

علاقة الإفصاح الاختياري بدعم استمرارية منشأة عميل المراجعة  
دراسة ميدانية تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في السودان

## The Relationship Between Voluntary Disclosure and Supporting the Going Concern Assumption of an Audit Client: An Analytical Field Study of External Auditors' Opinions in Sudan

د. بشير صالح محمد الخير

Bashir Salih Mohammed ELkheir

أستاذ المحاسبة المساعد- جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية

[salahbab2020@gmail.com](mailto:salahbab2020@gmail.com)

د. صلاح بابكر عيسي مهاجر

Salah Babiker Eisa Muhager

أستاذ المحاسبة المشارك- جامعة السودان المفتوحة

[salahbab2020@gmail.com](mailto:salahbab2020@gmail.com)

### الملخص

هدفت هذه الدراسة للتعرف على علاقة أبعاد الإفصاح الاختياري (الإفصاح التنبؤي والإفصاح الاجتماعي والإفصاح البيئي) بإستمرارية منشأة عميل المراجعة، وبيان أهمية الإفصاح الاختياري في بلوغ المنشأة أهدافها وغاياتها التي أنشئت من أجلها وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة بتحليلها إحصائياً واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة وإستخدمت الدراسة أداة الإستبانة للحصول على البيانات الأولية من عدد (70) من المراجعين الخارجيين في السودان حول علاقة أبعاد الإفصاح الاختياري بدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة، أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح الاختياري (الإفصاح التنبؤي والإفصاح الاجتماعي والإفصاح البيئي) له أثر إيجابي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة وأوصت الدراسة بالإهتمام بالإفصاح الاختياري لأنه يزيد المعلومات المتاحة لأصحاب المصالح في منشأة عميل المراجعة وزيادة الإفصاح بالقدر الذي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

الكلمات الدلالية: الإفصاح الاختياري- التنبؤي - الاجتماعي - البيئي - إستمرارية المنشأة

## Abstract

The study aimed to identify the relation between dimensions of voluntary disclosure (predictive disclosure, social disclosure and environmental disclosure) and continuity of an audit client and also explain the importance of voluntary disclosure in achieving audit client's goals, the study depend on descriptive analytical approach for analyzing its data statistically, the study used the questionnaire tool for collecting primary data from (70) external auditors in the Sudan, the study has shown that the dimensions of voluntary disclosure (predictive disclosure, social disclosure and environmental disclosure) have positive effects on supporting the continuity of an audit client, the study recommended an audit client to pay attention to voluntary disclosure for increasing both the available information to its stakeholders and information disclosure which supporting its continuity.

**Keywords: voluntary disclosure – predictive – social – environmental – continuity of an audit client**

## الإطار المنهجي للدراسة

### مقدمة

زاد الإهتمام بالإفصاح الإختياري في الفكر المحاسبي نتيجة لتحول النظر إلى القوائم المالية بإعتبارها هدفا في ذاتها ووسيلة لتحقيق هدف أو عدة أهداف للمساعدة في إتخاذ قرارات إستثمارية أو إئتمانية أو غيرها من القرارات، ولقد إتضح أن متطلبات هذه القرارات تفوق إلى حد كبير ما يقدمه الإفصاح الإجباري من معلومات، ولذلك فقد أصبح الإهتمام بالإفصاح الإختياري ضروريا لتحقيق فعالية القوائم المالية (سعد، 2009، 144). يشكل الإفصاح الإختياري أهمية كبيرة للسوق المالي لأن من خلاله يمكن تقييم المنشأة، كما يؤدي إلى تقليل الغموض لدى الأطراف الخارجية عن مستقبل المنشأة وأدائها (حسن، 2014، 10 - 11). كما تتضح دواعي الإفصاح الإختياري للمحللين الماليين، حيث بينت العديد من الدراسات أنهم يعيدون النظر في تنبؤاتهم كردة فعل مباشرة لتنبؤات إدارة المنشأة، مما يؤكد أهمية الإفصاح وفائدته (عبد الفتاح، 2013، 144).

### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن طبيعة العلاقة بين الإفصاح الإختياري ودعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة يكتنفها غموض يتطلب فحصها والوصول إلى نتائج من خلال هذه الدراسة، بذلك فان حل مشكلة هذه الدراسة تتمثل في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- 1- هل الإفصاح التنبؤي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة؟
- 2- هل الإفصاح الإجتماعي يساعد على إستمرارية منشأة عميل المراجعة؟
- 3- هل الإفصاح البيئي يعزز إستمرارية منشأة عميل المراجعة؟
- 4- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الإختياري ودعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة؟

#### أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة للتعرف على علاقة أبعاد الإفصاح الإختياري (الإفصاح التنبؤي والإفصاح الإجتماعي والإفصاح البيئي) بإستمرارية منشأة عميل المراجعة، وبيان أهمية الإفصاح الإختياري في بلوغ المنشأة أهدافها التي أنشئت من أجلها.

#### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية البعد النظري للدراسة في قلة الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع تقييم دور الإفصاح الإختياري في دعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين القانونيين، بينما تبرز أهمية البعد التطبيقي للدراسة في النتائج التي تتوصل إليها لمساعدة المنشأة على الإهتمام بالإفصاح الإختياري بوصفه عامل داعم لإستمراريتها في ممارسة نشاطها لبلوغ أهدافها وغاياتها.

#### فرضيات الدراسة:

- حل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها يتم إختبار الفرضيات الآتية:
- الفرضية الأولى: الإفصاح التنبؤي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.
- الفرضية الثانية: الإفصاح الإجتماعي يساعد على إستمرارية منشأة عميل المراجعة.
- الفرضية الثالثة: الإفصاح البيئي يعزز إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

#### منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة بتحليلها إحصائياً وإختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

#### حدود الدراسة: تتمثل الحدود في الآتي:

- 1- الحدود المكانية: مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في السودان.
- 2- الحدود الزمانية: العام 2023م.
- 3- الحدود البشرية: مدراء المراجعة ورؤساء المراجعة والمراجعون ومساعدو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في السودان.

4- الحدود الموضوعية: الإفصاح الاختياري المتمثل في أبعاده (الإفصاح التنبؤي، الإفصاح الاجتماعي، الإفصاح البيئي) وإستمرارية منشأة عميل المراجعة.

### التعريفات الإجرائية

1- الإفصاح الاختياري: هو إعلام إدارة المنشأة لأصحاب المصالح في القوائم والتقارير المالية بمعلومات تزيد عن الإفصاح الإلزامي من حيث الكمية والمحتوى ويعتبر مكملًا له (بوشايب، 2016، 12).

2- الإفصاح التنبؤي: هو الإفصاح عن المعلومات المستقبلية الذي يربط بين الأداء المستقبلي للمنشأة ومدى مساعدة المستثمرين على توقع الأرباح المستقبلية (Athanaskou & Hussainey, 2014, 44).

3- الإفصاح الاجتماعي: هو إيصال التأثيرات الاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمنشآت لمجموعة معينة بالمجتمع ولكل المجتمع (Gray & Others, 1996, 28).

4- الإفصاح البيئي: هو عرض ونشر معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة من خلال وسائل مختلفة كالتقارير المالية والإدارية، التقارير البيئية المستقلة، المواقع الإلكترونية، وغيرها (عبد الصمد ويحايوي، 2018، 55).

5- استمرارية المنشأة: هي إحدى الفروض المحاسبية التي على أساسها يعد المحاسبون القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير غير ذلك، وبالتالي تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها وسداد التزاماتها (الشيرازي، 1990، 225).

### الدراسات السابقة

دراسة (Boesso, 2012, 1-30) تناولت العلاقة بين الإفصاح الطوعي ومخاطر الإستثمار وإبراز أهمية الإفصاح الطوعي للمستثمرين ودوره في إنخفاض مخاطر الإستثمار ومدى تأثيره على تكلفة رأس المال، أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح الطوعي يؤدي إلى إرتفاع في التدفقات النقدية التي تخفض من حساسية الشركات للمخاطر المنهجية ومتوسط تكلفة رأس المال هو بديل مناسب لكفاءة الإستثمار فقط عند الكشف الطوعي وإن تنوع المستثمرين مهم لأن تكلفة رأس المال هو مقياس للكفاءة الاقتصادية.

دراسة (مكي، 2016) إهتمت بالتعرف على واقع آليات حوكمة الشركات في المؤسسات المالية بالسودان وإختبار أثر آلية لجنة المراجعة في مستوى الإفصاح الاختياري، توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين لجان المراجعة ومستوى الإفصاح الاختياري ووجود علاقة بين المراجعة الداخلية وتحسين مستوى الإفصاح الاختياري ووجود علاقة بين المراجعة الخارجية وتحسين مستوى الإفصاح الاختياري.

دراسة (خليل وبابكر، 2016، 27 - 56) سعت إلى التعرف على الدور الفعال للمحاسبة عن عناصر التنمية المستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري للبيانات المالية المنشورة بالمنشآت الصناعية في السودان، توصلت الدراسة إلى أن عناصر البيئية والاجتماعية والاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة تؤدي إليتحسين مستوى الإفصاح الاختياري للبيانات المالية المنشورة.

دراسة (Khanagha, 2017, 225 -232) وضحت تأثير جودة الإفصاح المحاسبي في تنمية البورصات وتحفيز الإستثمار من قبل الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وأهم الأدوات المستخدمة لإتخاذ القرارات الرشيدة والإستخدام الأمثل للموارد المالية، بينت نتائج الدراسة وجود مستويات إيجابية لجودة الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية وهناك علاقة سلبية بين التحفظ المحاسبي على أداء الشركة المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية.

دراسة (تومان والبعاج، 2017، 204 - 219) هدفت إلى بيان مفهوم الإستمرارية وأهميتها لدى شركات المقاولات العراقية وتحديد أهم العوامل التي تحد من قدرتها على الإستمرارية في تحقيق أهدافها، توصلت الدراسة إلى أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم إدراك ووعي فوق المتوسط عن أهمية العوامل المؤثرة على إستمرارية شركات المقاولات وأن جميع العوامل الداخلية لها أثر كبير على فشل شركات المقاولات إلا أنها تتفاوت من مجموعة إلى أخرى ومن عامل إلى عامل آخر.

دراسة (Bueno & Others ، 2018, 809 - 838) تناولت تحليل أثر خصائص مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات المسجلة بسوق البرازيل للأوراق المالية في الإفصاح الإختياري، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغيرات النوع والإزدواجية والتي تؤكد النظرية أن وجود المرأة كعضو بمجلس الإدارة يؤثر إيجابيا على الإفصاح الإختياري وأن الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة لهما تأثير سلبى على الإفصاح الإختياري.

دراسة (AI Wardat, 2019, 201 -218) إسهدفت إستعراض وتحليل الأدبيات المتعلقة بالإفصاحات المحاسبية منذ عام 2003م بعد إصدار قانون ساربنس أوكسلي عام 2002م (Sarbanes Oxley) بينت نتائج الدراسة وجود إرتباط إيجابي بين كل من جودة الإفصاح والتقارير المالية والمراجعة الخارجية وتصورات المستثمرين لجودة بيانات التقارير المالية وأن عملية المراجعة أداة تعزز طوعية الإفصاح لأن مشاكل الوكالة المتعلقة بين المراجعين والمساهمين يتطلب مستوى عال من جودة المراجعة الخارجية.

دراسة (محمد، 2019) إختبرت أثر العلاقة بين الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والإفصاح الإختياري عن المسؤولية الإجتماعية لدعم الميزة التنافسية بالمصارف السودانية باستخدام المنهج الوصفي لإستقراء الأدبيات السابقة لتحديد الفجوة العلمية، أظهرت نتائج الدراسة أن غالبية المصارف السودانية تطبق الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية مما أدى إلى زيادة فاعلية الضبط الداخلي وتفصح إختياريا عن المسؤولية الإجتماعية مما أدى إلى جذب العملاء.

عملت دراسة (محمد، 2021) على توضيح الدور الذي يؤديه الإفصاح المحاسبي الإختياري في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في قوائم الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، أظهرت نتائج الدراسة أن وجود علاقة

بين كل من تلك القوائم وعدم تماثل المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفير معلومات دقيقة حول التنبؤ بالأرباح المستقبلية مما ساهم في الحد من عدم التماثل.

سعت دراسة (Boateng & Others, 2022, 252 -276) إلى توفير دليل فيما يتعلق بتأثير حوكمة الشركات والإفصاحات الاختيارية في التقارير السنوية فتم جمع تقارير السنوية لفترة خمس سنوات لعدد 22 شركة في سوق غانا للأوراق المالية وتم استخدام تحليل المحتوى، أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاحات الاختيارية منخفضة حتى بعد تبني معايير إعداد التقارير المالية (IFRS) حيث يتحكم حجم مجلس الإدارة وهيكل قيادته على مدى الإفصاحات الاختيارية لكن إستقلالية المجلس وشكل المراجعة لهما تأثير إيجابي على الإفصاح المالي الاختياري والإفصاحات المعلوماتية المتوقعة.

دراسة (الباز، 2022، 569 - 624) إهتمت بإستكشاف مستوى ومحددات الإفصاح الاختياري التقرير المالي للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري من جانب ومستوى محددات ممارسات إدارة الأرباح لهذه الشركات من جانب آخر بالإضافة إلى تحديد العلاقة بين مستوى الإفصاح الاختياري ومستوى إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين الإفصاح الاختياري وإدارة الأرباح بالتقارير المالية للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري.

يرى الباحثان أن الدراسات السابقة إختبرت علاقة المتغير المستقل بمتغيرات تابعة غير المتغير التابع للدراسة الحالية ما عدا دراسة واحدة، لذلك تتناول هذه الدراسة بالتحليل والإختبار علاقة أبعاد الإفصاح الاختياري (الإفصاح التنبؤي والإفصاح الاجتماعي والإفصاح البيئي) باستمرارية منشأة عميل المراجعة.

### المحور الأول: الإفصاح الاختياري

#### أولاً: دوافع الإفصاح الاختياري

تعود دوافع بالإهتمام الإفصاح الاختياري إلى الآتي (لطفي، 2006، 517 - 518):

- 1- إعلام مستحمي التقارير المالية للشركة بالظروف التشغيلية، والتوقعات المستقبلية، وأسباب إتخاذ إجراءات أو تصرفات معينة.
- 2- زيادة معدلات الإفصاح عن نفقات المسؤولية الاجتماعية وحماية البيئة لبناء إنطباع ذهني جيّد من قبل الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- 3- تجنب الرقابة الحكومية المحتملة بهدف إحباط أي تصرف محتمل.
- 4- تقليل تكلفة رأس المال العامل لجذب الإستثمارات من خلال خفض مستوى المخاطر لدى المستثمر.
- 5- تقليل حاجة المستثمرين اللجوء الى مصادر أخرى للحصول على معلومات قد تكون غير صحيحة أو مضللة، مما يترتب عليه إتخاذ قرارات خاطئة تضر بالمستثمرين والمنشأة (محمد، 2010، 86).
- 6- لتخفيض مخاطر سوء التقييم لأسهم المنشأة (محمد، 2010، 558).

### ثانيا: مقومات الإفصاح الإختياري

يركز الإفصاح الإختياري على مقومات مهمة تتمثل فيما يلي (السيد، 2009، 345):

- 1- عرض المعلومات في القوائم المالية بصورة منظمة ومفهومة مع التركيز على الأمور الإيجابية.
- 2- توفير المعلومات المالية في التوقيت المناسب لكي يكون لها القدرة على التأثير في عملية صنع القرار الإقتصادي.
- 3- تصميم القوائم المالية بحيث تخدم الأغراض العريضة لجميع أصحاب المصالح في المنشأة، مع التركيز على إحتياجات كل من الملاك الحاليين والمحتملين والدائنين (محمد وموسى، 2012، 345).
- 4- ان تكون المعلومات المالية ملائمة لبدائل قرارات المستخدمين (عبدالله، 2015، 51).

### ثالثا: وسائل الإفصاح الإختياري

يتمثل الوسيط الناقل لمعلومات الإفصاح الإختياري (جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999، 93):

- 1- القوائم المالية المنشورة.
- 2- بيان بالإمتثال إلى معايير المحاسبية الدولية، تفصيلات للبنود في صلب كل بيان مالي مرتبة حسب ترتيب البنود في البيان المالي.
- 3- الإفصاح عن السياسات المحاسبية إما أن تقدم في الملاحظة الأولى على القوائم المالية أو في ملخص منفصل باسم (السياسات المحاسبية المهمة) وذلك بعد عرض ملاحظات القوائم المالية (عبد الرحمن، 2012، 20).
- 4- مراجعات وتحليلات الإدارة: الرسائل الموجهة لحملة الأسهم، معلومات قطاعية، الإفصاح عن التغيرات في الأسعار، تقرير المراجع الخارجي، تقرير المحللين الماليين، والقوائم المرحلية (ريتشارد، 2010، 639).

### رابعا: أبعاد الإفصاح الإختياري

يمكن تحديد نطاق وحدود الإفصاح الإختياري بما يلي (سليم والسقا، 2014، 427):

- 1- الإفصاح التنبؤي: أصبح موضوع الإفصاح عن تنبؤات الأرباح موضع إهتمام كبير في السنوات الأخيرة، وجاءت نتيجة لحالات الفشل المالي وإفلاس الشركات الناتجة عن التلاعب ببيانات الأرباح، وإعطاء صورة جيّدة عن الشركات بينما تواجه مشاكل مالية، لذلك أصبح المستثمرون والمستخدمون لتك البيانات حريصون على معرفة مقدرة الشركة على تحقيق أرباح مستقبلية.
- 2- الإفصاح الإجتماعي: أصبح ينظر للشركة على إنها جزء لا يتجزأ من المجتمع المحيط بها، لا يمكن أن تكون بمعزل عنه، فهي كيان إجتماعي يؤثر ويتأثر بالمجتمع، لذلك أصبحت هنالك مسؤولية على الشركة الوفاء بها لتحقيق الأهداف على المستوى القومي وتحقيق التنمية الإقتصادية في المجتمع.

3- الإفصاح البيئي: أصبح ينظر للشركة على إنها جزء مهم في البيئة المحيطة، فهي كيان بيئي يؤثر ويتأثر بالبيئة، ولذلك يجب على الشركة الوفاء بالمسؤولية تجاه البيئة من أجل تحقيق الأهداف المستوى القومي في المحافظة على سلامة البيئة.

### المحور الثاني: إستمرارية منشأة عميل المراجعة

#### أولاً: المبادئ التي بنيت على إستمرارية منشأة عميل المراجعة

هنالك عدة مبادئ محاسبية بنيت على أساس إستمرارية المنشأة وهي:

- 1- فرض الإستمرارية يعتمد عليه القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية (لطفي، 2003، 517-518)، إلا في حالات مثل تصفية المنشأة وتقييم المخزون السلبي (القاضي، 1980، 18).
- 2- فرض الإستمرارية يستلزم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية متعاقبة يحدد في نهاية الفترة المالية نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي (الشحادة وآخرون، 2001، 164).
- 3- يؤثر فرض الإستمرارية على طريقة تحديد الربح والمركز المالي للمنشأة، وحتى يتم الإثبات المحاسبي للإيرادات لابد من توافر شرطي الإكتساب والتحقق (عبد الرحمن والظاهر، 2015، 46).
- 4- لا يصلح تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلا في حالة وجود فرض الإستمرارية، حيث يتجاهل المحاسبون الأرباح التي لم تتحقق بالفعل، وتسجل الخسائر المتوقعة، وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق.

#### ثانياً: أهمية التنبؤ باستمرارية منشأة عميل المراجعة

تمثل أهمية التنبؤ باستمرارية المنشأة لأنها تمكن من مساعدة جهات عديدة في إتخاذ قراراتهم، من أهم هذه الجهات ما يلي (المؤمن وشويات، 2008، 146 - 147):

- 1- المستثمرون والمساهمون: حيث يهتمون بالتنبؤ باستمرارية المنشأة على أساس التمييز بين الإستثمارات المرغوب فيها، والإستثمارات الواجب التخلص منها لأنها فاشلة أو تتجه نحو الفشل.
- 2- المقرضون: حيث يهتمون بالتنبؤ باستمرارية المنشأة للإطمئنان على إسترداد أموالهم التي أقرضوها.
- 3- الحكومة: تهتم بمعرفة الحالات التي يجب التدخل بها تجنباً لحدوث الأزمات المالية.
- 4- المراجعون الخارجيون: تمكنهم من إنجاز عملية المراجعة بدقة أكثر من خلال الإطلاع على ما يمكن أن يثير شكوكهم والإجراءات الواجب إتخاذها.
- 4- إدارة المنشأة: لمعرفة مدى الجدوى الإقتصادية لإستثمارات المنشأة وأدائها في المستقبل (نائب وباقية، 2001، 356).

### ثالثاً: أعراض عدم إستمرارية منشأة عميل المراجعة

تتمثل أعراض عدم قدرة المنشأة على الإستمرارية في الآتي:

1- العسر المالي: يعرف أيضاً بالتعثر مالي، وهو عدم قدرة المنشأة على الدفع والوفاء بالإلتزامات تجاه الغير، ويتخذ أحد الشكلين التاليين (المكاوي، 2010، 27 - 28):

أ- **العسر المالي الفني**: هو عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها التجارية قصيرة الأجل، لأنها لا تستطيع تحقيق فائض نقدي من خلال نشاطها يكفي لمواجهة أعباء نشاطها وإلتزاماتها الجارية، وتآكل رأس مالها العامل حتى يصل إلى مرحلة توقف العمل.

ب- العسر المالي الحقيقي: ينشأ عندما تكون قيمة أصول المنشأة التي في حوزتها غير كافية لتغطية الإلتزامات التعاقدية مع الغير.

2- **التبوء بالفشل المالي**: يرى الباحثان أن علاقة الإفصاح الإختياري باستمرارية منشأة عميل المراجعة تتمثل في تزود مستخدمي القوائم والتقارير المالية لمنشأة عميل المراجعة بمعلومات مالية وغير مالية زيادة عن المعلومات الإلزامية التي قد يحتاجونها لتساعدتهم في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، وبالتالي لا يلجأون للحصول على تلك المعلومات الإضافية عن مصادر خارجية ربما تكون غير صحيحة فتضر بهم والمنشأة.

### الدراسة الميدانية التحليلية

#### إجراءات الدراسة الميدانية التحليلية

1- **أداة الدراسة**: للحصول على البيانات الأولية أعد الباحثان إستبانة لدراسة (علاقة أبعاد الإفصاح الإختياري بدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة) وقسمت إلى قسمين:

القسم الأول: يحتوي على البيانات الأولية لأفراد عينة الدراسة (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة). والقسم الثاني: يحتوي على (28) عبارة موزعة كما يلي في الجدول رقم (1).

#### جدول رقم (1) توزيع عبارات الإستبانة

ت	محاو الدراسة	عدد العبارات
1	المحور الأول	18
	البعد الأول: 6 عبارات	
	البعد الثاني: 6 عبارات	
	البعد الثالث: 6 عبارات	
2	المحور الثاني	10
	المجموع	28

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

لقياس مدى ثبات الإستبانة إستخدم الباحثان معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة، كما موضح في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

ثبات المحور	عدد العبارات	محاور الإستبانة
0.78	18	المحور الأول
0.85	10	المحور الثاني
<b>0.92</b>	<b>28</b>	معامل الثبات العام

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (2) أن معامل الثبات العام لمحوري الدراسة عال حيث بلغ (0.92) وهذا يعني أن الإستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الإعتماد عليها في التطبيق الميداني.

2- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين بمكاتب المحاسبين والمراجعين القانونيين في السودان، تم إختيار مفردات عينة الدراسة وفقاً لطريقة العينة العشوائية البسيطة، تم توزيع عدد (70) إستبانة على المراجعين، وقد إستجابوا جميعاً وأعادوا الإستبانة بعد ملئها بالبيانات المحددة.

### التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الإستبانة

#### 1- التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات للمتغيرات الشخصية

جدول رقم (3) التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية

النسب المئوية	التكرارات	البيان	
		فئات التغير	المتغير
44.3%	31	محاسبة	التخصص العلمي
21.4%	15	محاسبة تكاليف	
15.6%	11	نظم معلومات محاسبية	
10.0%	7	تمويل	
8.6%	6	أخرى	
<b>100%</b>	<b>70</b>	<b>المجموع</b>	
38.6%	27	بكالوريوس	المؤهل العلمي
12.8%	9	دبلوم عالي	
34.3%	24	ماجستير	
14.3%	10	دكتورة	
<b>100%</b>	<b>70</b>	<b>المجموع</b>	



النسب المئوية	التكرارات	البيان	
		فئات التغير	المتغير
%14.3	10	زمالة محاسبين قانونيين سودانية	المؤهل المهني
%12.8	9	زمالة محاسبين قانونيين عربية	
%15.7	11	زمالة محاسبين قانونيين بريطانية	
%14.3	10	زمالة محاسبين قانونيين أخرى	
%42.9	30	لا توجد زمالة محاسبين قانونيين	
<b>100%</b>	<b>70</b>	<b>المجموع</b>	
%12.8	9	مدير مراجعة	المسمى الوظيفي
%20.0	14	رئيس مراجعين	
%28.6	20	مراجع	
%17.2	12	مساعد مراجع	
%21.4	15	أخرى	
<b>100%</b>	<b>70</b>	<b>المجموع</b>	
%21.4	15	5 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
%20.0	14	5 وأقل من 10 سنوات	
%12.9	9	10 وأقل من 15 سنة	
%30.0	21	15 وأقل من 20 سنة	
%15.7	11	20 سنة فأكثر	
<b>100%</b>	<b>70</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

## 2- الإحصاء الوصفي لمحوري الدراسة

أ- التحليل الوصفي لعبارة المحور الأول: الإفصاح الإختياري

i- التحليل الوصفي لعبارة البعد الأول: الإفصاح التنبؤي

جدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد الإفصاح التنبؤي

الترتيب	درجة الإستجابة	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
1	أوافق	83%	.822	4.14	نحقق من عدم ممارسة إدارة منشأة عميل المراجعة للأساليب المحاسبية الإبداعية.	1
3	أوافق	81%	.834	4.03	نتأكد من قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح.	2
2	أوافق	83%	.804	4.14	تفحص إمكانية تقييم المستثمر العائد على الإستثمار في المنشأة التنبؤ به مستقبلاً.	3
5	أوافق	75%	1.066	3.77	نقيم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية.	4
4	أوافق	79%	.984	3.96	نتأكد من عدم تعرض المنشأة لدعاوي قضائية.	5
6	أوافق	75%	1.066	3.77	نقيم مقدرة المنشأة على الإستمرارية على الأقل سنة مالية قادمة.	6
	أوافق	79%	.930	3.97	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (4) أن درجة موافقة أفراد العينة نحو الإفصاح الإختياري (البعد التنبؤي) جاءت بدرجة أوافق حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.97 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (من 3.41 وحتى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) على أداة الدراسة، وبنسبة إستخدام 79%، مما يفسر أن البعد التنبؤي جاءت بدرجة مرتفعة في تأثيرها على الإفصاح الإختياري، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (3.77 – 4.14)، مما يوضح التجانس في إستجابات عينة الدراسة نحو البعد التنبؤي. عليه يستنتج الباحثان ان البعد التنبؤي له دور فعال في زيادة مستوى الإفصاح الإختياري لدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

ii- التحليل الوصفي لعبارة البعد الثاني: الإفصاح الاجتماعي

يتضح من الجدول رقم (5) أن درجة موافقة أفراد العينة نحو الإفصاح الإختياري (البعد الإجتماعي) جاءت بدرجة أوافق حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.75 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (3.41 وحتى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) على أداة الدراسة، وبنسبة إستخدام 75%، مما يفسر أن البعد الإجتماعي جاءت بدرجة مرتفعة في تأثيرها على الإفصاح الإختياري، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (3.50 – 3.96)، مما يوضح التجانس في إستجابات عينة الدراسة نحو البعد الإجتماعي.

جدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد الإفصاح الاجتماعي

الترتيب	درجة الإستمجابة	النسبة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
2	أوافق	%79	1.006	3.94	يتأكد المراجع الخارجي من تهيئة منشأة عميل المراجعة ظروف العمل للعاملين.	1
6	أوافق	%70	1.213	3.50	يتحقق المراجع الخارجي من تحسين المنشأة للمستوي المعيشي للعاملين.	2
3	أوافق	%75	1.052	3.77	يتأكد المراجع الخارجي من دعم المنشأة لوسائل نقل العاملين.	3
5	أوافق	%71	1.125	3.56	يتحقق المراجع الخارجي من دعم المنشأة لعلاج العاملين.	4
1	أوافق	%79	1.028	3.96	يتأكد المراجع الخارجي من سعي المنشأة لإستقرار العاملين.	5
4	أوافق	%75	1.017	3.74	يتأكد المراجع الخارجي من توفير المنشأة فرص عمل لافراد المجتمع.	6
	أوافق	%75	1.070	3.75	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

عليه يستنتج الباحثان أن البعد الاجتماعي له دور فعال جداً في زيادة مستوى الإفصاح الإختياري لدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

iii- التحليل الوصفي لعبارة البعد الثالث: الإفصاح البيئي

يتضح من الجدول رقم (6) أن درجة موافقة أفراد العينة نحو الإفصاح الإختياري (البعد البيئي) جاءت بدرجة أوافق حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.03 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي من (3.41 وحتى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) على أداة الدراسة، وبنسبة إستخدام 81%، مما يفسر أن البعد البيئي جاءت بدرجة مرتفعة في تأثيرها على الإفصاح الإختياري، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (3.69 - 4.59)، مما يوضح التفاوت في إستجابات عينة الدراسة نحو البعد البيئي.

جدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد الإفصاح البيئي

الترتيب	درجة الإستجابة	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
2	أوافق بشدة	85%	.726	4.23	تدرك إدارة منشأة عميل المراجعة أن المنشأة كيان يؤثر ويتأثر بالبيئية.	1
6	أوافق بشدة	74%	1.084	3.69	يتأكد المراجع الخارجي من التزام المنشأة بالقوانين ذات الصلة بالبيئية.	2
1	أوافق	92%	.496	4.59	يتأكد المراجع الخارجي من توفير المنشأة لوسائل وأدوات السلامة البيئية.	3
3	أوافق	79%	.770	3.96	يتحقق المراجع الخارجي من كفاءة وفاعلية وسائل وأدوات السلامة في المنشأة لحد من التلوث البيئي.	4
4	أوافق	79%	.842	3.96	يفحص المراجع الخارجي التأثير السالب لنشاط المنشأة على البيئية.	5
5	أوافق	76%	1.034	3.79	يبحث المراجع الخارجي عن الأثر الإيجابي لنشاط المنشأة على البيئية.	6
	أوافق	81%	0.83	4.03	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

عليه يستنتج الباحثان أن البعد البيئي له دور فعال جداً في زيادة مستوى الإفصاح الإختياري لدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

ب- التحليل الوصفي لعبارة المحور الثاني: إستمرارية منشأة عميل المراجعة

يتضح من الجدول رقم (7) أن درجة موافقة أفراد عينة نحو إستمرارية منشأة عميل المراجعة جاءت بدرجة أوافق حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.90 من 5)، وهو متوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (3.41 حتى 4.20) وهي الفئة التي تشير إلى خيار (أوافق) على أداة الدراسة، وبنسبة إستخدام 78%، مما يفسر أن اراء المحوثين نحو إستمرارية المنشأة جاءت بدرجة مرتفعة، وتراوحت المتوسطات الحسابية لآراء العينة بين (3.67 – 4.39)، مما يوضح التفاوت في إستجابات عينة الدراسة نحو إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

جدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأستجابات أفراد عينة الدراسة نحو محور إستمرارية المنشأة

الترتيب	درجة الإستجابة	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
1	أوافق بشدة	%88	.687	4.39	تستخدم منشأة عميل المراجعة تقنيات حديثة في تقديم منتج.	1
8	أوافق	%75	1.076	3.73	تعرف المنشأة على أنشطتها الخاسرة وتسيطر عليها.	2
4	أوافق	%77	1.007	3.83	تتم المنشأة بالتصميم الجيد لمنتجها بغرض تخفيض تكلفته.	3
7	أوافق	%76	1.124	3.80	تفي المنشأة بالتزاماتها المالية في مواعد إستحقاقها.	4
2	أوافق	%82	.826	4.11	تلتزم المنشأة بالتشريعات المالية الضريبية التي تفرضها الدولة.	5
3	أوافق	%77	1.125	3.84	تلتزم المنشأة بالوفاء بمسؤولياتها الإجتماعية والبيئية.	6
10	أوافق	%73	1.139	3.67	تدني ربحية المنشأة لفترات مالية متتالية.	7
5	أوافق	%76	1.158	3.81	تعمل المنشأة على زيادة إستثمارها لتقديم منتجات جيّدة.	8
3	أوافق	%80	1.014	4.01	تسعى المنشأة لزيادة حصتها في السوق.	9
9		%75	1.066	3.77	لدى المنشأة خطط مستقبلية لتحسين منتجاتها.	10
	أوافق	%78	1.02	3.90	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

ثالثاً: إختبار الفرضيات

1- إختبار الفرضية الأولى: الإفصاح التنبؤي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.  
يتضح من بيانات الجدول رقم (8) أن هنالك أثر معنوي من تطبيق الإفصاح التنبؤي في دعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة ويظهر ذلك من خلال معامل التحديد (0.615)، أي أن (61.5%) من العوامل التي تؤثر في دعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة تعزى إلى تطبيق الإفصاح التنبؤي، كما نجد أن قيمة إختبار ف = 108.666 معنوي 0.000 مما يدل على معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج الذي مصممه الباحثان.

جدول رقم (8) نتائج إختبار الفرضية الأولى

عند مستوى (معنوية) 0.05	T-Test		معاملات الإنحدار القياسية ( $\beta^*$ )	الخطأ المعياري Std. Error	معاملات الإنحدار( $\beta$ )	المتغير
	القيمة الإحتمالية P-value	قيمة الإختبار				
ذو أثر معنوي موجب	.000	10.424	.748	.144	1.500	الإفصاح التنبؤي

درجة الارتباط  $R = .784$

معامل التحديد  $R^2 = .615$

قيمة إختبار (ف) F-TEST المستخرجة من جدول ANOVA=108.666

القيمة الاحتمالية لإختبار F- Test = .000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

هذه النتائج تثبت قبول الفرضية الأولى: الإفصاح التنبؤي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

2- إختبار الفرضية الثانية: الإفصاح الإجتماعي يساعد على إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

جدول رقم (9) نتائج إختبار الفرضية الثانية

عند مستوى (معنوية) 0.05	T-Test		معاملات الإنحدار القياسية ( $\beta^*$ )	الخطأ المعياري Std. Error	معاملات الإنحدار( $\beta$ )	المتغير
	القيمة الإحتمالية P-value	قيمة الإختبار				
ذو أثر معنوي موجب	.000	8.115	.701	.129	1.047	الإفصاح الإجتماعي

درجة الارتباط  $R = .701$

معامل التحديد  $R^2 = .482$

قيمة إختبار (ف) F-TEST المستخرجة من جدول ANOVA=65.855

القيمة الاحتمالية لإختبار F- Test = .000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من بيانات الجدول رقم (9) أن هنالك أثر معنوي من تطبيق الإفصاح الإجتماعي في انه يساعد على إستمرارية منشأة عميل المراجعة ويظهر ذلك من خلال معامل التحديد (.482)، أي أن (48%) من العوامل التي تؤثر في مساعدة إستمرارية المنشأة تعزى إلى تطبيق الإفصاح الإجتماعي، كما أن قيمة إختبار ف = 65.855 معنوي 0.000 مما يدل على معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج الذي مصممه الباحثان.

هذه النتائج تثبت قبول الفرضية الثانية: الإفصاح الإجتماعي يساعد على إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

3- إختبار الفرضية الثالثة: الإفصاح البيئي يعزز إستمرارية منشأة عميل المراجعة

جدول رقم (10) نتائج إختبار الفرضية الثالثة

عند مستوى (معنوية) 0.05	T-Test		معاملات الإنحدار القياسية ( $\beta^*$ )	الخطأ المعياري Error std.	معاملات الإنحدار ( $\beta$ )	المتغير
	القيمة الإحتمالية P-value	قيمة الإختبار				
ذو أثر معنوي موجب	.000	10.266	.780	.161	1.652	الإفصاح البيئي

درجة الإرتباط  $R = .780$

معامل التحديد  $R^2 = .601$

قيمة إختبار (ف) F-TEST المستخرجة من جدول ANOVA=105.385

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من بيانات الجدول (10) أن هنالك أثر معنوي من تطبيق الإفصاح البيئي في انه يعزز إستمرارية منشأة عميل المراجعة ويظهر ذلك من خلال معامل التحديد (.601)، أي أن (60%) من العوامل التي تؤثر في تعزيز إستمرارية منشأة عميل المراجعة تعزى إلى تطبيق الإفصاح البيئي، كما نجد أن قيمة إختبار ف = 65.855 معنوي 0.000 مما يدل على معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج الذي مصممه الباحثان.

هذه النتائج تثبت قبول الفرضية الثالثة: الإفصاح البيئي يعزز إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

4- تحليل الإنحدار الخطي المتعدد

جدول رقم (11) نتائج الإنحدار الخطي المتعدد

عند مستوى (معنوية) 0.05	T-Test		رتيب المتغيرات حسب الأهمية	معاملات الإنحدار القياسية ( $\beta^*$ )	الخطأ المعياري Error std.	معاملات الإنحدار ( $\beta$ )	المتغير
	القيمة الإحتمالية P-value	قيمة الإختبار					
ذو أثر معنوي موجب	**.001	3.399	المرتبة الثانية	.338	.190	.645	الإفصاح التنبؤي
ذو أثر معنوي موجب	**.002	3.208	المرتبة الثالثة	.266	.124	.397	الإفصاح الإجتماعي
ذو أثر معنوي موجب	**.000	4.007	المرتبة الأولى	.376	.199	.798	الإفصاح البيئي

معامل التحديد  $R^2 = .745$

قيمة إختبار (ف) F-TEST المستخرجة من جدول ANOVA=64.175

القيمة الإحتمالية لإختبار F-Test = .000

\*\* فروق دالة عند مستوى 0.01 فأقل

يتضح من بيانات الجدول رقم (11) أن هناك أثر الإفصاح الاختياري معاً المتمثل في (الإفصاح التنبؤي، الإفصاح الاجتماعي، الإفصاح البيئي) وإستمرارية منشأة عميل المراجعة، ويظهر ذلك من خلال مستوى الدلالة البالغ (0.000) وهو أصغر من مستوى الدلالة الذي حدده الباحثان (0.05). ولكن هذا الأثر يختلف من متغير إلآخر في المتغيرات المستقلة، حيث بلغ معامل التحديد (0.745)، أي أن (74.5%) من العوامل التي تؤثر في إستمرارية منشأة عميل المراجعة تعزى إلى الإفصاح الاختياري.

كما نجد أن قيمة إختبار ف = 64.175 بمستوي معنوي 0.000 مما يدل علي معنوية النموذج وتأكيد جودة النموذج الذي مصممه الباحثان.

وفيما يتعلق بالإفصاح التنبؤي قد أظهرت نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد إن إشارة معامل الإنحدار ( $\beta$ ) (0.645). كما إن القيمة الإحتمالي P-Value=0.001 أصغر من مستوي المعنوية 0.05 مما يشير إلي وجود تأثير معنوي (الإفصاح التنبؤي) (64.5%) وأن هذا التأثير فعال وجاء بالمرتبة الثانية.

وفيما يتعلق بالإفصاح الاجتماعي قد أظهرت نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد إن إشارة معامل الإنحدار ( $\beta$ ) (0.397). كما إن القيمة الإحتمالي P-Value=0.002 أصغر مستوي المعنوية 0.05 مما يشير إليوجود تأثير معنوي (الإفصاح الاجتماعي) (40%) وأن هذا التأثير فعال وجاء بالمرتبة الثالثة.

وفيما يتعلق بالإفصاح البيئي قد أظهرت نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد إن إشارة معامل الإنحدار ( $\beta$ ) موجبة (0.978). كما إن القيمة الإحتمالي P-Value=0.000 أصغر من مستوي المعنوية 0.05 مما يشير إلى وجود تأثير معنوي (أي الإفصاح البيئي) (98%) وأن هذا التأثير فعال وجاء بالمرتبة الأولى.

عليه يمكن إستنتاج الباحثان أن هنالك الإفصاح الاختياري بكل أبعاده (الإفصاح التنبؤي، الإفصاح الاجتماعي، الإفصاح البيئي) له أثر فعال في إستمرارية منشأة عميل المراجعة وبذلك يتم قبول الفرضية.

## النتائج والتوصيات

### النتائج

من خلال الإطار النظري وتحليل الجانب الميداني للدراسة، توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

1- الإفصاح الاختياري يعني إعلام إدارة منشأة عميل المراجعة لأصحاب المصالح في القوائم والتقارير المالية بمعلومات تزيد عن الإفصاح الإلزامي من حيث الكمية والمحتوى ويعتبر مكملاً له.

2- الإفصاح الاختياري بأبعاده (الإفصاح التنبؤي والإفصاح الاجتماعي والإفصاح البيئي) له أثر إيجابي في دعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

3- لتحديد وقياس قدرة منشأة عميل المراجعة على الإستمرارية على الأقل سنة مالية قادمة، يتحقق مكتب المراجعة الخارجية ويتأكد من الآتي:

- عدم ممارسة المنشأة لأساليب المحاسبة الإبداعية، وقدرتها على تحقيق الأرباح.

- سعي المنشأة لإستقرار العاملين بتهيئة ظروف عملهم ودعم وسائل نقلهم.
- إدراك الإدارة بأن المنشأة كيان يؤثر ويتأثر بالبيئة، ولذلك توفر وسائل وأدوات السلامة البيئية.

### التوصيات

بناء على نتائج الدراسة يقدم الباحثان التوصيات التالية:

- 1- الإهتمام بالإفصاح الإختياري لأنه يزيد المعلومات المتاحة لأصحاب المصالح في منشأة عميل المراجعة.
- 2- نشر مفاهيم: الإفصاح التنبؤي والإفصاح الإجتماعي والإفصاح البيئي بين مختلف المستويات الإدارية في منشأة عميل المراجعة.
- 3- زيادة الإفصاح الإختياري بالقدر الذي يدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.
- 4- دراسة الإبعاد الأخرى للإفصاح الإختياري غير تلك المذكورة في هذه الدراسة وعلاقتها بدعم إستمرارية منشأة عميل المراجعة.

### قائمة المراجع

#### المراجع باللغة العربية

- بوشايب، حسينة (2016) دور وأهمية الإفصاح الإختياري في القوائم المالية للمؤسسات - دراسة عينة من المؤسسات المساهمة في بورصة الجزائر، الجزائر: جامعة جامعة إبراهيم سلطان شيبوط -الجزائر 3، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 20، العدد 2.
- الباز، ماجد مصطفى علي (2022) العلاقة بين الإفصاح الإختياري وإدارة الأرباح في ضوء نظرية أصحاب المصالح - مؤشر مقترح للإفصاح الإختياري مع أدلة تطبيقية، القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 4.
- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (1999) المعايير المحاسبية الدولية، عمان: د. ن خليل، عبد الرحمن عادل وبابكر، الزين عبد الله (2016) دور محاسبة التنمية المستدامة تؤدي إلى تحسين مستوى الإفصاح الإختياري للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة العلمية، المجلد 3، العدد 3.
- تومان، نعيم والبعا، قاسم (2017) تقييم العوامل المؤثرة على إستمرارية المنشأة، الديوانية: جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 19، العدد 1.

- دحدوح، حسن أحمد (2014) نموذج دور الإفصاح الإختياري في تعزيز الثقة في التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 2.
- 7ريتشارد، شرويدر وآخرون (2010) نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد وإبراهيم ود محمد فال مراجعة الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، الرياض: دار المريخ للنشر.
- السيد، سيد عطاالله (2009) النظريات المحاسبية، عمان: دار الدراية.
- سعد، محمد مارق (2009) قياس مستوى الإفصاح الإختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، مركز النشر العلمي، مجلة الملك عبد العزيز، المجلد 1، العدد 23.
- سليم، محمد يوسف والسقا، السيد أحمد (2014) قراءات في نظرية المحاسبة، القاهرة: الدار الجامعية.
- الشيرازي، مهدي عباس (1990) نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر.
- الشحادة، عبد الرازق القاسم وآخرون (2001) نظرية المحاسبة، دن
- عبد الصمد، نجوى ويحياوي، إلهام (2018) الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة-سطيف، بانته: جامعة بانته 1، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية العدد 38.
- عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن (2012) التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة - دراسة تطبيقية ميدانية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة.
- عبد الفتاح، سارة أحمد (2013) نموذج مقترح لقياس وتفسير محددات الإفصاح الإختياري، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة.
- عبد الرحمن، الفاتح الأمين والطاهر، حسن محمد (2015) المحاسبة المالية (مدخل علمي - أساليب علمية)، الخرطوم، مكتبة الرشد للنشر والتوزيع.
- عبدالله، عوض إبراهيم عبد الرحمن (2015) القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية - دراسة ميدانية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة.
- لظفي، أمين السيد أحمد (2003) مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل، القاهرة، دار الكتاب الكبرى
- (2006) نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي، الأسكندرية: الدار الجامعية.

- القاضي، حسن (1980) نظرية المحاسبة، دمشق، مطابع مؤسسة الوحدة
- محمد، أبو النور فوقية محمود (2010) أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية بالتقرير السنوي، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- مكي، إبراهيم عثمان (2016) دور آليات مهنة المراجعة في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي الاختياري - دراسة ميدانية على المؤسسات المالية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- محمد، الطيب المجتبي البلولة (2019) دور الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية والإفصاح الاختياري عن المسؤولية الاجتماعية لدعم الميزة التنافسية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة.
- محمد، عثمان عبد الباقي محمد (2021) دور الإفصاح الاختياري في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- محمد، مطر وموسى، السيوطي (2012) التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، ط 3، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- محمد، فوزي هيكل (2010) إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الاختياري في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد 3.
- المكاوي، محمد مكاوي (2010) التعثر المصرفي الإسلامي، القاهرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- المؤمنى، منذر وشويات، زياد (2008) قدرة المدقق على إكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء، عمان، جامعة آل البيت، مجلة المنارة، المجلد 14، العدد 1.
- نائب، إبراهيم عبد الواحد وباقية، إنعام عبد المنعم (2001) نظرية القدرات - نماذج وأساليب كمية محوسبة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

### المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Al Wardat, Yousif (2019) **Disclosure Quality and its Impact on Financial Reporting Quality, Audit Quality, and Investors' Perceptions of Financial Reporting**, Accounting and Finance Research, Vol 8, No 3.
- 2- Athanaskou, Vasiliki & Hussainey, Khaled. (2014) **The Perceived Credibility Offward-looking Performance Disclosures**, Accounting and Business Research, 44 (3) ISSN 2159-4260
- 3- Boesso, Giacomo, 2012, **Forms of Voluntary Disclosure, Recommendations and Business Practices in Europe and US**, City University of New York, Critical Perspectives on accounting conference 25 – 27th April.
- 4- Bueno, Giovana & Others) (2018) **The Role of the Board of Voluntary Disclosure**, Corporate Governance International Journal of Business Society, Vol 18, No 5, <https://doi.org/10.1108/CG-09-2017-0205>
- 5- Boateng, Richard Nana & Others (2022) **Corporate Governance and Voluntary Disclosures in Annual Reports: A Post-International Financial Reporting Standard adoption Evidence from an Emerging Capital Market**, International Journal of Accounting and Information Management, Vol 30, No 2.
- 6- Gray, Rob & Others (1996) **Accounting and Accountability Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting**, New Jersey, Prentice Hall.
- 7- Khanagha, Jamal (2017) **Examining the Impact of Information Disclosure Quality and Conservatism on Accounting Information of Companies Listed on Tehran Stock Exchange**, Tehran, International Journal of Economics & Financial Issues 7.