

**دعائم وركائز وآلية تطوير مسئوليات المراجع  
لإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية**

**بحث مقدم من /  
أمينة محمد عبدالله بسيوني**

**مدرس مساعد محاسبة**

**بمعهد السويس لنظم المعلومات الإدارية**

## ملخص البحث

تحاول الباحثة من خلال هذا البحث أن تعرض تصورها لتطوير مسنوليات المراجع الخارجى لتستوعب إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، والتي تصورها قوائم مالية مستقبلية . ليستند هذا التطوير على فلسفة خدمات التأكد والمعايير المرتبطة أو ذات الصلة ، ويعالج ما شاب محاولات وضع أطر لمراجعة تلك القوائم المالية المستقبلية التي تتضمن البيانات التقديرية والتنبؤية . على أن تقوم بصياغة دعائم وركائز إطار التأكد والفحص لهذه البيانات وكذلك تحديد آلية العمل المهني للمراجع عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية .

أولاً : دعائم وركائز إطار التأكد والفحص للبيانات التقديرية والتنبؤية

تحاول الباحثة هنا تحديد ودراسة الدعائم والركائز التي يستند إليها تكوين الإطار المقترح لفحص وإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية والإفصاح عنها ، والتي يمكن إعتبارها بمثابة حجر الزاوية لبناء إطار ملائم ومقبول لعملية فحص أو مراجعة هذا النوع من المعلومات . حيث تتناول الباحثة بالمناقشة والدراسة والتحليل ، الطبيعة الملائمة لخدمات التأكد لفحص وإختبار قوائم البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية (لقوائم مستقبلية) ومدى قبول أصحاب المصالح لها ، وقوة تأكيدات تقرير المراجع لجودة التوقع الإدارى من خلال المعايير المرتبطة بموضوع التأكد ، حيث تقصد الباحثة بذلك المعيار الدولى والمصرى للتأكد رقم ( ٣٠٠٠ ) - كمعيار رئيسى لخدمات التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية - وأخيراً معايير التأكد الداعمة لعمليات التأكد الأخرى ودورها فى الطلب على إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية والإفصاح عنها .

ثانياً : آلية العمل المهني للمراجع عند إختبارالبيانات التقديرية والتنبؤية:

هنا يجب على الباحثة أن تناقش وتحلل بالدراسة والبحث آلية العمل المهني لإطار التأكد هذا عند فحص قوائم البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية . حيث تتناول الباحثة فى هذا البند الإجراءات العملية لمهام التأكد عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ، والأساليب الفنية لمهام التأكد عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ، وأخيراً التقرير عن نتائج التأكد من جودة التوقع الإدارى للبيانات المستقبلية .

## **Research Summary**

**The researcher, through this research, tries to offer her opinion for developing external auditor's responsibilities to accommodate financial formula examined and predictive data test, expressed by future financial statement, to make this development depend on philosophy of services of verification and relevant norms, and deal with problems of having frames for auditing these future financial lists including estimated and predictive data, provided formulating factors and basics of frame of verification and investigation for these data and identifying the auditor's professional work mechanism, when examining financial formula estimated and predictive data.**

**First: Factors and Basics of Frame of Verification and Investigation for these estimated and predictive data**

**The researcher here tries to identify and study, factors and basics constituting the suggested frame of investigation and examining financial formula estimated and predictive data and declaring the same, considered as a corner stone of creating suitable frame for examining or auditing this type of information. As the researcher discusses, studies and analyses the nature suitable for verification service for examining and testing financial formula estimated and predictive statements (for future statements) and how are they acceptable by stakeholders and power of verification of auditor's report of administration expectation quality through verification related norms, as the researcher means, international and Egyptian verification norm number (3000) as a main norm for verification service apart from auditing or examining historic financial information – and finally, verification norms supporting other**

**verification operation and their role in demanding examining and declaring financial formula estimated and predictive data.**

**Second: Auditor's professional work mechanism when examining estimated and predictive data**

**Here the researcher shall discuss, study and search for estimated work mechanism for frame of such verification when examining financial formula estimated and predictive data statements as the researcher in this item, discussed the practical procedures of verification tasks when examining estimated and predictive data and technical methods of verification tasks when testing estimated and predictive data and finally reporting results of verifying future data administrative expectation quality.**

## مقدمة :

مع التوافق والقبول مجدداً على الإفصاح عن البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، بالصورة والكيان المستحدث ، وتزايد الطلب عليه ، أصبحت هناك حاجة ملحة أيضاً للتأكد وإضفاء الثقة أو الموثوقية على هذه المعلومات ، من قبل شخص (أو أشخاص) مستقل وذات خبرة حتى يطمئن مستخدميها إلى جودة التوقع الإداري لما بها وصحة التنبؤات المالية التي تنطوي عليها إلى حد كبير . وقد أجمعت الآراء – سواء من التنظيمات المهنية أو الباحثين الأكاديميين – على قيام المراجع الخارجي بهذا الدور ، لما يتوافر له من خبرة في مجال الفحص وكذلك صفات وخصائص تلائم طبيعة هذا العمل ، ويثق في آرائه كافة الأطراف المستفيدة والمستخدمة . وذلك من خلال مهام تشبه كثيراً عملية المراجعة التقليدية ، ولكنها أكثر تحملاً من قيودها العقيمة ، وهي مهام التأكد الأخرى بخلاف المراجعة المالية التقليدية ، والتي بدأ الأهتمام بها مع مطلع القرن الميلادي الحالي ، وأفردها الإتحاد الدولي للمحاسبين جانباً من المعايير الملانمة ، لتسير في خط مواز لعمليات المراجعة التقليدية .

وعلى ذلك تحاول الباحثة من خلال هذا البحث أن تعرض تصوراً لتطوير مسنوليات المراجع الخارجي لتستوعب إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، والتي تصورها قوائم مالية مستقبلية . ليستند هذا التطوير على فلسفة خدمات التأكد والمعايير المرتبطة أو ذات الصلة ، ويعالج ما شاب محاولات وضع أطر لمراجعة تلك القوائم المالية المستقبلية التي تتضمن البيانات التقديرية والتنبؤية . على أن تقوم بصياغة دعائم وركائز إطار التأكد والفحص لهذه البيانات وكذلك تحديد آلية العمل المهني للمراجع عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، ومن هنا يناقش هذا البحث البندين التاليين :

أولاً : دعائم وركائز إطار التأكد والفحص للبيانات التقديرية والتنبؤية

تحاول الباحثة هنا تحديد ودراسة الدعائم والركائز التي يستند إليها تكوين الإطار المقترح لفحص وإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية والإفصاح عنها ، والتي يمكن إعتبارها بمثابة حجر الزاوية لبناء إطار ملانم ومقبول لعملية فحص أو مراجعة هذا النوع من المعلومات . وفي المسار العلمي لهذا البحث ، تتناول الباحثة بالمناقشة والدراسة والتحليل ، الطبيعة الملانمة لخدمات التأكد لفحص وإختبار قوائم البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية (لقوائم مستقبلية) ومدى قبول أصحاب المصالح لها ، وقوة تأكيدات تقرير المراجع لجودة

التوقع الإدارى من خلال المعايير المرتبطة بموضوع التأكد ، حيث تقصد الباحثة بذلك المعيار الدولى والمصرى للتأكد رقم ( ٣٠٠٠ ) - كمييار رئيسى لخدمات التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية - وأخيراً معايير التأكد الداعمة لعمليات التأكد الأخرى ودورها فى الطلب على إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية والإفصاح عنها وذلك كله من خلال البنود الثلاثة التالية :

#### ١- الطبيعة الملائمة لخدمات التأكد لفحص وإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية :

تعتبر خدمات مهام التأكد الأخرى ، من الخدمات الحديثة نسبياً التى يقوم بها المراجعون جنباً إلى جنب مع الخدمات التقليدية الأخرى ، وتعتمد على الفحص والإختبار شأنها شأن عملية المراجعة المالية ولكن بإعتبارات خاصة . هذا وقد أشارت المعايير الدولية (والمصرية ) لخدمات التأكد - المرتبطة - أن المزاوول أو مؤدى الخدمة (مراجع الحسابات ) ، يقبل مهام عمليات التأكد فقط عندما تشير معرفته المبدئية عن ظروفها أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة ، مثل الإستقلالية والكفاءة المهنية ، فضلاً عن الجودة الملائمة ، والتى كلها تتطلب منه التحقق من توافر الخصائص التالية فى عمليات التأكد ، وهى :

- ملائمة موضوع المهمة .
- تكون المقاييس المحددة والمستخدمه فى التأكد مناسبة ، ومتاحة للمستخدمين المرتقبين
- يتاح للمزاوول أو مؤدى الخدمة ( المراجع ) إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة والكافية لدعم النتائج التى يتوصل لها .
- أن النتائج التى يتوصل لها المزاوول أو مؤدى الخدمة ( المراجع ) ، ستكون فى صورة تقرير مكتوب بالنموذج الملائم ، إما لمهمة التأكد المناسب أو مهمة التأكد المحدود (مستويات الأداء المحددة من قبل المعايير المرتبطة ) .
- توافر الفتاعة لدى المزاوول أو مؤدى الخدمة (المراجع ) ، بوجود سبب منطقى للعملية ، وفى حالة وجود قيد على نطاق عمله يكون من غير المحتمل وجود سبب منطقى للعملية أو المهمة .

مدى ملائمة المراجع الخارجى لأداء خدمات مهام التأكد .

أن هناك طبيعة خاصة - أقل ما توصف به - أنها ملائمة لخدمات التأكد الأخرى ، التي تسير فى خط موازى لخدمات المراجعة المالية وكذلك الفحص المحدود ، بل ربما تكون أكثر إتساعاً وشمولاً منهما . هذه الطبيعة تلائم بدون شك التقارير الطوعية لمنظمات الأعمال لإصدارها والإفصاح عنها ، وكذلك طبيعة معلوماتها المالية وغير المالية . وفى نفس الوقت تجعلها أحد الركائز والدعائم الهامة عند المطالبة بإطار لفحص وإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية . وترى الباحثة أيضاً أن ما يدعم الأساسيات التي ناقشتها فى هذا البند ، الوقوف على أبرز وأشهر أنواع خدمات ومهام التأكد الأخرى وكذلك المعايير التي تدعمها وتنظم العمل بها ، بدءاً من المعيار الرئيسى الدولى والمصرى لخدمات التأكد الأخرى رقم ( ٣٠٠٠ ) - والخاص بمهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية - ثم المعيار الدولى والمصرى رقم ( ٣٤٠٠ ) الخاص بإختبار المعلومات المالية المستقبلية ، فضلاً عن قوة التأكيدات التي توفرها تقارير المراجع ( مقدم الخدمة ) على جودة التوقع الإدارى من خلال تلك المعايير المرتبطة ، وهو موضوع البند التالى فى المناقشة والدراسة .

## ٢- قوة تأكيدات تقرير المراجع لجودة التوقع الإدارى من خلال المعايير المرتبطة :

يتم الإفصاح عن التنبؤات المالية والتوقعات الإدارية لخدمة الإدارة والمستثمرين المرتقبين والمساهمين والمقرضين والهيئات التنظيمية والأطراف المعنية الأخرى - وكلما إزداد الإعتماد على الإفصاح بهذا الشأن ، تولدت عدد من المخاوف أو المزاغم لدى المستخدمين حول مصداقية المعلومات المالية المستقبلية ، ومدى قدرة مراجع الحسابات (مؤدى الخدمة أو المزاول) على تعزيز مصداقية تلك الإفصاحات . وكانت قد ظهرت هذه المخاوف فى بادىء الأمر ، نتيجة الإختلافات فى التطورات بين مجموعات مختلفة من مستخدمي التقارير المالية وغير المالية (الطوعية) بشأن الموضوعات المتصلة بالمعلومات المستقبلية التي يتم فحصها أو التأكد منها والوقوف على مصداقيتها ، وهو ما أشار له بعض الباحثين بفجوة التوقعات حول جودة التوقع الإدارى للمنظمة .

ونظراً لأن مهام خدمات التأكد تتضمن مجالات عديدة ومتنوعة ، فمن الصعب دراستها أو البحث فيها إجمالاً ، ولكن يمكن دراسة فجوة التوقعات على مستوى مجال محدد من مجالات تلك الخدمات . وبالفعل جرت بعض الدراسات البحثية على أحد أبرز مجالات خدمات التأكد ، وهو

إضفاء الثقة على مواقع المنظمات على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) وعمليات التجارة الإلكترونية للمنظمات .

حيث بدأت العديد من المنظمات المهنية ذات الصلة ، تحديد أنواع خدمات التأكد - بصورة إيجابية - فقدمت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تصوراً لمجال الخدمات المهنية التي يمكن أن يقدمها المراجعون الخارجيون ، تحت مسمى مهام خدمات التأكد الأخرى ، وقد إشتهل هذا التصور بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية التاريخية ، على عدة مجالات تغطي الموضوعات التالية .

( ١ ) البيانات التقديرية والتنبؤية (أو ما يطلق عليها المعلومات المالية المستقبلية) والإفصاح عنها .

( ٢ ) هيكل الرقابة الداخلية ونظم الرقابة المكونة له .

( ٣ ) الإلتزام بالقوانين والأنظمة ( أى مدى الإلتزام ) .

( ٤ ) قواعد البيانات الإلكترونية .

( ٥ ) الأداء البيئي والإجتماعي للمنظمات وتقارير الإستدامة والحوكمة .

( ٦ ) العمليات والمسئوليات المختلفة بما تتضمنه من معلومات غير مالية .

والجدير بالذكر أنه على الرغم من إصدار معيار مهام التأكد الدولي (والمصرى) رقم (٣٠٠٠) ، والخاص بمهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية ، كمعيار رئيسى أو أساسى لمهام التأكد ، إلا أنه لم يتناول تفصيلاً أنواع تلك المهام وتحديدها . ولكنه إكتفى بتقديم إرشادات عامة تتعلق بشروط قبول مهمة التأكد والتخطيط لها ، وتوثيقها وإعداد تقرير التأكد بوجه عام ، وترك للتطبيق الميدانى التمييز بين المهام التى يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجى ، لتكون فى التصنيف تحت ما يناسبها من مجالات سواء المراجعة المالية أو خدمات التأكد الأخرى . الأمر الذى دعى الباحثة إلى إسناد عملية مراجعة القوائم المالية المستقبلية لمهام التأكد ، لكونها الأنسب والأقرب إلى طبيعة ما تتضمنه من معلومات ، بشكل أفضل من عملية المراجعة المالية التقليدية .



ويرجع عدم تحديد أنواع مهام التأكد فى المعيار المذكور - من وجهة نظر الباحثة - إلى أنه كل فترة يتم إيجاد مجال من المجالات يصلح له خدمات التأكد ويناسبه أكثر من عملية المراجعة ، وحتى لا يكون المعيار الأساسى لمهام التأكد مغلقاً وغير قابل للتوسع أو المرونة .

وبعد أن ناقشت الباحثة ركيزتين هامتين لإطار تطوير مسئوليات المراجع المقترح عند فحص وإختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية ، وهما طبيعة خدمات التأكد الأخرى الأكثر ملاءمة عن طبيعة عملية المراجعة المالية التقليدية ، ثم قوة تأكيدات تقرير المراجع لجودة التوقع الإدارى فى ظل المعايير ذات الصلة والتحرر من قيود المسئولية والمسائلة إلى حد كبير . تأتى الركيزة أو الدعامة الثالثة لهذا الإطار والتي لا يمكن إغفالها ، وهى معايير التأكد المرتبطة وعلى رأسها المعيار الدولى والمصرى رقم ( ٣٤٠٠ ) - ودورها فى الطلب على إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية والإفصاح عنها ، وهو موضوع البند التالى .

### ٣- معايير التأكد الداعمة ودورها فى الطلب على إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية :

يلاحظ أن السلطة المنظمة لمجال المراجعة وخدمات التأكد واحدة ، وهى مجلس معايير المراجعة الدولية وخدمات التأكد (IAASB) ، وهى التى منوط بها تطوير معايير المراجعة الدولية وكذلك المعايير المرتبطة بها لمهام التأكد الأخرى ، ومن هنا تقترب موضوعات التأكد الأخرى من عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية . ويعتبر من أكثر الموضوعات ملاحظة فى هذا الشأن مدى إرتباط فحص المعلومات المالية المستقبلية بالإجراءات المؤداه المتفق عليها بشأن المعلومات المالية التاريخية وعملية مراجعتها . وهذه المعايير تعتبر نقطة مرجعية هامة لمجالى المراجعة المالية وخدمات التأكد الأخرى ( سواء للمعلومات المالية أو غير المالية أو المشتركة ) ، وصياغة التوصيات والإرشادات اللازمة للقائمين على المجالين فى آن واحد وهم المراجعون الخارجيون ( المزاولون ) ، وذلك فى مجالى التخصص المشار لهما .

ولعل تخصيص معيار مستقل من معايير خدمات التأكد الدولية والمصرية - كالمعيار رقم ٣٤٠٠ - لفحص المعلومات المالية المستقبلية ، يعتبر أحد ركائز أو دعائم إطار فحص البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية التى ينطلق منها مكونات إطار تطوير مسئوليات المراجع ومن ثم إجراءات وأساليب مهام فحص هذا النوع من المعلومات وطرق الإفصاح عنها .

وقد هدف المعيار رقم ( ٣٤٠٠ ) إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار أو فحص وإبداء الرأى عن المعلومات المالية المستقبلية ، متضمنة بذلك إجراءات الأختبار والفحص للحصول على أفضل التقديرات والتوقعات ( الإفتراضات ) النظرية ولا يطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المستقبلية الواردة فى شكل عام أو فى شكل وصفى أو سردى ، مثل تلك التى تقدمها الإدارة فى التقرير السنوى للمنظمة ، بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة فى هذا المعيار ، قد تكون صالحة لهذا النوع من الإختبار والفحص – الفقرة الأولى من المعيار رقم ( ٣٤٠٠ ) - .

كما أشار ذات المعيار فى جزئية تأكيدات المراجع ، فيما يتعلق بنوعية هذه المعلومات ، إلى أنه تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع بعد ، وقد لا تحدث على الإطلاق ، وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد التوقعات أو الإفتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات ، إلا أن هذه الأدلة فى حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية . ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية فى طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوافرة عند إعداد القوائم المالية التاريخية . لذا فإن المراجع ليس فى موقف يسمح بإبداء رأى عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المستقبلية سيتم تحققها أم لا وأهم ما يضيفه هذا المعيار الدولى والمصرى – معيار التأكد رقم ( ٣٤٠٠ ) – أنه تعرض لمعظم الأمور المطلوبة عند مراجعة القوائم المالية المستقبلية ، مثل تأكيدات أو ثقة المراجع بالمعلومات المالية المستقبلية ، وقبوله للمهمة وشروطه بالنسبة لها ، ثم توجيهه لمعرفة طبيعة العمل الذى سيقوم به أو المهمة التى يؤديها ، والفترة المشمولة بالفحص ، والإعتبرات التى يجب أن يراعيها عند قيامه بإجراءات أو مهام الفحص والمراجعة ، وأخيراً التقرير الذى يقدمه المراجع ( مؤدى الخدمة أو المزاول ) بنتائج التأكد سواء الإيجابية أو السلبية . هذا فضلاً عن الإشارة للمتطلب الأخلاقى (لمؤدى الخدمة أو المزاول) – المراجع – والذى أرجعها إلى ضرورة الإمتثال لمتطلبات قواعد الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين ( المراجعين ) الصادرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين ، كإشارة ضمنية بأن التأكد لا يختلف كثيراً عن عملية المراجعة .

وبعد أن ناقشت الباحثة دعائم وركائز إطار التأكد للبيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية فى ظل المعايير المرتبطة ، تحاول الباحثة توضيح آلية العمل المهنى للمراجع عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية هذه ، وهو موضوع البند التالى .

ثانياً : آلية العمل المهني للمراجع عند اختبار البيانات التقديرية والتنبؤية:

وهنا يجب على الباحثة أن تناقش وتحلل بالدراسة والبحث آلية العمل المهني لإطار التأكد عند فحص قوائم البيانات التقديرية والتنبؤية ذات الصيغة المالية . والذي يتمثل فى إجراءات عملية ميدانية ، وأساليب فنية مستخدمة ، وشكل أو نموذج للتقرير بنتائج التأكد ، وهى خطوات العمل المهني الطبيعي لمثل هذا الإطار الخاص بتطوير مسئوليات المراجع . وذلك من خلال البنود الثلاثة التالية :

١- الإجراءات العملية لمهام التأكد عند اختبار البيانات التقديرية والتنبؤية :

إذا كانت الدراسات البحثية حول الإجراءات اللازمة بشأن فحص ومراجعة البيانات التقديرية والتنبؤية محدودة نسبياً ، إلا أن القلة التى ناقشت هذا الموضوع كانت تفضل إتباع منهج خدمات الفحص المحدود ، أو خدمات التأكد للمعلومات بخلاف المراجعة المالية لمعلومات تاريخية. ولما كانت الباحثة تتحاذن نحو مدخل خدمات التأكد ، فإن الإجراءات والأساليب التى ستبناها فى هذا المجال تستند على المعايير الدولية والمصرية لخدمات التأكد وبصفة خاصة المعيارين (٣٠٠٠، ٣٤٠٠) .

حيث يشير معيار التأكد الدولى والمصرى رقم (٣٠٠٠) ، إلى أنه يكون المراجع (مؤدى الخدمة) مطالب فى هذه المرحلة أن يكون لديه إلمام مبدئى بطبيعة نشاط المنظمة ، ويحدد متطلبات إنجاز التكليف من الموارد المادية والبشرية . ثم يقيم مقدرة منشأته على أداء المهمة .

وينبغى على المراجع (المزاوول أو مؤدى الخدمة) أن يدرس الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة ، وكذلك عند تقييم ما إذا كانت المعلومات الخاصة بموضوع المهمة خالية من أى تحريف ، وهذا يتطلب دراسة وتقييم العوامل التى قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين . كما ينبغى عليه دراسة خطر مهمة التأكد والفحص عند التخطيط وأداء المهمة ، حيث يجب أن يخفف خطر المهمة إلى أدنى مستوى مقبول نسبياً طبقاً لظروف المهمة .

وعلى ذلك ترى الباحثة أن محددات (أو عناصر) العمل المهني عند فحص القوائم المالية المستقبلية كمهمة تأكد من قبل المراجع (مؤدى الخدمة أو المزاوول) ، يمكن أن تتمثل فى الآتى :

١) عند قبول المراجع لمهمة التأكد وفحص القوائم المالية المستقبلية (أو المتوقعة) ، يجب عليه أن يدرس الأمور التالية بعناية .

● الغرض الذى تستخدم فيه المعلومات والقوائم المالية المستقبلية (المتوقعة) ، حيث يمكن أن تقدم التنبؤات للأغراض العامة للإستخدام ، أو للأغراض المحدودة للإستخدام، بينما عادة ما ينحصر تقديم التوقعات لأغراض محدودة للإستخدام .

● ما إذا كانت المعلومات المستقبلية سيتم توزيعها توزيعاً شاملاً أو محددًا ، حيث يقصد هنا " بالإستخدام الشامل " ، عندما يستخدمها طرف ثالث ( وذلك من أطراف مهام التأكد والذين يطلق عليهم المستخدمون بخلاف الطرف الثانى ( وهم المستفيدون ) ، مثل حالة إدراج التنبؤات المالية فى النشرة الخاصة ببيع الأسهم أو السندات لإحدى المنظمات . أما " الإستخدام المحدود " فيقصد به إدراج التقديرات المالية فى مستندات الطلب المقدم لأحد البنوك للحصول على قرض (أى لا يعرض على الطرف الثالث بأكمله وهم أصحاب المصالح).

● طبيعة التوقعات الإدارية (أو الإفتراضات) ، أى فيما إذا كانت توقعات المنظمة هى أفضل التوقعات أو الإفتراضات العملية ، أم أنها مجرد توقعات (إفتراضات ) نظرية فقيرة .

● العناصر التى سوف تتضمنها المعلومات ، حيث أن المراجع لا يطلب منه إبداء الرأى فى دقة القوائم المالية المستقبلية أو المتوقعة ، ولكن بدلاً من ذلك التركيز على إختبار التوقعات أو الإفتراضات الأساسية ، وإعداد وعرض التنبؤات المالية ، وذلك يتطلب منه الوقوف على العناصر الأربعة اللازمة لإختبار التنبؤات والتوقعات ، وهى : تقييم إعداد القوائم المالية المستقبلية ، وتقييم الدعم الأساسى للتوقعات أو الإفتراضات ، وتقييم مدى إنفاق عرض القوائم المالية المستقبلية مع أدلة العرض التى يوردها التنظيم المهنى ذات الإرتباط (مثل المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين) ، وأخيراً إصدار تقرير الفحص .

• الفترة التي تغطيها البيانات التقديرية والتنبؤية ، وذلك لأن الإفتراضات تصبح أكثر تضارباً كلما طالت الفترة الزمنية المشمولة ، وتكون التوقعات أفضل كلما قصرت تلك الفترة .

٢) يجب على المراجع (مؤدى الخدمة) والمستفيد (إدارة المنظمة) أن يتفقا على شروط المهمة ، حيث أنه من مصلحة كل من الطرفين أن يكون الإتفاق مكتوباً ، لتجنب سوء الفهم لطبيعة هذه المهمة . ويركز عقد الموافقة أو التكاليف على الأمور المذكورة فى البند السابق ، بالإضافة إلى مسؤوليات الإدارة بالنسبة للإفتراضات ، وتزويد المراجع مؤدى الخدمة بكافة المعلومات ومصادر البيانات المستخدمة فى إعداد الإفتراضات أو التوقعات .

٣) يجب على المراجع (مؤدى الخدمة ) أن يحصل على مستوى كاف لطبيعة العمل ، ليستطيع تقييم ما إذا كانت كافة الإفتراضات المهمة والمطلوبة لإعداد القوائم المالية المستقبلية قد تم تحديدها أم لا . كذلك يحتاج المراجع لأن يكون متاح له الإطلاع على إجراءات المنظمة لإعداد القوائم المالية المستقبلية ، وذلك بدراسة – على سبيل المثال :-

- الضوابط الداخلية على النظام المستخدم فى إعداد القوائم المالية المستقبلية ، وخبرة ومعرفة الأشخاص القائمين على إعداد القوائم المالية المستقبلية .

- طبيعة التوثيق المعد من قبل إدارة المنظمة (الطرف المستفيد) لأغراض دعم توقعات أو إفتراضات الإدارة ، فبالرغم من توافر أدلة تدعم تلك التوقعات أو الإفتراضات التى تستند عليها البيانات التقديرية والتنبؤية المالية ، إلا أنها تكون ذات وجهة مستقبلية عامة ولذا فهى متضاربة بطبيعتها ، وهو ما يميزها عن الأدلة الإعتبارية التى توفرها عملية مراجعة المعلومات المالية التاريخية .

- الطرق المستعملة لتطوير وتطبيق التوقعات أو الإفتراضات من قبل إدارة المنظمة (الطرف المستفيد) ومدى إستخدام التقنيات الإحصائية والرياضية والكمية وأساليب الحاسب ودرجة الإعتماد عليها .

- دقة البيانات التقديرية والتنبؤية المالية المعدة فى فترات سابقة ، وأسباب أية إنحرافات هامة بها ، مع مراعاة مدى كون الإعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنظمة

مبرراً أم لا . فقد يحتاج المراجع أن يقتنع مثلاً ، وخاصة عندما يراد تكوين نقياس تاريخي لدراسة توقعات وإفتراضات الإدارة .

وبعد هذه المحددات أو عناصر إجراءات مهام التأكد لفحص القوائم المالية المستقبلية ، تأتي مرحلة تخطيط أعمال التكلفة الخاص بالتأكد وفحص تلك القوائم ، وهي أولى خطوات العمل التنفيذي لمهمة التأكد والفحص المهني ميدانياً بالنسبة للمراجع (مؤدى الخدمة) . ونجاحه فى التخطيط يأتى من نجاحه فى وضع إستراتيجية عامة للتكلفة ، ومدخل تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى إختبارات وإجراءات التأكد . كما أن التخطيط السليم لتكلفة التأكد من المعلومات المالية المستقبلية ، يضمن توافر الإتساق بين خطة وبرنامج التأكد من ناحية ، وطبيعة نشاط العمل والمتاح من المهارات والكفاءات المهنية بمنشأة المراجعة من ناحية أخرى . كما يساعد التخطيط السليم على كفاءة تخصيص أعمال التكلفة على المساعدين والتنسيق بين مهامهم وكذلك الخبراء الذين يتقرر الإستعانة بهم للمساعدة فى إنجاز التكلفة على أحسن وجه .

## ٢- الأساليب الفنية لمهام التأكد عند إختبار البيانات التقديرية والتنبؤية :

ترتكز القوائم المالية المستقبلية على نوعية من المعلومات المتوقعة والتي لم تحدث بعد ، يتم عرضها إما فى صورة توقعات مالية وإدارية ، أو تصورات وتنبؤات مالية مستقبلية تأخذ عادة شكل القوائم المالية التاريخية . وعلى ذلك فهى تتضمن قوائم تحتوى على معلومات عن المركز المالى فى تاريخ معين فى المستقبل ، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن فترة معينة فى المستقبل . فضلاً عن ملخص للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعدادها والإفتراضات الهامة عن المستقبل . وفى هذه الحالة تعد القوائم المالية المستقبلية إما للإستخدام العام - وهو الإستخدام بمعرفة أفراد يصعب على الإدارة التفاوض معهم مباشرة لعدم وجود علاقة بينهما - أو للإستخدام المحدود - أى عندما تقوم الإدارة بذاتها لإستخدامها أو عن طريق طرف مسئول كمستخدم مرتقب يتفاوض مع الإدارة بشكل مباشر.

هذا وأخيراً بدأت بعض الدراسات البحثية فى ظل متغيرات بيئة الممارسة المهنية ، الإتجاه إلى مدخل التقارير الطوعية التى ترفق بالتقارير المالية التاريخية ، لتمثل تقارير الأعمال المتكاملة للتغلب على قصور نماذج التقارير المالية الحالية ، وعدم إرتباطها ببعضها أو بإستراتيجية المنظمة ، وتوفير نظرة شمولية عن منظمة الأعمال ، مع التركيز على المجالات

المالية والبيئية والحوكومية المستقبلية ، وبما يمكن أصحاب المصالح من إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة .

ومن المنفق عليه أيضاً من قبل العديد من الدراسات ، أن مصداقية تلك المعلومات تظل محل شك إلى أن يقوم المراجع الخارجى (مؤدى الخدمة ) بإضفاء الثقة عليها من خلال ممارسات التأكد المهنى ، حيث أنه قيام المراجع بأداء مهام التأكد الأخرى على تقارير الأعمال المتكاملة يزيد من جودة الإفصاح غير المالى أو المستقبلى ، ويضفى المصداقية على محتواه ، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليه مما يضيف قيمة وبالتالي تأثيرات إيجابية على قرارات أصحاب المصالح سواء الخارجيين أو الداخليين بالمنظمة .

ويمكن القول أن هناك إتجاه نحو الطلب على هذه التقارير الطوعية ، وهو طلب منطقى إما لقصور الإفصاح المالى التاريخى ، أو لتوصيل هذه التقارير لمعلومات مستقبلية سواء مالية أو غير مالية عن أداء المنظمة فى الماضى والحاضر والمستقبل القريب والبعيد أو للسببين معاً . ولا شك أن تفعيل هذا المدخل ، قد أوجد الحاجة بشدة إلى فلسفة التأكد بجانب عملية المراجعة التقليدية . وسواء إهتمت المنظمة بالقوائم المالية المستقبلية المشار لها أولاً ، أو بالتقارير الطوعية للمعلومات المستقبلية المشار لها أخيراً ، فلا بد من توافر أساليب فنية لمهام فحص ومراجعة البيانات التقديرية والتنبؤية أو القوائم التى تفصح عنها ، أو التقارير الطوعية التى تتضمن معلومات مستقبلية .

وتتمثل تلك الأساليب الفنية من وجهة نظر الباحثة فى الآتى :

- ضرورة حصول المراجع (مؤدى الخدمة) عند قيامه بمهام فحص القوائم المالية المستقبلية أو التقارير الطوعية المتضمنة لمعلومات مستقبلية ، على أدلة كافية وملائمة لهذا النوع من المعلومات ذات الطبيعة الخاصة ، التى يقوم عليها الافتراضات . كما يجب أن تكون تلك الافتراضات قد أعدت جيداً ، وذلك لأن من أهم المشكلات التى تواجه الإدارة هى مدى مصداقية الافتراضات المالية ، والتى تتوقف بدورها على دقة التنبؤات المالية ، ودرجة عدم التحريف بها .

- الإعتراف بكافة الانظمة والضوابط وأدلة المراجعة الموجهة فى عملية المراجعة التقليدية عدا ما لا يلائم مهام التأكد للمعلومات المستقبلية ، كالجرد أو المعاينة الفعلية أو المصادقات وكذلك الإعتراف بالشروط الإلزامية لنظم معلومات المراجع والتقارير . وعن

كيفية مساعدة الأساليب والمعايير عند مراجعة أو فحص تكنولوجيا المعلومات المستقبلية ، فلم تتحدد أنواع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة فى عمليات التأكد لمحتويات القوائم المالية المستقبلية أو التأثير المباشر فى المهمة .

- يجب التحقق من طريقة عرض البيانات التقديرية والتنبؤية ، وأن الإفصاح عن خطط الأداء المستقبلى والفروض الرئيسية المتعلقة بها ، يكون بصورة مقبولة . وإذا كان الإفصاح قد تم من خلال مراجع خارجى ، فيجب نشر تقرير المراجع الخارجى هذا ، والمدى الذى تم بناء عليه الفحص .

- يجب على المراجع (مؤدى الخدمة) أن يتأكد من أن المعلومات المعدة وفقاً لتوقعات الإدارة تتفق مع القوائم المالية المستقبلية . حيث يجب تدارك ذلك مع الإفصاح عنها فى شكل موجز قابل للفهم من جانب المستخدمين المرتقبين ، وفى نفس الوقت لا يجب أن يشارك المراجع (مؤدى الخدمة) فى إعداد تصوراً مالياً لا يتضمن تحديداً واضحاً للتوقعات أو الافتراضات الأساسية والقيود على منفعة القوائم المعروضة .

٣- التقرير عن نتائج التأكد من جودة التوقع الإدارى للبيانات المستقبلية :

أشارت معايير التأكد الدولية والمصرية ذات الصلة ، إلى أنه ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع (مؤدى الخدمة) من فحص واختبار المعلومات المالية المستقبلية ، العناصر التالية :

- عنوان التقرير .
- الموجه إليهم التقرير .
- تحديد للمعلومات المالية المستقبلية .
- إشارة إلى المعيار المصرى (أوالدولى) الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية .
- عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات .
- الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التى يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك فى وجود خطر على توزيع تلك المعلومات .



- إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس التوقعات (أوالإفتراضات) المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية المستقبلية .
- تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية .
- تاريخ التقرير والذى يجب أن يكون تاريخ إستكمال الإجراءات .
- عنوان وتوقيع المراجع (مؤدى الخدمة) .

كما يتضمن التقرير مايلى :

- ١) ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع (مؤدى الخدمة) كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للتوقعات أو (للإفتراضات) ما يدعو له للإعتقاد بأن هذه التوقعات (الإفتراضات) لا توفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية .
- ٢) ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس التوقعات أو الإفتراضات المستخدمة ، وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية .
- ٣) يبين ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية حيث أن الأحداث المتوقعة غالباً مالا تتحقق كما هو متوقع لها ، وقد يكون الاختلاف معها جوهرياً أيضاً . وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية فى صورة مدى ، يجب النص على أنه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا المدى .
- ٤) يبين فى حالة التقديرات ، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من التوقعات (الإفتراضات) ، والتى تتضمن توقعات عن أحداث مستقبلية ، وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه التوقعات (أوالإفتراضات) وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم فى غير الغرض الموضح بها .

ومن هنا نجد ان هناك ستة أشكال لتقرير فحص القوائم المالية المستقبلية يلخصها الجدول التالي

### أشكال تقرير فحص القوائم المالية المستقبلية

الظروف المحيطة بالفحص	نوع تقرير الفحص
يتم الفحص بشكل طبيعي مع توافر الأدلة الكافية لتأكيد الإفتراضات التي بنيت عليها التوقعات المستقبلية ، وأن هذه التوقعات تم عرضها فى القوائم المالية المستقبلية بما يتفق مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية الخاصة باختبار المعلومات المستقبلية من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى	تقرير نظيف
عدم توافق القوائم المالية المستقبلية المعدة مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية الموضوعة من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .	تقرير متحفظ أو عكسى وهذا يتوقف على درجة عدم التوافق
الإفتراضات لا تكشف عن البيانات المالية المتوقعة .	تقرير عكسى
واحد أو أكثر من الإفتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية	تقرير عكسى
واحد أو أكثر من الإفتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المعدة لغرض معين .	تقرير عكسى
تأثر عملية الفحص بظروف تمنع واحد أو أكثر من الإجراءات الواجبة لعملية الفحص .	الإمتناع عن إبداء الرأى

وتخلص الباحثة مما تقدم ، إلى أن يمكن الإستفادة من خدمات ومهام التأكد الأخرى ، التي أستحدثت لأداء مراجع الحسابات لتعالج القصور الذى يواجه عملية المراجعة التقليدية لبعض المعلومات ، والتي من أبرزها المعلومات المالية المستقبلية . ولذا فقد حاولت الباحثة تقديم إطارها للفحص والمراجعة بالإستناد على هذا الإتجاه ، فأوضحت الدعائم والركائز لهذا الإطار ثم ميكانيكية العمل المهنى به ، متمثلة فى الإجراءات العملية والأساليب الفنية وأخيراً التقرير عن نتائج التأكد .

## مراجع البحث

أولاً باللغة العربية:

(أ) الكتب:

١- د. أمين السيد لطفى ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية - الإسكندرية  
٢٠٠٥ م .

(ب) الدوريات:

١- د. على حسين السيد ، " معايير التدقيق الدولية فى تعزيز خدمات التأكد - بحث تطبيقية  
على عينة من مراقبى الحسابات " ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، كلية التجارة -  
جامعة حلوان ، المجلد الثامن ، العدد الثالث والعشرون ، ٢٠١٣ م .

(د) أخرى :

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

٢- المعيار الدولى والمصرى لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) - عن فحص المعلومات المالية  
المستقبلية - .

٣- المعيار الدولى للمراجعة (الملغى) رقم (٨١٠) .

٤- المعيارين الأمريكيين رقمى (٣٠١ ، ٤٠١) عن المعلومات المالية المتوقعة .

**(A) Periodicals :**

- 1- Kolk, s. and Perego, P., " Determinants of The Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation " , Business Strategy and Environment , Vol. 19, 2010.
- 2- Schelluch, Peter and Gay, Grant, "Assurance Provided By Auditors' Reports on Prospective Financial Information: Implication for the Expectation Gap", Accounting and Finance, Vol. 46, 2006.
- 3- Szora , Attila Tomas , " The Limitations of The Engagements to Perform Agreed – Upon Procedures Regarding Financial Information According To ISRS 4400", Finance – Challenges of The Future , Year IX, December 2010 .

**(B) Others:**

- 1- Auditing and Assurance Standards Board, Auditing Standard AUS 108: Framework for Assurance Engagements, AUASB, Melbourne, Vic, 2004.
- 2- Frost, Bennie, " Sustainability Reporting Assurance: Market Trends and Information Content", CPA Australia, 2010, Available at: [www.cpaaustralia.com](http://www.cpaaustralia.com).
- 3- Moroney et al. " Evidence of Assurance Enhancing The Quality of Voluntary Environmental Disclosures: An Empirical Analysis " , 2013. Available at: <http://ssrn.com/abstract-1340227>.
- 4- [www.proquest.com](http://www.proquest.com) .