

## أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

ابتسام نافل حسين

المخلص :

حاولت الباحثة بيان أثر مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال: طبيعة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، محددات الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة ، جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، وأوجه تطويره في ضوء التقارير المتكاملة ، وأخيراً العلاقة بين مراجعة التقارير المتكاملة وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، وتوصلت الباحثة إلى: توافر التأكيد على التقارير المتكاملة يعمل على زيادة أنشطة الإدارة التنبؤية ، حيث ترتفع مصداقية تنبؤات الإدارة عندما يدعمها نشر معلومات مستقبلية إضافية قابلة للتأكيد ، وأوصت بتحديد الدور المرتقب للمراجع في التنبؤ بالمعلومات المستقبلية في ضوء التقارير المتكاملة في ظل الأزمات المالية لإنتشار فيروس كورونا في ظل معايير المراجعة والتأكيد الدولية .

### Abstract:

The researcher tried to identify the effect of auditing integrated reporting on the quality of forward-looking disclosure of supplemental information by exploring; the nature of forward-looking disclosure of supplemental information, the determinants of forward-looking disclosure in light of integrated reporting, the quality of forward-looking disclosure of supplemental

information and its developments in light of integrated reporting, and finally the relationship between auditing integrated reporting the quality of forward-looking disclosure of supplemental information. The researcher found that the availability of assurance on integrated reporting increases the predictive activities of management. The credibility of management predictions increases when it is supported by publishing supplemental forward-looking information on which assurance can be provided. The researcher recommended that it is important to determine the potential role of auditor in predicting forward-looking information in light of integrated reporting under the financial crises of Covid-19 pandemic and under the international auditing and assurance standards.

#### أولاً : مشكلة البحث

يمثل الإفصاح وظيفة الإتصال في المحاسبة التي تتصل فيها الشركة بالعالم الخارجي لإظهار المعلومات التي بحوزة الإدارة ، كما يعد الإفصاح أحد الخصائص الرئيسية لجودة التقارير والمعياري الرئيسي لترتيب الشركات بما فيها المعلومات الإضافية التي تعبر عن المستقبل .

حيث تزايدت في الآونة الأخيرة رغبة أصحاب المصلحة في الحصول على معلومات مستقبلية عالية الجودة تمكنهم من تقييم الأداء المستقبلي للشركة ، ويضيف الإفصاح عن المعلومات المستقبلية بعداً جديداً لعناصر جودة المعلومات بالتقارير ، ولم تعد المعلومات المستقبلية تقتصر على التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، ولكن إتسعت لتضم إفصاحات مالية مثل التنبؤ بالتدفقات النقدية وغير مالية مثل المخاطر التي قد

تؤثر على الأداء المستقبلي للشركة<sup>1</sup> ، ومن ثم الحاجة إلى تطوير أدوات الإفصاح ، ووجود بديل للإفصاح يكون أشمل لإعطاء نظرة شمولية لكيفية عمل الشركة من منظور إستراتيجي ، ومن ثم الإعتراف بالتقارير المتكاملة والطلب على مراجعتها .

وبالرغم من أن مرحلة التقارير المتكاملة تتميز بتوفير مستويات عالية من الإفصاح ، إلا أن هناك طلباً متزايداً من جانب أصحاب المصلحة على خدمة التأكيد المهني المعلوماتي للتقارير المتكاملة ، لزيادة الثقة ودرجة الإعتماد على المعلومات المتكاملة التي تحويها تلك التقارير ، فالتأكيد المهني على التقارير المتكاملة له محتوى معلوماتي إضافي ، والذي من شأنه أن يؤثر إيجابياً على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات .

ومن هنا تستلخص الباحثة ضرورة توفير خدمة المراجعة والتأكيد على التقرير المتكامل ، والذي أصبح واقعاً ملموساً لا مفر منه ، والتي تتعكس بدورها في مجال العمل المهني على جودة الإفصاح ، وخاصة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، حيث تقوم تلك التقارير على التوجه المستقبلي ودعم جودة المعلومة الإضافية ، ومن ثم يمكن القول أن مراجعة التقارير المتكاملة يمكنها التأثير على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، ويمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل التالي : هل هناك أثر لمراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ؟

## ثانياً : أهمية البحث

يمكن إستنباط أهمية البحث من أهمية إعداد التقارير المتكاملة وتوفير التأكيد عليها للعديد من الفئات المتعاملة مع الشركات ، حيث يُمثل البحث محاولة لتطوير الممارسة المهنية فى المحاسبة وخاصة فيما يتعلق بتحسين جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، من خلال تقديم مراجعة التقرير المتكامل ، وبالتالي تعد خطوة للدمج بين أمور المحاسبة والمراجعة فى ظل التحديات الجديدة التى تواجه مراجعى الحسابات فى بيئة التقارير المتكاملة .

## ثالثاً : أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث فى بيان أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- ١- توضيح طبيعة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية وجودته .
- ٢- التعرف على محددات الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية فى ضوء التقارير المتكاملة وأوجه تطويره .
- ٣- معرفة العلاقة بين مراجعة التقارير المتكاملة وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .
- ٤- تحديد مقومات وضع مدخل مقترح لمراجعة التقارير المتكاملة لتحقيق جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .

## رابعاً : تقسيمات البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه ، فقد تم تقسيم خطة هذا البحث إلى  
المحاور التالية:

المحور الأول : طبيعة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

المحور الثاني : الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة ومحدداته

المحور الثالث : جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

المحور الرابع : أوجه التطوير للإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية في  
التقارير المتكاملة

المحور الخامس : العلاقة بين مراجعة التقارير المتكاملة وجودة الإفصاح المستقبلي  
للمعلومات الإضافية

المحور الأول : طبيعة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

### أولاً : الإفصاح الإضافي ومقومات الجودة

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه " إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في  
موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية " <sup>٢</sup> ، ويعرف الإفصاح الإختياري على  
أنه الإفصاح طوعاً دون إلزام من قبل إدارة المنشأة عن معلومات إضافية غير  
موجودة في القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وذلك سعياً  
منها لتحسين نوعية الإفصاح . حيث يوفر الإفصاح الإختياري معلومات عن  
الإستراتيجيات المستقبلية وخطط البحث والتطوير والتنبؤات المستقبلية وتحليل  
المعلومات المالية ، ويُقدم المزيد من المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية

وغيرهم من متخذي القرارات ، وبهذا قد يوفر معلومات إضافية قد تكون مالية أو غير مالية بجانب ما يوفره الإفصاح الإلزامي من معلومات محددة وضرورية<sup>٣</sup> .

**وهناك خصائص لا بد من توافرها في المحتوى المعلوماتي للتقارير حتى تحقق جودة الإفصاح :<sup>٤</sup>**

تؤكد المبادئ التي أصدرها مجلس التقارير المتكاملة IIRC على أهمية توافر مجموعة من الخصائص في المعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة ، بما يتفق مع متطلبات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددها الإطار المفاهيمي لمعايير التقرير المالي ، فلا بد من توافر خاصيتي الموثوقية والإكتمال في المعلومات المفصح عنها حتى يتحقق التمثيل الصادق لها ، مما يتطلب من الشركات مراعاة أن تكون المعلومات المفصح عنها من خلال التقارير المتكاملة حيادية وخالية من الأخطاء وكاملة وكذلك قابلة للتحقق للتأكد من سلامتها من قبل الأطراف المختلفة ، وذلك إضافة إلى توافر خاصيتي الإتساق والقابلية للمقارنة وضرورة مراعاة الأهمية النسبية للمعلومات .

**ثانياً : مفهوم الإفصاح المستقبلي ومبرراته**

يمكن تصنيف المعلومات المنشورة في تقارير الشركات إلى مجموعتين رئيسيتين وهما المعلومات التاريخية والمعلومات المستقبلية ، وتشير المعلومات التاريخية إلى النتائج المالية السابقة والإفصاح المرتبط بها . وعلى النقيض، يشير الإفصاح الإختياري إلى الخطط الحالية والتنبؤات المستقبلية التي توفر المعلومات حول التوقعات المستقبلية للشركة<sup>٥</sup> ، وتعرف المعلومات المستقبلية بأنها المعلومات التي لم

تعرض أو يفصح عنها في القوائم المالية الأساسية وتتضمنها التقارير المتكاملة ،  
والخاصة بالخطط الحالية والتنبؤات المستقبلية التي تُمكن المستثمرين وغيرهم من  
تقدير الأداء المستقبلي للشركة ، وقد يتضمن الإفصاح عن المعلومات المستقبلية  
معلومات غير مالية عن المخاطر التي قد تحيط بالشركة .<sup>٦</sup>

**ويبرر إفصاح الإدارة عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة ما يلي :**<sup>٧</sup>

- يؤدي إفصاح الإدارة عن معلومات مستقبلية ضمن التقارير المتكاملة إلى توفير  
معلومات ذات مصداقية مرتفعة يعتمد عليها المستثمرين بدلاً من إستخدامهم  
لمصادر وقنوات غير رسمية للحصول على معلومات مضللة مما يعرضهم  
لضياع أموالهم .
- يساهم تقديم الإدارة للإفصاح المستقبلي في التنبؤ بمؤشرات الأداء التشغيلي  
للشركات والنفقات الرأسمالية المستقبلية ، مما يوفر معلومات موثوق بها يعتمد  
عليها المطلون الماليون في تصحيح أخطائهم وتحسين توقعاتهم عن الأداء  
المستقبلي للشركة .

ومن ثم ترى الباحثة أن الإفصاح المستقبلي يعد أحد الخصائص الهامة لنظام  
المعلومات المحاسبية ، وبمثابة محتوى إخباري إضافي مقدم للمستثمرين ،  
ومرشداً للقرارات الإستثمارية بدلاً من الإعتماد على التخمين .

## المحور الثاني : الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة ومحدداته

### أولاً : الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة

يتطلب إطار الـ IIRC من الشركة الإفصاح عن توقعاتها المستقبلية ، والتي تشتمل على الأهداف المستقبلية وكيف سيتم تحقيق هذه الأهداف ، وماهية التهديدات والمعوقات التي تحول دون تحقيق هذه الأهداف ، كما يُلقى التقرير المتكامل الضوء على التغييرات المتنبئ بها عبر الوقت ويقدم المعلومات حول توقعات المنظمة حول البيئة الخارجية في الأجل القصير والطويل ، وكيف يؤثر ذلك على المنظمة ومدى الإستعداد حالياً للإستجابة للتحديات ومستويات عدم التأكد الجوهرية ، وجوهرياً يُلقى التقرير المتكامل الضوء على الفرص والتحديات التي قد تحدث في الأجل القصير والطويل وتأثيرها المحتمل على الأداء المالي وغير المالي للمنظمة .<sup>٨</sup>

وقد قدمت العديد من الدراسات الأدلة حول مزايا الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة ، أولاً، يؤدي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية إلى خفض عدم تماثل المعلومات والذي يظهر عندما تمتلك بعض الجهات معلومات خاصة حول المنشأة ، والتي لا تكون متوافرة للمستثمرين وأصحاب المنافع الآخرين . وبالإضافة إلى ذلك، إن الإفصاح المستقبلي نسبة إلى العمليات والخطط والإستراتيجية والأهداف المالية المستقبلية له نفع كبير في تقدير التدفقات النقدية والقيمة المستقبلية للشركات ، ولأن المعلومات التاريخية ليس لها قيمة كبيرة بالنسبة للمستثمرين في التنبؤ بالفرص والمخاطر المحتملة ، فإن المعلومات المستقبلية تلعب دوراً محورياً في قرارات الإستثمار الخاصة بهم .<sup>٩</sup>



ومن الناحية الأخرى ، قد تتردد الشركات في مشاركة المخاطر والتوقعات المستقبلية الخاصة بالشركة لأسباب متعددة . على سبيل المثال، قد يؤدي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية إلى رفع التكاليف غير المباشرة التي تتكبدها الشركات في مشاركة المعلومات التي يُمكن إستخدامها بواسطة المستثمرين ، وبالتالي قد تتجنب الشركات الإفصاح عن المعلومات المستقبلية بسبب الخوف من التأثير السلبي المحتمل لهذا الإفصاح على المركز التنافسي للشركة . وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون من الصعب التنبؤ بالأداء المستقبلي بدقة بسبب مستويات عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل ، وعدم الدقة المحتملة في التنبؤات المستقبلية قد تؤدي إلى خفض حوافز المديرين للإفصاح عن المعلومات المستقبلية الكمية والكيفية بسبب تكاليف التقاضي ، إلا أن التقارير المتكاملة قد تُبلغ الشركات عن مستوى مرتفع من المعلومات المستقبلية ، والذي سوف يحافظ على التقييم المرتفع للأداء المستقبلي للشركة .<sup>١٠</sup>

كما أن التحول نحو التقارير المتكاملة التي تُركز على البعد الإستراتيجي وإعطاء رؤية مستقبلية عن أداء الشركة وتعتمد بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي للإدارة والقائمين على الحوكمة ، يثير تساؤلات حول قضية الشك المهني لمراجع الحسابات وضرورة البحث عن الآليات التي يُمكن من خلالها تحسين جودة التقارير التي تعدها مكاتب المراجعة كجزء من خدمات التأكيد ، حيث أنه من الصعب الحكم على مدى عدالة المعلومات التي تتضمنها التقارير المتكاملة ، لأن بعضها غير كمي ويعتمد على الحكم الشخصي للإدارة ، مما يزيد من تكلفة ذلك النوع من الخدمات مقارنة بالخدمات التقليدية ، نتيجة زيادة تكلفة تجميع الأدلة الكافية والمناسبة للتأكد من

معقولة هذه المعلومات ، خاصة إذا ما أخذنا بعين الإعتبار ضرورة تحديد أسس الحكم على عدالة المعلومات التي تقدمها الشركة من خلال التقارير المتكاملة .<sup>١١</sup>

إلا أن مدى معقولة وكمال وموثوقية التنبؤات تُخضع عنصر عدم التأكد المرتبط بالتنبؤات المستقبلية ، بالإضافة إلى ضرورة قيام الإدارة بتحديد والتقارير عن أنواع الإفصاحات التي قامت بها ، ما إذا كانت الصيغة التحذيرية مطلوبة لإظهار حالات عدم التأكد المرتبطة بقدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وأدائها المستقبلي المتوقع ، والتزام الإدارة بتحديث البيانات والمعلومات المستقبلية في حالة حدوث أحداث من شأنها أن تؤثر على صحة ما سبق التنبؤ به .<sup>١٢</sup>

### ثانياً : محددات الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة

تتمثل محددات الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة في :<sup>١٣</sup>

#### (١) حجم مجلس الإدارة :

إن مجلس الإدارة الفعال في ضوء التقارير المتكاملة يُمكنه خفض إنتهازية الإدارة ، والذي يؤدي بدوره إلى الجودة المرتفعة للتقارير المتكاملة ، وترى الباحثة أن مجالس الإدارة الفعالة والضخمة تكون أكثر فعالية من خلال توجيه الإدارة نحو الإفصاح المستقبلي في ضوء التقارير المتكاملة .

#### (٢) حجم المنشأة :

تتفق الباحثة مع (Kılıç, M., & Kuzey, C., 2018, P.134) على أن حجم المنشأة له تأثير إيجابي على الإفصاح المستقبلي ، وبالتالي فإن الشركات كبيرة

أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام نافيل حسين

---

الحجم لديها الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الإختيارية في ضوء التقارير المتكاملة لخفض عدم تماثل المعلومات وبالتالي خفض تكاليف الوكالة .

### (٣) الربحية :

الشركات الأكثر ربحية يمكنها تخصيص الموارد الكافية للإفصاح عن المعلومات لجعل عملياتها أكثر وضوحاً أمام الجمهور .

### (٤) الصناعة :

تواجه الصناعات المختلفة قيوداً فريدة في بيئاتها وخاصة في ضوء التقارير المتكاملة ، ولقد وثقت العديد من الدراسات وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصناعة والإفصاح المستقبلي ، ومن ثم ترى الباحثة أن هناك تباين لمستوى الإفصاح المستقبلي في التقارير المتكاملة تبعاً لنوع الصناعة .

### (٥) المراجعة الخارجية :<sup>١٤</sup>

تعد المرونة في تحديد مدى وطول ونوع الإفصاح المستقبلي يُصعب عملية المراجعة وتقديم خدمات التأكيد عليه ، وبالتالي سيبقي الإفصاح المستقبلي الذي يعتمد عليه المحللين الماليين والمستثمرين في قراراتهم الإستثمارية دون تنظيم ومراجعة بصورة كبيرة ، وقد يحل إطار التقارير المتكاملة هذه المشكلة من خلال توضيح مدى ونوع الإفصاح المستقبلي الواجب نشره ، كما أن التوجيهات الأكثر دقة في ضوء التقارير المتكاملة سوف يكون لها نفع كبير بالنسبة للشركات والمستثمرين ومراجعي الحسابات ، ووضحت العديد من الدراسات أن جودة المراجعة الخارجية بصفة عامة ومستوى الإفصاح الإضافي بصفة خاصة في ضوء التقارير المتكاملة تتأثر بما يلي :<sup>١٥</sup>

١- **حجم مكتب المراجعة** : أكدت دراسة ( د/ مروة محمد حسان ، ٢٠١٧ ، ص ٥٠٥ ) على وجود علاقة معنوية موجبة بين مستوى الإفصاح المتكامل وإسناد أعمال المراجعة لأحد مكاتب المراجعة الكبرى ، مما يبرهن على تشجيع مكاتب المراجعة الكبرى لتبني ودعم التحول إلى التقارير المتكاملة .

٢- **إستقلال مراجع الحسابات** : يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح الإختياري ، حيث يعمل مراجع الحسابات المستقل بعيداً عن أى ضغوط عند إبداء رأيه المحايد في الإفصاح الإضافي في ضوء التقارير المتكاملة .

٣- **تقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف المراجعة** : تجعله في وضع أفضل لتقديم إفصاحات إختيارية أكبر أو التوسع في تقديم إفصاحات عديدة لمستخدمي التقارير .

٤- **الكفاءة المهنية لفريق المراجعة وأخلاقيات وسلوكيات المهنة** : تؤدي إلى زيادة قدرة مراجعي الحسابات في مواجهة ضغوط عميل المراجعة من ناحية ، وإلى تقديم إفصاحات إختيارية موسعة من ناحية أخرى ، بالإضافة إلى قدرة فريق المراجعة على القيام بعملية المراجعة والتأكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل .

وتتفق الباحثة مع (Salehi et al., 2017) على أن نسبة إقبال الشركات على خدمات التأكيد تزيد في حالة قيامها بإصدار تقارير متكاملة ، وغالبية الشركات التي تقوم بإعداد تقارير متكاملة تعتمد على مكاتب المراجعة الكبرى ، حيث تحرص على تقديم خدمات مراجعة على درجة عالية من الجودة ، فضلاً عن تشجيعهم على زيادة

الإفصاح<sup>١٦</sup> ، وترى الباحثة أن ذلك قد يرجع إلى خبرة ومعرفة تلك المكاتب ، وإطلاعها الأكبر بالمعايير ، والتوافق مع معايير المراجعة المتطورة .

### المحور الثالث : جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

ترى الباحثة أن الإفصاح الإضافي يعني قيام إدارة الشركة طوعاً بتقديم معلومات إضافية للمستفيدين ، كما يمكن القول أن الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية هو ذلك النوع من الإفصاح الذي يسمح بتقديم تفاصيل وتوضيحات إضافية عن أداء الشركة المستقبلي ونقل معلومات إضافية عن إستراتيجية الشركة وأهدافها المستقبلية ، أى نشر معلومات إضافية عن المستقبل ، حيث تعد المعلومات المستقبلية أحد العناصر الرئيسية للمعلومات الإضافية .

ويراعي دائماً أن يكون الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية على درجة عالية من الجودة بغض النظر عن صورة الإفصاح عنها ، وترى الباحثة أن هناك مجموعة من العوامل المحددة لجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، تتضح على النحو التالي :

- ١- المحتوى المعلوماتي للتقارير: تزداد جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية للشركات التي تملك تقارير متكاملة ، ولا يقتصر الإفصاح لديها على القوائم المالية التقليدية .
- ٢- طبيعة المحتوى المعلوماتي المفصح عنه : الإدارة الأكثر مصداقية في الإفصاح المستقبلي عن معلوماتها الإضافية المُمثلة للأخبار السيئة مقارنة بالأخبار الجيدة .

- ٣- **حجم المنشأة** : إن قدرة الإدارة على التنبؤ تتحسن كلما زاد حجم المنشأة حرصاً منها على عمل تنبؤات أكثر دقة وكسب ثقة المجتمع الإستثماري .
- ٤- **هيكل الملكية** : تمثل الاختلافات في هيكل الملكية أحد العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الاضافية ، حيث أنه كلما قلت ملكية الإدارة للأسهم كلما زادت دوافع المديرين نحو زيادة مستوى وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، وذلك لجذب ثقة المجتمع الإستثماري بها .
- ٥- **جودة المعلومات الإضافية** : تتلائم المتطلبات الخاصة بمراجعي الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية مع هدف تحسين ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المنافع في جودة وملائمة المعلومات الإضافية لأصحاب المصلحة .<sup>١٧</sup>
- ٦- **دور الإدارة** : يجب على الإدارة أن تتأكد من وجود المبادئ الخاصة بالإفصاح الفعال من أجل الحصول على تأكيد معقول عن صحة وسلامة التنبؤات والتوقعات المستقبلية التي قامت بها الإدارة ، والتي من شأنها أن تساعد في خفض عنصر عدم التأكد المرتبط بالمعلومات المستقبلية المفصح عنها بالتقرير المتكامل وتزيد من القدرة المعلوماتية وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات .<sup>١٨</sup>
- ٧- **دور ومسئولية مراجع الحسابات** : يؤثر مراجع الحسابات في مدى جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية نتيجة إسهامه في فحص الأسس والفروض التي بنيت عليها هذه المعلومات ، ويمكن توقع أنه كلما كان مراجع الحسابات ينتمي إلي أحد مكاتب المراجعة الكبرى ، كلما ارتفعت جودة الإفصاح المستقبلي نظراً لارتفاع جودة مراجعتها .

أثر الدور التأكدي لمراجعات الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام ناهل حسين

وترى الباحثة أن الإهتمام بتحسين جودة الإفصاح للمعلومات الاضافية المستخدمة في التنبؤ ومدى دقتها وقربها من الواقع سوف ينعكس بالإيجاب حتماً على فاعلية قرارات الإستثمار ، مما يؤدي إلى مزيد من تدفق الأموال إلى السوق ودعم سوق رأس المال .

**المحور الرابع : أوجه التطوير للإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية في التقارير المتكاملة<sup>١٩</sup>**

**أولاً : الإتجاهات المعاصرة في الإفصاح في التقارير المتكاملة**

(أ) **التغير في المنهج** : قد يتضح في إتباع المنهج الشمولي في تقديم المعلومات ، حيث دعا الإنتقال للتقارير المتكاملة إلى الإهتمام بجودة الإفصاح ، إنطلاقاً من أهمية المعلومات التي تحويها التقارير ذاتها ليس لحملة الأسهم ولكن لمجتمع الأعمال بصفة عامة .

(ب) **الإفصاح الإختياري** : تُوفر التقارير المتكاملة بشكل إختياري العديد من المعلومات غير المالية الهامة ، والمعلومات المستقبلية التي لا تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والتي تُعد من أفضل مصادر المعلومات التي يتلقاها المستثمرون وتساعدهم على إتخاذ القرارات الرشيدة .

(ت) **الإفصاح عن المعلومات الإضافية** : يتضمن ذلك الإفصاح إيضاحات أو تفسيرات أو تحليلات أو تعليقات أو جداول زمنية تحويها التقارير المتكاملة ، والتي تؤثر في أداء المنشأة ورأى الإدارة وتفسيراتها ، فهي معلومات تتعلق

بالأداء مدرجة كجزء من الأداء المتوافق الذي يُكمل ويُعزز أحكام الإفصاح والعرض المطلوبة .

(ث) **التنوع في طرق الإفصاح** : بأن يختلف أسلوب وطريقة الإفصاح وفقاً لنوعية المستخدمين ، حيث يجب أن يتم الإفصاح في التقارير المتكاملة بصورة تُمكن الذين ليس لديهم خبرة في مجال المحاسبة من فهمها ، حيث قد تسمح المعلومات غير المالية وتقرير تعليقات الإدارة والمعلومات الإضافية لتلك الفئة بزيادة القدرة على فهم المعلومات المالية .

#### ثانياً : خصائص جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

(١) **الملاءمة** : حيث أن إفصاح الإدارة المستقبلي عن معلوماتها الإضافية يتماشى مع خاصية الملاءمة من حيث أنها تساعد المستثمر على التنبؤ بمستقبل الشركة ، وتقييم أداء الشركة خلال فترة التنبؤ .

(٢) **الحياد** : يجب أن يتم الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية بحياد دون تحيز من قبل الإدارة في الإفصاح عن البنود التي تظهر الشركة في وضع أفضل دائماً (الأخبار السارة) ، وعدم الإعلان عن الأخبار السيئة ، وخاصة أنه ليس هناك إلزام على الشركات بالإفصاح المستقبلي عن تلك المعلومات .

(٣) **منفعة المعلومات** : يعطى الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية مؤشراً قوياً للتعرف على موقف الشركة بشكل أكثر تفصيلاً في سوق الأوراق المالية مستقبلاً ، وهو ما يهم المستثمر أكثر من وضع الشركة الحالي .



٤) **التكلفة والعائد** : يجب أن يكون العائد من الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية أكبر من تكلفة الإفصاح عنها .

### ثالثاً : المبادئ المقترحة للإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية

إسترشاداً بالمبادئ العامة التي وردت في الإرشاد الدولي الذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (إرشاد تعليقات الإدارة) ، يمكن وضع المبادئ التالية للإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية في التقارير المتكاملة :

أ. تجنب تكرار المعلومات ، وإستكمال المعلومات الهامة التي لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ضمن التقارير المتكاملة .

ب. توفير وجهه نظر الإدارة بشأن الأداء المستقبلي ، وآثار التغيرات في الظروف المتعلقة بالمنشأة بالأحداث المتوقعة في المستقبل .

ت. تقديم الإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية بصورة تساعد على الفهم ، ولا يُشترط أن يكون الإفصاح كمياً ، وإنما يمكن أن يكون في شكل تفسير أو توقعات مستقبلية .

ث. رؤية الإدارة بأن الإفصاح عن المعلومات الإضافية يفيد المستخدمين في تقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها المنشأة .

ج. تعريف المستخدمين بحتمية التقدير والتنبؤ في إعداد المعلومات وحدود وطبيعة تلك المعلومات .

## رابعاً : مسئولية الإدارة ومراجع الحسابات فيما يتعلق بالإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية

تقع المسؤولية على عاتق الإدارة ، وذلك للأسباب التالية :

أ. تستطيع الإدارة بما لديها من معلومات داخلية معرفة طبيعة العمليات وتقديم تفسيرات ومعلومات إضافية ، ومعرفتها بالمصادر الأخرى الثانوية بمدى تأثير احتمالات المستقبل على مركز المنشأة .

ب. هناك العديد من عناصر التقارير المتكاملة معروفة بدقة للإدارة ، ويجب ألا تكون موضع تخمين . مثال ذلك، الخطط الإستثمارية .

في حين يقع على عاتق مراجع الحسابات توفير التأكيد المهني على المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل ، بما يتضمنه من إفصاح مستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال إختبار الافتراضات التي يثبت عليها الإفصاح المستقبلي لزيادة مصداقيتها وإمكانية الإعتماد عليها ، إلا أن ذلك التأكيد يرافقه العديد من الصعوبات حيث يتخلله الحكم المهني من قبل مراجع الحسابات ، في حين ترى الباحثة أنه بتوفير المصداقية والموثوقية على التقرير المتكامل بما فيها الإفصاح الإضافي ، قد ينعكس إيجابياً على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .

وترى الباحثة أنه على مراجع الحسابات عند تقييم الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية التأكد مما يلي :

- عرض المعلومات الإضافية التي تعبر عن المستقبل بصورة واضحة ، وتقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية تتماشى مع المتطلبات التنظيمية المعمول بها .

- عدم قبول المهمة عندما تكون الإفتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد مراجع الحسابات أن الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية سيكون غير ملائم للغرض المعد من أجله .
- الإفصاح بشكل كاف عن السياسات المحاسبية والإفتراضات في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المستقبلية ، وعندما تكون الإفتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد ، فيجب أن يتم الإفصاح بشكل أكثر وضوحاً وعن مدى الصعوبة فى التأكيد عليها .

#### المحور الخامس : العلاقة بين مراجعة التقارير المتكاملة وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية

يهدف التأكيد بشكل أساسي إلى تحسين جودة المعلومات بإختلاف أنواعها ، سواء كانت مالية أو غير مالية - تتعلق بأحداث تاريخية أو مستقبلية وتتضح منفعتها ؛ حيث أن خدمات تأكيد الثقة فى البيانات والمعلومات التى تتضمنها من معدلات الأداء المختلفة تحتوى على ثلاثة جوانب رئيسية وهى : تأكيد الثقة فى نظم المعلومات ، ثم تأكيد الثقة فى البيانات والمعلومات المتبادلة بين المنشأة والمجتمع الذى تعيش فيه ، يلى ذلك تأكيد الثقة فى البيانات والتقارير المتكاملة التى تعمل المنشأة على نشرها والإفصاح عنها<sup>٢٠</sup> ، ويتضح للباحثة أثر مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال :

- ١- أثر مراجعة التقارير المتكاملة على أصحاب المصالح ودالة عائد متخذ القرار من منظور طويل الأجل :

- تتضح الآثار الإيجابية للتأكيد المهني للتقارير المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح في إتخاذ القرارات كما يلي :<sup>٢١</sup>
- إعطاء المستثمرين صورة كاملة عن الشركة من خلال الإفصاح عن المعلومات ، مما يعطى قيمة عالية للمحتوى المعلوماتي ، ويساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة والتعرف على مدى كفاءة العمليات بها .
  - تحسين الإنطباعات السلبية لدى بعض أصحاب المصالح تجاه إدارات الشركات ، والناتجة من ممارسات البعض لمعاملات يشوبها الفساد .
  - تقييم قدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل ، والتعرف على كيفية تعاملها مع المشاكل والقضايا المختلفة وأساليب إدارتها .
  - توفر تأكيد للإدارة بشأن درجة رضا العاملين ودرجة الإستقرار الوظيفي من ناحية ، ومدى فهم الإدارة لإستراتيجية الشركة من ناحية أخرى .

كما تتعكس مراجعة التقارير المتكاملة بالضرورة إيجابياً على دالة متخذ القرار من خلال تخفيض خطر المعلومات ومن ثم دعم رشد متخذ القرار ، حيث أن الهدف الأساسي لخدمة التأكيد المهني هو تحسين جودة المعلومات المفصح عنها التي يعتمد عليها متخذ القرار ، وذلك من خلال إضفاء الثقة على تلك المعلومات مما يضيف قيمة لها ، الأمر الذي ينعكس بالضرورة إيجابياً على دالة متخذ القرار .

وترى الباحثة أن التقارير المتكاملة وتوفير المصادقية على محتواها المعلوماتي تضيف قيمة لمجلس الإدارة التي تتحقق من المشاركة مع أصحاب المصالح وتوقع أسعار الأسهم في المستقبل وتحسين إتخاذ القرار ، وخلق القيمة

على المدى الطويل ، وتقديم معلومات أكثر وضوحاً وإكتمالاً وموثوقية للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح ، ومن ثم تقديم قرار أفضل من خلال المعلومات المتكاملة والتفكير المتكامل .

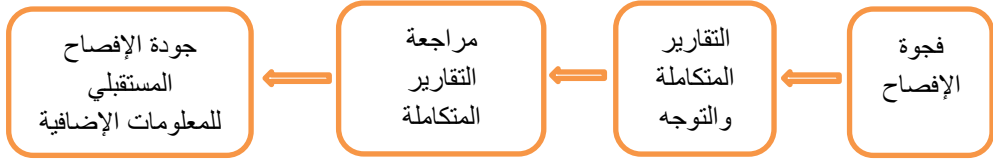
## ٢- أثر مراجعة التقارير المتكاملة على جودة المعلومات :

فوجود تقرير تأكيد مهني مستقل على إفصاحات الإدارة الواردة بالتقرير المتكامل ، يُمكنه أن يُحسن من مستويات الثقة في المعلومات المفصح عنها ، وذلك لأن تقرير التأكيد المهني غالباً ما يُعد من منظور الإستجابة لإحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات ، فبعد أن يكتسب المستثمر المعلومات يكون تركيزه على مستوى جودتها ، الأمر الذي يعنى زيادة دقة وصدق هذه المعلومات وزيادة الإعتماد عليها ، ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توافر خدمة التأكيد المهني على التقارير المتكاملة .<sup>٢٢</sup>

وترى الباحثة أن مراجعة المحتوى المعلوماتي للتقرير المتكامل والوقوف على مصداقيتها تعد وسيلة لتزويد المستخدمين بالمعلومات اللازمة لفهم الشركة وتفسير البيانات التي تمكنهم من إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة ، وفي بناء توقعات مستقبلية دقيقة يُعتمد عليها .

أثر الدور التأكيدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام ناهل حسين

### ٣-مراجعة التقارير المتكاملة وعلاقتها بجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية :



شكل رقم (١)

المصدر (إعداد الباحثة)

يتضح للباحثة أن عملية المراجعة تعد أداة معلوماتية هامة للكثير من الأطراف من أصحاب المصالح ، حيث تُمثل إطاراً معلوماتياً موثقاً فيه للكثير من القرارات المالية ، وتنشأ فجوة الإفصاح من خلال كم محتوى المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح ، ولعلاج فجوة الإفصاح في التقارير بدأ الإتجاه نحو ما يسمى بالتقارير المتكاملة ، حيث بدأت العديد من الشركات في تجميع كل تقارير الإفصاح في تقرير واحد متكامل ، يهدف نحو مقابلة الإحتياجات من المعلومات لكل الأطراف ذوى المصلحة في الشركة ، وذلك بشرط أن تكون في حدود مسئولية مراجع الحسابات ، وتطوير تلك المسئولية لتقى بمراجعة التقارير المتكاملة ، ومن ثم يعد توفير عملية مراجعة التقارير المتكاملة بشكل فعال وتطوير دور مراجع الحسابات من خلاله أحد السبل المتاحة لرفع جودة الإفصاح ، وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .

وتري الباحثة أن وضع مدخل مقترح لمراجعة التقارير المتكاملة لتحقيق جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية يتطلب عدة مقومات من أهمها :

- ١- الشمولية : وتشير إلى إكمال المعلومات وشمولها لكافة الأحداث والمعاملات داخل الشركة لثبوتية إحتياجات مستخدمي التقارير ، وتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير المتكاملة بصفة عامة والمعلومات الإضافية بشكل خاص ، وبشكل أكثر دقة المعلومات الإضافية التي تعبر عن المستقبل .
- ٢- الإلزام : الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتأكيد المهني الدولية ومعايير PCAOB ، فيما يتعلق بإعداد ومراجعة التقارير المتكاملة .
- ٣- مجلس الإدارة الفعال : له دور جوهري في الرقابة على أعمال الإدارة التنفيذية ، ومن ثم كلما زادت فاعلية الدور الرقابي الذي يقوم به مجلس الإدارة كلما زادت شفافية التقارير المتكاملة للشركة وما تحويه من إفصاح .
- ٤- الرقابة على الإفصاح في التقارير المتكاملة : فالتوسع في الإفصاح في التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى الإضرار بالمركز التنافسي للشركة في حالة معرفة المنافسين ببعض المعلومات وخاصة الإضافية الخاصة بالشركة ، مما يخلق دافع لدى الشركات نحو عدم التوسع في الإفصاح عنها في التقارير المتكاملة .
- ٥- لجنة المراجعة : يتمثل الهدف النهائي من تكوين لجنة المراجعة في الإرتقاء بجودة التقارير المتكاملة المنشورة ، وتأكيد وزيادة مصداقية تلك التقارير والحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثروتهم ودعم مسؤوليات مجلس الإدارة .

٦- **المراجعة الداخلية** : إن تفعيل دور المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب سوف يساهم وبشكل كبير في زيادة جودة المراجعة الخارجية ، وهو ما ينعكس على زيادة جودة ومصداقية الإفصاح التي تتضمنه التقارير المتكاملة .

٧- **المراجعة الخارجية للتقارير المتكاملة** : حيث تهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المتكاملة للشركات ، وحتى يتحقق هذا فلا بد أن يتوافر بعض المقومات حتى يتمكن مراجع الحسابات من إبداء الرأي الفني المحايد بخصوص مدى صدق وعدالة التقارير المتكاملة .

٨- **تعزيز مراجعة الحسابات للمعلومات الإضافية** : وضع إجراءات محددة لمراجع الحسابات لمراجعة التقارير المتكاملة ، بما فيها إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية ، حيث أن إجراء مراجعتها بشكل سليم وتأكيد المصداقية حول تلك المعلومات سيعزز حماية المستثمرين ، ومن ثم فإن تعزيز مراجعة الحسابات للمعلومات الإضافية يُمكن أن يعزز ثقة الهيئات التنظيمية وغيرها من أصحاب المصلحة في موثوقية المعلومات بصفة عامة والمعلومات الإضافية بالأخص .<sup>٢٣</sup>

كما وضحت دراسة ( د/ وفاء يوسف حسب الله ، ٢٠١٥ ، ص ٥٦٠ ) أن وجود تأكيد للتقارير من قبل مراجع الحسابات يعمل على زيادة أنشطة الإدارة التنبؤية ، وأن ردة فعل السوق حيال تلك التنبؤات ترتفع نتيجة مراجعة هذه المعلومات ، ومع وجود تأكيد للتقارير المتكاملة يتشجع المديرين ليكونوا أكثر مصداقية ، ومن ثم أكثر دقة في إفصاحاتهم .

وأكدت دراسة لـ (Ioannou & Serafeim, 2015, p. 1054) أن هناك طلباً متزايداً ، وحاجة ملحة من جانب المحللين الماليين والمستثمرين على معلومات موثوق فيها في التقارير المتكاملة ، تمكنهم من التعرف على الأداء



أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام ناهل حسين

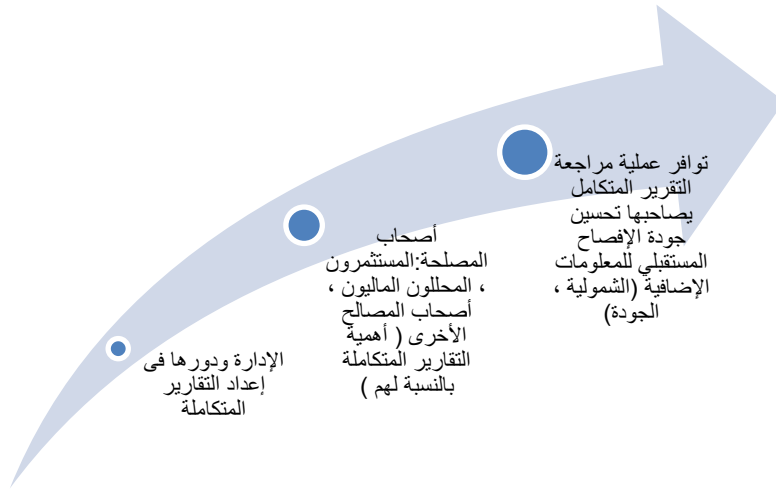
---

المستقبلي للشركة ، كما أنها وسيلة لتخفيض عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية وزيادة الشفافيه ، مما قد يسمح لأصحاب المصالح بتقييم الأداء المالي للشركة بشكل أكثر دقة ، وتقييم المخاطر ، ولكن في نفس الوقت يظل هذا الطلب مقروناً بتوفير تأكيد مهني إيجابي على هذه المعلومات .

ومن ناحية أخرى، فإن تأكيد مراجع الحسابات على إفصاحات الإدارة بالتقرير المتكامل يُعد فرصة جيدة لمراجع الحسابات لإكتشاف المزيد من الأخطاء والتحريرات الجوهرية الناتجة عن السلوك غير الأخلاقي ، والتي كان يصعب إكتشافها من قبل في ظل التقرير عن المعلومات المالية فقط ، فمع إنضمام أعضاء من بعض الجهات الإستشارية المتخصصة وتكوين فريق ذو خبرة لمراجعة التقرير المتكامل ، فإن ذلك يعمل على زيادة قدرة مراجع الحسابات لإكتشاف مزيد من الأخطاء والتحريرات أكثر من ذي قبل<sup>٢٤</sup> ، ويؤكد ذلك إرتفاع مصداقية تنبؤات الإدارة بالأخبار السارة عندما يدعمها نشر معلومات مستقبلية إضافية قابلة للتحقق والتأكيد بسبب سرعة إستجابة الأسواق لهذه التنبؤات ، ويرجع السبب في ذلك إلى إمكانية التحقق اللاحق من هذه المعلومات بعد نهاية الفترة المالية وإنخفاض فرصة إدارة الربحية<sup>٢٥</sup>.

أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام نافيل حسين

ويمكن توضيح أثر مراجعة التقارير المتكاملة والأطراف ذات الصلة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال الشكل التالي :



## الشكل رقم (٢)

المصدر (إعداد الباحثة)

وترى الباحثة من خلال الشكل السابق أن معلومات التقارير المتكاملة تكون ذات أهمية لكل من الأطراف المختلفة والتي تقع تحت مسؤولية الإدارة ، ومن ثم فتحليل تلك المعلومات والتأكيد عليها من قبل مراجع الحسابات لإكسابها الثقة والمصدقية يساعد الإدارة للوقوف على المخاطر والتحديات التي تتعرض لها الشركة ، وكذلك الفرص المتاحة لخلق قيمة ، وحيث أن جودة الإفصاح قد تتحقق عند توافر الشمولية في الإفصاح والجودة في المحتوى ، وحيث أن التوجه نحو التقارير المتكاملة يفي بالشمولية من خلال المحتوى المعلوماتي المتنوع الذي تشمله التقارير المتكاملة ، والجودة في المحتوى يمكن تحقيقها من خلال توفير التأكيد على ذلك المحتوى لدعم

الثقة والمصدقية فيه ، وحيث أن توجه التقارير المتكاملة توجه مستقبلي ، ومن ثم يؤثر مراجعة التقارير المتكاملة بصورة إيجابية على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .

## المحور السادس : النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج

١. يعد توفير التأكيد على التقارير المتكاملة أحد مفاتيح ضمان القبول الواسع للتقارير المتكاملة من قبل أصحاب المصلحة ، إلا أن الطريق إلى تحقيق هذا التأكيد لا يزال طويلاً ، حيث تعد عملية مراجعة التقارير المتكاملة سلاح ذو حدين ، يقدم فرص ويواجه تحديات محتملة كبيرة .
٢. توافر التأكيد على التقارير المتكاملة تعمل على زيادة أنشطة الإدارة التنبؤية ، حيث ترتفع مصداقية تنبؤات الإدارة عندما يدعمها نشر معلومات مستقبلية إضافية قابلة للتحقق والتأكيد ، حيث أن تأكيد التقارير المتكاملة يشجع المديرين ليكونوا أكثر مصداقية ، ومن ثم أكثر دقة في إفصاحاتهم .
٣. تتحقق جودة الإفصاح عند توافر الشمولية في الإفصاح والجودة في المحتوى ، وحيث أن التوجه نحو التقارير المتكاملة يفي بالشمولية من خلال المحتوى المعلوماتي المتنوع وتوجهه توجه مستقبلي ، والجودة في المحتوى يمكن تحقيقها من خلال توفير التأكيد على ذلك المحتوى ، ومن ثم يمكن أن يؤثر مراجعة والتأكيد على التقارير المتكاملة بصورة إيجابية على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات .

## ثانياً : التوصيات

١. ألا تقتصر الإختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط ، بل تتسع لتشمل عملية المراجعة والتأكيد على التقرير المتكامل .
٢. ضرورة نشر الوعي بين أصحاب المصلحة المحتملين عن التقارير المتكاملة مع إبراز القيمة المضافة نتيجة التأكيد المهني عليها بواسطة مراجع الحسابات .
٣. مزيداً من الإهتمام من جانب الشركات والجهات الرقابية والتشريعية لتطوير الإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية ، والبحث عن آليات مستجدة لتعزيز جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية في ظل إنتشار فيروس كورونا .
٤. ضرورة تحديد الدور المرتقب لمراجع الحسابات في التنبؤ بالمعلومات المستقبلية في ضوء التقارير المتكاملة في ظل الأزمات المالية الحتمية لإنتشار فيروس كورونا ( كوفيد-١٩ ) في ظل معايير المراجعة الدولية .

## المراجع :

- ١ د/ ايمان محمد سعد الدين ، ٢٠١٤ ، " إطار مقترح للمعلومات المالية المستقبلية واختباره من منظور المستثمرين في سوق الأوراق المالية : دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ٢٨٠ .
- ٢ د/ مغاري عبد الرحمن ، ٢٠١٢ ، " الإفصاح المحاسبي والمالي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وأثره على تعزيز جودة المعلومات وتنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، ص ١٩ .
- ٣ د/ وفاء يوسف أحمد حسب الله ، ٢٠١٥ ، " تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري : دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٩ ، العدد الرابع ، ص ٥٤١ ، ٥٤٩ .

أثر الدور التأكدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام نافيل حسين

<sup>٤</sup> د/ مروة حسن محمد حسان ، ٢٠١٧ ، " دراسة إختبارية لمدى جاهزية سوق المال المصري للتحول إلى التطبيق الإلزامي للتقارير المتكاملة " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢١ ، العدد الرابع ، ص٤٦٤ .

<sup>٥</sup> Kılıç, M., & Kuzey, C. , 2018, " Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting" , **Managerial Auditing Journal**, 33(1), P.116.

<sup>٦</sup> د/ نشوى شاکر على رجب ، ديسمبر ٢٠١٦ ، " محددات جودة الإفصاح غير المالى عن المعلومات المستقبلية على مواقع الشركات المدرجة فى مؤشر EGX30 " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، الجزء الأول ، ص٣٨٣ .  
<sup>٧</sup> د/ ایمان محمد سعد الدين ، " مرجع سبق ذكره " ، ص٢٨٩ .

<sup>٨</sup> **For More details :**

▪ **IIRC**, 2013," Integrated reporting: the international framework ", available at:<https://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2013/12/131208THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (accessed 10 November 2015), P.28.

▪ Haji, A.A. & Hossain, D.M. , 2016 , “ Exploring the implications of integrated reporting on organizational reporting practice: evidence from highly regarded integrated reporters ”, **Qualitative Research in Accounting& Management**, Vol. 13 No. 4, p, 415-416.

<sup>٩</sup> Bravo, F. ,2016 , “Forward-looking disclosure and corporate reputation as mechanisms to reduce stock return volatility”, **Spanish Accounting Review**, Vol. 19 No. 1,p. 122,131.

<sup>١٠</sup> Kılıç, M., & Kuzey, C., **Op. Cit.**, P. 118.

<sup>١١</sup> د/ مروة حسن محمد حسان ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ٤٦٦ .  
<sup>١٢</sup> د/ هبة جمال هاشم على ، ٢٠١٨ ، " تحليل العلاقة بين الإفصاحات المالية المستقبلية فى تقارير الإدارة والمتغيرات المهنية المرتبطة بآليات الحوكمة بهدف ترشيد قرارات المستثمرين " ، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية* ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، مجلد ٩ ، العدد الأول ، ص٩٥٢ .

<sup>13</sup> **For More details :**

- Wang, M. & Hussainey, K., 2013 , " Voluntary forward-looking statements driven by corporate governance and their value relevance " , **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 32 No. 3, pp. 26-49.
- Amran, A., et. al., 2014, "The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality", **Business Strategy and the Environment**, Vol. 23 No. 4, pp. 217-235.
- Al-Najjar, B.& Abed, S , 2014, " The association between disclosure of forward-looking information and corporate governance mechanisms: evidence from the UK before the financial crisis period " , **Managerial Auditing Journal**, Vol. 29 No. 7, pp. 578-595.
- Kılıç, M., & Kuzey, C., **Op. Cit.**, P.121-123 .

<sup>14</sup> **For More details :**

- Hassanein, A. & Hussainey, K., 2015, " Is forward-looking financial disclosure really informative? Evidence from UK narrative statements " , **International Review of Financial Analysis** , Vol. 41, pp. 52-61.
- Kılıç, M., & Kuzey, C., **Op. Cit.**, P.135.

<sup>15</sup> د/ وفاء يوسف أحمد حسب الله ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ٥٦٢ ، ٥٦٣ .

<sup>16</sup> د/ مروة حسن محمد حسان ، " مرجع سابق " ، ص ٤٨٠ .

- <sup>17</sup> Kevin M. O'Neill, November 2016, " Order Granting Approval of Proposed Rules , Auditing Standard No. 17, Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements , and Related Amendments to PCAOB Standards Notice posted in Federal Register " , Public Administration, **News papers**, .<http://search.proquest.com/docview/1499496731?accountid=63189>,p.2.

<sup>18</sup> د/ هبة جمال هاشم على ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ٩٥٤ .

<sup>19</sup> قد يرجع الى : بتصرف من الباحثة

أثر الدور التأكيدي لمراجع الحسابات من خلال مراجعة التقارير المتكاملة على جودة الإفصاح المستقبلي ...  
ابتسام نافيل حسين

- د/ أحمد رجب عبد الملك ، يونيو ٢٠١٤ ، " دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية : دراسة نظرية وميدانية " ، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة* ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، مجلد ٢٨ ، العدد الأول ، ص ١٨-٢٢ .
- <sup>٢٠</sup> د/ عصام محمد فتح الله ، يوليو ٢٠١٣ ، " الدور المرتقب للمراجع الخارجى نحو تحديات المهنة فى فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقارير عنها : دراسة ميدانية " ، *مجلة البحوث التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد ٣٥ ، العدد الثانى ، ص ٣٠٣ .
- <sup>٢١</sup> د/ محمود رجب يس غنيم ، يونيو ٢٠١٧ ، " أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتى لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح : دراسة ميدانية وتجريبية فى بيئة الأعمال السعودية " ، *مجلة البحوث المحاسبية* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ١٧٦ .
- <sup>٢٢</sup> سمير ابراهيم عبد العظيم محمد ، ٢٠١٧ ، " دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدى قبوله لدى أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات . دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، ص ١٠٢ ، ١٠٤ .

<sup>23</sup>Targeted News service, November 2016 , " Notice of Filing of Proposed Rules on Auditing Standard No. 17, Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards Notice Posted in Federal Register" , News papers , Public Administration, Washington, D.C, <http://search.proquest.com/docview/1458548664?accountid=639> , p.8.

<sup>٢٤</sup> سمير ابراهيم عبد العظيم محمد ، " مرجع سبق ذكره " ، ص ١١٥ ، ١١٦ .

<sup>٢٥</sup> د/ ايمان محمد سعد الدين ، " مرجع سابق " ، ص ٢٩١ .