختبار An Examination أو فحص محدود Review أو تقرير إجراءات متفق عليها Agreed- Upon procedures عن موضوع الإرتباط Subject Matter أو تأكيد معين An Assertion

على موضوع الارتباط الذي يعتبر مسئولية طرف أخر وفقا معايير مناسبة أو معقولة (لطفي ، ٢٠٠٨، ص.٣٤) .. وتشمل كلاً من :

توفر تأكيداً على القوائم المالية السنوية من خلال إبداء رأي فني محايد في مدي صدق وعدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة في تاريخ معين ، وتشمل مراجعة القوائم المالية السنوية بالإضافة إلى خدمات الفحص المحدود للقوائم المالية الفترية .

توفر هذه الخدمة تأكيداً على تقرير الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال قيام الإدارة بتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من المعايير يطلق عليها هيكل الرقابة الداخلية .

Trust Services وتنقسم إلى نوعين هما :

هي خدمة تصديقيه مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن النظام الإلكتروني للشركة يتوافق مع مبادئ ومعايير خدمات الثقة (Arens et al, 2014. p821) . وأن الإدارة لديها إجراءات رقابية على النظام وذلك بهدف تعزيز الثقة في النظام الإلكتروني .

هي خدمة تصديقيه مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن موقع الشركة يتوافق مع مبادئ ومعايير خدمات الثقة وذلك لخدمة أعمال التجارة الإلكترونية .(Arens et al, 2014 (p821. مما يزيد الثقة في الموقع الالكتروني وزيادة المعاملات الإلكترونية ونمو التجارة الإلكترونية .

توفر هذه الخدمة تأكيداً من خلال فحص المعلومات المالية المستقبلية والإفتراضات التي بنيت عليها، من خلال جمع الدليل الكافي والملائم لتقييم معقولية الإفتراضات وكفاية الإفصاح عنها، وسلامة إعداد وعرض المعلومات المستقبلية، وباستخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية التاريخية، وذلك بهدف زيادة إعتمادية تلك المعلومات (الحميري ، ٢٠١٦. ص ١٢) .

هي خدمة مهنية مستقلة تقوم على فحص وتقييم معلومات الأداء البيئي للمنشأة ومدى التزامها بالقوانين والنظم والسياسات البيئية بهدف إبداء رأي مهني بشأن مدي صحة ودقة المعلومات التي ينطوي عليها التقرير البيئي للمنشأة .

هي خدمة مهنية يقدمها مراقب الحسابات تستهدف تأكيداً بشأن تقرير الإدارة فيما يتعلق بمدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة .

توفر هذه الخدمة تأكيدا من خلال اختبار ما إذا كان تقرير الإدارة يتضمن الإفصاح (في كل جوانبه الهامة) عن المفردات التي تتطلبها القواعد والتعليمات التي تتبناها لجنة البورصة والأوراق المالية ، وأنه تم اشتقاق القيم التاريخية الموجودة في الإفصاح بدقة من القوائم المالية ، وأن كل من الحقائق الأساسية ، والمتغيرات ، والتقديرات ، والافتراضات التي أعدتها الشركة توفر أساساً معقولاً لعمليات الإفصاح الموجودة في مناقشات وتحليلات الإدارة (محمد ، ٢٠١١. ص ٨٢) .

هذه الخدمات تمثل فرصاً لمكاتب المراجعة للتوسع في تقديم خدمات عديدة لكل أنواع المعلومات وفقاً لاحتياجات المستخدمين ومن هذه الخدمات ما يلي :

حيث يقوم مراقب الحسابات بتوفير تأكيدا حول فعالية نظم إدارة المخاطر في الشركة ، والمساعدة في تطوير هذه النظم (Whittington & Pany, 2008.p5).

حيث يقوم مراقب الحسابات بتوفير تأكيدا حول فعالية نظام قياس الأداء ، والمساعدة في تطوير نظام قياس الأداء (Whittington&Pany, 2008.p5).

حيث يقوم مراقب الحسابات بتقييم مدي كفاءة وفعالية سير العمليات والأنشطة داخل المنشأة، ويقدم تقريراً يتضمن نقاط الاختناق والطاقة العاطلة والتي تمثل نقاط تحسين ممكنة في أداء المنشأة في المستقبل ، وذلك يتطلب فهم كامل لطبيعة أنشطة وعمليات المنشأة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة (داود ، ٢٠١٠. ص٤٩) .

توفر هذه الخدمة طمأنة للمسنين على أموالهم وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتقييم عملية إدارة تلك الأموال والاستثمارات من قبل الوكلاء أو الجهات الاستثمارية ثم تقديم مستوي ملائم من التأكيد إلى المسن أو أقاربه حول نتائج التقييم (عبدالمولي ، ٢٠٠٧. ص ٣٢٣) .

الهدف الأساسي من وضع معايير للأداء المهني هو توفير دليل وقواعد أساسية وإطار عمل يبدأ من كيفية تخطيط أداء الخدمة المهنية حتى مخرجات الخدمة والتي تتمثل في التقارير التي يصدرها مراقب الحسابات. الأمر الذي دفع المنظمات المهنية سواء الدولية أو الأمريكية أو المصرية لإصدار معايير مهنية تنظم أداء هذه النوعية الجديدة من الخدمات ، فقد قام مجلس معايير المراجعة Auditing Standard Board (ASB) التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بإصدار قائمة تتضمن أحد عشر معياراً توفر إطار عاما لتنظيم أداء خدمات التصديق والتي تعرف بقائمة (معايير خدمات التصديق) Statement on Standards For Attestation Engagement (SSAE No.10)

وتطبق هذه المعايير على الخدمات التي يكلف بها مراقب الحسابات ويقوم بإصدار تقريراً عن إختبار أو فحص أو إجراءات متفق عليها على مجال تكليف أو تأكيدات عن مجال التكليف والتي تعتبر مسئولية طرف أخر ، وتنقسم معايير خدمات التصديق إلى ثلاث مجموعات هي؛ المعايير العامة ، معايير العمل الميداني ، معايير التقرير ، وفيما يلي عرض لهذه المجموعات الثلاث :

General Standards ؛ وتتضمن خمسة معايير :

ينص على أن يكون لدي مراقب الحسابات التدريب الفني الكافي والكفاءة المهنية لأداء الخدمة .

ينص على أنه يجب أن يكون لدي مراقب الحسابات معرفة كافية بمجال التكليف .

وجود مقاييس أو معايير تقييم مناسبة ومتاحة ومفهومة بالنسبة للمستخدمين ، وأن يكون مجال التكليف قابلاً للتقييم باستخدام معايير التقييم المناسبة .

ويتضمن ضرورة توافر الاستقلال لدي مراقب الحسابات في جميع الأمور المتعلقة بالتكليف وخاصة الاستقلال الذهني .

ويتضمن ضرورة قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية عند تخطيط وأداء مهمة التكليف وكذلك عند إعداد التقرير .

Standards of Field Work ؛ وتتضمن معيارين هما:

ويتضمن ضرورة قيام مراقب الحسابات التخطيط الكافي والإشراف الملائم على المساعدين عند أداء خدمات التأكيد .

ويتضمن ضرورة حصول مراقب الحسابات على أدلة كافية وملائمة لتوفير أساس معقول للاستنتاجات التي يقدمها في التقرير .

Standards of Reporting ؛ وتتضمن أربعة معايير :

ويتضمن أنه يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره مجال التكليف أو التأكيدات التي سيتم التقرير عنها، وتوضيح أيضا طبيعة التكليف هل هي عملية إختبار أم عملية فحص وذلك لتحديد نوع التأكيد (إيجابي أو سلبي) ، وأيضا الإشارة إلى المعايير التي تحكم أداء الخدمة .

ويتضمن ضرورة قيام مراقب الحسابات بتوضيح الإستنتاجات التي توصل إليها عن مجال التكليف أو موضوع التأكيد والتي تتعلق بالمعايير المستخدمة بالقياس والتقييم ، وفي حالة وجود إنحرافات جوهرية عن المعايير المستخدمة في التقييم يجب على المراجع تعديل تقريره، بحيث لا يصدر تقرير برأي غير متحفظ وفقا لمفهوم الأهمية النسبية، بمعني حسب تأثيرها على مستخدمي التقرير .

ويتضمن ضرورة أن ينص مراقب الحسابات في تقريره على التحفظات الهامة بخصوص موضوع الإرتباط ، وأيضا على التأكيدات المرتبطة به .

ويتضمن ضرورة قيام مراقب الحسابات بتحديد الأطراف المستفيدة من التقرير ، وفي حالة اقتصار استخدام التقرير على مستخدمين محددين فيجب توضيح ذلك في فقرة مستقلة في نهاية التقرير ، وتحديد هؤلاء المستخدمين .

وتعتبر هذه المعايير موازية لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAS) مع إختلاف بعض المعايير لملائمة التطور في أنواع الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، وفيما يتعلق بمعايير خدمات التأكيد الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فإن المعيار الدولي لخدمات التأكيد المهني رقم (٣٠٠٠) وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية لمراقبي الحسابات، وأيضا توفير الإرشادات لهم لأداء مهام التأكيد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التي تغطيها معايير المراجعة الدولية أو المعايير الدولية للفحص المحدود .

أما عن الوضع في مصر فقد تم إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٣٠٠) لسنة ٢٠٠٨ ، وذلك بهدف تنظيم الأداء المهني لمراقبي الحسابات . وقد أعدت هذه المعايير بما يتفق مع المعايير الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين .

بالإضافة إلى معيارين لمهام التأكد وهما :

نتيجة لما شهده العالم من أحداث اقتصادية تمثلت في انهيار كبري الشركات مثل Enron, Worldcom الأمر الذي أدي إلى اهتزاز الثقة في المعلومات المحاسبية ومصداقيتها ، الأمر الذي أدي إلى الاهتمام بمفهوم جودة التقارير المالية ومحاولة إعادة ثقة المستخدمين في المعلومات التي تحتويها تلك التقارير، ومن ثم صدور قانون Sarbanes – Oxley (SOX) الأمريكي عام ٢٠٠٢ بهدف تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. ويرجع هذا الاهتمام إلى الوصول لآليات تساعد علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية، حتى تلبي إحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية. وسوف يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم جودة التقارير المالية وأهميتها ومداخل قياسها ، وذلك على النحو التالي :

فقد عرفها بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (FASB,2012) جودة التقارير المالية بأنها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، مبوبة بشكل تنظيم هرمي، تتكون من خاصيتين رئيسيتين وهما الملائمة والموثوقية ومجموعة من الخصائص الثانوية (الفرعية) وهي صدق التعبير، وإمكانية التحقق، والقيمة التنبؤية ، والتغذية المرتدة وإمكانية المقارنة ، الثبات ، والتوقيت المناسب (شنين ، ٢٠١٦. ص ٤٤) .

كما أشار (صالح ، ٢٠١٠. ص ٣٩٣) أن جودة التقارير المالية تعني ما تتصف به المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير من مصداقية ، وما تحققه من منفعة لمستخدميها ، مع خلوها من التحريف والتضليل ، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها .

ويري البعض أنه لا يوجد تعريف نهائي متفق عليه لجودة التقارير المالية ، فهي تختلف بإختلاف وجهات نظر وأهداف معدي ومستخدمي التقارير المالية ، فالكثير من الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية لتحديد مفهومها أو كيفية قياسها تدور حول اعتبار أن جودة التقارير المالية جوهر له مظهر آخر يعرف ويقاس به .

لقد أصبحت جودة معلومات التقارير المالية من الأمور المثيرة للإهتمام بالنسبة للأطراف ذوي العلاقة بالشركة ، فالهدف الرئيسي للتقارير المالية هو توفير المعلومات المحاسبية المناسبة بشأن الوضع المالي والتشغيلي للشركة، وذلك لإتخاذ القرارات السليمة من قبل المستثمرين والدائنين، فإذا استطاعت التقارير المالية توفير ذلك تحققت الجودة المطلوبة، وتنبع أهمية جودة التقارير المالية من خلال تخفيض تكلفة رأس المال نتيجة تحديد الاستثمارات الجيدة وتقييم المخاطر، كما تساعد أيضا جودة التقارير المالية علي تخفيض تكلفة الوكالة من خلال التمييز بين المديرين الجيدين وغير الجيدين (Kardan et al, 2015. Pp 20).

وفي نفس السياق يمكن القول بأن جودة التقارير المالية تمثل أداة ملائمة لاكتشاف إدارة الأرباح، وبالتالي تحديد الشركات التي تقوم بمثل هذه الممارسات والرقابة عليها، فعلي مستوي المستثمرين، يؤدي تصنيف الشركات إلي شركات تقوم بإدارة الأرباح من عدمه – من قبل الجهات الرقابية المختصة – إلي توجيه استثماراتهم نحو الشركات الأكثر كفاءة وفعالية، وتحقيق المكاسب وزيادة المدخرات، ومن ثم توفير مصادر التمويل اللازمة للشركات لإجراء التوسعات ، أما علي المستوي القومي يترتب علي حماية مستخدمي المعلومات المحاسبية ضد ممارسات إدارة الأرباح، تحسين قرارات الاستثمار وتخصيص الموارد الاقتصادية بين الشركات ، وزيادة كفاءة سوق رأس المال ، وتدنيه حالات الإفلاس والانهيارات المالية ، وانتعاش الاقتصاد القومي بصفة عامة (صالح، ٢٠١٠. ص ٣٩٤) .

ومما سبق يري الباحث أنه لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا كانت غير سليمة أو مضللة وتفتقد الجودة المطلوبة، حيث أن أهمية جودة التقارير المالية تنبع من جودة

المعلومات المحاسبية، نظرا لأهمية هذه المعلومات وتأثيرها على قرار المستخدمين أو أصحاب المصالح، فعندما تكون معلومات التقارير المالية جيدة تساعد المستخدمين على اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب .
يمكن قياس جودة التقارير المالية من خلال :

يري البعض أن قياس جودة التقارير المالية من خلال قياس جودة الربح هو المدخل الملائم لهذا الغرض لعدة أسباب وهي: الأول هو أن الربح يعتبر هو صافي التدفق الذي تنتجه الموارد المتاحة للشركة، كما أنه يمثل في نفس الوقت مدي نجاح الإدارة في تشغيل الموارد المتاحة في الماضي، الثاني هو أن الربح محصلة التغيرات التي تطرأ علي الأصول والخصوم والتي تم الإعتراف بها في شكل إيرادات ومصروفات والتي ينتج عنها ربح أو خسارة ، وبناءاً عليه فإن أخطاء قياس الربح تعتبر أخطاء قياس الأصول و/ أو الخصوم في قائمة المركز المالي، الثالث أنه من المفترض أن يعكس الربح المحاسبي الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وبالتالي فان علاقات الربح بكل من التدفقات النقدية والتغير في القيمة السوقية لحق الملكية تعتبر محل الاهتمام كمؤشرات علي جودة الربح ومن ثم جودة التقرير المالي (أبو الخير ، ٢٠٠٩ . ص٢٠:٢١) .
ومن أهم آلياته ما يلي :

يعد الإستحقاق المحاسبي أحد أهم مداخل إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً واستخداماً ، وذلك بسبب أن العديد من حسابات الإستحقاق ، خاصة حسابات المخصصات المحاسبية المختلفة تخضع للتقدير الشخصي ، وقد تستغل الإدارة ذلك بشكل انتهازي لتحقيق مصالحها الذاتية من خلال الإفصاح عن أرباح معينة تكون ناتجة عن هذا التقدير أو من أجل تحسين معلومات التقارير المالية .
ويتمثل الربح الناتج عن الإستحقاق المحاسبي والذي يطلق عليه الإستحقاق الإجمالي Total Accruals (TAs) في الفرق بين صافي الربح قبل البنود غير العادية والإستثنائية ، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (أمين ، ٢٠١٦. ص ٤٧) .
ويتكون الاستحقاق المحاسبي من شقين هما الإستحقاق الإختياري Discretonary Accruals (DAs) والاستحقاق غير الاختياري Nondiscretonary Accruals (NDAs) . ويقصد بالاستحقاق الإختياري استخدام الإدارة لأساس الأستحقاق لتحقيق الأرباح المستهدفة اعتماداً علي استخدامها لحكمها الشخصي في اعداد بعض التقديرات المحاسبية ، ويستخدم الاستحقاق الاختياري كمؤشر لإدارة الأرباح ، حيث يشير (DAs) الموجب إلي أن هناك تأثيرً متعمداً أو تحكماً في اتجاه زيادة الأرباح ، بينما يشير (DAs) السالب إلي أن هناك تأثيراً أو تحكماً في اتجاه تخفيض الأرباح ، أما الاستحقاق غير الإختياري فهو عبارة عن استخدام أساس الإستحقاق بشكل طبيعي لمقابلة الإيرادات والمصروفات دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الأساس لتحقيق مصلحة ، أي أنه يمثل ما يجب أن تكون عليه الإيرادات والمصروفات وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (صالح ، ٢٠١٠. ص ٣٤) .

يقصد بالتحفظ المحاسبي بأنه القابلية للتحقق غير المتماثلة للإعتراف بالأرباح مقابل الخسائر ، وهذا التعريف في شكله التقليدي يتطلب عند إعداد القوائم المالية عدم توقع الربح ولكن توقع كل الخسائر ، والتحفظ المحاسبي يفرض متطلبات أكثر صرامة عند الإعتراف بالمكاسب الاقتصادية أكثر منها عند الإعتراف بالخسائر (غازي ، ٢٠١٦. ص٧٦) . وينقسم التحفظ المحاسبي إلى (محمد، ٢٠١٦. ص ٥٧):

Conditional Conservatism : يتمثل في الإسراع بالإعتراف بالخسائر المتوقعة في قائمة الدخل وتأجيل الإعتراف بالأرباح المتوقعة ويسمي أحياناً بالإعتراف الفوري بالخسائر ، أو عدم تماثل توقيت الأرباح .

Unconditional Conservatism: ويسمي أحياناً بالتحفظ المستقل لأنه مستقل عن وقوع الأحداث فهو ينتج عن الإجراءات المحاسبية المستخدمة لقياس وتسجيل الأصول بقيم دفترية تقل عن القيمة السوقية لها خلال عمرها الإنتاجي ويمكن قياس التحفظ غير المشروط من خلال النسبة بين القيم السوقية والدفترية للمنشأة، ويتم تطبيق التحفظ غير المشروط من خلال المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة (والتي تعالج كنفقات بدلاً من رسملتها) ، وكذلك إهلاك الأصول الملموسة بطريقة الإهلاك المتناقص مقارنة بإهلاكها الاقتصادي .

والذي من أهم آلياته ما يلي :

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي مجموعة السمات الوصفية التي يتعين توافرها في المعلومات المحاسبية التي تحويها التقارير المالية المنشورة والتي تجعلها مفيدة لمستخدميها ، ولكي تكون المعلومات مفيدة فيجب أن تكون ملائمة وتساعد مستخدميها في تقييم أحداث الماضي والحاضر والمستقبل كما يجب أن تكون ذات معاملات ثقة عالية وخالية من الأخطاء الهامة وصادقة العرض ، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية قابلة للمقارنة ومتسقة وقابلة للفهم، مع مراعاة الأهمية النسبية لمعلومات التقارير المالية بمعني عدم إغفال الأخطاء الهامة التي يكون لها تأثير هام علي قرارات العديد من المستخدمين (حشاد ، ٢٠١٢. ص ٩٠) .

ويري البعض أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تعتبر أداة قياس شاملة لجودة التقارير المالية، وذلك لانها تشمل المعلومات المالية وغير المالية بعكس المقاييس التي تستند إلى تقييم جودة الربح كآلية لقياس جودة التقارير المالية ، والتي تركز على المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية لقياس جودة التقارير المالية (Beest et al, 2009. P 8) . فقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أنه يمكن قياس جودة التقارير المالية من خلال تقييم توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، حيث قام بتقسيم هذه الخصائص إلى مجموعتين هما (IASB,2010) ، ويمكن تناول هاتين المجموعتين كالأتي :

حيث تتحقق خاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية عندما تكون هذه المعلومات قادرة على خلق اختلاف في القرارات التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات (IASB, 2010. pp. 17). أي عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تعزيز، أو تصحيح تقييماتهم الماضية (صالح ، ٢٠٠٩. ص ٢٨) .

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون ذات قيمة تنبؤية ، أو قيمة تأكيدية أو كليهما ، وتتحقق القيمة التنبؤية للمعلومات عندما يكون من الممكن استخدام هذه المعلومات للتنبؤ بالنتائج المستقبلية للمنشاة ، كما تتحقق القيمة التأكيدية للمعلومات في حالة قدرتها على تعزيز التنبؤات السابقة أو تغيرها . (IASB, 2010. pp. 17)

حيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عندما تكون هذه المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الخطأ، فتكون كاملة في حالة توافر جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لفهم طبيعة المعلومات المحاسبية، وأيضا تكون محايدة في حالة خلوها من التحيز في اختيار أو عرض هذه المعلومات لتحقيق مصلحة طرف معين من مستخدمي هذه المعلومات على حساب طرف أخر، كما تكون المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء في حالة عدم احتواءها على أخطاء جوهرية (IASB, 2010. pp. 18).

(Comparability) : حيث تتحقق خاصية القابلية للمقارنة عندما تكون المعلومات المحاسبية لشركة ما قابلة للمقارنة مع المعلومات المشابهة لها لشركات مختلفة أو مع معلومات مشابهة لها مع نفس الشركة على مدار فترات مالية مختلفة (IASB, 2010. pp. 20).

(Verifiability) : حيث تتحقق خاصية القابلية للتحقق في حالة وصول الأطراف المستقلة والتي لديها الخبرة والمعرفة إلى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة (IASB, 2010. pp. 20).

(Timeliness) : وتتحقق خاصية التوقيت المناسب في حالة توافر المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار فى الوقت المطلوب والتأثير على قراراتهم (IASB, 2010. pp. 21).

(Understandability) : وتتحقق خاصية القابلية للفهم عند تصنيف وتمييز وعرض المعلومات بوضوح واتساق لمستخدمي التقارير المالية (IASB, 2010. pp. 21) .

يبدو أن حالات الإخفاق التي حدثت لكثير من الشركات الرائدة في بعض من البورصات العالمية، كانت من أسباب تزايد الطلب على التوسع في الإفصاح عن أداء الشركات، الأمر الذي شكل ضغطاً على واضعي معايير المحاسبة ومن ثم معدي التقارير المالية لزيادة جودتها حيث جاءت التوصيات الصادرة عن هيئات وضع معايير المحاسبة لتؤكد على ضرورة الاتجاه نحو التوسع في الإفصاح لزيادة جودة التقارير المالية، وهناك العديد من الأسباب التي تبرر تقييم كمية الإفصاح كجزء أساسي لتقييم جودة التقارير المالية، من أهمها ما يلي (جازية ، ٢٠١٤. ص ١١٣) :

- أن الإفصاح المحاسبي وجودته يلقي اهتماماً ملحوظاً من كافة الأطراف، خاصة واضعي معايير المحاسبة والمتعاملون في أسواق المال، وذلك لتأثيره على جودة التقارير المالية .
- إن زيادة مستوي الإفصاح المحاسبي تنعكس إيجابياً علي جودة المعلومات المنشورة وتزيد من الثقة والاعتماد عليها وتساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات أكثر رشداً .
- إن الشفافية تمثل أحد الركائز الأساسية لتحقيق حوكمة جيدة .

وتعتبر الأهمية النسبية Materiality من أكثر القيود المفروضة على كثافة المعلومات التي توفرها التقارير المالية . وقد ورد مفهوم الأهمية النسبية في كثير من الأطر المفاهيمية للمحاسبة ، فقد أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في الفقرة (٣٠) من إطاره المفاهيمي أن البند يعتبر مادياً أو ذات أهمية نسبية إذا ما كان حذفه أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في قرارات المستخدمين الاقتصادية المبنية علي واقع التقارير المالية ، كما أوضح مجلي معايير المحاسبة المالية FASB في بيانه رقم (٢) أن الأهمية النسبية هي مقدار أو قيمة الحذف أو طبيعة التحريف الذي يشوب المعلومات المالية سواء كان قائماً بذاته أو مجتمعاً مع غيره في ضوء الظروف المحيطة ، والذي يؤثر علي حكم الشخص

الذي يعتمد علي تلك المعلومات ومن ثم التأثير علي قراراته المبنية علي تلك المعلومات (صالح ، ٢٠٠٩. ص ٧٢) .

يتناول الباحث في هذا القسم أثر خدمات التأكيد علي تحسين جودة معلومات التقارير

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة عدداً من التطورات المهمة التي ترتب عليها تعقيد عملية اتخاذ القرار، وتزايد وتنوع طبيعة ومحتوي ما تحتاجه من المعلومات الملائمة والمعتمدة وبما أن بيئة الأعمال بطبيعتها تتسم بعدم الثبات، أصبح متخذي القرارات الداخليين والخارجيين يهتمون بالمستقبل أكثر من الماضي ، وذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وبالتالي ظهرت الحاجة إلي خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية وذلك لمقابلة الاحتياج المتزايد لهذه المعلومات ورغبة المستخدمين الاعتماد علي تلك المعلومات لتساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة (الحميري ، ٢٠١٦. ص ١٢) .

ولا شك أن متخذي القرارات الاقتصادية يحتاجون إلي المعلومات المحاسبية المستقبلية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات الاستثمار أو التمويل، وعلي الرغم من وجود اتفاق بين التنظيمات العلمية والعملية في البلاد المختلفة علي ضرورة القيام بالتنبؤات والتقديرات المالية لأهمية ذلك؛ فإنه يوجد اختلاف فيما بينهما حول مدي إلزامية نشر هذه المعلومات المحاسبية المستقبلية والإفصاح عنها للمستثمرين، ففي الوقت الذي يعتبر فيه نشر مثل تلك المعلومات ضرورياً وإلزامياً في المملكة المتحدة ، فإن هذا الإفصاح يعتبر اختيارياً في الولايات المتحدة الأمريكية حتى ألان، حيث يكون لإدارة الشركات حرية الاختيار بين الإفصاح عن تلك المعلومات أو عدمه (الفقي ، ٢٠١٤. ص ٣٣) .

حيث يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية Prospective Financial Information للاستخدام على نطاق واسع سواء من قبل الإدارة أو المستثمرين المحتملين أو المساهمين أو المقرضين والهيئات الرقابية والأطراف المعنية الأخرى، ونتيجة للاعتماد على هذه المعلومات من قبل هؤلاء المستخدمين، أصبحت قضية موثوقية هذه المعلومات تثير العديد من المخاوف لدي المستخدمين، وكذلك قدرة مراقبي الحسابات على تعزيز مصداقية هذه المعلومات (Schelluch & Gay, 2006. p. 653) .

وقد تناولت الفقرة الثانية من معيار المراجعة ٣٤٠٠ أنه عند قيام مراقب الحسابات بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية يجب أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية :

- أن الافتراضات التي بني عليها تقديرات الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة .
- أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعدادا جيد علي أساس تلك الافتراضات .
- أن يكون قد تم العرض والإفصاح بشكل مناسب وكافي، وبشكل متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة .

وبعد تقييم مراقب الحسابات لهذه الأمور السابقة يقوم بإصدار تقرير يتضمن نتائج الاختبارات التي قام بها وإبداء الرأي بخصوص مدي معقولية الافتراضات التي تم على أساسها إعداد المعلومات المستقبلية ، وكذلك طريقة إعداد وعرض هذه المعلومات .

ويجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة للتحذير من أن هناك إحتمال لعدم تحقق هذه التنبؤات أو التقديرات بشكل دقيق وذلك نتيجة إحتمال وقوع بعض الأحداث غير المتوقعة في المستقبل ، بالاضافة الي ذلك يجب علي مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره أنه غير مسئول عن الأحداث اوالظروف التي تقع بعد تاريخ التقرير (داود ، ٢٠١٠. ص١٠٢) .

ونظرا لأن الشركات العامة في السوق لديها دافع لتقديم معلومات مالية مستقبلية جيدة، وذلك لجعل الاستثمار في هذه الشركات أكثر جاذبية ، وكما أن المديرين قد يكون لديهم دوافع لتقديم تنبؤات متفائلة بخصوص الأرباح ، مما يؤدي إلى مزيد من المخاوف بشأن مصداقية المعلومات المستقبلية (Schelluch & Gay, 2006. p. 654) . لذلك أشارت دراسة (الحميري ، ٢٠١٦. ص ٢٢:٢٣) بأن المعلومات المالية المستقبلية التي لا يتم الإفصاح عنها وتأكيدها غالبا ما يتم تداولها بصورة غير رسمية ، ولا تخضع للرقابة بل قد تكون مضللة في بعض الأحيان ، بينما الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية وتأكيدها من قبل مراقب الحسابات سوف يزيد من مصداقية المستخدمين لهذه المعلومات والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم وجذب المزيد من الاستثمارات .

كما أشارت دراسة (سعدالدين ، ٢٠١٤. ص ٢٩١) أنه لزيادة دقة المعلومات المالية المستقبلية يجب قيام مراقب الحسابات بمراجعة واختبار المعلومات المالية المستقبلية وإصدار تقرير عنها وفقا للمعيار المصري (٣٤٠٠) ، مما يزيد من الثقة والمصداقية لتلك المعلومات . كما أشارت أيضا دراسة (Schelluch & Gay, 2006. p. 670) أن بعض الدراسات وجدت أن قيام مراقب الحسابات بالتصديق علي المعلومات المالية المستقبلية يحسن من موثوقية هذه المعلومات ولكن بنسبة طفيفة ، بينما دراسات أخري وجدت أن قيام مراقب الحسابات بالتصديق علي المعلومات المالية المستقبلية يضمن سلامة هذه المعلومات وتوفير ضمانات للمستخدمين فيما يتعلق بموثوقيتها وخلوها من الأخطاء .

ويري الباحث أن أهمية خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية تكمن في حاجة متخذي القرار إلى معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم . وعليه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث وصياغته في صورته العدمية كما يلي :

مع تزايد القلق المجتمعي بشأن البيئة، أصبحت العديد من الشركات أكثر إستجابة لمتطلبات المستثمرين وأصحاب المصلحة في الحصول على معلومات بشأن المسئولية البيئية للشركات ، حيث قامت العديد من الشركات بالإفصاح عن هذه المعلومات في شكل تقارير بيئية دورية تصدر بشكل منفصل عن القوائم المالية السنوية، غير أن هذه التقارير تختلف من شركة الي أخري ، لذلك فان المعلومات الواردة في كثير من هذه التقارير البيئية تفتقر إلى المصداقية ، نظرا لعدم التأكيد عليها من قبل مراقب الحسابات (Beets & Souther, 1999. p. 129) .

حيث يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي بمثابة أداة الاتصال التي يستخدمها مراقب الحسابات في توصيل رأيه عن مدي كفاءة المنشأة في الالتزام بالأداء البيئي إلى أصحاب المصلحة، حيث يمدهم بإمكانية الاطمئنان إلي سلامة الموقف البيئي للمنشأة .

وبالتالي لم يعد اهتمام مهنة المراجعة بالأمور البيئية قاصرا علي أخذ تلك الأمور في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية المنشورة للمنشآت من خلال دراسة الآثار البيئية علي عناصر القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وذلك طبقا لما ورد بالنشرة الدولية لممارسات المراجعة رقم (١٠١٠) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وإنما أصبح عليهم القيام بأداء خدمة مهنية مستقلة ومتكاملة ومنفصلة عن خدمة مراجعة القوائم المالية وهي خدمة تأكيد التقرير البيئي، والتي يقوم المراجعون من خلالها بفحص الأداء البيئي للمنشآت ومدي التزامها بالقوانين والأنظمة والسياسات البيئية، ومن ثم مطابقة نتائج ذلك الفحص مع التقرير البيئي للمنشاة، ثم إصدار تقرير للتصديق علي مدي صحة ودقة المزاعم التي اشتمل عليها التقرير البيئي (قربط، ٢٠٠٨. ص ٢١١).

كما أشارت دراسة (Moroney et. al., 2012. p. 4) إلى أن أصحاب المصلحة لا يهتمون بالأداء المالي للشركة فقط، ولكن يهتمون أيضا بالأداء البيئي وأن التركيز المتزايد من جانب أصحاب المصلحة على الأداء البيئي للشركة قد زاد من الطلب على تأكيد الإفصاح البيئي . وعلى مراقب الحسابات القيام بعدة خطوات في سبيل إبداء الرأي المهني الذي يقدم من خلاله مستوي ملائم من التأكيد المهني على التقرير البيئي للمنشأة ، ومن أهم تلك الإجراءات ما يلي (قربط ، ٢٠٠٨. ص ٢١٧) :

أ- معرفة طبيعة نشاط المنشأة وما يترتب عليه من آثار ومخرجات بيئية .

ب-معرفة القوانين والنظم والسياسات البيئية المعمول بها .

ج-فحص وتقييم الإجراءات الإدارية والرقابية المستخدمة من قبل الإدارة البيئية داخل المنشأة .

د- التحقق من الالتزام بسياسات وإجراءات الأداء البيئي المعتمدة، وذلك من قبل العاملين داخل المنشأة والإدارات ذات العلاقة بالأداء البيئي .

ه- فحص المستندات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة والقيام بفحصها والتحقق من سلامة ذلك الأداء وتماشيه مع القوانين والنظم والسياسات البيئية المعمول بها .

و- مقارنة نتائج الفحص والتقييم التي توصل إليها مراقب الحسابات مع المعلومات التي أوردتها المنشأة في تقريرها البيئية بهدف إبداء الرأي بشأن مدي صدق وصحة تلك المعلومات .

ز- قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير للتصديق على صحة وسلامة ما ورد في تقرير الإدارة بشأن الأداء البيئي .

تعتبر التقارير البيئية من المفاهيم الديناميكية المتطورة من أجل التكيف مع التغير الإجتماعي والبيئي السريع ، حيث تنمو تلك التقارير وتتوسع بسرعة كما أن تأكيد التقرير البيئي من قبل مراقب الحسابات ينمو على نحو متناسق، وينظر إلى تأكيد التقرير البيئي على أنه عنصر أساسي لضمان مصداقية تلك التقارير (Edgley et. al., 2010. p. 532) . كما يتم الاتجاه نحو التقارير المتكاملة ، حيث يتطلب من الشركات الإفصاح عن نتائج الأداء المالي وغير المالي على حد سواء ، وهنا سوف تحتاج أصحاب المصلحة إلى التحقق من خلال مراقب الحسابات عن مدي صدق وسلامة المعلومات غير المالية التي تقدمها هذه الشركات (Darus et. al., 2014. p. 254) .

:(Beets & Souther,1999. P133:134)

- قد تكون هناك حاجة إلى معايير إضافية لإعداد التقارير البيئية ، وقيام مراقب الحسابات بالتأكيد على تقارير البيئية من شأنه تحسين الإفصاح البيئي .
- سيؤدي التأكيد على التقارير البيئية إلى تأكيد إضافي ومصداقية في التقارير المالية للشركات ذات الاعتبارات البيئية .

- سوف يؤدي التأكيد على التقارير البيئية إلى تخفيض خطر التقاضي وغيره من الإجراءات التي يتخذها المساهمون أو السلطات التنظيمية فيما يتعلق بالمعلومات الخاطئة في التقارير البيئية، حيث أن التأكيد الخارجي من قبل مراقب الحسابات .

كما يعتبر الإفصاح الإختياري البيئي أداة للحد من عدم تماثل المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة ، لذا يجب أن يكون دقيقا وموثوقا ويمكن تحقيق ذلك إذا ما تم التأكيد على المعلومات البيئية المفصح عنها من قبل مراقب الحسابات ، وبالرغم من أن التأكيد البيئي لازال إختياريا إلا أن العديد من الشركات تلجأ لهذا التأكيد بدافع الحاجة إلى إثبات مصداقية وتحسين جودة المعلومات المفصح عنها بشأن البيئة (Fazzini & Maso, 2016. p. 231) . ويري البعض أن تقرير مراقب الحسابات عن الأداء البيئي يساهم في إضفاء مزيد من الثقة والاطمئنان على التقارير المالية، مما يزيد من اعتماد المستثمرين على تلك التقارير في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، وإمكانية تعديل وترشيد قرار الاستثمار في أسهم المنشأة (مسعود ، ٢٠٠٧ . ص٨٧) .

وقد توصلت دراسة (Moroney et. al., 2012. p. 25) أن قيام مراقب الحسابات بالتأكيد علي المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بشأن الأداء البيئي يعزز من جودة التقارير البيئية ، كما أشارت أيضا أن التأكيد من قبل مراقب الحسابات يساعد علي تحسين نظم الإدارة البيئية علي المدى الطويل . كما توصلت دراسة (Fazzini & Maso, 2016. p. 239) أن الإفصاح الاختياري البيئي يصبح ذات قيمة عندما يخضع لتأكيد من مراقب الحسابات ، كما يحسن من القيمة السوقية للشركة .

ويستنتج مما سبق أهمية تأكيد التقرير البيئي في تحسين جودة معلومات التقارير البيئية ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية وتحسين قرارات الاستثمار في الشركة بالنسبة للمستثمرين ، وتحسين القيمة السوقية للشركة . وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث وصياغته في صورته العدمية كما يلي :

تعتمد كفاءة أسواق المال بدرجة كبيرة علي جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية والتي تتأثر بسلامة تطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد وعرض القوائم والتقارير المالية ، وقد أدي انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى وتورطها في فضائح غش وفساد مالي إلي زيادة الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات ليصبح ذو أهمية كبيرة لدي أصحاب المصلحة مثل المستثمرين والدائنين والبورصات وهيئات أسواق المال العالمية والمنظمات الدولية ، وقد نتج عن هذا الاهتمام صدور قانون Sarbanes-Oxley Act في عام ٢٠٠٢ وبدأ تطبيقه علي الشركات العامة المقيدة في هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية وذلك بهدف الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات (داود ، ٢٠١٠. ص ٩٤) .

وأيضاً صدور كل من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية في أغسطس ٢٠٠٥ والمعدل في فبراير ٢٠١١ ، ومشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية في نوفمبر ٢٠٠٦، وكذلك القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة في مارس ٢٠٠٧ ، وأيضا قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية في ابريل ٢٠٠٧ بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، وبناءا علي ذلك أصبحت الشركات المقيدة وغير المقيدة

بالبورصة ملزمة بأن تعرض علي المساهمين تقريرا بمدي التزامها بقواعد الحوكمة، وأسباب عدم الالتزام إن وجدت علي أن يتم عرض هذا التقرير علي المساهمين وهيئة سوق المال، كما أن مراقب الحسابات لتلك الشركات مسئولاً عن التصديق علي مزاعم الإدارة بشأن مدي التزامها بقواعد الحوكمة، وإخطار الهيئة العامة للرقابة المالية بصورة من هذا التقرير قبل انعقاد الجمعية العمومية .

وقد أشارت دراسة (مهران ، ٢٠١٥. ص ٨٠) أن الهدف من خدمة التصديق علي مدى إلتزام الشركات بقواعد الحوكمة هو الوقوف علي الوضع الحقيقي لإلتزام الشركات الحوكمي ، وإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية علي الإفصاح الحوكمي للشركات، وإعداد تقرير بتأكيد مهني ايجابي بشأن مدى الإلتزام بقواعد الحوكمة وتقديمه لأصحاب المصلحة ومتخذي القرار وذلك بغرض تحسين جودة معلومات التقارير المالية ومدي إمكانية الإعتماد عليها ، فضلاً عن حاجة متخذي قرار الاستثمار في أسهم الشركات التي تقوم بالإفصاح عن مدي الالتزام بقواعد الحوكمة يحتاجون لإضفاء المصداقية علي هذه الإفصاحات .

وفي نفس السياق تري دراسة (شحاته ، ٢٠٠٨) أن هناك طلب كلي على التأكيد المهني على إفصاح الإدارة بشأن مدي التزام الشركة بقواعد الحوكمة نظرا لأهمية المحتوي المعلوماتي لهذا الإفصاح بالنسبة لمتخذي القرارات، ولتخفيض خطر المعلومات الذي يواجهه متخذو القرارات عند اعتمادهم على تقرير الإدارة عن الإفصاح الحوكمي، لذلك ظهرت الحاجة إلى قيام مراقب الحسابات بالتصديق على هذه الإفصاحات .

ونظراً لأن الإلتزام بتطبيق قواعد وإجراءات الحوكمة أحد العوامل الأساسية لزيادة جودة ومصداقية التقرير المالي، فالشركات التي لا تقوم بتطبيق قواعد وإجراءات حوكمة الشركات بصورة جيدة لديها رقابة غير كافية على عملية التقرير المالي، وانخفاض جودة التقارير المالية لهذه الشركات واحتوائها على معلومات مضللة (داود ، ٢٠١٠. ص ٩٤:٩٥) ، فإن القيمة المضافة من التوكيد المهني علي إفصاح الشركات عن مدي التزامها بقواعد حوكمة الشركات تتمثل في السعي وراء زيادة مصداقية وتحسين جودة المعلومات المفصح عنها والتي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في اتخاذ القرار، والحد من مخاطر عدم التأكد ، وسد فجوة الثقة بين مديري الشركات وأصحاب المصلحة بهدف جذب رؤوس الأموال والحفاظ علي الثقة في أسواق المال، ودفع الإدارة نحو التحسين المستمر وذلك لإعطاء الفرصة للإدارة للاستجابة لتوصيات ومقترحات مراقب الحسابات، لذلك ظهرت الحاجة إلي خدمات مراقب الحسابات للتصديق علي تقارير الإدارة بشأن مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات (مهران ، ٢٠١٥. ص ٩٧) .

كما توصلت دراسة (Jones & Solomon, 2010) إلى أن التأكيد المهني على تقارير الأداء غير المالي مثل مدي الالتزام بحوكمة الشركات هو أمر ضروري من أجل زيادة المصداقية وإمكانية الاعتماد وإضفاء الثقة وتحسين جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تلك التقارير .

ويري الباحث أن تقرير الإدارة عن التزامها بقواعد حوكمة الشركات يعني الانضباط المالي والإداري لهذه الشركات، ومن ثم انضباط عملية التقرير المالي وبالتالي معلومات سليمة تمكن متخذو القرارات من اتخاذ قرارات صحيحة وجذب المزيد من الاستثمارات، مما يدفع الإدارة إلي تحسين صورتها أمام أصحاب المصلحة من خلال تقريرها بشأن الالتزام بقواعد الحوكمة وقد يكون هذا التقرير مضلل ، وهنا تأتي أهمية التأكيد المهني في التأكد من صحة ومصداقية مزاعم الإدارة الواردة في هذا التقرير

كما يلي :

تناول البحث في الإطار النظري أهمية خدمات التأكيد المهني في تحسين جودة معلومات التقارير المالية، وإستكمالاً لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية في البيئة المصرية، فإن هذا القسم يتناول الدراسة الميدانية من خلال إستقراء وتحليل أراء المتخصصين بهذا المجال ، وتتناول الدراسة الميدانية في هذا القسم النقاط التالية :

٥/١ فروض الدراسة الميدانية .
٥/٢ الهدف من الدراسة الميدانية .
٥/٣ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية .
٥/٤ خصائص عينة الدراسة .
٥/٥ تصميم أداة البحث .
٥/٦ الرموز الإحصائية المستخدمة .
٥/٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة .
٥/٨ نتائج التحليل الإحصائي وإختبارات الفروض .

ويمكن تناول ماسبق بالتفصيل كالأتي :

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقاً للهدف منها، يمكن صياغة فروض الدراسة في صورتها العدمية على النحو التالي :

تقوم الدراسة الميدانية على إختبار فرض رئيسي وما يتفرع منه من فروض ، ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية :

لايؤثر تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

لايؤثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

لايؤثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

تستهدف الدراسة الميدانية في المقام الأول إختبار فروض الدراسة وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ومراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، ومستخدمي التقارير المالية وذلك بشأن دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية في البيئة المصرية.

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الإعتماد على أسلوب العينة العشوائية العنقودية (متعددة المراحل) في إختيار عينة الدراسة والمكونة من ١٦٢ فرد، وقد قام

الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت أعضاء هيئة التدريس بالجامعات ومراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، وتم أيضاً الاعتماد على خدمات الانترنت في توزيع قوائم الاستقصاء من خلال استخدام البريد الالكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، حيث قام الباحث بإنشاء وتصميم رابط خاص بقائمة الإستقصاء على شبكة الإنترنت من خلال خدمة Googel Drive وهو كالأتي :
https://docs.google.com/forms/d/1MwSzDW_wD2x8uGvxXnN99FY2JrlHkBMudI1VqTQZOM/edit?usp=drive_web
وذلك لتمكين الفئات المستهدفة من الإجابة على قائمة الإستقصاء .

بنود العينة	الإستمارات المرسلة	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلى المرسلة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	استمارات من خلال الانترنت	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
							العدد	النسبة
أعضاء هيئة التدريس	٣٠	٢٤	%٨٠	٤	٢٠	١٣	٣٣	%٢٠.٤
مراقب الحسابات	٣٥	٣٠	%٨٥.٧	٣	٢٧	٣١	٥٨	%٣٥.٨
مستخدمي التقارير المالية	٤٥	٤٣	%٩٥.٥	-	٤٣	٢٨	٧١	%٤٣.٨
الإجمالي	**١١٠**	**٩٧**	**%٨٨.١**	**٧**	**٩٠**	**٧٢**	**١٦٢**	**%١٠٠**

فيما يخص الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة فتم إستخراج التكرارات والنسب المئوية ، وذلك بهدف وصف خصائص أفراد العينة وذلك كما يلي :
والجدول التالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي وذلك على النحو التالي :

الفئات	بكالوريوس في المحاسبة		دبلوم دراسات عليا في المحاسبة		ماجستير في المحاسبة		دكتوراه في المحاسبة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الإجمالي	٨٩	%٥٤.٩	١٩	%١١.٧	٣٣	%٢٠.٤	٢١	%١٣

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي، فنجد أن عدد الحاصلين علي درجة بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة ٨٩ مفردة بنسبة ٥٤.٩% من حجم العينة وبلغ عدد الحاصلين علي دبلوم دراسات عليا في المحاسبة ١٩ مفردة بنسبة ١١.٧% ، في حين بلغ عدد الحاصلين علي ماجستير في المحاسبة ٣٣ مفردة بنسبة ٢٠.٤% من حجم العينة، وأخيراً نجد أن عدد الحاصلين

علي درجة دكتوراه في المحاسبة ٢١ مفردة بنسبة ١٣% من حجم العينة، وهذا يدل علي أن العينة التي تم إجراء الدراسة عليها يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبة بموضوع الدراسة .

والجدول التالي يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة وذلك على النحو التالي :

الفئات	عضو هيئة تدريس بالجامعات		مراقب حسابات		مستثمر أو محلل مالي أو غيرهم من مستخدمي التقارير المالية	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الإجمالي	٣٣	٢٠.٤%	٥٨	٣٥.٨%	٧١	٤٣.٨%

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة نجد أن عدد أعضاء هيئة التدريس بالجامعات بلغ ٣٣ مفردة بنسبة ٢٠.٤% من حجم عينة الدراسة ، في حين بلغ عدد مراقبي الحسابات ٥٨ مفردة بنسبة ٣٥.٨% من حجم العينة ، بينما بلغ عدد مستخدمي التقارير المالية ٧١ مفردة بنسبة ٤٣.٨% من حجم العينة ، وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة .

والجدول التالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة وذلك على النحو التالي :

الفئات	أقل من ٥ سنوات		من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات		أكثر من ١٠ سنوات	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الإجمالي	٢٩	١٧.٩%	٦٠	٣٧%	٧٣	٤٥.١%

من جدول (٤) والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العلمية، فنجد أن ٢٩ مفردة بنسبة ١٧.٩% من حجم العينة من أصحاب الخبرات أقل من ٥ سنوات، في حين نجد أن ٦٠ مفردة بنسبة ٣٧% من عينة الدراسة تتراوح خبراتهم بين ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات، في حين نجد أن ٧٣ مفردة بنسبة ٤٥.١% من عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من ١٠ سنوات، أي أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال العمل المحاسبي حيث نجد أن ٨٢.١% من حجم أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من ٥ سنوات ، وهذا ينعكس بدورة علي قدرة أفراد العينة علي فهم أسئلة الأستقصاء والإجابة عليها بدقة .

في هذه الدراسة تم الإعتماد على إستمارة الإستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات وتم إعداد الأسئلة التي تكونت لدي الباحث بعد الإنتهاء من الدراسة النظرية لموضوع الدراسة ولقد حاول الباحث مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة من خلال توضيح التالي :

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع الدراسة .
- الحصول على معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالمؤهل العلمي ، جهة العمل ، وعدد سنوات الخبرة .

- تم الإعتماد في تصميم قائمة الإستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي ، وذلك لقياس إجابات أفراد العينة **Likert Scale** وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وللتأكد من مدي ثبات وصدق الإستمارة تم إجراء إختبارات الثبات والصدق لها، وفيما يلي نتناول نتائج إختبار الثبات لقائمة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة وصدقها :

يتم إختبار ثبات وصدق الإستمارة بعدة طرق أهمها معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha ونجد أن المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد ، فإن ذلك يشير إلى ثبات الإستقصاء ويمكن إعتبار نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الإستقصاء ، مع ملاحظة استبعاد أي متغير يحصل على معامل إرتباط إجمالي (Item – Total Correlation) أقل من ٠.٣ بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه ، وفيما يلي نتناول درجة الثبات والصدق لكل مقياس من مقاييس الدراسة :

عبارات القياس	Correlated Item - Total Correlation	معامل الفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف	مقياس الصدق (الجذر التربيعي لالفا)
تحديد أثر التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية					
$X1_1$	٠.٥٠٥	٠.٨٨٥	-	٠.٨٨٥	٠.٩٤٠
$X1_2$	٠.٥٦٠				
$X1_3$	٠.٦٠٦				
$X1_4$	٠.٦٧١				
$X1_5$	٠.٧١٣				
$X1_6$	٠.٥٦٨				
$X1_7$	٠.٦٨٥				
$X1_8$	٠.٦٨٩				
$X1_9$	٠.٥٨٤				
$X1_{10}$	٠.٦٢٥				
تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية					
$X2_1$	٠.٥٣٦	٠.٩٠٥	-	٠.٩٠٥	٠.٩٥١
$X2_2$	٠.٧٢٦				
$X2_3$	٠.٦٠٨				
$X2_4$	٠.٧٨٢				
$X2_5$	٠.٤٧٢				
$X2_6$	٠.٦٦١				
$X2_7$	٠.٧١٣				
$X2_8$	٠.٧٨٥				
$X2_9$	٠.٧٢٤				
$X2_{10}$	٠.٦٦٧				
تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية					
$X3_1$	٠.٥٩٢	٠.٩٢٤	-	٠.٩٢٤	٠.٩٦١
$X3_2$	٠.٥٦٩				
$X3_3$	٠.٦٠٤				

				٠.٧٩٦	$X3_4$
				٠.٨٤٥	$X3_5$
				٠.٦٩٩	$X3_6$
				٠.٨١٣	$X3_7$
				٠.٧٢٠	$X3_8$
				٠.٧٨٤	$X3_9$
				٠.٦٨٥	$X3_{10}$

من الجدول السابق نجد أن معامل الثبات لكل بعد على الترتيب (٠.٨٨٥، ٠.٩٠٥ ، ٠.٩٢٤) كما أن معامل الإرتباط الإجمالي لكل عبارة أكبر من (٠.٣) وهذا يعني أن هذه الأبعاد على درجة عالية من الثبات أو بعبارة أخري نجد أن الإستمارة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وبالتالي يمكن الإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي .

يمكن حساب صدق الإتساق الداخلي للإستبانة والذي يعني قياس قوة الإرتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة الإستبانة الكلية ، وذلك كما هو واضح في الجدول التالي :

		AVX1	AVX2	AVX3	AVTOTAL
AVX1	Pearson Correlation	1	.830**	.593**	.890**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	33	33	33	33
AVX2	Pearson Correlation	.830**	1	.475**	.876**
	Sig. (2-tailed)	.000		.005	.000
	N	33	33	33	33
AVX3	Pearson Correlation	.593**	.475**	1	.752**
	Sig. (2-tailed)	.000	.005		.000
	N	33	33	33	33
AVTOTAL	Pearson Correlation	.890**	.876**	.752**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	33	33	33	33

من الجدول السابق يتضح أن معاملات الإرتباط السابقة معاملات ثبات داخلي مقبولة ودالة إحصائياً ، وبذلك يكون الباحث قد تحقق من صدق وثبات فقرات الإستبانة ولذلك تصبح الإستبانة صالحة للتطبيق على عينة الدراسة الأساسية .

تم إعطاء رموز لأسئلة المقياس على النحو التالى :

D1 : ترمز للمؤهل العلمى . D2 : ترمز للوظيفة .

D3 : ترمز لعدد سنوات الخبرة .

$X1_1$.....$X1_{10}$: ترمز إلي أسئلة البعد الأول .

$X2_1$.....$X2_{10}$: ترمز إلي أسئلة البعد الثاني .
$X3_1$.....$X3_{10}$: ترمز إلي أسئلة البعد الثالث .
AVX1: ترمز إلي متوسط البعد الأول .
AVX2: ترمز إلي متوسط البعد الثاني .
AVX3: ترمز إلي متوسط البعد الثالث .
AV total : ترمز إلي المتوسط العام للإستبانة .

لكي يقوم الباحث بإختبار فروض الدراسة المتمثلة في مدي تأثير خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ، فقد تم الإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بإستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 22) ولكي نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة بيانات الدراسة الميدانية لابد أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة .

وقد إعتمد الباحث في معرفة ذلك على إختبار كولمجروف سمرنوف Kolmogorov-Smirnov ، ويقوم إختبار كولمجروف سمرنوف علي إختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرض البديل بأن المجتمع المسحوب منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي، ويتم اتخاذ قرار بناءاً علي قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) بالنسبة إلي قيمة مستوي المعنوية (α)، فإذا كانت (Sig) أكبر من (α) فإن هذا يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ، وفي هذه الحالة يتم الإعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات المعلمية Parametric-Tests .

أما إذا كانت قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوي المعنوية (α) فإننا في هذه الحالة نقبل الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الإعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests ، وقد قام الباحث بإجراء هذا الإختبار على عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي :

أبعاد الدراسة	إحصاء الإختبار Kolmogorov-Smirnov	مستوي الدلالة الإحصائية Asymp-Sig (2 Tailed)	القرار
تحديد أثر التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية علي جودة معلومات التقارير المالية	١.١٦٣	٠.١٣٤	طبيعي
تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي علي جودة معلومات التقارير المالية	١.١٩٢	٠.١١٦	طبيعي
تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات علي جودة معلومات التقارير المالية	١.٢٥٤	٠.٠٨٦	طبيعي

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية Sig للأبعاد الثلاثة على الترتيب (٠.١٣٤، ٠.١١٦، ٠.٠٨٦) وهما أكبر من مستوي المعنوية $\alpha = 0.05$ وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي بأن البيانات الخاصة بهذه الأبعاد تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم الإعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات المعلمية Parametric-Tests .

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة إستخدام الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات المعلمية بالنسبة لجميع الأبعاد، فإن الباحث سوف يقوم بإختبار فروض الدراسة من خلال عدة مستويات :

وهنا يجب توضيح نقطة هامة وهي تفسير المتوسطات من خلال مقياس ليكرت الخماسي ، حيث أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق تماماً ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق تماماً) مقياس ترتيبي والأرقام التي يتم إدخالها إلى البرنامج تعبر عن الأوزان Weights وهي (موافق تماماً = ٥ ، موافق = ٤ ، محايد = ٣ ، غير موافق = ٢ ، غير موافق تماماً = ١) ، وبالتالي يتم أولاً حساب المتوسط المرجح وذلك من خلال إيجاد طول الفترة أولاً وهي عبارة عن خارج قسمة عدد المسافات (٤) على عدد الإختبارات (٥) فنجد أن طول الفترة تساوي ٠.٨ وبالتالي يصبح المتوسط المرجح كما هو في الجدول التالي :

المتوسط المرجح	المستوي
١ ------ ١.٧٩	غير موافق تماماً
١.٨ ------ ٢.٥٩	غير موافق
٢.٦ ------ ٣.٣٩	محايد
٣.٤ ------ ٤.١٩	موافق
٤.٢ ------ ٥	موافق تماماً

يستخدم هذا الإختبار لإختبار الفرضية حول متوسط مجتمع واحد ، وذلك من خلال إختبار فيما إذا كان متوسط العينة يختلف إختلافاً معنوياً عن القيمة الإفتراضية لمعلمة المجتمع .

يستخدم هذا الإختبار لإختبار فرضيات حول متوسطات أكثر من مجتمعين، وذلك لمعرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي ، الوظيفة ، عدد سنوات الخبرة .

فيما يلي يتناول الباحث نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية وإختبارات الفروض على النحو التالي :

ينص الفرض الفرعي الأول في صورته العدمية علي : " لا يؤثر تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية " ، ويتم إختبار مدي صحة هذا الفرض كالأتي :

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
$X1_1$	٧١	٧٢	١١	٦	٢	٤.٢٥٩٣	٠.٨٣٨١٨	موافق
	%٤٣.٨	%٤٤.٤	%٦.٨	%٣.٧	%١.٢			
$X1_2$	٧٢	٧١	١٧	٢	-	٤.٣١٤٨	٠.٧٠٩٠٦	موافق
	%٤٤.٤	%٤٣.٨	%١٠.٥	%١.٢	-			
$X1_3$	٤٠	٨٤	٢٦	١٠	٢	٣.٩٢٥٩	٠.٨٧٤٤٥	موافق
	%٢٤.٧	%٥١.٩	%١٦	%٦.٢	%١.٢			
$X1_4$	٣٨	٨٢	٣٣	٩	-	٣.٩١٩٨	٠.٨١١٢٤	موافق
	%٢٣.٥	%٥٠.٦	%٢٠.٤	%٥.٦	-			
$X1_5$	٣٨	٨٨	٢٩	٧	-	٣.٩٦٩١	٠.٧٦٧٥٣	موافق
	%٢٣.٥	%٥٤.٣	%١٧.٩	%٤.٣	-			
$X1_6$	٢٩	٦٨	٤٢	٢١	٢	٣.٦٢٣٥	٠.٩٦٥٣٣	موافق
	%١٧.٩	%٤٢	%٢٥.٩	%١٣	%١.٢			
$X1_7$	٢٩	٨٠	٣٩	١٢	٢	٣.٧٥٣١	٠.٨٧٨٠٤	موافق
	%١٧.٩	%٤٩.٤	%٢٤.١	%٧.٤	%١.٢			
$X1_8$	٣١	٧١	٤٠	١٧	٣	٣.٦٧٩٠	٠.٩٦٣٠١	موافق
	%١٩.١	%٤٣.٨	%٢٤.٧	%١٠.٥	%١.٩			
$X1_9$	٢٦	٨٥	٣٣	١٢	٦	٣.٦٩٧٥	٠.٩٥٢٨٦	موافق
	%١٦	%٥٢.٥	%٢٠.٤	%٧.٤	%٣.٧			
$X1_{10}$	٣٧	٧٦	٣٢	١١	٦	٣.٧٨٤٠	٠.٩٩٥١٤	موافق
	%٢٢.٨	%٤٦.٩	%١٩.٨	%٦.٨	%٣.٧			
الإجمالي	٤١١	٧٧٧	٣٠٢	١٠٧	٢٣	٣.٨٩٢٦	٠.٨٧٥٤٨	موافق
	%٢٥.٤	%٤٨	%١٨.٦	%٦.٦	%١.٤			

من الجدول السابق نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة على تأييد العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الأول والمتعلقة بمدي تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية، حيث نجد أن المتوسط العام يبلغ ٣.٨٩٢٦ وبمقارنة هذا المتوسط بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت نجد أن عينة الدراسة تؤيد تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية.

بإستخدام إختبار T وذلك لقياس مدي تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وكانت النتائج كما يلي :

One Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقطبة على تحسين جودة معلومات التقارير	10.490	161	0.000	0.49259	0.3999	0.5853

المالية						

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.00) وهي أقل من من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود تأثير لتأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وقبول الفرض البديل بأن تأكيد المعلومات المالية المستقبلية يؤثر علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

(ANOVA Test)

لقياس معنوية الفرق بين أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي ، الوظيفة، الخبرة العملية حول تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك كالأتي :

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	١.٢٥٨	٣	٠.٤١٩	١.١٧٨	٠.٣٢٠	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٦.٢٥٣	١٥٨	٠.٣٥٦			
الكلي	٥٧.٥١١	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.320) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي حول تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلة علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	٠.٣٠٧	٢	٠.١٥٤	٠.٤٢٧	٠.٦٥٣	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٧.٢٠٤	١٥٩	٠.٣٦٠			
الكلي	٥٧.٥١١	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.653) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الوظيفة حول تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلة علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	٠.١٦٩	٢	٠.٠٨٤	٠.٢٣٤	٠.٧٩٢	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٧.٣٤٣	١٥٩	٠.٣٦١			
الكلي	٥٧.٥١١	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.792) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الخبرة حول تأثير تأكيد المعلومات المالية المستقبلة علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

ينص الفرض الفرعي الثاني في صورته العدمية علي : " لا يؤثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية " ، ويتم إختبار مدى صحة هذا الفرض كالأتي :
وذلك كما هو موضح في الجدول التالى :

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
$X2_1$	٤٣	٩٥	١٨	٦	–	٤,٠٨٠٢	٠,٧٢٢١٣	موافق
	%٢٦,٥	%٥٨,٦	%١١,١	%٣,٧	–			
$X2_2$	٣١	٩٥	٢٨	٨	–	٣,٩١٩٨	٠,٧٤٧٤٩	موافق
	%١٩,١	%٥٨,٦	%١٧,٣	%٤,٩	–			
$X2_3$	٢٥	٩٣	٣٦	٧	١	٣,٨٢٧٢	٠,٧٦٠٦٨	موافق
	%١٥,٤	%٥٧,٤	%٢٢,٢	%٤,٣	%٠,٦			
$X2_4$	٣٣	٧٥	٤٤	٩	١	٣,٨٠٢٥	٠,٨٤٧٦٥	موافق
	%٢٠,٤	%٤٦,٣	%٢٧,٢	%٥,٦	%٠,٦			
$X2_5$	٢٧	٩٤	٢٢	١٨	١	٣,٧٩٠١	٠,٨٧٣٥٧	موافق
	%١٦,٧	%٥٨	%١٣,٦	%١١,١	%٠,٦			
$X2_6$	٢١	٨٧	٣٧	١٤	٣	٣,٦٧٢٨	٠,٨٧٦٤٠	موافق
	%١٣	%٥٣,٧	%٢٢,٨	%٨,٦	%١,٩			
$X2_7$	٢٢	٩٢	٣٦	١٢	–	٣,٧٦٥٤	٠,٧٧٦٥٤	موافق
	%١٣,٦	%٥٦,٨	%٢٢,٢	%٧,٤	–			
$X2_8$	٢٤	٨٧	٣٩	١٠	٢	٣,٧٤٦٩	٠,٨٢٨٩٢	موافق
	%١٤,٨	%٥٣,٧	%٢٤,١	%٦,٢	%١,٢			
$X2_9$	٢٤	٩٧	٢٥	١٢	٤	٣,٧٧١٦	٠,٨٧٩٥٤	موافق
	%١٤,٨	%٥٩,٩	%١٥,٤	%٧,٤	%٢,٥			
$X2_{10}$	٢٤	٨٥	٣٨	١٢	٣	٣,٧٠٩٩	٠,٨٧٥٣٥	موافق
	%١٤,٨	%٥٢,٥	%٢٣,٥	%٧,٤	%١,٩			
الإجمالي	٢٧٤	٩٠٠	٣٢٣	١٠٨	١٥	٣,٨٠٨٦	٠,٨١٨٨٢	موافق
	%١٦,٩	%٥٥,٦	%١٩,٩	%٦,٧	%٠,٩			

من الجدول السابق نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة على تأييد العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني والمتعلقة بمدي تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية، حيث نجد أن المتوسط العام يبلغ ٣.٨٠٨٦ وبمقارنة هذا المتوسط بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت نجد أن عينة الدراسة تؤيد تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات

بإستخدام إختبار T وذلك لقياس مدي تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وكانت النتائج ..

One Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
تأثير تأكيد مدى الالتزام بقواعد الأداء البينى على تحسين جودة معلومات التقارير المالية	9.815	161	0.000	0.40864	0.3264	0.4909

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig=0.00) وهي أقل من من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود تأثير لتأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وقبول الفرض البديل بأن تأكيد مدي الإلتزام بقواعد الأداء البيئي يؤثر علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

(ANOVA Test)

لقياس معنوية الفرق بين أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي ، الوظيفة، الخبرة العملية حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك كالأتى :

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	١.٥١٤	٣	٠.٥٠٥	١.٨٢٥	٠.١٤٥	غير معنوي
داخل المجموعات	٤٣.٦٩٤	١٥٨	٠.٢٧٧			
الكلي	٤٥.٢٠٨	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.145) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين

أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	٠.٤٢٥	٢	٠.٢١٣	٠.٧٥٥	٠.٤٧٢	غير معنوي
داخل المجموعات	٤٤.٧٨٣	١٥٩	٠.٢٨٢			
الكلي	٤٥.٢٠٨	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig=0.472) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الوظيفة حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

٣- قياس معنوية الفرق في أراء العينة وفقاً للخبرة ، وذلك كما هو موضح في الجدول التالى :

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	١.١٥٨	٢	٠.٥٧٩	٢.٠٩٠	٠.١٢٧	غير معنوي
داخل المجموعات	٤٤.٠٥٠	١٥٩	٠.٢٧٧			
الكلي	٤٥.٢٠٨	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.127) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الخبرة حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية .

ينص الفرض الفرعي الثالث في صورته العدمية على أنه : " لا يؤثر تأكيد مدي الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية " ، ويتم إختبار مدى صحة هذا الفرض كالأتى :

جـدول (٢٠)
التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والإنحراف المعيارى للأسئلة الخاصة بإختبار الفرض الثالث

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
$X3_1$	٧٢	٧٧	٧	٤	٢	٤,٣١٤٨	٠,٧٧٥٩٨	موافق
	%٤٤,٤	%٤٧,٥٥	%٤,٣	%٢,٥	%١,٢			
$X3_2$	٥٥	٨٣	٢٠	٢	٢	٤,١٥٤٣	٠,٧٧٦٧٧	موافق
	%٣٤	%٥١,٢	%١٢,٣	%١,٢	%١,٢			
$X3_3$	٤٣	٩٦	١٩	٢	٢	٤,٠٨٦٤	٠,٧٣٤٢١	موافق
	%٢٦,٥	%٥٩,٣	%١١,٧	%١,٢	%١,٢			
$X3_4$	٥٠	٧٥	٢٨	٧	٢	٤,٠١٢٣	٠,٨٧٧٥٢	موافق

			%١,٢	%٤,٣	%١٧,٣	%٤٦,٣	%٣٠,٩	
موافق	٠,٨٧٤٠٣	٤,٠٠٦٢	٢	٧	٢٨	٧٦	٤٩	$X3_5$
			%١,٢	%٤,٣	%١٧,٣	%٤٦,٩	%٣٠,٢	
موافق	٠,٩٠١٢٥	٣,٨٨٢٧	–	١٧	٢٥	٨٠	٤٠	$X3_6$
			–	%١٠,٥	%١٥,٤	%٤٩,٤	%٢٤,٧	
موافق	٠,٨٣٧٥٧	٣,٩٨١٥	٢	٨	٢٢	٨٩	٤١	$X3_7$
			%١,٢	%٤,٩	%١٣,٦	%٥٤,٩	%٢٥,٣	
موافق	٠,٨٦٥٨٤	٣,٩٥٦٨	١	١٢	٢٢	٨٥	٤٢	$X3_8$
			%٠,٦	%٧,٤	%١٣,٦	%٥٢,٥	%٢٥,٩	
موافق	٠,٨٠٨٠٠	٣,٩٢٥٩	٣	٤	٢٩	٩٢	٣٤	$X3_9$
			%١,٩	%٢,٥	%١٧,٩	%٥٦,٨	%٢١	
موافق	٠,٨٩٥٨٧	٣,٨٩٥١	٢	٨	٣٨	٧١	٤٣	$X3_{10}$
			%١,٢	%٤,٩	%٢٣,٥	%٤٣,٨	%٢٦,٥	
موافق	٠,٨٣٤٧٠	٤,٠٢١٦	١٨	٧١	٢٣٨	٨٢٤	٤٦٩	الإجمالي
			%١,١	%٤,٤	%١٤,٧	%٥٠,٩	%٢٩	

من الجدول السابق نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة على تأييد العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثالث والمتعلقة بمدي تأثير تأكيد مدي الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية، حيث نجد أن المتوسط العام يبلغ ٤.٠٢١٦ وبمقارنة هذا المتوسط بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت نجد أن عينة الدراسة تؤيد تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات

بإستخدام إختبار T وذلك لقياس مدى تأثير تأكيد مدي الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وكانت النتائج كما يلي :

One Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
تأثير تأكيد مدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية	13.011	161	0.000	0.62180	0.5273	0.7180

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود تأثير لتأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وقبول الفرض البديل بأن تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات يؤثر علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

لقياس معنوية الفرق بين أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العملية حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك كالأتى :

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	١.١٢٣	٣	٠.٣٧٤	١.٠١٣	٠.٣٨٩	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٨.٤١١	١٥٨	٠.٣٧٠			
الكلي	٥٩.٥٣٤	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.389) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي جودة معلومات التقارير المالية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	١.٣٨٦	٢	٠.٩٦٣	١.٨٩٥	٠.١٥٤	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٨.١٤٨	١٥٩	٠.٣٦٦			
الكلي	٥٩.٥٣٤	١٦١	-			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.154) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الوظيفة حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي جودة معلومات التقارير المالية .

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
بين المجموعات	٠,٤٤٩	٢	٠,٢٢٤	٠,٦٠٤	٠,٥٤٨	غير معنوي
داخل المجموعات	٥٩,٠٨٦	١٥٩	٠,٣٧٢			
الكلي	٥٩,٥٣٤	١٦١	–			

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.548) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة من جانب الخبرة حول تأثير تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي جودة معلومات التقارير المالية .

، ويتم إختبار صحة هذا الفرض كالأتى :

يتم التحقق من طبيعة التوزيع الذي تنتمي إليه البيانات عن طريق إستخدام إختبار كولمجروف سمرنوف، وقد وجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.268) وهي أكبر من مستوي المعنوية (α=0.05) وبالتالي فالبيانات الخاصة بالفرض الرئيسي تتبع التوزيع الطبيعي وعليه يتم إستخدام إختبار T لعينة واحدة وذلك لمعرفة مدى معنوية الفرض الرئيسي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالى :

One Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
تأثير خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية	13.259	161	0.000	0.50761	0.4320	0.5832

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig=0.0) وهي أقل من مستوي المعنوية (α=0.05) ، وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود تأثير لخدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وقبول الفرض البديل بأن خدمات التأكيد لمراقب الحسابات تؤثرعلي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

سادساً : الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

١/٦ الخلاصـــــة :

استهدف هذا البحث دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية، ولتحقيق هدف البحث تم تقديم إطار نظري يتمثل في الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وكذلك دراسة ماهية خدمات التأكيد وأنواعها وأهميتها ومتطلبات أدائها والإصدارات المهنية المتعلقة بها، وكذلك دراسة جودة التقارير المالية وأهميتها وكيفية قياسها، ثم قام الباحث بدراسة ميدانية إستكمالاً لتحقيق هدف البحث، وذلك من خلال إستقراء أراء عينة الدراسة والمتمثلة في أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، ومراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة، ومستخدمي التقارير المالية والتي بلغت ١٦٢ مفردة ، وقد تم إستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بإستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 22) وذلك لإختبار فروض البحث .

٢/٦ النتائـــــج :

وقد أشارت نتائج البحث إلي :

١- وجود تأثير لخدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك عند مستوي معنوية ٥% ، وهذا يعني رفض الفرض العدمي بأنه لا يؤثر تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ، وقبول الفرض البديل وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

٢- وجود تأثير لخدمة تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك عند مستوي معنوية ٥% ، وهذا يعني رفض الفرض العدمي بأنه لا يؤثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ، وقبول الفرض البديل وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

٣- وجود تأثير لخدمة تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية وذلك عند مستوي معنوية ٥% ، وهذا يعني رفض الفرض العدمي بأنه لا يؤثر تأكيد مدى الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية ، وقبول الفرض البديل وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

٦/٣ التوصيـــات :

في ضوء ما انتهي إليه البحث، وفي ضوء حدوده، يوصي الباحث بما يلي :

١- ضرورة تطوير الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات في مصر لتشمل خدمات التأكيد، خاصة مع تزايد الطلب عليها من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية .

٢- ضرورة زيادة التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات للقيام بأداء خدمات التأكيد ، وذلك من خلال إلزام مراقبي الحسابات بالحصول على الشهادات المهنية التي تمكنه عقد ورش عمل للطلاب في الواقع العملي لربط الجانب العلمي بالعملى .

٣- ضرورة صدور معايير مهنية لتتضمن إرشادات بشأن شكل ومحتوي التقارير التي تعدها الشركة بهذا الخصوص ، مع ضرورة إلزام الشركات بإعداد مثل هذه التقارير وضرورة تأكيد مراقب الحسابات عليها .

٦/٤ مجالات البحث المقترحة :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده والنتائج التي توصل اليها يعتقد الباحث أن هناك أهمية لإجراء المزيد من البحث وتعتبر من النقاط الهامة من وجهة نظر الباحث ما يلى :

- دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على قراري الإستثمار ومنح الائتمان .
- دراسة أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على فجوة التوقعات في المراجعة .
- دراسة أثر خدمات التأكيد المهني على استقلالية مراقب الحسابات .
- دراسة محددات خدمات التأكيد وأثرها على قبول مراقب الحسابات لأداء هذه الخدمات .
- دراسة العلاقة بين خدمات التأكيد المهني وجودة المراجعة .

المراجـــــع

أولاً : المراجع العربية

١. لطفي ، أمين السيد أحمد (٢٠٠٨) " المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes "Oxley –، الدار الجامعية، الإسكندرية .

١. أبو الخير ، مدثر طه (٢٠٠٧) ، " أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية علي جودة التقارير المالية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الثاني .
٢. الباز ، ماجد مصطفي على (٢٠١٢) ، " جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة – جامعة قناة السويس، العدد الأول- المجلد الثالث.
٣. حجازي ، وجدي حامد (٢٠١٥) ، " القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد رقم ٥٢، الجزء الأول .
٤. ريشو ، بديع الدين (٢٠١٣) ، " جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس) دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول .
٥. سعدالدين ، إيمان محمد (٢٠١٤) ، " إطار مقترح للمعلومات المالية المستقبلية واختباره من منظور المستثمرين في سوق الأوراق المالية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول- المجلد الثاني .
٦. شحاته ، شحاته السيد (٢٠٠٨) ، " المتطلبات المهنية لمراجعة مدي التزام الشركات المقيدة بالبورصة بقواعد الحوكمة - دراسة انتقاديه وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة – جامعة طنطا .
٧. صالح ، رضا إبراهيم (٢٠٠٩) ، " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني - مجلد (٤٦) الجزء الثاني .
٨. ـــــــ (٢٠١٠) ، " العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها علي جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الثاني - الجزء الثاني .

٩. عبدالمولي ، ناصر خليفة (٢٠٠٧) ، " مسئولية مراجع الحسابات عند خدمات التأكيد طبقا لمعايير المراجعة الدولية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة – جامعة بني سويف ، العدد الثالث .
١٠. على ، عبدالوهاب نصر (٢٠٠٠) ، " دراسة انتقاديه لدور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الثاني .
١١. ـــــــ (٢٠٠٧) ، " إطار مقترح لمراجعة مدي التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بقواعد الحوكمة"، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي السنوي السابع ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، المجلد الأول .
١٢. قربط ، عصام (٢٠٠٨) ، " خدمة التقرير البيئي : دراسة ميدانية على مهنة المراجعة في سوريا " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول - المجلد الأول .

١. إبراهيم ، علاءالدين توفيق (٢٠٠٩) ، " دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ونطاق الإفصاح الاختياري للتقارير المالية المنشورة: دراسة نظرية وميدانية " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة طنطا .
٢. أمين ، موسي عبدالجليل صابر محمد (٢٠١٦) ، " مدخل مقترح لقياس أثر خصائص الشركة علي جودة التقارير المالية" دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنصورة .
٣. جازيه ، محمد مجدي (٢٠١٤) ، " العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة التقارير المالية في البنوك " دراسة نظرية وتطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة طنطا .
٤. حسن ، أحمد عبدالعزيز أحمد (٢٠١١) ، " تطوير دور مراجع الحسابات في تقييم تقارير الإدارة عن كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية" دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة القاهرة .
٥. الحميري ، جمال عبدالحق راجح (٢٠١٦) ، " خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً ودورها في الحد من مخاطر الأعمال " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة أسيوط .
٦. داود ، مني محمد علي (٢٠١٠) ، " خدمات التأكيد : دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعي الحسابات في مصر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة طنطا .
٧. شنين ، علي خيرالله (٢٠١٦) ، " جودة التقارير المالية في ضوء ممارسات التحفظ المحاسبي مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنصورة .
٨. الفقي ، مصطفي إبراهيم عبدالحليم أحمد (٢٠١٤) ، " أثر المحتوي الإعلامي للقوائم المالية المستقبلية على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنوفية .
٩. محمد ، الهام محمد عبداللطيف (٢٠١٦) ، " تحسين جودة التقارير المالية باستخدام أسلوب التنقيب في البيانات " دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة المنصورة .

١٠. محمد ، سحر سعيد حامد (٢٠١١) ، " دور مراقب الحسابات في اختبار وفحص مناقشات وتحليلات الإدارة للقوائم المالية مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية .
١١. مهران ، كريم جابر محمد (٢٠١٥) ، " أثر التوكيد المهني على إفصاح الشركات عن مدي التزامها بالممارسات القياسية للحوكمة على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم " دراسة تجريبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية .

١. الهيئة العامة للرقابة المالية، القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧.
٢. الهيئة العامة للرقابة المالية، دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ .
٣. الهيئة العامة للرقابة المالية، مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية (نوفمبر ، ٢٠٠٦) .
٤. وزارة الاستثمار، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية (أغسطس، ٢٠٠٥) .
٥. وزارة الاستثمار، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية (فبراير، ٢٠١١) .
٦. وزارة الاستثمار، معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة (٢٠٠٨) ، " المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى " .

ثانياً : المراجع الأجنبيـــة

(A) Books:

1. Arens, A.; Elder, R. and Beasley, M. (2014), "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", **Fifteenth Edition, Prentice Hall.**
2. Whittington, O. and Pany, K. (2008)," Principles of Auditing & Other Assurance Services", **Sixteenth Edition, Mc Graw - Hill Irwin**.
3. ——— (2016)، " Principles of Auditing & Other Assurance Services", **Twentieth Edition, Mc Graw - Hill Irwin**.

(B) Periodicals:

1. Beest, F.; Braam, G. and Boelens, S. (2009), " Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics", **Working paper**, Available at http://www.ru.nl/nice/workingpapers.
2. Beets, S. and Souther, C. (1999)," Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental

Assurance Service", **Accounting Horizons**, Vol 13, No 2, pp 129- 145.

3. Darus, F.; Sawani, Y.; Zain, M. and Janggu, T. (2014)," Impediments to CSR Assurance in an Emerging Economy"**, Managerial Auditing Journal**, Vol 29, No 3, pp 253-267.
4. Edgley, C.; Jones, M. and Solomon, J. (2010)," Stakeholder Inclusivity in Social and Environmental Report Assurance", **Accounting, Auditing &Accountability Journal**, Vol 23, No 4, pp 532- 557.
5. Elliott, R. (1997), "Assurance Service Opportunities: Implications for Academia", **Accounting Horizons,** Vol.11, No 4, pp 61-74.
6. ——————— (2002)،" Twenty First Century Assurance", Auditing: **A Journal of Practice & Theory,** Vol. 21, No 1, pp139-146.
7. Elliott, R. and Pallais, D. (1997)," First: Know Your Market", **Journal of Accountancy,** Vol.184, No 1, pp 56-63.
8. Fazzini, M. and Maso, L. (2016)," The Value Relevance of "Assured" Environmental Disclosure: The Italian Experience**", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, Vol 7, No 2, pp 225- 245.
9. Ferrero, J. and Sanchez, I. (2017), " Sustainability Assurance and Assurance Providers: Corporate Governance Determinants in Stakeholder-Oriented Countries", **Journal of Management and Organization**, Vol 23, No 5, pp 647-670.
10. ——————— (2018)," The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand Reputation and Industry Specialisation of Assurance Providers", **Journal of Business Ethics**, Vol 150, No 4, pp 971- 990.
11. Hasan, M.; Maijoor, S.; Mock, T.; Roebuck, P. and Simnett, R. (2005)," The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided", **International Journal of Auditing**, Vol 9, No 2, pp 91-102.
12. Jones, M.; and Solomon, J. (2010),"Social and Environmental Report Assurance: Some Interview Evidence", **Accounting Forum**, Vol 34, No 1, 20- 31.
13. Kantudu, A. and Samaila, I. (2015), "Board Characteristics, Independent Audit Committee and Financial Reporting Quality of Oil Marketing Firms: Evidence from Nigeria", **Journal of Finance, Accounting and Management**, Vol. 6, No. 2, pp 34 - 50.
14. Kardan, B.; Salehi, M. and Abdollahi, R. (2016)," The Relationship Between the Outside Financing and The Quality of

Financial Reporting: Evidence from Iran", **Journal of Asia Business Studies**, Vol. 10, No. 1, pp 20 - 40.

15. Knechel, W.; Wallage, P.; Eilifsen, A.and Van praag, B. (2006), "The Demand Attributes of Assurance Services Providers and the Role of Independent Accountants", **International Journal of Auditing**, Vol 10, No 2, pp 143 – 162.
16. Mahboub, R. (2017), " Main Determinants of Financial Reporting Quality in the Lebanese Banking Sector", **European Research Studies**, Vol 20, No 4, pp 706- 726.
17. Moroney, R.; Windsor, C. and Aw, Y. (2012)," Evidence of Assurance Enhancing the Quality of Voluntary Environmental Disclosures: An Empirical Analysis", **accounting & finance,** Vol 52, No 3, pp 903- 939.
18. Nazemi, H.; Poor, N.; Rad, A. (2015)," Effect of Compulsory Rotation of Auditing Institutes on Quality of Financial Reporting", **International Journal of Innovation and Applied Studies**, Vol 10, No 3.
19. Schelluch, P. and Gay, G. (2006)," Assurance Provided by Auditors' Reports on Prospective Financial Information: Implications for The Expectation gap", **Accounting and Finance**, Vol 46, No 4, pp 653- 676.

(C) Others Sources:

1. International Accounting Standards Board. "IASB" (2010), **Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.**

ملحق البحث

قائمـــة استقصـــاء

.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

.

تعتبر خدمات التأكيد المهني (Assurance Services) من المفاهيم الحديثة نسبياً ، وتهدف إلي تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة متخذي القرارات، والتي ظهرت كاستجابة لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات أدت إلى نشوء طلب متزايد على أنواع جديدة من المعلومات المعتمدة والملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، خاصة بعد قيام إدارة الشركات بالتوسع في الإفصاح الاختياري ومن ثم المعلومات غير المالية .

فإن الباحث يحاول من خلال قائمة الاستقصاء التعرف على أرائكم حول موضوع البحث وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التي تحتويها القائمة المرفقة حيث تمثل إجابتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث ، والباحث إذ يقدر لسيادتكم تعاونكم المثمر ، ويؤكد لسيادتكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة ، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، ويعتذر لسيادتكم عما قد يسببه لكم من مشقة وجهد وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لاستيفاء هذا الاستقصاء، راجياً من الله عز وجل أن يجزيكم عنه خير الجزاء .

ولسياتكم وافر الشكر والتقدير،

أولاً : البيانات الشخصية :

١- **الاسم (اختياري) :** .....

٢- **المؤهل العلمي :**

- بكالوريوس محاسبة
- دبلوم دراسات عليا في المحاسبة
- ماجستير في المحاسبة
- دكتوراه في المحاسبة

٣- **جهة العمل / الوظيفة**

- عضو هيئة تدريس بالجامعات
- مراقب حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة
- مستثمر أو محلل مالي أو غيرهم من مستخدمي التقارير المالية

٤- **عدد سنوات الخبرة**

- أقل من ٥ سنوات

- من ٥ سنوات الي اقل من ١٠ سنوات
- من ١٠ سنوات فأكثر

ثانياً : الرجاء وضع علامة ( ) أمام درجة الاتفاق التي تناسب وجهة نظركم في كل من الأسئلة التالية :

م	السـؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	يرجى تحديد أثر التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على تحسين جودة معلومات التقارير المالية :					
١	يؤدى التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية إلى إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية					
٢	يزيد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية من القيمة التنبؤية لمعلومات التقارير المالية					
٣	يزيد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية من القيمة التأكيدية لمعلومات التقارير المالية					
٤	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات تتميز بالحيادية في التقارير المالية					
٥	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات كاملة في التقارير المالية					
٦	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات خالية من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية					
٧	يزيد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية من القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية سواء على مستوي المنشأة أو المنافسين					
٨	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات بسيطة وواضحة ومفهومة في التقارير المالية					
٩	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات تمثل الأحداث الفعلية ومؤيدة بالمستندات في التقارير المالية					
١٠	يساعد التأكيد على المعلومات المالية المستقبلية على توفير معلومات في الوقت المناسب					
	يرجي تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية:					
١١	يؤدى التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي إلى إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية					
١٢	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي من القيمة التنبؤية لمعلومات التقارير المالية					
١٣	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي من القيمة التأكيدية لمعلومات التقارير المالية					
١٤	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات تتميز بالحيادية في التقارير المالية					
١٥	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات كاملة في التقارير المالية					
١٦	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات خالية من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية					
١٧	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي من القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية سواء على مستوي المنشأة أو المنافسين					
١٨	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات بسيطة وواضحة ومفهومة في التقارير المالية					
١٩	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات تمثل الأحداث الفعلية ومؤيدة بالمستندات في التقارير المالية					
٢٠	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد الأداء البيئي على توفير معلومات في الوقت المناسب					
	يرجي تحديد أثر التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات علي تحسين جودة معلومات التقارير المالية :					
٢١	يؤدى التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات إلى إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية					
٢٢	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات من القيمة التنبؤية لمعلومات التقارير المالية					
٢٣	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات من القيمة التأكيدية لمعلومات التقارير المالية					
٢٤	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات تتميز بالحيادية في التقارير المالية					
٢٥	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات كاملة في التقارير المالية					
٢٦	يساعد التأكيد عن مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات خالية من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية					
٢٧	يزيد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات من القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية سواء على مستوي المنشأة أو المنافسين					
٢٨	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات					

	بسيطة وواضحة ومفهومة في التقارير المالية					
٢٩	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات تمثل الأحداث الفعلية ومؤيدة بالمستندات في التقارير المالية					
٣٠	يساعد التأكيد على مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على توفير معلومات في الوقت المناسب					