

تطوير مسئوليات المراجع بإختبار البيانات التقديرية
والتنبؤية بهدف التأكد من جودة التوقع الاداري

بحث مقدم من /
أمينة محمد عبدالله بسيونى

مدرس مساعد محاسبة

بمعهد السويس لنظم المعلومات الإدارية

ملخص البحث

الفصل الأول : تتناول فيه الباحثة بالدراسة طبيعة البيانات التقديرية والتنبؤية ومشاكل إعداد قوائمها ، من حيث مفهوم البيانات التقديرية والتنبؤية وأهمية الإفصاح عنها، وأيضاً الإصدارات المهنية الداعمة للإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية، ومشاكل وصعوبات إعداد قوائم بالبيانات التقديرية والتنبؤية المالية.

ثم ناقشت الباحثة المحتوى المعلوماتى المتوقع لقوائم البيانات المستقبلية وتوقيت الإفصاح عنها، مع عمل دراسة إنتقادية لمدخل المراجعة التقليدية لقوائم البيانات التقديرية والتنبؤية ، و تقييم مدخل مراجعة الموازنات التقديرية كبديل للقوائم المستقبلية.

الفصل الثانى : وهنا ناقشت الباحثة دعائم وركائز إطار التأكد والفحص للبيانات التقديرية والتنبؤية، والتي حددها الباحثة فى الطبيعة الملائمة لخدمات التأكد لفحص إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية وأيضاً قوة تأكيدات تقرير المراجع لجودة التوقع الإدارى من خلال المعايير المرتبطة، ومعايير التأكد الداعمة ودورها فى الطلب على إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية.

كما ناقشت الباحثة آلية العمل المهنى للمراجع عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية، من حيث الإجراءات العلمية لمهام التأكد عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية .، الأساليب الفنية لمهام التأكد عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية، والتقرير عن نتائج التأكد من جودة التوقع الادارى للبيانات المستقبلية.

الفصل الثالث : وأخيراً حاولت الباحثة عرض التأكيدات التى يوفرها الإطار المقترح بشأن إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية من خلال تحديد ، مدى قبول المراجع لمهام الفحص والتأكد للبيانات التقديرية والتنبؤية ، و محددات مستوى التأكد فى مهام الفحص لخدمة المستفيدين ، و الحد من فجوة التوقعات فى البيانات التقديرية والتنبؤية لخدمة المستخدمين المرتقبين.

Developing Auditor's Responsibilities by Testing Estimated and Predicted Data to Verify Administrative Expectation Quality

The First Chapter: The researcher studying nature of estimated and predictive data and problems of preparing their statements, in terms of estimated and predictive data and the importance of declaring the same and professional issues supporting estimated and predictive data declaration and difficulties of preparing statements of financial estimated and predictive data.

Then the researcher discussed the information content expected for future data statements and time of declaring the same, in addition to carrying out a critical study for traditional auditing approach for estimated and predictive data statement and evaluating the approach of auditing the estimated budgets as a future statement alternative.

The Second Chapter: Here the researcher discussed bases of frame of investigating and verifying estimated and predictive data, identified by the researcher in the nature suitable for service of confirmation to investigate testing estimated and predictive data and the strength of confirmation of the auditor's report of administrative expectation quality through correlated norms and supporting confirmation norms and their role for demanding testing estimative and predictive data.

Also the researcher discussed the auditor's professional work mechanism when testing estimated and prediction data in terms of scientific procedures of verification tasks when testing estimated and predictive data, technical methods or verification tasks when testing estimated and predictive data and reporting results of verifying quality of administrative expectation of future data.

Third Chapter: Finally the researcher tried to discuss confirmations available by the suggest from regarding testing estimative and predicted data through identifying how far the auditor accepts investigation and verification tasks for estimated and predictive data and determinants of level of confirmation in investigation tasks in the beneficiaries' interest and limiting the gap of expectation in estimated and predictive data to serve the potential beneficiaries.

أولاً : موضوع البحث :

يعتبر من مقتضيات الإدارة العلمية الحديثة، الاعتماد في أدائها على التخطيط الرقمي، بإعتباره ضرورة أساسية لتحقيق الإستخدام الكفاء لمواردها، على أن يواكبه الرقابة على التنفيذ لتكتمل أسباب ودواعي الوصول إلى الهدف المنشود. وكان – ولا يزال – أسلوب القوائم التقديرية (الموازنات) هو الأسلوب الملائم والذي يحقق الأمرين معاً في آن واحد. وعلى ذلك يعتبره كافة الباحثين من الأساليب الفعالة للمحاسبة الإدارية، للأمور الداخلية لمنظمات الأعمال. حتى عرفه كثير من الباحثين بأنه "أسلوب علمي لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنظمة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة قادمة، بغض النظر عن طبيعة نشاط تلك المنظمة".

هذا حين كان يقتصر الأمر على إستخدام هذا الأسلوب في أغراض الأداء الداخلي لمنظمات الأعمال . ولكن إختلف الأمر في الآونة الأخيرة، حيث تزايدت مطالب أصحاب المصالح من خارج المنظمات ، في الحصول على بيانات مالية وغير مالية تتعلق بالفترات القادمة ذات جودة عالية في التوقع أو التنبؤ، تمكنهم من تقييم الأداء المتوقع والمقدر للمنظمات. وقد أكد على هذا التوجه عدد ليس قليل من الباحثين عبر دراساتهم البحثية في السنوات القليلة الماضية، والتي أشار من خلالها أحد الباحثين بأن تنبؤات الإدارة تعد من أفضل مصادر المعلومات المحاسبية المستقبلية التي يتلقاها المستثمرون وتساعدهم على إتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة .

ومنذ ذلك الحين كثرت مطالب الباحثين في الأدب المحاسبي، بضرورة الإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية ، والتي لم تعد تقتصر على مجرد التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، بل إتسع الأمر ليشمل إفصاحات مالية مستقبلية للتنبؤ بالتدفقات النقدية واجمالي الإيرادات والعائد على الأسهم، وغيرها من أنشطة المنظمة، وهو ما يمكن تصويره في شكل قوائم مالية تقديرية شبيهة بالقوائم المالية التاريخية . والتي وصفها إحدى الدراسات بأنها قوائم تشمل معلومات عن الوضع المالي للمنظمة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية عن فترة قادمة، وكذلك ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية المستخدمة والافتراضات التنبؤية التي بنيت عليها .

وبناء على ذلك إهتمت بعض المنظمات المهنية والهيئات الرقابية، بإصدار وتوجيه مجموعة من الإرشادات والتوصيات الخاصة بالإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إرشاداً عن "تعليقات الإدارة"، ضمن إصدارات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) عام ٢٠١٠م، يستهدف حث منظمات الأعمال على نشر معلومات تكميلية وإضافية للقوائم المالية التقليدية، تتمثل في بيانات تنبؤية، والتي عرفها بأنها: "بيانات عن المستقبل وتشمل تنبؤات عن الأداء والخطط، والتي سوف تعرض لاحقاً كمعلومات تاريخية (أو نتائج أعمال)، ويحتاج إعدادها إلى الخبرة الذاتية للإدارة وممارسات الحكم المهني".

كما قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، بتمويل مشروع بحثي لتقرير منظمات الأعمال – والذي يضم ثلاثة أجزاء رئيسية – منذ عام ٢٠٠١م، يهدف إلى تعزيز الإفصاحات الاختيارية للبيانات التقديرية. وقد كون مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لجنة للإشراف والمتابعة لإتمام ذلك المشروع، وقد توصلت إلى تحديد الممارسات الفعلية للإفصاح الطوعي عن البيانات المالية المتوقعة أو المقدرة لكل صناعة، وكان من أهم ما تضمنته هذه البيانات ما يتعلق بالمبيعات والإنتاج ونتائج العمليات التشغيلية والأداء المالي.

وأيضاً أصدرت هيئة البورصة التركية تشريع عام ٢٠١١م، يلزم الشركات المقيدة بها بالإفصاح عن البيانات التقديرية والمتوقعة وتخص الأداء المالي. فضلاً عن أنه يعد الإفصاح عن البيانات التنبؤية المالية إلزامياً في كل من سنغافورة وماليزيا، لإمداد المستثمرين بتوقعات الإدارة عن الأداء المستقبلي، مما يساعدهم على تحديد القيمة الحقيقية للشركات. كما ألزمت هيئة سوق المال اليابانية، من خلال ما أصدرته عن "قواعد الإفصاح في الوقت المناسب" في الشركات المسجلة بالبورصة بإعداد تنبؤات عن المبيعات والأرباح عن العام المالي القادم.

وبالرغم من الأهمية المحاسبية التي حظيت بها البيانات التقديرية والتنبؤية، لما تتضمنه من بيانات مستقبلية تعكس التوقعات الإدارية، لخدمة أصحاب المصالح، إلا أن مهنة المراجعة لم تحرك لذلك ساكناً. سوى من خلال إصدار المعيار رقم (٣٤٠٠)، والذي أعيد إصداره في مصر بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة

٢٠٠٨ م ، والذي تناول "إختبار المعلومات المالية المستقبلية"، ولكن ضمن معايير مهام التأكد الأخرى للمراجع - كخدمة إستشارية غير ملزمة للمنظمات - فضلاً عن أنه يهدف إلى إبداء الرأي حول الإفتراضات التي تعدها الإدارة، والتي ليس من الضروري تحققها كما جاء به . علماً بأن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين (التجاربيين الآن)، في أغسطس عام ١٩٥٨ م كان قد حذر على المراجع أن يقترن اسمه بأية تنبؤات تقدمها الإدارة لنتائج عمليات مستقبلية وذلك في البند رقم (٧) من المادة (١٨) منه . الأمر الذي جعله طيلة الفترة السابقة يحجم عن هذا الأداء الهام لمستخدمي القوائم المنشورة لمنظمات الأعمال، وبالتالي لا يقبل تحمل تبعاته. بينما كان في ذات الوقت دستور المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية يقبلها.

ولعل هذا الأمر ما جعل بعض الدراسات الحديثة تشير إلى وجود "فجوة توقعات محاسبية" تناظر مثلتها في المراجعة، والتي جاءت لأول مرة ضمن تصريح لجنة المحاسبة والمراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩٠ م، عندما أشارت إلى القصور في المعلومات الواردة بالقوائم المالية عن تلبية احتياجات المستخدمين. والتي فسرتها دراسات أخرى بضرورة الإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية التي تعدها الإدارة، لكونها تكمل القصور الموجود في التقارير المالية المنشورة، أو مجمل تقرير الإدارة الذي ينشر للمستخدمين . حيث لا تفصح تلك التقارير عن كافة النواحي والبيانات الهامة التي يحتاج لها عادة المستخدمون عند إتخاذ قراراتهم . أو بعبارة أخرى تشير إلى سوء فهم المستخدم لوضع أو حالة القوائم والتقارير المالية .

ونظراً لقناعة الباحثة بأهمية البيانات التقديرية والتنبؤية بالنسبة لأصحاب المصالح كالمستثمرين أو المقرضين وماتحي الإئتمان وغيرهم، والتي ينبغي أن تقدم في صورة قوائم مالية تقديرية وافية يتم عرضها في شكل يماثل القوائم المالية التاريخية - وتتضمن في أقل تقدير الآتي:

- صافي المبيعات وإجمالي الإيرادات المتوقعة.
- إجمالي الربح وتكلفة المبيعات المتوقعة.
- صافي الربح أو الدخل وربحية السهم المتوقعة.

- نتائج الأنشطة المستمرة وغير المستمرة المتوقعة.
- التدفقات النقدية الهامة بما في ذلك الناتجة عن العمليات التشغيلية.
- التغييرات الهامة المتوقعة في بنود وعناصر قائمة المركز المالي.
- البنود الاستثنائية ومخصص ضرائب الدخل المتوقع.
- السياسات المحاسبية والافتراضات التي أعدت على أساسها هذه القوائم.

لذا تقترح الباحثة ضرورة تطوير وتفعيل مسؤولية المراجع تجاه إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية، ليقدم الرأي الفني عن صحة وسلامة تلك الإفتراضات والتنبؤات ليعتد بها، بحيث تكون عملية مراجعة كاملة يقوم بها فريق عمل ذات مهارات ملائمة ومن خلال أساليب وأدلة إحصائية مناسبة، ومن ثم تقديم تقرير عن نتائج هذه العمليات، التي تعكسها قوائم مالية تقديرية. ولا يقتصر الأمر بشأنها على مجرد رأى استرشادي عن إفتراضات الإدارة كما جاء بمعيار مهام التأكد الأخرى رقم (٣٤٠٠) .

وهذا الأمر قد يتطلب منها تقييم لبعض فقرات معيار اختبار المعلومات المستقبلية بصيغته الحالية، وإضفاء الإلزام على تنفيذها من ناحية، وتوسيع نطاق مسؤولية المراجع من ناحية أخرى. وتستعين في ذلك بإجراء دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المراجعة والمستفيدين من تلك البيانات التقديرية والتنبؤية، كالمقرضين أو مانحي الإئتمان وكذلك المستثمرين أو المحللين الماليين. وذلك للوقوف على مدى قبولهم لهذا الإجراء وتوافقهم على التعديلات المزمع إجرائها على معايير المراجعة بخصوص هذا الشأن، ومن ثم مدى قبول المراجع الخارجي للمسئولية الإضافية لهذا الشأن .

ثانياً : مفاهيم البحث :

- ١- البيانات التقديرية والتنبؤية: هي بيانات ذات صيغة مالية يتم التوقع بها من قبل الإدارة، وتأخذ شكل القوائم المالية التاريخية إلى حد كبير، ويمكن أن تكون قوائم مالية تقديرية جزئية بمعنى أن تتضمن جانباً من التوقعات المالية للفترة أو الفترات القادمة دون كافة البنود التي تتضمنها القوائم المالية أو التقديرية.

٢- التوقع الإدارى : يقصد بالتوقع الإدارى ، الإفتراضات التى بنيت عليها أفضل تقديرات الإدارة التى يتم إستخدامها فى الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية ، أو التنبؤات والتقديرات المستقبلية ، سواء لعام واحد أو لخمسة أعوام قادمة .
أى تخطيط مستقبلى للمركز المالى للمنظمة وتوقعاً لنتائج أعمالها فى فترة زمنية مستقبلية .

وهذا الأمر يختلف بطبيعة الحال عن " التقدير المحاسبى " ، الذى يشير إلى تقدير للقيم المالية دون إتباع وسيلة دقيقة للقياس . أو هو القيمة المحتملة للبند المحاسبى فى حالة عدم التأكد منها ، مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، أو مخصص الضرائب المؤجلة ، أو مخصص لمقابلة إلتزامات غير مؤكدة وغيرها - وقد تعرض لها معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠) صراحة تحت عنوان " مراجعة التقديرات المحاسبية " ، وناقشتها أبحاث دراسات كثيرة من قبل .

٣- تطوير مسنولية المراجع: أى ما يمكن أن يقبله المراجع فى ظل تعديل المعيار رقم (٣٤٠٠) ويستلزم بالتبعية تطوير أدانه المهني، من حيث إجراءات العمل الميداني واستخدامات الأساليب الإحصائية المتطورة والرياضيات الإكتوارية الملائمة للإثبات فى حالات التقدير والتنبؤ، ومن ثم الإضافة المقترحة على تقرير المراجع أو إعداده تقريراً مستقلاً لهذا الغرض، يوضح نتائج هذه المهمة المستحدثة التى يقبلها المراجع.

٤- المعايير ذات الصلة (أو المرتبطة) : تقصد الباحثة هنا معيار رقم (٣٤٠٠) من معايير مهام التأكد الأخرى الصادر عن قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م ، أو ما يعادلها من معايير للمراجعة الدولية أو خلافه كالمعيار رقم (٨١٠) الذى أُلغى لصدور المعيار (٣٤٠٠) . والتى تهدف من دراستها تطويره وتعديله بالإضافة إلى مايناسب المهام الجديدة والمسئوليات التى يمكن أن يقوم بها مراجع الحسابات.

ثالثاً : أهمية البحث :

تأتى أهمية هذا البحث من كون الإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية، يمكن أن يضيف بعداً جديداً لعناصر جودة المعلومات المحاسبية لتقرير الإدارة المنشور، حيث لم تعد المعلومات المالية المتوقعة تقتصر على التنبؤ بالأرباح المستقبلية، بل إتسعت لتشمل الإفصاحات المالية عن التنبؤ بالتدفقات النقدية والمخاطر التي تؤثر على الأداء المستقبلي لمنظمات الأعمال، وغيرها من البيانات والقوائم التي يطلبها أصحاب المصالح لإتخاذ قراراتهم المختلفة. وفى نفس الوقت ما يطلبه هؤلاء المستخدمون من تأكيد أو تدعيم لهذه البيانات من قبل المراجع الخارجي، لتكون بيانات مالية موثوق بها ويعتد بها. هذا فضلاً عن مدى قبول القائمين بممارسة مهنة المراجعة للمسئوليات المهنية التي سوف يضاف عنها عليهم.

كما تتمثل الأهمية من ناحية أخرى في طرق مجال إيجاد معايير للمحاسبة أو المراجعة، ترشد العمل المحاسبي عند إعداد بيانات التقديرات والتنبؤات هذه في منظمات الأعمال، والصورة التي ينبغي تقديمها عليها، سواء من خلال قوائم منفصلة أو داخل نطاق القوائم المالية التقليدية والأساليب الأفضل للإستخدام عند إجراء التقدير أو التنبؤ والتوقع لهذه التقديرات المالية في منظمات الأعمال.

رابعاً : أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى العمل على تطوير مسئوليات المراجع الخارجي بإختباره للبيانات التقديرية والتنبؤية وذلك لإضفاء التأكيد والموثوقية في هذه البيانات، وتحقيق نوع من جودة التوقع الإداري لهذه البيانات التقديرية والتنبؤية. وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي ما يلي:..

١. دراسة الإطار المعلوماتي للبيانات التقديرية والتنبؤية، من خلال ما توصلت إليه الدراسات الرائدة والتوصيات المهنية، ومن ثم صياغته بالصورة التي يقبلها المستخدم المرتقب لهذه البيانات.

٢. العمل على دعم مراجع الحسابات الخارجي بآليات تناسب العمل الموكل له من حيث إبداء الرأي في التقديرات والتنبؤات التي تعدها المنظمة. وتنظيم العمل في

هذا المجال ونطاقه ومتطلبات القائمين عليه، والأساليب الإحصائية أو الرياضية التي يمكن أن تساعد المراجع في التثبت والتأكد من إفتراضات الإدارة وتنبؤاتها، وكذلك فحوى التقرير الذي يقدم بنتائج العمل.

٣. الوقوف على مدى تحمل المراجع الخارجي لنطاق المسؤولية المهنية عند مراجعته للبيانات التقديرية والتنبؤية، وإمكانية استيعاب معايير المراجعة لهذا الأداء المستحدث والهام.

٤. إجراء دراسة ميدانية لقياس مدى قبول ممارسي المهنة لهذا العمل من ناحية، ومدى التأكيد الذي يقبله مستخدمو البيانات المالية التقديرية والتنبؤية فيها.

خامساً: فروض البحث :

تحاول هذه الدراسة البحثية من خلال المناقشة والتحليل النظري ، وإجراء الدراسة الميدانية على عينة من المجتمع سواء للممارسين أو المستخدمين للبيانات التقديرية والتنبؤية المستقبلية وإثبات صحة أو عدم صحة الفروض التالية :-

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية : أن مستوي التأكيد المعقول الذي يقدمه المراجع للبيانات التقديرية والتنبؤية التي تشملها القوائم المالية المستقبلية ، يفي نسبياً بهدف التأكيد من جودة التوقع والتنبؤ المالي والإداري لهذا النوع من البيانات .

٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية : أن إطار تطوير مسؤوليات المراجع باختبار البيانات المالية المستقبلية يدعم الإدارة في مستوي التأكيد المعقول للتنبؤات المالية والإفتراضات المقدمة منها .

٣. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية : أن فجوة التوقعات بالنسبة لإختبار البيانات المالية المستقبلية تتقلص في ضوء التطوير المقترح بالنسبة للمستخدمين المرتقبين عند مستوي تأكد معقول .

سادساً : حدود البحث :

يخرج عن نطاق الدراسة في هذا البحث ما يلي:

(١) إجراءات القياس المحاسبي للبيانات التقديرية والتنبؤية، أو مشاكل الإفصاح عنها، سواء للمعلومات المالية أو غير المالية كالتى تتعلق باستراتيجيات وأنشطة المنظمة.

(٢) الأثر الإيجابي للإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية بالنسبة لأصحاب المصالح كعمل محاسبي، إلا في حدود ما يخدم البحث، وهو ما يختلف عن الأثر بعد أعمال المراجعة بطبيعة الحال.

(٣) التطبيق الميداني للبيانات التقديرية والتنبؤية فعلياً لإحدى منظمات الأعمال نظراً لعدم تطبيق هذا الإطار بعد، بل تكتفى الباحثة بإجراء الدراسة الميدانية التي أشارت إليها فيما تقدم فقط.

ويضاف إلى ما تقدم، ندرة الكتابات العربية والأجنبية في هذا المجال، مما يجعل الباحثة لا تتعرض إلى دراسات سابقة تفصيلاً، ولكنها تكتفى بالإشارة إجمالاً لبعض الدراسات التي ناقشت بعض الأمور المتعلقة بالموضوع بشكل أو بآخر. علماً بأنها تعود وتؤكد أن إستخدامها للفظ " المعلومات المالية المستقبلية " فى بعض الأحيان سيكون مرادفاً لما جاء بعنوان دراستها حول "البيانات التقديرية والتنبؤية " ، وذلك مسaire لما جاء بعنوان معيار خدمات التأكد رقم (٣٤٠٠) عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية ، وأسوة بعنوان معيار المراجعة الدولي رقم (٨١٠) الذى تم إلغائه عند صدور معيار خدمات التأكد المشار له ، فضلاً عن متطلبات القسم العلمى المنوط به تسجيل هذا البحث بخصوص العنوان .

سابعاً : الدراسات السابقة :

سبق أن أشارت الباحثة إلى ندرة الدراسات التى تناولت موضوع إختبار البيانات التقديرية المالية المستقبلية ، أو تقييم لمعيار مهام التأكد الأخرى الخاص بإختبار

المعلومات المستقبلية ، فى حين كانت هناك بعض الدراسات التى تناولت بعض الأبعاد المتعلقة بهذا المجال ولكن من وجهات نظر بعيدة إلى حد ما ، مثل :

(١) هناك دراسات أشارت إلى إختبار مصداقية الإدارة عند إعداد التنبؤات المالية ، وقد أشارت إلى صعوبة تتبع وإكتشاف ضعف عرض الإدارة لمعلومات التنبؤ بالأرباح أو تميزها لعدم وجود تشريع يجبر المراجعين على تقييم مثل هذا الأداء من ناحية وعدم وجود معايير للمراجعة الدولية صريحة حول هذا الموضوع .

(٢) هناك دراسات ناقشت مدى الإرتباط بين آليات حوكمة الشركات وقرار الإفصاح عن المعلومات المستقبلية بالتقارير السنوية للشركات ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأسترالية أو البريطانية لفترة عشرة سنوات .

(٣) هناك دراسات إهتمت بمناقشة المشكلات المحاسبية التى تواجه الإدارة عند إعداد القوائم المالية المستقبلية ، أو علاقة الإفصاح عن تنبؤات الأرباح والقوائم المالية المستقبلية بقيمة الأسهم لدى المستثمرين فى البورصة ، أو انخفاض عدد الشركات التى تعلن عن القوائم المالية المستقبلية بالرغم من أهمية ذلك للمستثمرين فى سوق الأوراق المالية.

وهكذا فإن معظم الدراسات البحثية السابقة كانت تتجه نحو الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية من ناحية ، أو تتجه نحو دور القوائم المالية المستقبلية فى توفير بيانات محاسبية مستقبلية تناسب المستثمرين عند إتخاذ قراراتهم الإستثمارية فى سوق الأوراق المالية . ولكنها لم تطرق لأهمية وضرورة خضوع هذه البيانات لنوع من أنواع المراجعة الخارجية حتى تتسم بالموثوقية إلى حد بعيد عند إستخدامها ، وهو موضوع دراسة الباحثة فى هذا البحث .

وترى الباحثة أنها سوف تستعين بدراسات داخل نطاق بحثها عن أطر مراجعة المعلومات المالية المستقبلية ، ولذا ليس هناك ما يدعو لتكرار الإشارة لها هنا والإكتفاء بما هو فى صميم البحث .

ثامناً: منهج البحث :

تنتهج الباحثة في بحثها مزيج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث تستخدم المنهج الاستقرائي عند مراجعة وتحليل ما جاء بالدوريات العلمية والدراسات البحثية أو الإصدارات المهنية في نطاق بحثها، كما تعتمد على المنهج الاستنباطي عند محاولتها الوصول إلى مقترح تطوير مسؤوليات المراجع الخارجي عند إبدائه للرأي بشأن البيانات التقديرية والتنبؤية لمنظمات الأعمال، كما تعتمد الباحثة على الدراسة الميدانية بالاستقصاء من عينة أو شريحة مجتمعية تختارها للوصول إلى مدى الاستجابة المتوقعة لتطوير مسؤولية المراجع التي يمكن أن يقبلها عند إبدائه للرأي في مدى صدق وصحة البيانات التقديرية والتنبؤية، وتأكيدده على ما تتضمنه من تنبؤات أو توقعات وافتراسات يقبلها المستخدمون للبيانات المالية المقدمة من الإدارة.

تاسعاً : إطار البحث :

تناولت الباحثة في بحثها بعنوان " تطوير مسؤوليات المراجع باختبار البيانات التقديرية والتنبؤية بهدف التأكد من جودة التوقع الإداري " ، بالمناقشة والتحليل طبيعة البيانات التقديرية والتنبؤية ، من حيث مفهومها وأهمية الإفصاح عنها . كما أن عملية الإفصاح عنها تمثل أهمية خاصة للمستثمرين المرتقبين أو مانحي الإئتمان وتدعمها كثير من الإصدارات المهنية العالمية ذات الصلة ، بالرغم من كثير من المشاكل والصعاب التي تواجه عملية الإفصاح عن هذه المعلومات . ومن هنا جرت عدة محاولات لوضع مداخل لعملية مراجعة تلك المعلومات سواء باستخدام فكرة المراجعة المالية التقليدية ، أو مراجعة قوائم الموازنات التقديرية ولكنها قوبلت بالرفض وعدم القبول لأسباب عدة .

ومن هنا قدمت الباحثة إطارها المقترح الذي يستند على الطبيعة الملائمة لخدمات التأكد التي بدأت تفرض نفسها على الواقع الميداني مع مطلع القرن الميلادي الحالي ، وذلك من خلال دعائم وركائز للإطار المقترح . حيث تتميز مهام التأكد بسمات تناسب هذا النوع من المعلومات ، ويؤيد ذلك معايير التأكد الدولية والمصرية وبعد أن ناقشت أهم الدعائم والركائز التي يمكن أن يستند عليها إطارها المقترح ، حاولت مناقشة الإجراءات العملية لمهام التأكد لفحص هذا النوع من المعلومات ، والأساليب الفنية لهذه المهام ، مع

الإستناد على ما يدعمها من معايير دولية ومصرية فى هذا الشأن . ثم قدمت محاولتها لكيفية التقرير عن نتائج التأكد لجودة التوقع الإدارى للبيانات التقديرية والتنبؤية المالية .

كما قدمت الباحثة تحليلاً علمياً قائم على عدة دراسات رائدة ، للتأكدات بشأن الإطار المقترح لتطوير المراجع بشأن إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية . حيث تعرضت لمدى قبول المراجع لمهام الفحص والتأكد للبيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، ومحددات مستوى التأكد فى مهام الفحص لخدمة المستفيدين ، وكذلك دور الإطار المقترح فى الحد من فجوة التوقعات للمعلومات المالية المستقبلية لخدمة المستخدمين المرتقبين . وبذلك تكون قد جسمت المردود الإيجابى للإطار المقترح على أطراف مهمة التأكد ، فى حالة وجود إطار للمراجعة والفحص يستند على خدمات التأكد ، وذلك من خلال الدراسة التحليلية . وقد عززت ذلك بدراسة ميدانية تختبر فيها إيجابية الإطار المقترح على بيئة الأعمال المصرية ، والتي جاءت نتائجها مدعمة ومعززة لما توصلت إليه الباحثة من تحليلها ودراساتها النظرية .

عاشراً : نتائج البحث :

على ضوء دراسة الباحثة ومناقشتها لجوانب صياغة إطار مقترح لمراجعة القوائم المالية المستقبلية ، توصلت إلى النتائج البحثية التالية :

١. أن البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية (كمعلومات مالية مستقبلية) تركز على دعامتين ، هما : التنبؤات المالية ، والتوقعات الإدارية (أو الإفتراضات) . حيث تشير الدعامة الأولى إلى الظروف المتوقع حدوثها مستقبلاً ولكن فى المدى القصير ، بينما الدعامة الثانية تتعلق بالفترات طويلة المدى نسبياً . وفى كل الأحوال يقع عبئها على الإدارة ، ويعتبر الإفصاح عنها ضرورة للمستخدمين المرتقبين أو أصحاب المصالح .

٢. أصدرت عدة تنظيمات مهنية دولية – مثل هيئة سوق المال الأمريكية (ESC) ، لجنة جينكنز المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) ، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكى (FASB) وغيرها – إرشادات لتشجيع الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية بصورة طوعية أو إختيارية لخدمة

أصحاب المصالح من المستثمرين أو المحللين الماليين أو مانحي الإئتمان ، فى الوقت الذى لم يتعرض قانون هيئة سوق المال أو غيره فى مصر لهذا الشأن .

٣. هناك بعض المشاكل والصعوبات التى يمكن أن تواجه عملية إعداد القوائم المالية المستقبلية فى منظمات الأعمال ، ولكن فى نفس الوقت قدمت بعض الدراسات البحثية الرائدة طرق مواجهة هذه المشاكل بما فى ذلك تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة .

٤. ناقشت عدة دراسات بحثية رائدة المحتوى المعلوماتى المتوقع للقوائم المالية المستقبلية وتوقيت الإفصاح عنه ، ولكنها كلها أكدت على أن هناك عدم ثبات أو عدم توحيد فى تلك القوائم ، وتختلف البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية وفقاً لقدرة إدارة كل منظمة على التنبؤات المالية ، أو جودة توقعاتها الإدارية (أى إفتراضاتها) .

٥. خرجت بعض الآراء فى مطلع الألفية الثالثة الميلادية تطالب بضرورة مراجعة القوائم المالية المستقبلية ، بنفس أسلوب المراجعة المالية التقليدية ، ويساعدها فى ذلك بعض الإرشادات والمعايير الدولية ، كمعيار المراجعة الدولى رقم (٨١٠) الصادر عام ١٩٩٤م عن مراجعة المعلومات المالية المستقبلية ، أو معيار المراجعة المصرى رقم (٢٣٠) عن إختبار المعلومات المالية المستقبلية الصادر عام ٢٠٠٠م . ولكنها باءت بالفشل وإنتهت إلى إلغاء تلك المعايير لعدم ملاءمة عمليات المراجعة التقليدية لهذا النوع من المعلومات فضلاً لعدم تحمل ممارسى المهنة لتلك المسئوليات الجسام .

٦. نادت بعض الآراء أيضاً بمراجعة قوائم الموازنات التقديرية لمنظمات الأعمال ، كبديل لمراجعة المعلومات المالية المستقبلية ، وقد ساند ذلك المعيار الأمريكى رقم (٢٢٠٠) عن التنبؤات والتوقعات المالية . ولكن لم يكن حظ هذه الآراء بأفضل من سابقتها ولم تجد تأييداً يذكر .

٧. ترى الباحثة فى خدمات ومهام التأكد الأخرى – وهى من الخدمات المستحدثة فى مجال المراجعة – ما يمكن الإرتكاز عليه فى صياغة إطار لفحص ومراجعة

القوائم المالية المستقبلية وخاصة أن خدمات التأكد تعتبر " خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة " . وتتمثل أطراف هذه المهام فى ثلاثة ، هم : المراجع المزاوول مؤدى الخدمة ، والمستفيد (الإدارة) ، والمستخدمين المرتقبين (أصحاب المصالح).

٨. بناء على الإجماع بأن المراجع الخارجى هو الأنسب لمهام التأكد ، تلك التى تكون مماثلة لأعمال المراجعة التقليدية إلى حد كبير ، ويظلها عدد من معايير التأكد الدولية والمصرية لتنظيم العمل بها ، فىمكن الإستناد عليها لتقديم إطار مقترح لمراجعة وفحص القوائم المالية المستقبلية ، وخاصة فى ظل المعيار الدولى المصرى رقم (٣٤٠٠) بشأن إختبار المعلومات المالية المستقبلية .

٩. تعمل دعائم وركائز وآليات الإطار المقترح لتطوير مسئوليات المراجع عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية الذى قدمته الباحثة على إنجاح العمل به فى بيئة الأعمال المصرية ، لكونها يتفادى الإنتقادات التى كانت تقدم فى المحاولات السابقة التى قدمت لمراجعة المعلومات المالية المستقبلية ، وأشارت الباحثة لها فيما تقدم .

١٠. قدمت الباحثة عرضاً كاملاً لميكانيكية العمل المهنى لإطار المراجعة المقترح لفحص القوائم المالية المستقبلية ، يتضمن الإجراءات العملية ، والأساليب الفنية والتقارير عن نتائج التأكد . يمكن الإعتماد عليها عند تطبيق هذا الإطار فى الواقع العملى .

١١. أثبتت الدراسة التحليلية للباحثة أن هناك مردود إيجابى للإطار المقترح لمراجعة وفحص القوائم المالية المستقبلية من خلال مهام التأكد . حيث يجد قبولاً من منشآت المراجعة لمحدودية المسئوليات التى تلقى على عاتقها ، وفى نفس الوقت زيادة أتعابها . كما يجد قبولاً من الإدارات المستفيدة حيث يساعد على تعزيز مصداقية تنبؤات وتوقعات الإدارة ، وأخيراً يجد قبولاً نسبياً من المستفيدين المرتقبين للتأكد الذى يقدم لهم بشأن المعلومات المالية المستقبلية وتخفيض فجوة التوقعات إلى حد ما.

١٢ . أكدت الدراسة الميدانية الإختبارية التى أجرتها الباحثة على بيئة الأعمال المصرية على النتائج السابق وصول الباحثة لها من دراستها النظرية التحليلية والمشار لها فيما تقدم .

أحدى عشر: توصيات البحث :

على ضوء نتائج البحث السابقة ، توصى الباحثة بالآتى :

١ . ضرورة الإهتمام بالبيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، والإفصاح عنها لخدمة أصحاب المصالح ، والعمل على تذليل الصعاب والمشاكل التى تواجه ذلك . مع تدعيم الإدارة بالأساليب العلمية والكمية الحديثة والأدوات الإحصائية وتقنيات الحاسب ، للمساعدة فى تنمية دعامتى هذا النوع من المعلومات ، وهما : التنبؤات المالية والتوقعات الإدارية أو الإفتراضات .

٢ . الإستفادة من مهام خدمات التأكد الأخرى وتنميتها ، حتى يمكن تطويعها فى عمليات إضفاء الثقة بالنسبة للمعلومات المالية المستقبلية ، وتطوير المعايير الدولية والمصرية للتأكد لهذا الغرض .

٣ . عدم إستنفاد جهد المراجع الخارجى فى عمليات المراجعة المالية التقليدية ، عند تصميم إطار لمراجعة وفحص أو إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، أو تطبيقها على القوائم التقديرية للموازنات التقديرية ، حيث ثبت عدم جدواها .

٤ . التوصية بضرورة الإهتمام بالإطار المقترح للباحثة بشأن مراجعة وفحص القوائم المالية المستقبلية ، وتحديد مستويات التأكد التى يقدمها المراجع المزاول مؤدى الخدمة .

مراجع البحث

أولاً باللغة العربية:

(أ) الكتب:

١. د. أمين السيد لطفى ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية - الأسكندرية ٢٠٠٥ م .
٢. د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes - Oxley ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٨ م .
٣. د. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة الجزء الثالث تقارير المراجع ومراجعة المشتقات ، شرح معايير المراجعة الأمريكية والعربية والدولية ، مطبعة المستقبل ، بالأسكندرية ، ٢٠٠٤ م .
٤. د. نبيل فهمى سلامة ، الإطار الفكرى للمحاسبة الإدارية ، مكتبة الجامعة ببورسعيد ، ٢٠١٦ م .

(ب) الدوريات:

١. د. أبو بكر عبدالعزيز البنا ، نطاق مسئولية مراجع الحسابات عن تقييم تقديرات القوائم المالية التقديرية ، المجلة العلمية بكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد ٤٢ ، يوليو ٢٠٠٧ م .
٢. د. إيمان محمد سعد الدين ، " إطار مقترح للمعلومات المالية المستقبلية وإختباره من منظور المستثمرين فى سوق الأوراق المالية - دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول ٢٠١٤ .
٣. د. سلوى سيد عثمان إدريس ، " مدخل مقترح لمراجعة الموازنات التخطيطية باستخدام الإجراءات التحليلية - دراسة نظرية تطبيقية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد الثالث ، ٢٠١٠ م .

٤. د. سمير عبد الغنى محمود ، " تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على المراجعة الإدارية إطار مقترح " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الزقازيق – فرع بنها ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ م .

٥. د . عبداللطيف بن محمد باشيخ ، " إستخدام مقاييس الأداء المبنية على الأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية – دراسة تطبيقية على البنوك التجارية السعودية " ، مجلة الفكر المحاسبى ، قسم المحاسبة والمراجعة ، بكلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الثانى ، النسخة الرابعة عشر ، ديسمبر ٢٠١٠ م .

(ج) الرسائل العلمية :

١- السيد سعد مرسى البغدادى ، الإطار الفنى لمراجعة الموازنات التخطيطية فى العام – دراسة حالة ، رسالة ماجستير فى المحاسبة (بحث غير منشور) كلية التجارة – جامعة المنوفية ، ١٩٩١ م .

(د) أخرى :

١. الإتحاد الدولى للمحاسبين ، دليل الإتحاد الدولى للمحاسبين لعام ٢٠٠١- إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقى ، جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، عام ٢٠٠١ .

٢. الجهاز المركزى للمحاسبات، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م ، (الطبعة الأولى) – الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ م .

ثانياً باللغة الأجنبية :

(A) Books:

- 1- Alvin, A. Randal, J. and Mark, S., **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Prentice Hall, New Jersey, 2008.
- 2- Arens Alvin A., Elder, R. J. and Seasley, M. S., **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, (14th. Edition), Pearson Education, Inc., 2012.
- 3- Kieso, D., Weygand, J. and Warfield, T. **Intermediate Accounting**, John. Wiley & Sons, U. S. A., 2010.

(B) Periodicals:

- 1- Aljifri, K. And Hussainey, K. , “ The Determinants of Forward-Looking Information In Annual Reports of MAE Companies” , *Managerial Auditing Journal* , 22 (9) , 2007 .
- 2- Andreas, Lu hang and Endrawis, Medhat, "The Time Expectation Gap in Australia ", *International Conference on Business and Management*, Vol. 64, 2013.
- 3- Badertscher, B., Shroff, N. and White, H., "Externalities of Public Firm Presence: Evidence From Private Firms' Investment Decisions", *Journal of Financial Economics*, Vol. 109, No. 3, 2012.
- 4- Barron, O., Kile, C. and O'Keefe, T., "MD&A Quality As a measure By The SEC and Analysts Earnings Forecasts", *Contemporary Accounting Research*, Vol.16, No.1, 1999.
- 5- Beyer, A. D .Cohen, T. Lys and Walther, B., “The Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature “, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. (2-3), 2010.
- 6- Blair, M. and Taylor, S., " Forecasting: The Profit Speaks ", *The Chartered Accountant in Australia*, Vol. 60, No.50, 1999.

(C) Others:

- 1- Accounting Standards Board (ASB), **Reporting Standard: Operating and Financial Review**, 2005. Available at: <http://www.frc.org.uk/asb/technical/standardshreporting.cfm>.