تحليل وتقييم معيار المراجعة الأمريكي AS 17 عن مراجعة المعلومات الإضافية وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية
مسح ميداني

د. هبه جمال هاشم
أستاذ المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة قناة السويس

أولاً : فكرة البحث :

لقد حدثت تطورات كبيرة في محتويات وأهداف التقرير المالي ، وإهتمت كثير من الجهات المهنية والتنظيمية بإصدار قوانين وتوجيهات لزيادة جودة التقرير المالي وتطوير ممارسات الإفصاح ، حيث أصبح التقرير المالي بصورته الحالية غير كاف لتوصيل كافة المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح ، وظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات غير المالية والمعلومات الإضافية لتشمل العديد من القضايا منها حوكمة الشركات ، تقارير الاستدامة ، تقرير تعليقات الإدارة ، الأصول غير الملموسة ، والتي لا تشملها التقارير المالية ، إلى أن ظهر جيل جديد من التقارير "التقارير المتكاملة" ليلبي تلك الاحتياجات .

فتبحث الغالبية من المستثمرين وأصحاب المنافع بصورة مستمرة عن المعلومات الجوهرية التي قد تساهم في خلق الميزة التنافسية لصالح منظماتهم ، وهذا بدوره يؤدي إلى رفع الطلب على المستوى المرتفع من الإفصاح في تقارير الشركات ويؤدي ضمنياً إلى وضع أساس للاعتراف بالتقارير المتكاملة كحل لتحقيق هذا الطلب على المعلومات ، فقد أصبح موضوع التقارير المتكاملة والطلب على مراجعتها بؤرة الاهتمام في الآونة الأخيرة .

وتسير الإصدارات والمبادرات وتجارب بعض الدول في مجال المعلومات الإضافية في اتجاه وهو دعم دور المحاسب المالي في الشركات في إنتاج معلومات متكاملة لخدمة أصحاب المصلحة ، وهي في تطور مستمر كما ونوعاً ومحتوى ،

وبالتالي يعد هذا بمثابة دعوة لاستيقاظ أصحاب المصالح ليدركوا أنهم بحاجة ليس فقط للتحليل المالي التاريخي ، وإنما أيضاً لمعلومات شاملة ترتبط بالمستقبل لتحسين جودة الإفصاح .

كما تزايد في الفترة الأخيرة الطلب على خدمات التأكيد من قبل طرف خارجي مستقل على الافصاحات الواردة بالتقرير المتكامل ، للتحقق من مصداقية المعلومات التي توصلها إلى أصحاب المصالح ، حيث قد تكون عديمة الفائدة ما لم يتم مراجعة تأكيدات الإدارة بشأنها ، فالطلب على التأكيد على المعلومات الإضافية أصبح واقع ملموس مؤيد بأدلة منطقية مقنعة ، لتحسين جودة المعلومات المفصح عنها وإضفاء الثقة عليها وتدعيم مصداقيتها ، وتخفيض خطر المعلومات الذي يواجه أصحاب المصالح ، ويعد هذا الأمر مماثلاً لمصادر الطلب على معلومات التقارير المتكاملة ، فمراجعة المعلومات الإضافية تضفي الثقة والمصداقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير كمراجعة متكاملة ، ومن ثم كان لابد من تصور إدراك واستجابة مراجع الحسابات لمراجعة وتوفير التأكيد على تلك المعلومات .

وحيث أن للمعلومات الإضافية أهمية كبيرة لخدمة المستثمرين ومتخذي القرارات في الآونة الأخيرة ، نتيجة للضغوط العلمية والعملية المعتمة بالمحاسبة ، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، والتي أدت بدورها إلى إكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجة جودتها ، من خلال التقارير المتكاملة ، وحيث توجه التقارير المتكاملة المديرين إلى إعتماد نهج إستراتيجي ومستقبلي ، وبالتالي لابد من توفير طرف ثالث مستقل وغيرها من آليات تعزيز المصداقية ، للتأكيد على المعلومات المقدمة من قبل التقارير المتكاملة والوثوق بها ، حيث يعد التأكيد آلية أساسية لتعزيز ثقة المستخدم .

ومن هنا تستخلص الباحثة ضرورة توفير خدمة المراجعة والتأكيد على المعلومات الإضافية والذي أصبح واقعاً ملموساً لا مفر منه ، والتطوير لابد أن يبدأ

بتوصيف مهني لهذه الخدمة الجديدة كخطوة أولى لتوفير مدخل مقترح لمراجعة محتوى المعلومات الإضافية والتي تنعكس بدورها في مجال العمل المهني على جودة الإفصاح ، وخاصة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ، حيث تقوم تلك التقارير على التوجه المستقبلي ودعم جودة المعلومة الإضافية . ويمكن تلخيص فكرة البحث في التساؤل التالي : هل هناك أثر لتقديم إطار متكامل لمراجعة المعلومات الإضافية في ظل معيار المراجعة الأمريكي AS 17 وهل يمكن تطبيقه في البيئة المصرية .

ثانياً : أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث إلى الاعتبارات الآتية :

١- من الناحية العلمية :

جاءت أهمية هذه الدراسة بالنظر إلى زيادة السريعة في الرغبة نحو تطوير محتوى التقارير المالية من قبل أكبر الشركات في العالم على مدى السنوات العشر الماضية ، هذا جنباً إلى جنب مع المزيد من إيلاء الاهتمام للمعلومات الإضافية من قبل المشاركين في سوق رأس المال والمنظمين واستخدام التأكيد لإضافته لمصداقية تلك المعلومات ، وموقف (IIRC,2015) ومبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI,2016) بأن التأكيد الخارجي يمكن إستخدامه لتعزيز موثوقية التقارير وتعزيز جودة الإفصاح بها ، وبالرغم من تزايد الاهتمام بأبحاث التقارير المتكاملة ، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تنازلت أثر الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية ومراجعتها ، ومن ثم تظهر الأهمية العلمية للبحث في مناقشة وتحليل موضوع من أحدث الموضوعات المطروحة في مجال المراجعة لمواكبة التطورات المستقبلية في المجالات المستحدثة للإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية ، وبالتالي تُعد هذه الدراسة خطوة للدمج بين أمور المحاسبة والمراجعة في ظل التحديات الجديدة التي تواجه مراجعي الحسابات في بيئة التقارير المتكاملة .

٢- من الناجية العملية :

يمكن استنباط أهمية البحث العملية من أهمية مراجعة المعلومات الإضافية وتوفير التأكيد عليها للعديد من الفئات المتعاملة مع الشركات ، حيث تمثل الدراسة محاولة لتطوير الممارسة المهنية في المراجعة وخاصة فيما يتعلق بتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات الإضافية ، كما أن هناك ضرورة إلى الدراسات العملية في هذا المجال ، ولذلك سوف تقوم الباحثة بإجراء استقصاء ميداني عن أهمية مراجعة المعلومات الإضافية لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي

لذلك ترجع أهمية هذا البحث للاعتبارات الآتية :

١- تزايد حاجة أصحاب المصالح لتطور المعلومات الإضافية ووجود تأكيد عليها بشأن توجيهات الإدارة .
٢- تطوير إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية وبخاصة في ظل المعيار الأمريكي AS 17.
٣- أهمية دراسة العلاقة بين مراجعة المعلومات الإضافية وجودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .
٤- توجيه نظر معدي التقارير ومراجعي الحسابات والمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة نحو التغير في بيئة المحاسبة والمراجعة في ظل مراجعة المعلومات الإضافية .

ثالثاً : أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تقديم إطار متكامل لمراجعة المعلومات الإضافية في ظل المعيار الأمريكي AS 17 ، وبيان أثره على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال دراسة ميدانية ، ويتمك تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

١- التعرف على صيغة المعلومات الإضافية وإجراءات مراجعتها .
٢- توضيح إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية في ضوء المعايير المرتبطة .

٣- بيان أهمية الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية من خلال تحليل وتقييم معيار المراجعة الأمريكي AS 17 .

رابعاً : فروض البحث :

١- لا يوجد إطار متكامل لطبيعة مراجعة المعلومات الإضافية .
٢- لا يمكن تطبيق متطلبات معيار المراجعة الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية .

خامساً : تقسيمات البحث:

أولاً : الأدبيات السابقة المرتبطة بأهمية مراجعة المعلومات الإضافية .

ثانياً : مراجعة المعلومات الإضافية في ضوء معيار المراجعة الأمريكي AS 17 (تحليل وتقييم).

ثالثاً : مسح ميداني لإمكانية تطبيق معيار المراجعة الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية .

وتتناول الباحثة تلك التقسيمات كما يلي :

أولاً : الأدبيات السابقة المرتبطة بأهمية مراجعة المعلومات الإضافية :

ترى دراسة (د.محمد إسماعيل عبدالله ، ٢٠٠٤) ، أنه يوجد خلط بين المفاهيم التالية الإيضاحات المتممة والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية والمعلومات الإضافية ، فعُرفت الإيضاحات المتممة على أنها "التفسير الإلزامي للعناصر الواردة بالقوائم المالية ذات الأهمية النسبية الخاصة ، والتغير الذي طرأ على تطبيق السياسات المحاسبية المطبقة في العام السابق إن وجد في شكل رقمي متسلسل" ، أما بالنسبة للمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية ، لم ترد بشكل مباشر في معايير المحاسبة ، وإنما أشير إليها تحت عنوان "إفصاحات أخرى" في المعيار المحاسبي المصري رقم (١) ، كما أشير في معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) إلى ضرورة أرساء

معايير وتوفير إرشادات عن الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية ، والتي لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها ، ويمكن التعبير عنها بأنها "المعلومات الإضافية التي تعطي تفسيرات عن الهيكل القانوني للشركة ، وموطنها وطبيعة نشاطها وخططها في التطوير وخطط مستثمريها

كما أوضحت دراسة (PCAOB, 2013) أن المعلومات الإضافية مطلوبة من قبل المنظمين بما في ذلك هيئة تبادل الأوراق المالية (SEC) لأجل أغراضهم الإشرافية ، والذين حددوا أن لهذه المعلومات أهمية في تنفيذ الأشراف القانوني ، حيث ترتبط المعلومات الإضافية التي يجب على شركات السمسرة والتجار الاشتمال عليها في تقاريرهم السنوية بمدى امتثالهم لقواعد الـ SEC المحددة فيما يتعلق بالحفاظ على الحد الأدنى لصافي رأس المال والاحتياطيات ، خصوصاً تلك القواعد الحاكمة لحماية الأوراق المالية للعملاء وأرصدتهم ، وذلك عند تقديمهم لملفاتهم إلى هيئة تبادل الأوراق المالية .

في حين عُرفت المعلومات الإضافية في ضوء (AS 17) الأمريكي على أنها "الجداول المدعمة التي يطلب من السماسرة وتجار الأوراق المالية تقديمها للعملاء والمستثمرين وفقاً لقانون سوق الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ على أن تكون معدة وفقاً للاتي : *(PCAIOB, 2015)*

١- للقواعد والأنظمة المعمول بها في السلطة التنظيمية .

٢- ضمن القوائم المالية التي يقدمها شركات المحاسبة العامة والمعدة وفقاً للمعايير الصادرة عن معايير PCAOB أي تلك المعلومات التي تحقق مايلي :

أ- معلومات ملحقة بالبيانات المالية التي سبق مراجعتها .

ب- مشتقة من الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة .

٣- مستقلة عن المعلومات المالية التي قام المراجع بإجراءات الفحص عليها وفقاً للمعايير الصادرة عن الـ PCAOB .

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن المعلومات الإضافية ما هي إلا معلومات اختيارية يتم تقديمها لخدمة المستثمرين ومتخذي القرارات ، وهي تختلف عن القوائم المالية التي تعتبر إفصاحاً إجبارياً على معدي القوائم المالية ، والهدف من الحصول على هذه المعلومات ومراجعتها هو الحصول على أدلة المراجعة المناسبة لإبداء الراي الفني الانتقادي المحايد بشأن القوائم والتقارير المالية ، والتمكن من اتخاذ قرارات استثمارية سليمة ، إنطلاقاً من أن الإفصاح عن المعلومات المالية المهمة يتم في صلب التقارير المالية ، بينما يكون الإفصاح عن المعلومات الأخرى والمعلومات الإضافية اما في الملاحظات ، الإيضاحات المرفقة بالتقارير ، أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها ، وغالباً ما تكون المعلومات الإضافية في صورة الجداول المصاحبة للقوائم المالية ، وأن ذلك يتم في إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ويتم إبراز الجداول الإضافية بشكل مستقل عن الإيضاحات ، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها ، أما الملاحق فإنها لها وظيفة مختلفة عن الجداول حيث تتضمن هذه القوائم معلومات إضافية أو معلومات يتم تنظيمها بأشكال مختلفة أكثر من كونها معلومات أكثر تفصيلاً .

ولقد لعبت الهيئات والمجتمعات المهنية للمحاسبة والمراجعة دوراً محورياً في التعرف على المعلومات الإضافية وآليات الفحص والمراجعة للحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية بشأن تأثيرها على صحة وسلامة عرض البيانات المالية ، في ظل ما قد تمثله من تأثير على أصحاب المصالح ، نظراً لأهمية تلك المعلومات في التقارير المتكاملة بإعتبارها تمثل مصدراً هاماً للمعلومات التي تساعد الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قراراتها وبوجه خاص المستثمرين ، والدور الذي تلعبه في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف داخل الشركة وخارجها .

وترى دراسات عديدة (Buertey,S. & Pae, H.,2020) أن المعلومات الإضافية تشتمل في ضوء SAS على الملخصات أو المؤشرات المالية ، بيانات التوظيف ، النفقات الرأسمالية المخططة ، النسب المالية ، أسماء المراقبين والمديرين ، البيانات الربعية المختارة ، كما تشتمل على :

(١) جدول المصروفات العامة والإدارية .

(٢)جدول العقود المنجزة وغير المنجزة .

(٣)المعلومات والجداول الموحدة .

كما تشتمل هذه المعلومات الإضافية على الجداول الداعمة المعدة وفقاً لقاعدة هيئة التبادل والأوراق المالية رقم 17a-5 ، والمعلومات الإضافية الواجب إعدادها وفقاً للقواعد والتشريعات الصادرة عن الهيئات التشريعية الأخرى غير الـ SEC والمعلومات المشتمل عليها في الملفات المقدمة لـ SEC ، والتي تعتبر مكملة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والمشتقة من السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة ، والمعلومات الأخرى المتممة غير المطلوب إعدادها امتثالاً لقواعد الـ SEC أو أي جهة تشريعية أخرى ، وتشتمل المعلومات الإضافية أيضاً على الجداول المشتمل عليها في التقارير السنوية المقدمة بخصوص مشتريات اسهم العاملين والمدخرات والخطط المتشابهة في النموذج K-11 .

ووضحت دراسة (Mahboub, B.,2019) أمثلة على المعلومات الإضافية ، والتي يجب أن تكون مرتبطة مباشرة بالبيانات المالية الأساسية ، ولكنها لا تقتصر على هذه الأمثلة فقط : عائدات غير محمله والتي تستبعد النقدية ، نماذج ، افتراضات ، نسب واحتمالات ، معلومات عن الحسابات الممثلة ، جداول المجموعات المشابهة ومعدل أداء المخاطرة .

ومن وجهة نظر الباحثة يمكن تصنيف المعلومات الإضافية إلى :

١- معلومات توفر أدلة إضافية عن حالات بالميزانية ، وتتطلب تعديل في القوائم المالية ، وقد تأتي أما ملائمة فتزيد من ثقة مراجع الحسابات في موضوعية تقريره عن عدالة عرض أرصدة الحسابات المتضمنة للقوائم المالية ، وقد تأتي متعارضة مع حالات ذكرت بالميزانية ، وهنا يتسنى لمراجع الحسابات جمع الأدلة والقرائن الأمر الذي يستدعي إجراء تعديل في القوائم المالية ، وبالتالي يتطلب قيام الإدارة بتنفيذ التعديلات اللازمة التي تتطلبها المعلومات الإضافية على القوائم المالية ، وفي حالة

عدم الاستجابة يمكن لمراجع الحسابات الاتصال بالإدارة العليا أو بمسؤولي الحوكمة أو بالمستشار القانوني للمنشأة لاطلاعهم على حقيقة الأمور .

٢- معلومات تشير إلى حالات لم تذكر في القوائم المالية ولا تتطلب تعديلاً فيها ، وقد تتطلب فقط الإفصاح عنها في جداول أو ملاحظات ومراجعتها .

وبالنسبة لموقع المعلومات الإضافية ، يجب على الشركات تقديم عرض يحقق نوع من التوافق من قبل الإفصاح الفعلي متضمناً أي ملحق مرفق للمعلومات ، ومكان المعلومات الإضافية على نفس الصفحة أو الصفحة الخلفية بالإضافة إلى تحديد ما إذا كانت البيانات المتوافقة مناسبة ، أو تتضمن بياناً يشير إلى أن المعلومات الإضافية تكمل جزءاً من العرض المركب. *(معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠)*

ويمكن أن تختار المنشأة طواعية أن تقدم مع القوائم المالية معلومات لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية ، فعلى سبيل المثال يمكن أن تعرض المعلومات الإضافية لتعزيز فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية أو لتقديم مزيد من الشرح لبنود محددة في القوائم المالية ، ومثل تلك المعلومات عادة ما تقدم إما في جداول مرفقة أو كإيضاحات إضافية ، كما يمكن تقديمها في نفس صفحة عرض البيانات المالية الأساسية طالما أنها تلبي المبادئ التوجيهية لبيان التوجيه الإضافي للمعلومات (أي أنها ليست مضللة ، لا تتناقض أو تتعارض مع المعلومات الأساسية المطلوبة ، وصفها بوضوح ، ويجب أن تتضمن الشركة بياناً يشير إلى أن المعلومات الإضافية تكمل العرض المركب المتوافق للبيانات المالية الأساسية لضمان التمثيل العادل والكشف الكامل عن نتائج الأداء) . *(معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠)*

وتؤكد الباحثة أنه إذا اختارت الشركة عرض المعلومات الإضافية ، فمن المهم النظر في قواعد عرض هذه المعلومات ، والتي تتمثل في :

أ- أن تستوفي المعلومات الإضافية روح ومبادئ ومعايير GIPS ، أي التمثيل العادل والإفصاح الكامل .

ب- ألا تتعارض المعلومات الإضافية مع معلومات القوائم المالية وأن تتوافق معها .

ج- أن توصف المعلومات الإضافية بوضوح وتعرف على أنها تكميلية لعرض مواقف معينة .

وهذه القواعد الإرشادية لا تمنع الشركات من إعداد أو تقديم معلومات وفقاً لطلبات محددة من العملاء المحتملين ، ومع ذلك هناك حاجة من الشركات لتقديم عرض يتفق تماماً أو مرافق لأي معلومات إضافية .

كما عرضت مجموعة الدراسات التالية (Ben Kwame,2018 – PCAOB,2015) أهمية ومبررات الإفصاح عن المعلومات الإضافية والتي تمثلت في :

زيادة حاجة المستثمرين لمعلومات إضافية ، وإلى تقارير تتسم بالشفافية تحسن من قراراتهم وتمدهم بمعلومات ذات قدرة تنبؤية عالية تمكنهم من التنبؤ بالأداء المستقبلي ، وخصوصاً وأن التقارير المالية وحدها أصبحت غير كافية لذلك الغرض ، حيث يحقق هذا الاتجاه في الإفصاح العديد من الفوائد الداخلية والخارجية ، فمن وجهة نظر الإدارة ، فإن هذا الإفصاح يسهل قرارات تخصيص الموارد ، ويشجع على تحديد الفرص ويحسن من عمليات إدارة المخاطر ، ويحقق التوافق بين مختلف وظائف الشركة ، كما يحدد الفرص والمخاطر التي قد تؤثر على قدرة الشركة لخلق القيمة المستقبلية ، وأن إدراج المعلومات الإضافية ضمن المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة تقوي العلاقة مع المساهمين وأصحاب المصالح الأخرين من خلال تقديم تقرير بنظرة شاملة وطويلة الأجل عن الشركة ، بحيث يسهل على أصحاب المصالح فهم الوضع الحالي للشركة وقدرتها على تكوين قيمة والمحافظة عليها بمرور الزمن .

وأكدت نفس الدراسات بأن الإفصاح بهذه الطريقة سوف يكون له تكاليفه الإضافية التي قد تترتب على نشر معلومات إضافية مثل زيادة احتمالات المساءلة القانونية أو التعرض لبعض المساوئ التنافسية نتيجة للإخلال بالسرية والخصوصية ، حيث أن هذه مشكلة مؤداها في الإفصاح وهي التناقض بين السرية والخصوصية من جانب والشفافية من جانب أخر ليبقى الإفصاح دائماً هو قرار تتخذه الإدارة بعد المفاضلة بين فوائد الإفصاح وعوائده من ناحية وتكاليفه ومساوئه من ناحية أخرى .

كما نصت دراسة (Agyei & Ansong, 2019) على أنه يوجد مجموعة من الانتقادات لهذا النوع من الإفصاح عن المعلومات الإضافية وهي :

١- اقتناع الإدارة بأن الإفصاح عن المعلومات الإضافية قد يؤدي إلى زعزعة الثقة في التقارير المالية المنشورة .

٢- يمكن أن تكون المعلومات الإضافية مضللة فيما يتعلق بخطر تعرض الشركة للمتطلبات المتعلقة بالامتثال ، ومن ثم يجب معالجة أسس الاستخدام السليم للمعلومات الإضافية .

٣- اقتناع الإدارة بأن تقديم معلومات إضافية تتضمن توقعات مستقبلية تفيد المنافسين للمنشأة، وقد تضعها في موقف تفاوضي أضعف تجاه أصحاب المصالح .

٤- الإفصاح عن المعلومات الإضافية يؤدي إلى تأثيرات سلبية على أسعار الأسهم نتيجة الاتجاهات والتوقعات السلبية للمستثمرين تجاه المنشأة .

٥- اقتناع الإدارة أن الإفصاح عن المعلومات التفصيلية سيؤدي إلى الرصد الدقيق من قبل المستثمرين .

وترى الباحثة أن الإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية يشتمل على المحتوى المعلوماتي والذي ينقسم إلى :

١- معلومات مستقبلية قابلة للتحقق : معلومات عن الأسهم (كالسعر المستهدف للسهم) – مؤشرات الأداء كنسب الربحية – التنبؤ بالتدفقات النقدية – التنبؤ بالأصول غير الملموسة -٠ التوعية المستقبلية – معلومات عن الأنفاق الاستثماري – مصروفات البحث والتطور .

٢- معلومات إضافية عن المستقبل : (المخاطر المتوقعة – هيكل الملكية – مناقشة وتعليق الإدارة – السياسات المحاسبية والافتراضية – الجداول الزمنية) .

كما تعرض الباحثة الأدبيات السابقة المرتبطة بأهمية مراجعة المعلومات الإضافية وهي :

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
١	تنوع مجلس الاداره والاداء المالى للمنشأه والافصاح عن المعلومات الخاصه بالمسئوليه الاجتماعيه للمنشأت بماليزيا Board diversity, company's financial performance and corporate social responsibility information disclosure in Malaysia (2020) Hassan, L., Saleh, N. & Ibrahim, I. (2020) "Board diversity, company's financial performance and corporate social responsibility information disclosure in Malaysia" *International Business Education Journal*, Vol. 13 No. 1, pp.36	تنوع مجلس الاداره، Board diversity الاداء المالى للمنشأه، Financial performance المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه، Corporation social responsibility (CSP)	تسعى الدراسه الى التحقق من العلاقه بين تنوع مجلس الاداره و الاداء المالى و الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للشركات المسجله بالبورصه الماليزيه	الفرض الاول: يؤثر تنوع مجلس الاداره من حيث Gender، العمر، طول مده التعاقد Tenureمستوى التعليم educational level، الخبره professional membership،و functional background. على الاداء المالى للمنشأه. الفرض الثانى: هناك علاقه موجبه بين تنوع مجلس الاداره من حيث Gender، العمر، طول مده التعاقد Tenureمستوى التعليم educational level، الخبره professional membership،و functional background.و الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه.	تضمنت عينه الدراسه ٢٠٥ شركه مسجله فى بورصه ماليزيا الاسلوب الاحصائى المطبق تحليل الانحدار Regression analysis	تختلف هذة الدراسه عن الدراسات السابقه فى اختيار تنوع مجلس الاداره من منظور النوع Gender، العمر، طول مده التعاقد Tenure مستوى التعليم educational level، الخبره professional membership،و functional background. اشارت نتائج التحليل الاحصائى الى وجود علاقه موجبه بين functional background لمجلس الاداره و الاداء المالى للمنشأه. كما اكدت نتائج الدراسه الى ضرورة وجود تنويع فى functional backgroundالخاصه باعضاء مجلس الاداره. لم تستطع الدراسه ايجاد علاقه بين مظاهر تنوع مجلس الاداره مثل (العمر – طول فتره التعاقد – مستوى التعليم – الخبره) و الاداء المالى للمنشأه. اشارت الدراسه الى ان خبره board professional membershipمجلس الاداره تؤثر بالايجاب على حجم الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه. بينما فشلت الدراسه فى ايجاد علاقه بين مظاهر التنوع الاخرى لمجلس الادره و الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه. و بناء على ما سبق تقترح الدراسه وجود تنوع فى مجلس الاداره فيما يتعلق ب functional background and professional membership من اجل تحسين جوده الاداء المالى للمنشأه و جوده الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٢	حوكمه الشركات والافصاح عن المعلومات الماليه المتسقبليه: ادله من الدول النامیه Corporate Governance and Forward-Looking Information Disclosure: Evidence from a Developing Country (2020) Buertey, S. & pae, H., (2020), "Corporate governace and forward-looking disclosure: evidence from a developing country, *Journal of African Business*, https://doi.org/10.1080/15228916.2020.1752597.	المعلومات الماليه المستقبليه، حوكمه الشركات، بورصه زيمبابوى، الشفافيه، عدم تماثل ،المعلومات	تسعى الدراسه الى اختبار تاثير اليات حوكمه الشركات على الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه للشركات المسجله فى بورصه زيمبابوى	**الفرض الاول:** يؤثر حجم مجلس الاداره على الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه للشركات المسجله فى بورصه زيمبابوى **الفرض الثانى:** هناك علاقه موجبه بين نسبه المديرين المستقلين ضمن مجلس الاداره والافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه. **الفرض الثالث:** هناك علاقه مؤثره بين الملكيه المؤسسيه والمعلومات الماليه المستقبليه المفصح عنها.	تضمنت عينه الدراسه الشركات المسجله فى بورصه زيمبابوى لعام ٢٠١٣ حيث يمثل هذا العام فتره تذبذب اقتصادى. الاسلوب الاحصائى المطبق: تحليل الانحدار المتعدد Multiple regression analysis	قامت الدراسه باستخدام كل من (حجم مجلس الاداره – استقلاليه اعضاء مجلس الاداره - الملكيه المؤسسيه) كعناصر لحوكمه الشركات. اشارت نتائج الدراسه التطبيقيه الى وجود علاقه احصائيه موجبه و مؤثره بين نسبه الاعضاء المستقلين فى مجلس الاداره و الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه. الامر الذى سيشير الى ان زيادة عدد المديرين المستقلين فى مجلس الاداره يساعد فى زياده جوده الافصاح عن المعلومات و تعزيز شفافيه الافصاح. على الرغم من ذلك، لم تستطع نتائج الدراسه التطبيقيه ايجاد علاقه بين حجم مجلس الاداره و المكليه المؤسسيه و الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه. تتمثل الاضافه العلميه للدراسه فى اظهار الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه فى بورصه زيمبابوى و تاثير استقلال اعضاء مجلس الاداره على الافصاح المستقبلى للمعلومات. و بالتالى يمكن استخدام نتائج هذة الدراسه كمرجع لاصحاب المصالح الذين يطالبوا بزياده عدد المديرين المستقلين ضمن مجلس الاداره. كما ان نتائج هذا الدراسه الخاصه بالمعلومات الماليه المستقبليه يمكن استخدامها من قبل المشاركين فى السوق و المنظمين فى المناظرات الخاصه بتحسين شفافيه المعلومات بالسوق.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٣	هل تقوم الشركات بالافصاح عن راس المال الفكرى بالتقارير الماليه؟ ادله من تحليل المحتوى الاستكشافى Do companies disclose intellectual capital in their annual reports? New evidence from explorative content analysis (2020) Parshakov, P. & Shakina, E. (2020) "Do companies disclose intellectual capital in their annual reports? New evidence from explorative content analysis", *Journal of Intellectual Capital*, DOI 10.1108/JIC-03-2019-0040	تحليل المحتوى، راس المال الفكرى، التقارير السنويه	تقوم الدراسه باقتراح بديل لتحليل المحتوى التقليدى من اختبار تحليل المحتوى الاستكشافى الجديد من اجل ايجاد رؤيه جديده لاليات رأس المال الفكرى الامر الذى يعد اضافه الادب المحاسبى	دراسه نظريه	قامت الدراسه بتطبيق الفروض المتعلقه بنظريه المحاسبه الموجبه positive accounting theory مع اخذ القيمه الدفتريه للاصول غير الملموسه كمرجع.	اعتمد تصميم الدراسه على استخدام text mining (TM) tools المبنى على اساس الحد الادنى من الانكماش المطلق least absolute shrinkingو اختيار عامل الانحدار operator regression. قامت الدراسه باقتراض وجود درجه من التوافق بين الاصول غير الملموسه المفصح عنها فعليا و المقدره فى القوائم الماليه والاصول غير الملموسه المفصح عنها سرديا فى التقارير السنويه الاخرى. تتماشى اهم نتائج الدراسه الحاله مع ما توصلت له الدراسات السابقه من نتائج و انتقادات. حيث اشارت الدراسه الى ان الشركات تتجنب بالافصاح عن رأس المال الفكرى فى التقارير السنويه الخاصه بها و تفضل الافصاح عنها فى صوره وصفيه سرديه مقننه. وتتمثل اهم حدود الدراسه فى اقتصار نتائج الدراسه على الشركات الامريكيه الكبرى. كما ان التقارير السنويه للشركات تم استخدمها كمصدر اساسى للمعلومات و بالتالى فان نتائج البحث قاصره على الافصاح الالتزامى و الاختيارى لرأس المال الفكرى.. بينما تتمثل الاضافه العلميه للدراسه فى تقديم ادله اضافيه حول مدى الافصاح عن رأس المال الفكرى للشركات محل الدراسه.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٤	العوامل المؤثره على الافصاح الاختيارى للمعلومات فى التقارير السنويه: للشركات المسجله فى البورصه Factors Affecting Voluntary Information Disclosure on Annual Reports: Listed Companies in Ho Chi Minh City Stock Exchange (2020) Huong, T., Tien, N. & Thu, H., (2020) "Factors affecting voluntary information disclosure on annual reports: listed companies in Ho Chi Minh city stock", *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, Vol. 7 No 3, pp. 53-62	الافصاح الاختيارى للمعلومات، التقارير السنويه، الشركات المسجله فى البورصه	تسعى الدراسه الى توفير بعض التفسيرات حول قيام الشركات المسجله بالبورصه بالتوقف فقط عند مستوى العرض الحقيقى truthful presentation للمعلومات المحاسبيه من خلال راى مراقب الحسابات المستقل.	**الفرض الاول:** تتمتع الشركات الكبرى بمستويات مرتفعه من الافصاح. **الفرض الثانى:** كل ما زاد مده التسجيل بالبوصه كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض الثالث:** كل ما زادت ربحيه المنشأه كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض الرابع:** كل ما زاد العسر المالى solvency كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض الخامس:** الشركات التى قامت بالفصل بين مدير مجلس الاداره و المدير التنفيذى لها زياده فى مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض السادس:** كل ما زاد حجم مجلس الاداره كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض السابع:** كل ما زادت نسبه المكليه الاجنبيه foreign ownership rate كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى **الفرض الثامن:** كل ما زادت نسبه الملكيه المؤسسيه كل ما زاد مستوى الافصاح الاختيارى	تضمنت عينه الدراسه ١٢٢ شركه مسجله فى البورصه خلال الفتره من ٢٠١٥-٢٠١٨. الاسلوب الاحصائى المطبق: تحليل الانحدار Regression analysis	تسعى الدراسه الى تحديد العوامل المؤثره على الافصاح الاختيارى للمعلومات فى الشركات المسجله بالبورصه. قامت الدراسه باستخدام ٨ عوامل مؤثره على مستوى الافصاح الاختيارى للشركات المسجله فى البورصه مثل: (حجم المنشاه – توقيت التسجيل بالبورصه – الربحيه – العسر المالى - الفصل بين مجلس الاداره و المدير التنفيذى – حجم مجلس الاداره – الملكيه المؤسسيه – الملكيه الاجنبيه). قامت الدراسه بتطبيق اسلوب التحليل الوصفى للبيانات descriptive statistical analysis و تحليل correlation coefficient من اجل اختبار علاقه الارتباط و اهميتها بين المتغيرات المستقله المقاسه من خلال scale ratio و نموذج الانحدار الخطى المتعدد multiple linear regression model اشارت نتائج الدراسه الى ان العوامل المتمثله فى (توقيت التسجيل البورصه – الربحيه – الملكيه المؤسسيه) تؤثر على مستوى الافصاح الاختيارى بالتقارير السنويه للشركات المسجله فى البورصه. بينما لا تؤثر المتغيرات الاخرى على مستوى الافصاح الاختيارى للمعلومات بالتقارير السنويه للشركات المسجله فى البورصه.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٥	تاثير هيكل الملكيه على مستوى الافصاح الاختيارى للمعلومات: دراسه للشركات العائليه بماليزيا Impact of ownership structure on the level of voluntary disclosure: a study of listed family-controlled companies in Malaysia (2020) Zaini, S., Sharma, U., Samkin G. & Davey, H. (2020), "Impact of ownership structure on the level of voluntary disclosure: a study of listed family-controlled companies in Malaysia", Accounting Forum Journal, Vol. 44 No. 1, pp. 1-33.	الافصاح الاختيارى، الشركات ذات الملكيه العائليه، التقارير السنويه	تسعى الدراسه الى التحقق من مستويات الافصاح الاختيارى فى الشركات المسجله بالبورصه الماليزيه.	لا توجد فروض	تضمنت عينه الدراسه تحليل المحتوى للقوائم الماليه الخاصه بـ ٣٠ شركه ذات ملكيه عائليه مسجله فى البورصه خلال الفتره من ٢٠٠٩-٢٠١٣. تم تطبيق عدد من الاساليب التحليليه لتحليل Content analysis two-tier analysis Descriptive statistics Comparative analysis	تقوم الشركات العائليه بالافصاح الاختيارى عن المعلومات الخاصه بالعوامل الخارجيه و الوضع العالمى global conditions. كما تقوم معظم الشركات العائليه بتقديم تحذير مالى ضمن الافصاحات الاختياريه الخاصه بها فى التقارير السنويه. هناك قصور فى الدراسات السابقه الى قامت باختبار عمليات بالافصاح الاختيارى للمعلومات بالشركات ذات الملكيه العائليه المسجله فى البورصه. و بالتالى تتمثل الاضافه العلميه للدراسه الحاليه فى اختبار تاثير هيكل المكليه على الافصاح الاختيارى للمعلومات.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٦	التحليل السردى للتقارير السنويه: دراسه مقارنه بين الفتره السابقه واللاحقه للافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه Narrative Analysis of Annual Reports—A Study of Corporate Social Disclosure in the Pre- and Post-Mandate Period (2020) Sumona Ghosh , S. (2020), "Narrative Analysis of Annual Reports—A Study of Corporate Social Disclosure in the Pre- and Post-Mandate Period", *Mandated Corporate Social Responsibility*, pp 45-83.	التحليل السردى، Narrative analysis الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه، Corporate social responsibility disclosure index	تسعى الدراسه الى تحليل و مقارنه مستويات الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه بالتقارير السنويه للشركات الهنديه محل الدراسه فى الفتره السابقه واللاحقه للتطبيق الالزامى للافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه.	لا توجد فروض	قامت الدراسه بالتحليل السردى لتقارير السنويه السرديه الخاصه بـ ٥٠٠ شركه مسجله خلال الفتره من ٢٠١١-٢٠١٧ حول الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه. تضمن التحليل السردى بيانات ثانويه تحليل خطاب مدير المنشأه chairman message ومناقشات وتحليلات الاداره **الاسلوب الاحصائى المطبق** Longitudinal Qualitative Document Analysis	تزايدت اهميه التحليل السردى للتقارير السنويه بالاخص فى ظل زياده اهيمه حوكمه الشركات و الافصاح فى التقارير المتكامله integrated reporting على مستوى العالم. ينقسم التحليل السردى للمعلومات الى ٥ انواع هامه، متمثله فى : subjective analyst ratings, disclosure index studies, thematic content analysis, readability studies, and linguistic studies. و قد قامت الدراسه الحاليه باستخدام a constructed disclosure index لتحليل و مقارنه مستوى الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه فى التقارير السنويه للشركات الهنديه محل الدراسه فى الفتره السابقه و اللاحقه للتطبيق الالزامى. قام التحليل السردى بتحليل اربع فقرات هامه بالتقارير السنويه للشركات، و المتمثله فى: Chairman's Message, Separate section for CSR, Director's report, and Management discussion. اشارت نتائج الدراسه الى ان اقل تقرير "Chairman's Message" كان الاقل افصاحا عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه، بينما "Director's report" يعد الاكثر افصاحا عن المسئوليه الاجتماعيه للمنشأه. كما اشارت الدراسه الى وجود زياده فى حجم الافصاح عن المسئوليه الاجتماعيه للشركات الهنديه فى الفتره اللاحقه للتطبيق الالزامى (٢٠١٧/٢٠١٦) بالمقارنه مع الفتره السابقه للتطبيق الالزامى (٢٠١٥/٢٠١٤).

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٧	تاثير جوده المراجعه على الافصاح السردى: ادله من مصر THE IMPACT OF AUDIT QUALITY ON NARRATIVE DISCLOSURE : EVIDENCE FROM EGYPT (2020) Abozaid, E., Elshaabany, M. & Diab, A., "The impact of audit quality on narrative disclosure: evidence from Egypt", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 24 No. 1, pp. 1-15.	الافصاح السردى، جوده المراجعه، المعلومات غير الماليه، الاسواق الناشئه	تسعى الدراسه الى اختبار تاثير جودة المراجعه على الافصاح السردى من خلال الحصول على ادله من الاسواق الناشئه فى افريقيا و بالاخص مصر.	فرض الدراسه: هناك علاقه موجبه و مؤثره بين جوده المراجعه و الافصاح السردى للمعلومات بمصر. *H1: Audit quality is significantly positively associated with narrative disclosures in the Egyptian context.*	قامت الدراسه بتطبيق تحليل المحتوى للتقارير السنويه للشركات غير الماليه المسجله فى البورصه المصريه خلال الفتره من ٢٠١٢- ٢٠١٦ من اجل قياس مدى الافصاح السردى فى التقارير السنويه للشركات المسجله. *الاسلوب الاحصائى المطبق* multiple regression model	اشارت نتائج تحليل الانحدار الى ان جودة المراجعه بالدول الناميه تعمل بصوره مختلفه عن نظيرها من الدول المتقدمه، و بالاخص فيما يتعلق بدورها فى تحسين جوده الافصاح السردى للمنشأه. كما اشارت نتائج الدراسه انه فى ظل الطبيعه الناشئه للسوق المصرى، لم تستطع الدراسه ايجاد علاقه بين جوده المراجعه و الافصاح السردى. بالاضافه الى ذلك، اشارت الدراسه الى وجود علاقه سلبيه بين حجم المنشاه و مستوى الافصاح السردى. و ان الشركات ذات الاداء المالى المرتفع تزيد من مستوى الافصاح السردى فى التقارير السنويه. و تعد نتائج هذه الدراسه ذات اهميه للمشرعين و المنظمين و واضعى المعايير فى مصر و فى الدول ذات الاسواق الناشئه و التى يمكن الاعتماد عليها فى تحسين جوده الافصاح بالمنشاه.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٨	كفاءه لجان المراجعه، جوده المراجعه و الافصاحات المتعلقه بنظام الرقابه الداخليه: دراسه تطبيقيه. Audit Committee Effectiveness, Audit Quality, and Internal Control Information Disclosures: An Empirical Study (2019) Agyei-Mensah, B., Agyemang, O., & Ansong, A. (2019) "Audit committee effectiveness, audit quality and internal control information disclosures: and empirical study", *Corporate Governance Models and Applications in Developing Economies*, Ch1, pp. 1-22.	كفاءه لجان المراجعه، جوده المراجعه، حجم مجلس الاداره ، استقلاليه مجلس الاداره، الرقابه الداخليه، الافصاح الاختيارى.	تهدف الدراسه الى اختبار العلاقه بين كفاءه لجان المراجعه، جوده عمليه المراجعه والافصاح عن نظم الرقابه الداخلية.	**الفرض الاول** تقوم الشركات ذات لجان المراجعه الفعاله و مراجعين كبار Big4 بالافصاح عن المعلومات الخاصه بنظام الرقابه الداخليه. **الفرض الثانى** تقوم الشركات ذات لجان المراجعه الفعاله و اتعاب عمليه المراجعه المفصح عنها بالافصاح عن المعلومات الخاصه بنظام الرقابه الداخليه. **الفرض الثالث** تقوم الشركات ذات لجان المراجعه الفعاله و فترات التعاقد الطويله مع مراقب الحسابات بالافصاح عن المعلومات الخاصه بنظام الرقابه الداخليه.	تضمنت عينه الدراسه القوائم الماليه السنويه الخاصه بـ ٢١٠ شركه مسجله فى بروصه غانا خلال الفتره ٢٠١٣-٢٠١٧ قامت الدراسه باستخدام Disclosure index يتضمن ٨ عناصر للافصاح من اجل قياس مدى الافصاح عن نظام الرقابه الداخليه بالقوائم الماليه. الاسلوب الاحصائى المطبق Linear-multiple regression analysis	سعت الدراسه الى تقليل الفجوده البحثيه من خلال دراسه العلاقه بين كفاءه لجان المراجعه و جوده عمليه المراجعه الخارجيه و الافصاحات المتعلقه بنظام الرقابه الداخليه المطبق. لاختبار هذه العلاقه قامت الدراسه بالتحكم فى تاثير كل من (حجم مجلس الاداره – نسبه المديرين المستقلين – الرفعه الماليه). اشارت نتائج التحليل univariate and multivariate الى ان كفاءه لجان المراجعه و حجم مكتب المراجعه audit size تلعب دور هام و فعال فى ضمان فاعليه الافصاح عن الرقابه الداخليه بالمنشأه. كما اشارت نتائج الدراسه الى ان حجم مجلس الاداره و نسبه الاعضاء المستقلين بالمجلس تاثر على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. كما اكدت الدراسه على اهميه وجود مراجعين ذو خبره ماليه و محاسبيه ضمن لجان المراجعه، الى جانب مراجعين المكاتب الكبرى Big4 حيث يساعد ذلك فى زياده حجم الافصاح الاختيارى بوجه عام وحجم الافصاح عن عن المعلومات الخاصه بكفاءه نظم الرقابه الداخليه بالقوائم الماليه السنويه للمنشأه.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
٩	محددات الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه فى التقارير السنويه للبنوك التجاريه The Determinants of Forward-Looking Information Disclosure in Annual Reports of Lebanese Commercial Banks (2019) Mahboub, B., (2019), "The determinants of forward-looking information disclosure in annual reports of Lebanese commercial banks", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 23 No. 4, pp. 1-18.	المعلومات الماليه المستقبليه، الافصاح بالتقارير السنويه، خصائص البنوك التجاريه.	تسعى الدراسه الى التحقق عمليا من العوامل المؤثره على مدى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه.	**الفرض الاول:** هناك علاقه موجبه بين الربحيه و مستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه **الفرض الثانى:** هناك علاقه موجبه بين الحجم و مستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه **الفرض الثالث:** هناك علاقه موجبه بين الرفعه الماليه و مستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه **الفرض الرابع:** هناك علاقه موجبه بين السيوله ومستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه **الفرض الخامس:** هناك علاقه موجبه بين العمر ومستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه **الفرض السادس:** هناك علاقه موجبه بين المصروفات الرأسماليه ومستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالتقارير السنويه للبنوك التجاريه	تضمنت عينه الدراسه التقارير السنويه الخاصه بـ ٢٩ بنك تجارى لبنانى خلال الفتره من ٢٠٠٨-٢٠١٧. *الاسلوب الاحصائى المطبق* *Content analysis* OLS regression model	لم يعد الافصاح عن المعلومات بالتقارير السنويه قاصر على المعلومات مايه بل امتد ليشمل المعلومات غير الماليه مثل: المعلومات المستقبليه والتى تؤثر بصوره كبيره على قرارات المستثمرين. تساعد المعلومات الماليه المستقبليه المفصح عنها بالقوائم الماليه للبنوك التجاريه فى مساعد مستخدمى المعلومات فى الحكم على لاداء المستقبلى للبنك. لاختبار عمليه الافصاح عن المعلومات المستقبليه بالبنوك التجاريه تم تطبيق disclosure index methodology لجميع البنوك محل عينه الدراسه. اشارت نتائج الدراسه الى ان خصائص البنوك التجاريه المتمثله فى (الحجم – الرفعه الماليه – العمر) لا تؤثر على مستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه. بينما اشارت الدراسه الى وجود علاقه موجبه و مؤثر بين (الربحيه – السيوله – المصروفات الرأسمالية) ومستوى الافصاح عن المعلومات الماليه المستقبليه بالبنوك التجاريه حل الدراسه. تعد نتائج الدراسه مفيده للاكاديمين والباحثين فى مجال الافصاح عن المعلومات المستقبليه. والمديرين والمنظمين الذين يسعوا الى وضع سياسات جديده لعمليه الافصاح عن المعلومات المستقبليه بالدول الناميه. كما تقترح الدراسه قيام البنوك التجاريه بزياده حجم الافصاح عن المعلومات المستقبليه بهدف حفض مشكله عدم تماثل المعلومات بين اداره البنك و الملاك.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
١٠	الافصاح عن المعلومات البيئيه و تقييم المنشأه: حوكمه الشركات كمتغير وسيط Environmental information disclosure and firm valuation: corporate governance as moderating variable (2018) Nofianti, L., Anitaa, R., Anugerah, R., Abdillah, M. & Zakaria, N. (2018), "Environmental information disclosure and firm valuation: corporate governance as moderating variable", *International Journal of Engineering & Technology*, Vol. 7, pp. 114-117.	الافصاح عن المعلومات البيئيه، تقييم المنشاه، Firm valuation حوكمه الشركات	تسعى الدراسه الى اختبار تاثير الافصاح عن المعلومات البيئيه على تقييم المنشأه firm valuation فى ظل استخدام اليات الحوكمه لمتغير وسيط.	**الفرض الاول:** يؤثر الافصاح عن المعلومات البيئيه بالايجاب على تقييم المنشأه. **الفرض الثانى:** تقوى حوكمه الشركات العلاقه بين الافصاح عن المعلومات البيئيه و تقييم المنشأه.	تضمنت عينه الدراسه ١٣٧ شركه صناعيه مسجله فى بورصه اندونسيا لعام ٢٠١٥. و تم الحصول على بيانات الدراسه من القوائم الماليه للشركات المتاحه على الموقع الالكترونى الخاص بالبورصه الاندنوسيه. الاسلوب الاحصائى المطبق Partial Least Square (PLS) analysis	يعد الافصاح البيئى من المواضيع المحاسبه الهامه التى تلاقى اهتمام الهيئات التنظيميه و الحكوميه و التشريعيه بالاخص فى اندونيسيا. اشارت الدراسة الى ان الشركات التى تقوم بالافصاح عن المعلومات البيئيه برد فعل ايجابى من قبل المستثمرين و الذى ينعكس بدوره على تقييم المنشأه firm valuation. بالإضافه الى الدور الايجابى الذى تلعبه حوكمة الشركات فى تقويه العلاقه بين الافصاح البيئى و قيمه المنشأه. اشارت نتائج التحليل الاحصائى PLS للبيانات الى ان الافصاح البيئى يؤثر على تقييم المنشأه، و ان هذا العلاقه تتاثر بحوكمه الشركات.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
١١	تاثير فاعليه لجان المراجعه و جوده المراجعه على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality (2018) Ben Kwame Agyei-Mensah, B., (2018), "The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality", *African Journal of Economic and Management Studies*, Vol. 10 No. 1, pp. 17-31.	الافصاح الاختيارى، جوده المراجعه، لجان المراجعه.	تسعى الدراسه الى اختبار العلاقه بين فاعليه لجان المراجعه وجوده المراجعه على جودة الافصاح الاختيارى للمعلومات voluntary disclosure quality (VDQ)	**الفرض الأول:** عند وجود لجان مراجعه فعاله و مكتب مراجعه كبير Big-4 تزيد جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. **الفرض الثانى:** هناك علاقه موجبه بين فعاليه لجان مراجعه واتعاب عمليه مراجعه وجوده الافصاح الاختيارى للمعلومات **الفرض الثالث:** هناك علاقه موجبه بين فعاليه لجان مراجعه وطول فتره التعاقد مع مراقب الحسابات و جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات.	تضمنت عينه الدراسه ١٤٤ ملاحظه سنويه للشركات المسجله بالبورصه خلال الفتره من ٢٠١٣-٢٠١٦ الاسلوب الاحصائى المطبق: A linear-multiple regression analysis	اشارت نتائج الدراسه الى وجود تاثير هام ومعقد بين حجم مكتب المراجعه Big-4 وفاعليه لجان المراجعه على زياده جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. بينما لم تستطع الدراسه ايجاد علاقة بين اتعاب المراجعه الخارجيه وطول فتره التعاقد مع مراقب الحسابات وجوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. تعد هذه الدراسه من الدراسات القليله التى قامت باختبار تاثير فاعليه لجان المراجعه وجوده المراجعه الخارجيه على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. تتماشى هذه نتائج مع المعتقد القائم حول تاثير كل من جوده لجان المراجعه والمراجعه الخارجيه على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. على الرغم من تلك المساهمه العلميه للدراسه، تعانى الدراسه من عدد من القصور متمثله وجود متغيرات اخرى قد تؤثر على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات وعدم ادراجها ضمن البحث. الامر الذى قد يعد اساس لابحاث مستقبليه تقوم على دراسه تاثير متغيرات حوكمه الشركات مثل(audit committee gender – audit committee age – audit committee chair financial expertise – ownership concentration) على العلاقه بين جوده المراجعه الخارجيه وفاعليه لجان المراجعه و انعكاس ذلك على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات. كما يمكن اختبار نفس العلاقه العلاقه بين فاعليه لجان المراجعه و جوده المراجعه الخارجيه وانعكاسها على جوده الافصاح الاختيارى للمعلومات و لكن فى بيئه مختلفه.

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
١٢	Notice of Filling 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 Federal Register Targeted News Service, November 2016		تناولت هذه المقالة الإشعارات المتعلقة بمعيار المراجعة المقترح رقم (١٧) والخاص بـ مراجعة المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة ، وتعديلات PCAOB ذات الصلة ، كما تناولت الإشعارات المنشورة في المجلة الفيدرالية الخاصة بهذا الشأن .			**توصلت المقالة إلى العديد من النقاط أهمها :** ١- وضحت تعريفاً للمعلومات الإضافية رفقاً لـ AS 17 (الملحق أ-التعاريف) ٢- يحدد AS 17 مسئوليات المراجع عندما يقوم مراجع البيانات المالية للشركة بإجراء إجراءات المراجعة وتقديم تقرير حول المعلومات الإضافية التي ترفق بالبيانات المالية . ٣- حددت المقالة إجراءات المراجعة لمراجعة المعلومات الإضافية بما في ذلك تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة لمراجعة المعلومات الإضافية ودور الإدارة بشأنها وصولاً لإعداد تقرير مراجعة المعلومات الإضافية وتقييم نتائج المراجعة . ٤- تعديلات على معايير الـ PCAOB فيما يتعلق بمراجعة المعلومات الإضافية . ٥- متطلبات أداء مراجع الحسابات في ضوء AS 17 . ٦- تحليل لأهم بنود المعيار AS 17 والمعيار المقترح .
١٣	PCAOB, 2015 PCAOB Auditing Standard No.17, Audfiting Supplemental Accompanying Audited Financial Statements		هدفت هذه الورقة إلى تناول معيار المراجعة الدولي رقم ١٧ والخاص "بمراجعة المعلومات الإضافية المصاحبة للقوائم المالية التي يتم مراجعتها" ، وأهم متطلباته			**خلصت إلى :** ▪ يتناول AS 17 مسئوليات المراجع في حالة ارتباط التقارير المالية بمجموعة من المعلومات الإضافية . ▪ زيادة مسئولية مراجع الحسابات بشأن إعداد تقرير حول المعلومات الإضافية المرفقة للبيانات المالية التي يتم مراجعتها . ▪ يجب توافر مجموعة من المتطلبات بشأن AS 17 : - يجب أن تكون المعلومات الإضافية المرفقة ذات علاقة بالمعلومات المحاسبية الأساسية وغيرها من البيانات والقوائم المالية . - اختبار دقة واكتمال تلك المعلومات كجزء من مراجعة القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون بما يتوافق مع المتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية المعمول بها . ▪ تعد المعلومات الإضافية معلومات اختيارية لخدمة المستثمرين ومتخذي القرارات ، ويعد الهدف من الحصول عليها ومراجعتها جمع أدلة المراجعة المناسبة لأبداء الرأي الفني الانتقادي بشأن التقارير المالية ، والتمكن من اتخاذ قرارات استثمارية سليمة . ▪ تناول المعيار مجموعة من الاعتبارات يتعين على المراجع النظر إليها عند مراجعة مثل هذا النوع من المعلومات . ▪ قد يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني على المعلومات الإضافية والقوائم المالية كل في تقرير منفصل ، كما يمكن التعبير عن كل منهما في تقرير واحد .

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
١٤	Kevin M. O' Neill, 2014 "Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules", Auditing Stanfard No. 17, Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements, and Related Amendments to PCAOB Standards., p.59.		تناولت هذه المقالة طلب الموافقة على القواعد المقترحة ومعيار المراجعة رقم ١٧ (مراجعة المعلومات الإضافية المرافقة للبيانات المالية التي تم مراجعتها) والتعديلات ذات الصلة بمعايير PCAOB .			وقد استنتجت الدراسة استعراض لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC بعناية القواعد المقترحة والمعلومات المقدمة إليها من قبل PCAOB بما في ذلك تحليل PCAOB'S EGC ورسالة التعليق الواردة ، وبخصوص ما يتعلق بإستعراض وإبداع لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC (اللجنة) : ١- ترى اللجنة أن القواعد المقترحة تتفق مع متطلبات قانون SOX وقوانين الأوراق المالية ، والتي تكون ضرورية أو مناسبة للمصلحة العامة أو لحماية المستثمرين . ٢- بصورة منفصلة ، ترى اللجنة أن تطبيق القواعد المقترحة على عمليات المراجعة لـ EGC هو أمر ضروري أو مناسب للمصلحة العامة . ٣- بعد النظر في حماية المستثمرين ، وما إذا كان الاجراء سيعزز الكفاءة والمنافسة وتكوين رأس المال ، وبناءاً على ذلك بموجب المادة ١٠٧ من قانون SOX والقسم (2)(b)(19) من قانون التبادل بأن تتم الموافقة على القواعد المقترحة . (File No. PCAOB.2013-02)
١٥	PCAOB, 2013 Auditing Standard No.17- Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, P.71.		تناولت الدراسة تبني الـ PCAOB لمعيار المراجعة رقم ١٧ والخاص بمراجعة المعلومات الاضافية المصاحبة للقوائم المالية محل المراجعة والذي سيحل محل معيار			توصلت الدراسة إلى عرض مفصل لمعيار المراجعة رقم ١٧ موضحه إجراءات المراجعة عن المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة والتقرير عن المعلومات الإضافية .

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
			المراجعة الصادر عن المجلس AU Section 551 بعنوان التقارير حول المعلومات المصاحبة للقوائم المالية في المستندات المقدمة بواسطة المراجع ، كما ناقشت الدراسة رحلة تبني معيار المراجعة رقم ١٧ وشرحاً مفصلاً لفقرات معيار المراجعة AS 17 ، كما ركزت على أوجه الاختلاف بين AS 17 و AU Section 551			
١٦	PCAOB , 2011 Proposed Auditing Standard-Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards		تناولت ورقة العمل المقترح : مراجعة المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتعديلات المرتبطة على معايير الـ PCAOB وأكدت أن المعيار المقترح سوف يفيد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية			بينت الدراسة نظرة عامة على معيار المراجعة المقترح AS 17 ، وأوضحت هدف مراجع القوائم المالية عند المشاركة في مراجعة وإعداد والتقرير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها وهو الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية بالتعبير عن الراي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل . كما أوضحت الدراسة إجراءات المراجعة المطلوبة والمطبقة على المعلومات الإضافية ، والوقوف على أوجه الشبه والاختلاف بين معايير المراجعة ASB و الـ PCAOB فيما يخص المعلومات الإضافية من حيث : - هدف المراجع . - شروط تقديم الراي حول المعلومات الإضافية .

رقم	عنوان الدراسه	متغيرات الدراسه	اهميه الدراسه	فروض الدراسه	عينه الدراسه والاسلوب الاحصائى المطبق	نتائج الدراسة
			وذلك من خلال تحديث ودعم إجراءات المراجعة المطلوبة عندما يشارك مراجع القوائم المالية في المراجعة والتقرير حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل .			
١٧	مدى مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة الإيضاحات المتممة والمعلومات المرافقة للقوائم المالية د/ محمد إسماعيل عبدالله ، ٢٠٠٤		هدفت الدراسة إلى تحقيق التالي: ١- تحليل طبيعة الايضاحات المتممة والمعلومات المرافقة للقوائم المالية في علاقتها بالمراجع . ٢- تحليل لمدى مسئولية مراقب الحسابات عن المراجعة للايضاحات والمعلومات المرافقة للقوائم المالية في إطار معايير المراجعة الدولية والمصرية . ٣- عرض مجالات التطوير المقترحة في هذا الشأن .			**توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها :** ▪ تطور الإفصاح المحاسبي ليلقى مسئولية خاصة على مراقب الحسابات عن مراجعة الايضاحات المتممة والمعلومات المرافقة للقوائم المالية . ▪ الحاجة إلى إدخال تعديلات في كل من معايير المحاسبة والمراجعة المصرية المطبقة بما يحقق إزالة عدم الوضوح في مدى مسئولية مراقب الحسابات . لم تتناول الدراسة معيار المراجعة رقم ١٧ وإجراءات مراجعة المعلومات الإضافية في ظل تطبيق ذلك المعيار .

وترى الباحثة تعقيباً على الدراسات السابقة :

أنها إهتمت بمتغيرات كثيرة وركزت على أهمية التقارير المتكاملة بشكل غير مباشر وعمليات الإفصاح السردي عن البيانات المالية وغير المالية المستقبلية ، كما أهتمت جميع الدراسات بعرض متغيرات مثل هيكل الملكية وحوكمة الشركات ومتطلبات الإفصاح البيئي ، وبالإضافة إلى ذلك ترتكز الدراسة الحالية على التحليل والعرض والتركيز على تصنيف متطلبات ومحددات معيار المراجعة الأمريكي AS 17 مع التركيز على المعلومات الإضافية وتحديد أنواعها وكيفية الإفصاح عنها ومحاولة قياس أمكانية تطبيق هذا المعيار في البيئة المصرية لتحديد تأثيرها على جودة التقارير المالية .

ثانياً : مراجعة المعلومات الإضافية في ضوء معيار المراجعة AS 17 الأمريكي (تحليل وتقييم) :

نظراً لأهمية المعلومات الإضافية المطلوبة للأهداف التنظيمية ، وإزدياد الحاجة للإفصاح عن تلك المعلومات ، وأهمية الاشتمال على إجراءات المراجعة المصممة لدعم متطلبات تقارير المراجعة بما في ذلك إجراءات اختبار المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية ، أصبح تحديد إجراءات المراجع لمراجعة تلك المعلومات مطلباً مهماً في ظل التطورات الحديثة ، وذلك لغرض زيادة موثوقية تلك المعلومات ، مما يضيف عبئاً جديداً على المراجعين .

حيث يطالب AS 14 الصادر عن مجلس الرقابة على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) المراجعين بإداء مهام المراجعة المحددة عند المشاركة في مراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية ، ويشتمل على متطلبات أداء المراجع لـ :

(١) تحديد مدى تطابق وتوافق المعلومات الإضافية مع السجلات المحاسبية الجوهرية والسجلات الأخرى أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك .

(٢) اختبار مدى اكتمال ودقة المعلومات الإضافية إلى الحد الذي إليه لم يتم اختبارها كجزء من عملية مراجعة القوائم المالية .

(٣) تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية ، بما في ذلك صيغتها ومحتواها ، تمتثل للمتطلبات التشريعية المرتبطة أو المعايير المطبقة الأخرى إن وجدت .

ومن ثم قد صمم المعيار لدعم التنسيق بين العمل الذي أنجز في المعلومات الإضافية والعمل الذي أنجز في مراجعة القوائم المالية ، ويجب أن يدعم هذا المدخل فعالية المراجعة ويتجنب الازدواجية في إجراءات المراجعة . *Target News Service (2016)*

كما ركز AU Section 551 على مسئوليات المراجع حول التقارير الخاصة بالمعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها ولكنه لا يحدد إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لاختبار تلك المعلومات ، وبسبب أهمية المعلومات الإضافية في مراجعة القوائم المالية للسماسرة والتجار وغيرهم ، فكان من الضروري أن تصف معايير مجلس الرقابة على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) كلا من المتطلبات الإجرائية ومتطلبات التقارير بالنسبة لهذه المعلومات الداعمة ومن ثم تم تقديم AS 17 ، والذي ينطبق أيضاً على المعلومات الإضافية الأخرى التي تمت مراجعتها والمشتمل عليها في الملفات المقدمة للـ SEC ، سواء كانت مطلوبة من قبل الجهات التنظيمية غير الـ SEC أو يتم تقديمها أختيارياً بواسطة المصدرين ، وتتطلب هذه المعلومات نفس مستوى إهتمام المراجع ، ويجب أن يعمل تقرير المراجع بصورة كافية على إطلاع المستثمرين حول مسئوليات المراجع فيما يتعلق بتلك المعلومات الإضافية . *(PCAOB,2011)*

ووفقاً لدراسة PCAOB AS 17 (2015) قامت بتحليل معيار AS 17 بشأن المعلومات الإضافية كما يلي :

العنوان	مراجعة المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة
مقدمة	١- يحدد هذا المعيار مسئوليات المراجع عند مشاركة المراجع القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة إمتثالاً لمعايير الـ PCAOB .
الهدف	٢- هدف مراجع القوائم المالية عند المشاركة في أداء إجراءات المراجعة والتقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة هو الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية بالتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل .
أداء إجراءات المراجعة على المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها	٣- يجب على المراجع أداء إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة الملائمة الكافية لدعم رأي المراجع حول المعلومات الإضافية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل. وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية وإعداد التقرير حول المعلومات الإضافية من بين الأمور الأخرى على : أ- مخاطر التحريف المادي للمعلومات الإضافية . ب- اعتبارات الأهمية النسبية المرتبطة بالمعلومات المقدمة ، ولوحظ أنه عند تخطيط وأداء إجراءات المراجعة للتقرير حول المعلومات الإضافية ، يجب على المراجع بصورة عامة استخدام نفس اعتبارات الأهمية النسبية مثل تلك المستخدمة في تخطيط وأداء وإجراءات مراجعة القوائم المالية ، ولكن ، إذا كانت المتطلبات التشريعية المطبقة تحدد مستوى منخفض من الأهمية النسبية لتطبيقه على المعلومات الإضافية ، فيجب على المراجع استخدام تلك المتطلبات الأساسية المنصوص عليها في تخطيط وأداء إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية .

	ج- الأدلة يتم الحصول عليها من مراجعة القوائم المالية ومتى أمكن من ارتباطات المراجعة الأخرى بواسطة مؤسسة المراجعة أو المنتسبين لها عن فترة التقارير . د- نوع رأي المراجعة الصادر حول القوائم المالية : رأي متحفظ أم عكسي أو تم الامتناع عن الرأي حول القوائم المالية . ٤- عند أداء إجراءات المراجعة حول المعلومات الإضافية ، يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية بشأن المعلومات الإضافية : أ- الحصول على فهم كافي للغرض من المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في المتطلبات التشريعية المرتبطة . ب- فهم أساليب إعداد المعلومات الإضافية ، وتقييم مدى ملائمة تلك الأساليب ، وتحديد مدى تغيرها عن الأساليب المستخدمة في الفترة السابقة ، وتحديد أسباب هذه التغيرات وتقييم مدى ملائمتها –إن وجدت . ج- الاستعلام من الإدارة حول أية فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس وعرض المعلومات الإضافية . د- التأكد من مطابقة المعلومات الإضافية مع السجلات المحاسبية والسجلات الأخرى الجوهرية أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك. هـ- أداء الإجراءات لاختبار اكتمال ودقة المعلومات الإضافية إلى المدى الذي إليه لم يتم اختبارها كجزء من مراجعة القوائم المالية . و- تقييم مدى إمتثال المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها مع المتطلبات التنظيمية المرتبطة أو المعايير الأخرى المعمول بها ، إن وجدت .
توكيلات الإدارة	٥- يجب على المراجع الحصول على توكيلات من الإدارة بما في ذلك: أ- بيان بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية ومتى أمكن ذلك ، مسئوليتها عن محتوى وصيغة المعلومات الإضافية امتثالاً للمتطلبات التشريعية المرتبطة أو المعايير الأخرى المطبقة .

	ب- بيان بأعتقاد الإدارة بأن المعلومات الإضافية ، بما في ذلك صيغتها ومحتواها، قد تم عرضها بصورة عادلة من جميع الجوانب المادية . ج-بيان بأن أساليب القياس أو العرض لم تتغير عن تلك المستخدمة في الفترة السابقة ، أو إذا كانت قد تغيرت ، فيما هي أسباب هذا التغيير ومدى ملائمته . د- إذا كانت صيغة ومحتوى المعلومات الإضافية منصوص عليها في المتطلبات التشريعية أو المعايير المطبقة الأخرى ، فيجب الحصول على بيان بأن المعلومات الإضافية تمتثل في كل الجوانب المادية للمتطلبات التشريعية أو المعايير المطبقة الأخرى وتعريف أو تحديد تلك المتطلبات أو المعايير المطبقة. هـ- وصف لفرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس أو عرض المعلومات الإضافية وبيان بأعتقاد الإدارة أن هذه الفرضيات أو التفسيرات ملائمة .
تقييم نتائج المراجعة	٦- لتكوين الرأي حول المعلومات الإضافية ، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ، وما مدى امتثال عرض المعلومات الإضافية في كل الجوانب المادية للمتطلبات التشريعية المرتبطة أو المعايير المطبقة الأخرى . ٧- على المراجع تجميع التحريفات المتعلقة بالمعلومات الإضافية والتي تم التعرف عليها خلال أداء إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية ومراجعة القوائم المالية ، وتوصيل تلك التحريفات المجمعة حول المعلومات الإضافية إلى الإدارة بصورة توقيتيه وذلك لتوفير فرصة للإدارة لتصحيحها . ٨- على المراجع تقييم مدى جوهرية التحريفات غير المصححة المرتبطة بالمعلومات الإضافية ، سواء بصورة فردية أو معاً مع التحريفات الأخرى ، مع الأخذ بعين الاعتبار إلى العوامل الكمية والكيفية المرتبطة ، وكذلك عند مراجعة السماسرة والتجار قد تشير التحريفات في الجداول الداعمة إلى عدم الامتثال الجوهري كنقطة ضعف مادية أو جوهرية في

	الرقابة الداخلية على الامتثال لدى التاجر أو السمسار ، ولاحظ أنه يتوجب على المراجع تقييم تأثير التحريفات التي لم يتم تصحيحها المرتبطة بالمعلومات الإضافية عند تقييم نتائج مراجعة القوائم المالية . ٩- على المراجع تقييم تأثير أية تعديلات على تقرير المراجعة حول القوائم المالية عند تكوين الرأي حول المعلومات الإضافية : أ- عندما يعبر المراجع عن الرأي المتحفظ حول القوائم المالية وينطبق أساس التحفظ أيضاً على المعلومات الإضافية ، يجب على المراجع وصف تأثير التحفظ على المعلومات الإضافية في التقرير حول المعلومات الإضافية ويجب عليه التعبير عن الرأي المتحفظ حول المعلومات الإضافية . ب- عندما يعبر المراجع عن الرأي العكسي أو يمتنع عن الأدلاء حول القوائم المالية ، يجب عليه التعبير عن الرأي العكسي أو الامتناع عن الرأي حول المعلومات الإضافية ، أيهما أنسب .
التقارير	١٠-يجب أن يشتمل تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة على العناصر التالية : أ- تعريف وتحديد المعلومات الإضافية (وذلك قد يكون وصفاً لعنوان المعلومات الإضافية أو إشارة إلى رقم الصفحة والمستند الذي فيه وردت المعلومات الإضافية) . ب- بيان بأن المعلومات الإضافية هي مسئولية الإدارة . ج-بيان بأن المعلومات الإضافية خضعت لإجراءات المراجعة الذي تم أداؤها بالاشتراك مع مراجعة القوائم المالية ، ولوحظ أنه إذا تم عرض القوائم المالية في مستند منفصل عن المعلومات الإضافية أو بصورة أخرى لم يكن من السهل التعترف عليها من قبل مستخدم المعلومات الإضافية ، ويجب أن يحدد تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية المستند المشتمل على القوائم المالية للشركة . د- بيان بأن إجراءات المراجعة التي تم أداؤها تشتمل على تحديد مدى تطابق المعلومات الإضافية مع القوائم المالية أو السجلات المحاسبية الجوهرية والسجلات الأخرى متى أمكن ذلك ، وأداء إجراءات

المراجعة لاختبار اكتمال ودقة المعلومات المقدمة في المعلومات الإضافية . هـ- بيان بأنه عند تكوين رأي المراجع ، قام المراجع بتقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية ، بما في ذلك صيغتها ومحتواها ، تمتثل في كل الجوانب المادية مع المتطلبات التشريعية المحددة أو المعايير الأخرى ، متى أمكن ذلك . و- بيان متى أمكن بأن المعلومات الإضافية معروضة على أساس مختلف عن القوائم المالية والذي لم تنص عليه المتطلبات التشريعية ، وعند تقديم هذا البيان ، يجب أن يصف التقرير أساس عرض المعلومات الإضافية. ز- الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب المادية المرتبطة بالقوائم المالية ككل أو الامتناع عن الرأي . ١١- ومالم تصف المتطلبات التشريعية غير ذلك ، يمكن للمراجع الاشتمال إما على تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية في تقرير المراجع حول القوائم المالية أو إصدار تقرير منفصل حول المعلومات الإضافية ، وإذا اصدر المراجع تقرير منفصل حول المعلومات الإضافية ، فيجب أن يشير ذلك التقرير إلى تقرير المراجعة حول القوائم المالية . ١٢- لا يجب أن يسبق تاريخ تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ما يلي : أ- تاريخ تقرير المراجع حول القوائم المالية التي منها اشتقت المعلومات الإضافية. ب- التاريخ الذي فيه حصل المراجع على أدلة المراجعة الكافية والملائمة لدعم رأي المراجع حول المعلومات الإضافية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل . ١٣- إذا حدد المراجع أن المعلومات الإضافية محرفة مادياً ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ، وجب عليه وصف التحريف المادي في تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية والتعبير عن الرأي المتحفظ أو العكسي حول المعلومات الإضافية .	

	١٤-إذا لم يستطع المراجع الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية لدعم رأي المراجعة حول المعلومات الإضافية ، وجب عليه الامتناع عن الأدلاء بالرأي حول المعلومات الإضافية ، وفي تلك الحالات ، يجب أن يصف تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية سبب الامتناع عن الرأي وينص على أن المراجع غير قادر ولا يعبر عن الرأي حول المعلومات الإضافية .
متطلبات التقارير والأداء	يحدد المعيار المسئوليات الإجرائية ومسئوليات التقارير بالنسبة للمراجع فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية المصاحبة للقوائم المالية ، حيث يحدد المعيار ما يلي : ▪ المتطلبات المتعلقة بضرورة أن يؤدي المراجع إجراءات المراجعة لاختبار المعلومات الإضافية . ▪ المتطلبات بأن يقيم المراجع المعلومات الإضافية ، ويشتمل ذلك على تقييم : (١) ما إذا كانت المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها ، قد تم عرضها بصورة عادلة في كل الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل و(٢) ما إذا كانت المعلومات الإضافية قد تم عرضها امتثالاً في كل الجوانب المادية للمتطلبات التشريعية المرتبطة أو غيرها من المعايير المطبقة الأخرى . ▪ المتطلبات بضرورة دعم التنسيق بين العمل الذي تم أداؤه في مراجعة المعلومات الإضافية مع العمل الذي يتم أدائه في مراجعة القوائم المالية والارتباطات الأخرى (متى كان ذلك ممكناً) . ▪ متطلبات التقارير بأن يتم التعبير بصورة واضحة عن مسئوليات المراجعة عند إعداد التقارير حول المعلومات الإضافية .
النطاق	ينطبق المعيار عندما يشارك المراجع القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة والتقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة وفقاً لمعايير الـ PCAOB ، وتشتمل هذه المعلومات الإضافية على : ▪ الجداول الداعمة التي يجب على شركات السمسرة والتجار تقديمها امتثالاً لقاعدة الـ SEC رقم 17a-5 .

	▪ المعلومات الإضافية (١) المطلوب عرضها امتثالاً لقواعد ولوائح السلطة التنظيمية و(٢) التي يغطيها تقرير المحاسب العام المستقل حول تلك المعلومات بالارتباط بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها وفقاً لمعايير الـ PCAOB . ▪ المعلومات التي (١) الداعمة والمكملة للقوائم محل المراجعة و(٢) المشتقة من الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة و(٣) التي يغطيها تقرير المحاسب العام المستقل حول تلك المعلومات بالارتباط بالقوائم المالية محل المراجعة وفقاً لمعايير الـ PCAOB و(٤) تكون مستقلة عن المعلومات المالية التي قام المراجع بإجراءات الفحص عليها وفقاً للمعايير الصادرة عن الـ PCAOB . وبالتالي يغطي المعيار المعلومات الإضافية المطلوبة من قبل السلطات التنظيمية أو التشريعية والمعلومات الإضافية المقدمة اختيارياً عندما يشارك المراجع في إعداد التقارير حول تلك المعلومات بالارتباط بالقوائم المالية ككل وتتم مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير الـ PCAOB .

وتعقيباً على ما سبق ، يتفق الباحث مع الدراسات التالية (Kevin M. O'Neill, 2014 & Kevin M. O'Neill, 2016) حول تحليل وتقييم معيار المراجعة AS 17 فيما يلي :

١- ينطبق معيار المراجعة رقم ١٧ عندما يشارك المراجع القائم على أداء مراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة والتقرير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة إمتثالاً لمعايير الـ PCAOB ، وقد تطالب هيئة التبادل والأوراق المالية (SEC) والمنظمين الأخرين من المنشآت أو الشركات مثل السماسرة والتجار تقديم المعلومات الإضافية مع تقاريرها المالية السنوية للأغراض التنظيمية ، وفي الحالات الأخرى ، يجوز للشركات أن تقدم اختيارياً المعلومات الإضافية المشتقة من والمكملة للقوائم المالية للشركة محل المراجعة إمتثالاً لمعايير الـ PCAOB .

٢- لا ينطبق المعيار إذا لم يقم المراجع الذي شارك في مراجعة والتقرير حول المعلومات الإضافية بمراجعة القوائم المالية ، وفي تلك الحالة ، لن يكون لدى المراجع معرفة بالقوائم المالية للشركة أو الأدلة المتعلقة بالحسابات والافصاحات في القوائم المالية الضرورية للتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب المادية المرتبطة بالقوائم المالية ككل .

٣- بغض النظر عن توقيت إعداد المعلومات الإضافية لمعالجة المسائل المتعلقة بالتوقيت ، وضع المعيار في حاشية سفلية (هامش) في الفقرة ١ أن المعلومات الإضافية "ترفق بالقوائم المالية" عندما تكون (١) مقدمة في نفس المستند مع القوائم المالية و(٢) مقدمة في المستند الذي فيه يتم الاشتمال على القوائم المالية محل المراجعة بالإشارة إليها و(٣) عند الاشتمال عليها بالإشارة في وثيقة تتضمن على القوائم المالية محل المراجعة ، بالإضافة إلى ذلك تشتمل الملاحظة المضافة إلى الفقرة 3.c من المعيار على عبارة "بالارتباط" بـ وتهدف تلك الفقرة إلى الإشارة إلى أن مراجع القوائم المالية يمكنه أن يأخذ بعين الاعتبار المعلومات الأخرى المتوافرة كنتيجة لمراجعة القوائم المالية ، ولكن لا يطالب المعيار بأن يتم إجراء ارتباطي مراجعة في نفس التوقيت ، وكذلك الملاحظة المضافة للفقرة 3.c تفسر مسئوليات المراجع عن أداء إجراءات المراجعة على المعلومات الإضافية بالاشتراك مع مراجعة القوائم المالية ، كما تنص تلك الملاحظة على أنه يتوجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الأدلة المرتبطة من مراجعة القوائم المالية وشهادة الارتباط في تخطيط وأداء إجراءات المراجعة المرتبطة بالمعلومات الإضافية وفي تقييم نتائج إجراءات المراجعة لتكوين الرأي حول المعلومات الإضافية ، كما لا يتطلب المعيار من المراجع رأي مستقل بشأن مراجعة المعلومات الإضافية ، ومع ذلك ، يؤكد المعيار أنه على المراجع القيام بإجراءات للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم رأيه بشأن أن المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة ، ومن جميع النواحي الجوهرية ، فيما يتعلق بـ القوائم المالية ككل ، ولتجنب التصورات الخاطئة ، تم تنقيح

الصياغة الواردة في الفقرتين ١ ، ٢ من المعيار بحيث تنص على ما يلي : "عندما يكون مراجع القوائم المالية للشركة متورطاً في تنفيذ إجراءات المراجعة والإبلاغ عن المعلومات الإضافية" ، وعلاوة على ذلك ن جري تنقيح العديد من التعديلات على معايير PCAOB لتعكس هذه الصياغة .

٤- اشتمل المعيار على اشتراط أن يقوم مراجع الحسابات ، عند تنفيذ إجراءات مراجعة الحسابات المتعلقة بالمعلومات الإضافية ، باستخدام نفسي اعتبارات الأهمية النسبية المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة AS 11 ، النظر في الأهمية النسبية للتخطيط وإجراء مراجعة الحسابات ، وبصفة عامة ، يستخدم مراجعي الحسابات الذين يعبرون عن رأي بشأن المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية ككل نفس الاعتبارات الجوهرية في مراجعة المعلومات الإضافية كتلك المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية . وأوصى بأن يعترف المعيار بالحالات التي يمكن فيها للمتطلبات التنظيمية أن تحدد مستوى الأهمية النسبية لإجراءات المراجعة على المعلومات الإضافية التي تختلف عن مستوى الأهمية النسبية المستخدم في مراجعة القوائم المالية ، فقد يواجه المراجعين تلك الحالات لهذا تمت إضافة ملاحظة إلى الفقرة ٣ من المعيار الذي ينص على أنه إذا كانت المتطلبات التنظيمية تحدد مستوى أدنى من الأهمية النسبية ليتم تطبيقها على بعض المعلومات الإضافية ، يجب على المراجع استخدام تلك المتطلبات المقررة في تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة للمعلومات الإضافية ، ويتفق ذلك مع الشرط الوارد في المعيار AS 11 لمراجعة الحسابات لاستخدام مستوى أقل من الأهمية النسبية للحسابات والافصاحات التي يوجد احتمال أن الأخطاء في الحسابات أقل من مستوى الأهمية النسبية المحدد للقوائم المالية ككل والتي تؤثر على حكم مستثمر معقول .

وترى الباحثة أن تقييم المراجع للشكل والمحتوى مهم لتقييم المراجعة فيما إذا كانت المعلومات الإضافية قد ذكرت بشكل عادل ، واقترح البعض إدخال تعديل على الفقرة ٦ بحيث يكون تقييم نتائج المراجعة في سياق مسئولية مراجع الحسابات عن تكوين

رأي بشأن المعلومات الإضافية ، وقد انعكست هذه التوصية في المعيار لأنها توفر سياقاً إضافياً يساعد على توضيح مسئوليات المراجع في هذا المجال ، كما تؤكد على ضرورة إدراج إجراءات إضافية في المعيار ، مثل اشتراط أن ينظر المراجع في مدى تعقيد المنهجية التي تستخدم في إعداد المعلومات الإضافية ، لا سيما في الحالات التي استخدمت فيها تقنيات تحليلية أو اخذ العينات المعقدة في إعداد البيانات الأساسية ، ولكن لم تستدعي هذه الاقتراحات إدخال تغييرات على المعيار لأن الأمثلة المقترحة هي عوامل تؤثر في خطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الإضافية التي يتناولها المعيار بالفعل في الفقرة ٣ .

٥- تضمنت الفقرة ٩ من المعيار اشتراط أن ينظر مراجع الحسابات في أثر أي تعديلات على تقرير مراجعة الحسابات على القوائم المالية عند تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية قد ذكرت بصورة عادلة ، من جميع النواحي المادية فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل ، واقترح معلقون أن هناك حاجة إلى توجيهات إضافية بشأن اثر تعديل تقرير المراجع على القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات عن المعلومات الإضافية ، وجرى تنقيح للمعيار ليشمل توجيهات مستكملة وموسعة بشأن الإبلاغ عن هذه الحالات عند تكوين رأي بشأن المعلومات الإضافية .

٦- يتناول AS 17 بيان المعلومات الإضافية لأغراض تحليل إضافي وليس جزءاً لازماً من القوائم المالية الأساسية ، مع ضرورة الإبقاء على هذه الصياغة في المعيار ، وعلى ذلك يرى الباحث أن مثل هذا البيان يمكن أن يساء فهمه من قبل المستخدمين ، كما يشير إلى أن المعلومات الإضافية مقدمة على أساس طوعي حتى عندما يحكمها قواعد بشأن المحتوى أو العرض التقديمي ، ففي الواقع إن المعلومات الإضافية المقدمة من السماسرة والتجار وغيرها غالباً ما يتم تقديمها بالاقتران مع القوائم المالية المراجعة للامتثال لقواعد الهيئات التنظيمية التي تحدد عموماً شكل ومحتوى المعلومات التي يتعين تقديمها ، كما ترى الباحثة ضرورة أدراج هذه التوصية في قائمة العناصر المطلوبة في تقرير مراجع الحسابات عن المعلومات الإضافية في لغة التقرير الواردة في الفقرة ١٣ من المعيار AS 17 "امتثال المعلومات الإضافية من

حيث شكلها ومضمونها من جميع النواحي المادية للمتطلبات التنظيمية ذات الصلة" ، وعلى ذلك ترى الباحثة أنه قد يمكن اعتباره رأياً مستقلاً بشأن الامتثال أو حيث أنه ينقل المزيد من المسئولية عن الشكل والمحتوى عند الاقتضاء ، ولأن عدم القصد من المعيار هو طلب رأي مستقل بشأن الامتثال للمعلومات الإضافية ، فإن المعيار يتضمن عناصر منقحة للتقرير تهدف إلى التأكيد على أن تقييم المراجع للشكل والمحتوى هو جزء من تحديد ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية ، فيما يتعلق بالقوائم المالية المراجعة بدلاً من رأي مستقل بشأن الامتثال ، وتستجيب التنقيحات أيضاً للمعلقين الذين كانوا داعمين بوجه عام لأن تقييم الشكل والمحتوى عاملان أساسيان لتقدير المراجعة فيما إذا كانت المعلومات الإضافية موضحة بصورة عادلة فيما يتعلق بالقوائم المالية المراجعة ، كما أن المنشآت المطالبة حالياً بتقديم المعلومات الإضافية التي ينطبق عليها AS 17 هي : السماسرة والتجارة امتثالاً للقاعدة (5-17a 1,2) الشركات التي تقدم نموذج الـ (11) k -11 التي تختار تقديم القوائم المالية والجداول المعدة وفقاً لمتطلبات التقارير المالية لقانون حماية دحل تقاعد العاملين في الولايات المتحدة الأمريكية ، ولكن المعلومات الإضافية التي تمت مراجعتها يمكن تقديمها بواسطة الـ EGC اختيارياً .

وأخيراً تختتم الباحثة تحليل وتقييم المعيار الأمريكي AS 17 وبشأن المفهوم المقترح للمعلومات الإضافية ، أنه صمم بشكل صريح إلى المعلومات الإضافية المدرجة في قانون SEC بخصوص الإيداع من قبل الوسطاء والتجار ، وهو مفهوم لم يصف جميع أنواع المعلومات الإضافية المقدمة من المصدرين والوسطاء والتجار ويمكن أن تشارك في الإبلاغ عنها ، ويستبعد أنواعاً معينة من هذه المعلومات الإضافية لأنها غير مدرجة في ملفات SEC ، وأشار أحد المعلقين إلى ذلك المعلومات الملحقة بالبيانات المالية وغير المطلوب تقديمها والتي لا يتم إدراجها في ملف SEC كالبيانات الخاصة بالعمالة المستخدمة في حساب النسب المالية المتعلقة بالقرض أو أي تعهد تعاقدي آخر ، ويعد النظر في هذه التعليقات جرى تنقيح لتعريف المعلومات الإضافية لينقلها المراجع إلى بطاقات التبليغ عن الأوراق المالية ، ومن ثم يغطي المعيار بصورة جوهرية كل

المعلومات الإضافية المطلوبة من قبل السلطات التشريعية والمعلومات الإضافية التي يتم تقديمها اختيارياً وذلك عندما يشارك المراجع في التقرير حول تلك المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية ككل وتتم مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير الـ PCAOB ، ولكن المعيار نفسه لا يفرض التزام بمراجعة هذه المعلومات ، ولن ينطبق المعيار على المعلومات الإضافية الغير خاضعة لعملية المراجعة مثل المعلومات المطلوبة في ظل المادة ٣٠٢ من اللائحة S-K ، ويجب على المراجعين الاستمرار في الاهتمام بمتطلبات الـ AU Sec. 558 "المعلومات الإضافية المطلوبة" ، والاستمرار في أخذ متطلبات الـ AU Sec. 558 : "المعلومات الأخرى في المستندات المشتمل عليها في القوائم المالية محل المراجعة" ، بما في ذلك مناقشة وتحليل الإدارة للأوضاع المالية ونتائج العمليات ، وذلك ما لم يشارك المراجع في اختبار والتقرير حول تلك المعلومات . كما تتطلب المعلومات الإضافية من مراجع الحسابات دراستها وتحليلها وتقييمها بهدف تحديد تأثيرها على عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة ، وفي سبيل ذلك يجب أن يقوم مراجع الحسابات بتجميع أدلة المراجعة المرتبطة بها .

ثالثاً : مسح ميداني لقياس أهمية ومبررات مراجعة المعلومات الإضافية وانعكاساتها على جودة التقارير المالية :

- **تصميم أداة المسح :**

قامت الباحثة بطرح محتويات المسح الميداني في قائمة استقصاء وتبدأ قائمة الاستقصاء بدراسة أهمية ومبررات مراجعة المعلومات الإضافية واعتمدت الباحثة في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت في ذهن الباحثة من قراءة الدراسات السابقة والتي أمكن التوصل منها إلى إطار مفاهيمي لمراجعة المعلومات الإضافية وتكونت أسئلة قائمة الاستقصاء من الأسئلة التالية :

أ- متطلبات الاطار المفاهيمي لمراجعة المعلومات الإضافية .
ب- إمكانية تطبيق المعيار الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية .

ويعد الإجابة على التساؤل (أ) ، (ب) بمثابة تحديد أهم متطلبات وإجراءات مراجعة المعلومات الإضافية ، وهو ما يمثل الفرض الرئيسي للبحث ، كما أشتمل تصميم أداة المسح على :

١- مجتمع وعينة المسح :

مجتمع المسح – في هذه الدراسة – يحتوي على ثلاث مجموعات * (شركات المراجعة – المستثمرين – معدي القوائم المالية) وهي الأكثر إرتباطاً بموضوع الدراسة .

٢- عينة المسح :

تم توزيع ١٥٠ استمارة على فئات الدراسة بواقع ٥٠ استمارة وكانت الاستمارات الصحيحة القابلة للتحليل ١١٧ استمارة بنسبة استجابة ٧٨% .

جدول (٣) عينة المسح

	الاستمارات الموزعة	الاستمارات الصحيحة	نسبة الاستجابة %
شركات المراجعة	٥٠	٤٢	٨٤
المستثمرين	٥٠	٣٥	٧٠
معدي القوائم المالية	٥٠	٤٠	٨٠
الإجمالي	١٥٠	١١٧	٧٨

٣- أساليب التحليل الإحصائي :

بعد تفريغ بيانات الاستمارات الصالحة للتحليل (استمارة استطلاع الرأي) تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) V24 في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات المسح الميداني على النحو التالي :

* تمثلت شركات المراجعة في بعض مؤسسات المراجعة مختلفة الحجم ، أما المستثمرين ينتمون لبورصتي القاهرة والإسكندرية ، المعدين من الشركات محل المراجعة والمقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية (الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول Orange – الإسكندرية للحديد والصلب [عز الدخيلة]- مجموعة طلعت مصطفى – بالم هليز للتعمير – جهينة للصناعات الغذائية) .

أ- حساب معاملي الثبات والصدق :

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية) ، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج وكذلك تم حساب معامل الصدق .

ب- معاملات الارتباط :

تم استخدام معاملات الارتباط لبحث مدى وجود علاقة بين المتغيرات بعضها البعض .

ج- نموذج الانحدار المتدرج :

لتحديد أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع .

د- أسلوب تحليل المسار :

استخدمت الباحثة تحليل المسار لاختبار مدى صحة الفرض الرئيسي الثاني للدراسة بإعتباره يساعد في تفسير العلاقات السببية بين المتغيرات وتجزئة هذه العلاقات إلى آثار مباشرة ، وغير مباشرة لكل متغير على الأخر ، ويتطلب استخدام تحليل المسار ضرورة إجراء تحليل الانحدار والتأكد من دلالته من خلال حساب اختبار (t) ، وفي حالة الدلالة فإنه يجب التأكد أيضاً من وجود العلاقة الخطية بين المتغيرات موضوع الدراسة حيث يتم حساب معامل التحديد (R^2) ، وكلما زادت قيمة هذا المعامل دل ذلك على وجود هذه العلاقة، ويعتمد أسلوب تحليل المسار في تحديد نوع ومقدار التأثيرات الناتجة عن العلاقات بين المتغيرات التابعة والمستقلة موضع الدراسة على المعاملات التالية :

- معاملات الارتباط البسيط : حيث يتم حساب معامل ارتباط بيرسون بين قيم كل متغيرين من التغيرات موضع الدراسة .
- معاملات المسارات التي توضح علاقة المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع : ويتم حساب هذه المعاملات من خلال الدراسة :

معامل المسار = معامل الانحدار الجزئي x $\frac{\text{الانحراف المعيارى للمتغير المستقل}}{\text{الانحراف المعيارى للمتغير التابع}}$

هـ- الأساليب الإحصائية الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) :

ويتم تناول كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي :

- **معاملي الثبات والصدق :**

ويعرض الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الثبات والصدق لمتغيرات المسح حيث يتضح أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء سؤالين رئيسين تأخذ شكل ليكرت وتتكون من أكثر من عنصر ، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.703) للسؤال الثاني "متطلبات تطبيق معيار المراجعة الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية" ، و(0.821) للسؤال الأول "أبعاد الاطار لمفاهيمي لمراجع المعلومات الإضافية وأثره على جودة تقارير المالية" ، وتراوحت قيم معامل الصدق بين (0.838) للسؤال الأول . (0.906) للسؤال الثاني (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات) .

وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأعراض البحث ويمكن الاعتماد عليها لقياس ما أعدت من أجلة .

جدول رقم (٤)
نتائج اختبار الثبات والصدق

الأسئلة	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق الذاتي
١- إبعاد الاطار المفاهيمي لمراجعة المعلومات الإضافية واثر ذلك على جودة التقارير المالية	0.821	0.906
٢- متطلبات إمكانية تطبيق معيار المراجعة الأمريكي في البيئة المصرية	0.703	0.838

ويعرض الجدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة حول أهم متطلبات وإجراءات مراجعة المعلومات الإضافية .

- **إختبارات الفروض**

الفرض الأول والذي ينص على "لا يوجد إطار متكامل لطبيعة المعلومات الإضافية"

تحليل السؤال الأول إحصائياً :

"مكونات الاطار المتكامل لطبيعة المعلومات الإضافية"

جدول رقم (٥)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %	ترتيب الأهمية
١	يحدد مسئوليات مراجع الحسابات عند مشاركة مراجع الحسابات القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية .	٤.٩٢٥	٠.٣٤٨	%٧.٠٦	%٩٨.٥٠	الثاني
٢	يحدد إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لاختبار المعلومات الإضافية .	٤.٩١٣	٠.٣٦٣	%٧.٣٨	%٩٨.٢٥	الثالث
٣	يهدف إلى الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية للتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية إرتباطاً بالقوائم المالية ككل.	٤.٩٦٣	٠.٢٤٩	%٥.٠١	%٩٩.٢٥	الأول
٤	يدعم التنسيق بين العمل الذي أنجز في المعلومات الإضافية والعمل الذي أنجز في مراجعة القوائم المالية	٤.٨٨٨	٠.٤٧٧	%٩.٧٦	٩٧.٧٥	الرابع

٥	يتجنب الازدواجية في إجراءات المراجعة ، وتحسين ثقة المستثمرين وغيرهم في نوعية وإتساق مثل تلك المعلومات وزيادة مصداقيتها، والذي سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومة الإضافية الذي يعتمد عليها المنظمين .	٤.٧٧٥	٠.٦٥٦	%١٣.٧٣	%٩٥.٥٠	الخامس
٦	يدعم ويوضح متطلبات المراجعة فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية لدعم أداء المراجعة الملائم والامتثال للمتطلبات التنظيمية ، والذي يدعم جودة المعلومة الإضافية للمستثمرين ونظرتهم المستقبلية	٤.٤٠٠	٠.٥٦٥	%١٢.٨٤	%٨٨.٠٠	السادس
٧	يساعد في خفض تأثيرات التكلفة المرتبطة به من خلال الاحتفاظ بمدخل "إرتباطاً بـ" ووضع المدخل المرتكز على المخاطر لأداء إجراءات المراجعة المطلوبة ، والمطالبة بالتنسيق مع مراجعة القوائم المالية لتجنب الإفراط أو التكرار في الاختبار .	٤.٢١٣	٠.٤٩٥	%١١.٧٦	%٨٤.٢٥	السابع
٨	تم تصميمه ليكون قابلاً للاستيعاب والتطوير.	٤.١٦٣	٠.٥٣٨	%١٢.٩٣	%٨٣.٢٥	الثامن
	المتوسط العام	٤.٦٥٥				

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة تظهر إتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بكل من العبارات التي كانت قيمة المتوسط فيها ٤.٩٦٣ للعبارة يهدف إلى الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية للتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية إرتباطاً بالقوائم المالية ككل في المركز الأول ، وجاءت يحدد مسئوليات مراجع الحسابات عند مشاركة مراجع الحسابات القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية في المركز الثاني بمتوسط ٤.٩٢٥، وجاءت يحدد إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لإختبار المعلومات الإضافية في المركز الثالث بمتوسط ٤.٩١٣ ، وجاء في المركز قبل الأخير

العبارة التي تعبر عن يساعد في خفض تأثيرات التكلفة المرتبطة به من خلال الاحتفاظ بمدخل "إرتباطاً بـ " ووضع المدخل المرتكز على المخاطر لأداء إجراءات المراجعة المطلوبة ، والمطالبة بالتنسيق مع مراجعة القوائم المالية لتجنب الإفراط أو التكرار في الاختبار بمتوسط ٤.٢١٣ ، وجاء في المركز الأخير العبارة التي تم تصميمه ليكون قابلاً للاستيعاب والتطوير بمتوسط ٤.١٦٣ ، وبوجه عام تميل الإجابات إلى موافق جداً .

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام معامل الارتباط بين مزايا تطبيق برامج المراجعة للمعلومات الإضافية كمتغيرات مستقلة وبين جودة التقارير المالية كمتغير تابع ، يعرض جدول رقم (٦) معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، ويتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين **إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لاختبار المعلومات الإضافية** وجودة التقارير المالية بقيمة (٠.٧٥٢) مما يدل على وجود علاقة ارتباط عكسية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية ١% ، ويوجد ارتباط عكسي قوي بين **التنسيق بين العمل الذي أنجز في المعلومات الإضافية والعمل الذي أنجز في مراجعة القوائم المالية** وجودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٧٢٧) ، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين **تصميمه ليكون قابلاً للاستيعاب والتطوير** وبين جودة التقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٤٨٦) مما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين .

ويتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الارتباط موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين مراجعة المعلومات الاضافية وجودة التقارير المالية .

جدول رقم (٦)
معامل الارتباط

م	مكونات الاطار المفاهيمي لمراجعة المعلومات الإضافية	جودة التقارير المالية
١	**يحدد مسئوليات مراجع الحسابات عند مشاركة مراجع الحسابات القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية .(X1)**	٠.٦٩٨**

٢	**يحدد إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لاختبار المعلومات الإضافية** (X2)	٠.٧٥٢ **
٣	**يهدف إلى الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية للتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية إرتباطاً بالقوائم المالية ككل.**(X3)	٠.٧٢٣ **
٤	**يدعم التنسيق بين العمل الذي أنجز في المعلومات الإضافية والعمل الذي أنجز في مراجعة القوائم المالية** (X4)	٠.٧٢٧ **
٥	**يتجنب الازدواجية في إجراءات المراجعة ، وتحسين ثقة المستثمرين وغيرهم في نوعية وإتساق مثل تلك المعلومات وزيادة مصداقيتها، والذي سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومة الإضافية الذي يعتمد عليها المنظمين .**(X5)	٠.٥٩٩ **
٦	**يدعم ويوضح متطلبات المراجعة فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية لدعم أداء المراجعة الملائم والامتثال للمتطلبات التنظيمية ، والذي يدعم جودة المعلومة الإضافية للمستثمرين ونظرتهم المستقبلية**(X6)	٠.٧١٠ **
٧	**يساعد في خفض تأثيرات التكلفة المرتبطة به من خلال الاحتفاظ بمدخل "إرتباطاً بـ" ووضع المدخل المرتكز على المخاطر لأداء إجراءات المراجعة المطلوبة ، والمطالبة بالتنسيق مع مراجعة القوائم المالية لتجنب الإفراط أو التكرار في الاختبار .**(X7)	٠.٦٨٦ **
٨	**تم تصميمه ليكون قابلاً للاستيعاب والتطوير.**(X8)	٠.٥٧٦ **

** معاملات معنوية عند مستوى معنوية ١% .

ولتحديد أهم المتغيرات المستقلة (مراجعة المعلومات الإضافية) التي تؤثر في المتغير التابع (جودة التقارير المالية) تم استخدام الانحدار المتدرج ، حيث يعرض جدول رقم (٧) نتائج تقدير نماذج الانحدار المتدرج ، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية ١% حيث أن قيمة F (٥٤.٤٨١) و (P-Value = 0.000) Sig أقل من مستوى المعنوية ، كما يتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال قيم T ,.Sig ويتضح من الجدول أن أهم النقاط التي تؤثر في مراجعة المعلومات الإضافية لتحقيق جودة التقارير المالية حسب

ترتيب دخولها في النموذج هي :

- يحدد إجراءات المراجعة الواجب تطبيقها لاختبار المعلومات الإضافية .
- يحدد مسئوليات مراجع الحسابات عند مشاركة مراجع الحسابات القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة في أداء إجراءات المراجعة وإعداد التقارير حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية .
- تم تصميمه ليكون قابلاً للاستيعاب والتطوير.
- يهدف إلى الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية للتعبير عن الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في جميع الجوانب المادية إرتباطاً بالقوائم المالية ككل.

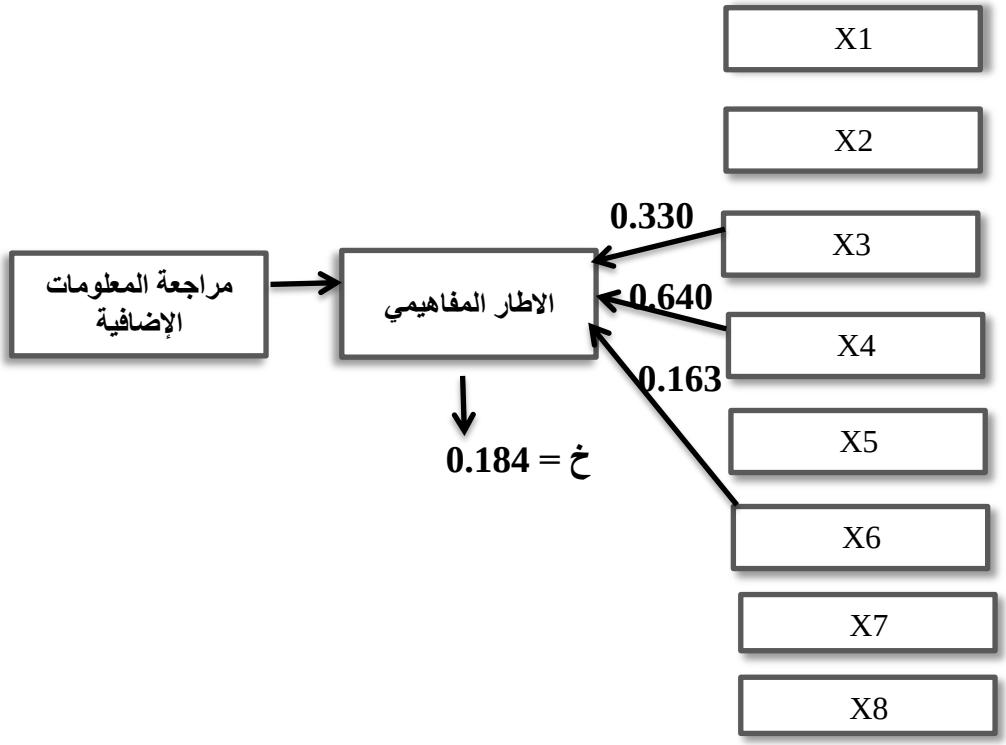
وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٦٤٢) مما يعني أن المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر ٦٤.٢% من في المتغير التابع (متوسط الآراء حول تحقيق جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة) .

جدول رقم (٧)

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

معامل التحديد R2	F (Sig.)	التقديرات			
			β	T	Sig.
0.642	54.481 (0.000)	Constant	5.665	51.563	.000
		X2.1.2	0.162	3.361-	.001
		X2.1.1	0.151	3.636-	.000
		X2.1.9	0.128	2.939-	.004
		X2.1.3	0.108	2.112-	.036

وجميع إشارات معاملات الانحدار موجبة مما يؤكد على علاقة طردية بين متطلبات مراجعة المعلومات الإضافية وجودة التقارير المالية ، حيث كلما كانت هناك مراجعة للمعلومات الإضافية ساهمت في جودة التقارير المالية ، وبتطبيق الخطوة الأولى من نموذج تحليل المسار يتضح ما يلي :



شكل رقم (١)

نتائج الفرض الفرعي (١) الخطوة الأولى من نموذج تحليل المسار

وبذلك يتضح أنه يظهر دور المراجعة المعلومات الإضافية في جودة التقارير المالية في ثلاث محددات هي (X3, X4, X6) .

الفرض الثاني والذي ينص على :

لا يمكن تطبيق متطلبات معيار المراجعة الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية

تحليل السؤال الثاني :

أ- متطلبات أداء مراجع الحسابات لمراجعة المعلومات الإضافية في ضوء AS 17 :

جدول رقم (٨)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %	ترتيب الأهمية
١	الحصول على فهم كافي للغرض من المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في ذلك المتطلبات التشريعية المرتبطة .	٤.٨٦٣	٠.٤٤٣	%٩.١١	%٩٧.٢٥	الثاني
٢	فهم أساليب إعداد المعلومات الإضافية ، وتقييم مدى ملائمة تلك الأساليب ، وتحديد مدى تغيرها وأسباب هذه التغيرات وتقييم مدى ملائمتها – إن وجدت	٤.٨٢٥	٠.٥٤٦	%١١.٣٢	%٩٦.٥٠	الرابع
٣	الاستعلام من الإدارة حول أيه فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس وعرض المعلومات الإضافية .	٤.٩٣٨	٠.٣٣٢	%٦.٧٢	%٩٨.٧٥	الأول

٤	التأكد من مطابقة المعلومات الإضافية مع السجلات المحاسبية والسجلات الجوهرية أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك .	٤.٨٥٠	٠.٥٠٦	%١٠.٤٣	%٩٧.٠٠	الثالث
٥	أداء الإجراءات لإختبار إكتمال ودقة المعلومات الإضافية إلى الحد الذي إليه لم يتم إختبارها كجزء من عملية مراجعة التقارير المالية .	٤.٢٣٨	٠.٥٠٩	%١٢.٠٢	%٨٤.٧٥	السادس
٦	تقييم مدى إمتثال المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها مع المتطلبات التنظيمية المرتبطة أو المعايير الأخرى المعمول بها ، إن وجدت	٤.١٥٠	٠.٥٧٦	%١٣.٨٨	%٨٣.٠٠	السابع
٧	المتطلبات المتعلقة بالتقارير حول المعلومات الإضافية والتي تصف مسئوليات مراجع الحسابات عند التقرير حول أنواع المعلومات الإضافية التي يغطيها المعيار .	٤.٨١٣	٠.٤٥٣	%٩.٤١	%٩٦.٢٥	الخامس
	المتوسط العام	٤.٦٦٨				

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة تظهر إتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بكل من العبارات التي كانت قيمة المتوسط فيها (٤.٩٣٨) للعبارة الاستعلام من الإدارة حول أيه فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس وعرض المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في ذلك المتطلبات التشريعية المرتبطة في المركز الثاني بمتوسط (٤.٨٦٣) ، وجاءت التأكد من مطابقة المعلومات الإضافية مع

السجلات المحاسبية والسجلات الجوهرية أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك في المركز الثالث بمتوسط (٤.٨٥٠) ، كما جاء في المركز قبل الأخير العبارة التي تعبر عن أداء الإجراءات لإختبار إكتمال ودقة المعلومات الإضافية إلى الحد الذي إليه لم يتم إختبارها كجزء من عملية مراجعة التقارير المالية بمتوسط (٤.٢٣٨) ، وجاء في المركز الأخير العبارة التي تقييم مدى إمتثال المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها مع المتطلبات التنظيمية المرتبطة أو المعايير الأخرى المعمول بها ، إن وجدت بمتوسط (٤.١٥٠) وبوجه عام تميل غالبية الإجابات إلى موافق جداً .

ب- طبيعة مسئولية مراجع الحسابات (المسئوليات الإجرائية ومسئوليات التقارير) تجاه المعلومات الإضافية في ضوء AS 17 :

جدول رقم (٩)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %	ترتيب الأهمية
١	تخطيط وأداء إجراءات المراجعة المرتبطة بالمعلومات الإضافية ، حيث تختلف الظروف التي يبدي فيها مراجع الحسابات رأياً بشأن المعلومات الإضافية عن تلك التي يجرى فيها مراجع الحسابات المستقل .	٤.٩٠٠	٠.٤٠٩	%٨.٣٤	%٩٨.٠٠	الثاني
٢	تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الإضافية كجزء من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .	٤.٢٥٠	٠.٤٩٠	%١١.٥٤	%٨٥.٠٠	الرابع مكرر
٣	استخدام نفس إعتبارات الأهمية النسبية المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية .	٤.١٧٥	٠.٤٤٤	%١٠.٦٣	%٨٣.٥٠	الخامس

٤	الحصول على توكيل بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية .	٤.٨٢٥	٠.٤٩٧	%١٠.٣١	%٩٦.٥٠	الثالث
٥	تجميع أدلة المراجعة المناسبة والكافية حول المعلومات الإضافية والتي تعد إستكمالاً لأعمال الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات لإبداء الرأي المهني .	٤.٩٢٥	٠.٣٠٩	%٦.٢٨	%٩٨.٥٠	الأول
٦	تقييم نتائج المراجعة ، بأن يقيم ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب الجوهرية المرتبطة بالقوائم المالية ككل ومعروضة في كل الجوانب الجوهرية بالامتثال مع المتطلبات التشريعية المرتبطة أو أيه معايير أخرى مطبقة .	٤.٢٥٠	٠.٤٩٠	%١١.٥٤	%٨٥.٠٠	الرابع
٧	تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية ، ويمكنه إما الاشتمال على تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية في تقرير المراجعة حول القوائم المالية أو يصدر تقرير منفصل حول المعلومات الإضافية .	٤.٨٢٥	٠.٤٩٧	%١٠.٣١	%٩٦.٥٠	الثالث مكرر
	المتوسط العام	٤.٥٩٣				

يتضح من الجدول السابق أن إتجاهات مفردات عينة الدراسة تظهر إتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بكل من العبارة التي كانت قيمة المتوسط فيها (٤.٩٢٥)

للعبارة تجميع أدلة المراجعة المناسبة والكافية حول المعلومات الإضافية والتي تعد إستكمالاً لأعمال الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات لإبداء الرأي المهني والتي جاءت في المركز الأول وجاءت تخطيط وأداء إجراءات المراجعة المرتبطة بالمعلومات الإضافية ، حيث تختلف الظروف التي يبدي فيها مراجع الحسابات رأياً بشأن المعلومات الإضافية عن تلك التي يجرى فيها مراجع الحسابات المستقل في المركز الثاني بمتوسط (٤.٩٠٠) ، وجاءت الحصول على توكيل بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية في المركز الثالث بمتوسط (٤.٨٢٥) ، وجاء في المركز قبل الأخير العبارة التي تعبر عن تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الإضافية كجزء من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بمتوسط (٤.٢٥) ، وجاء في المركز الأخير العبارة استخدام نفس إعتبارات الأهمية النسبية المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية بمتوسط (٤.١٧٥) وبوجه عام تميل الغالبية العظمى من الإجابات إلى موافق جداً .

وتأكيد لإثبات صحة الفرض الثاني فيما يلي : نتائج التحليل الإحصائي الخاص بمتطلبات أداء مراجع الحسابات لمراجعة المعلومات الإضافية في ضوء AS 17 :

جدول رقم (١٠)
معامل الارتباط

م	متطلبات مراجعة المعلومات الإضافية	إمكانية التطبيق في البيئة المصرية
١	**الحصول على فهم كافي للغرض من المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في ذلك المتطلبات التشريعية المرتبطة .**	٠.٦٣٢**
٢	**فهم أساليب إعداد المعلومات الإضافية ، وتقييم مدى ملائمة تلك الأساليب ، وتحديد مدى تقرها وأسباب هذه التغيرات وتقييم مدى ملائمتها – إن وجدت .**	٠.٧٥٠ **
٣	**الاستعلام من الإدارة حول أيه فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس وعرض المعلومات الإضافية .**	٠.٧٣٣ **

٤	**التأكد من مطابقة المعلومات الإضافية مع السجلات المحاسبية والسجلات الجوهرية أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك .**	٠.٧١٢ **
٥	**أداء الإجراءات لإختبار إكتمال ودقة المعلومات الإضافية إلى الحد الذي إليه لم يتم إختبارها كجزء من عملية مراجعة التقارير المالية .**	٠.٦٠١ **
٦	**تقييم مدى إمتثال المعلومات الإضافية بما في ذلك صيغتها ومحتواها مع المتطلبات التنظيمية المرتبطة أو المعايير الأخرى المعمول بها ، إن وجدت .**	٠.٧١٤ **
٧	**المتطلبات المتعلقة بالتقارير حول المعلومات الإضافية والتي تصف مسئوليات مراجع الحسابات عند التقرير حول أنواع المعلومات الإضافية التي يغطيها المعيار .**	٠.٦١٣ **

تعتقد الباحثة من خلال التحليل السابق أنه يجب الاستعلام من الإدارة حول أيه فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس وعرض المعلومات الإضافية ، كما يجب الحصول على فهم كافي للغرض من المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في ذلك المتطلبات التشريعية المرتبطة ، كما تعتقد الباحثة أنه من الواجب التأكد من مطابقة المعلومات الإضافية مع السجلات المحاسبية والسجلات الجوهرية أو مع القوائم المالية متى أمكن ذلك ، بالإضافة إلى الحصول على فهم كافي للغرض من المعلومات الإضافية والمعايير المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد المعلومات الإضافية بما في ذلك المتطلبات التشريعية المرتبطة .

جدول رقم (١١)
معامل الارتباط

م	محددات مسئولية المراجع الخارجي تجاه المعلومات الإضافية	إمكانية التطبيق في البيئة المصرية
١	تخطيط وأداء إجراءات المراجعة المرتبطة بالمعلومات الإضافية ، حيث تختلف الظروف التي يبدي فيها مراجع الحسابات رأياً بشأن المعلومات الإضافية عن تلك التي يجرى فيها مراجع الحسابات المستقل .	٠.٧٦٠**
٢	تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الإضافية كجزء من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .	٠.٦٠٢ **
٣	استخدام نفس إعتبارات الأهمية النسبية المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية .	٠.٥٩٣ **
٤	الحصول على توكيل بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية .	٠.٧٣٣ **
٥	تجميع أدلة المراجعة المناسبة والكافية حول المعلومات الإضافية والتي تعد إستكمالاً لأعمال الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات لإبداء الرأي المهني .	٠.٥٩٥ **
٦	تقييم نتائج المراجعة ، بأن يقيم ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب الجوهرية المرتبطة بالقوائم المالية ككل ومعروضة في كل الجوانب الجوهرية بالامتثال مع المتطلبات التشريعية المرتبطة أو أيه معايير أخرى مطبقة .	٠.٦٠٥ **
٧	تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية ، ويمكنه إما الاشتمال على تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية في تقرير المراجعة حول القوائم المالية أو يصدر تقرير منفصل حول المعلومات الإضافية .	٠.٧١٢ **

تعتقد الباحثة من خلال التحليل السابق أنه يجب تجميع أدلة المراجعة المناسبة والكافية حول المعلومات الإضافية والتي تعد إستكمالاً لأعمال الفحص والمراجعة

التي يقوم بها مراجع الحسابات لإبداء الرأي المهني ، كما تعتقد ضرورة تخطيط وأداء إجراءات المراجعة المرتبطة بالمعلومات الإضافية ، حيث تختلف الظروف التي يبدي فيها مراجع الحسابات رأياً بشأن المعلومات الإضافية عن تلك التي يجرى فيها مراجع الحسابات المستقل ، هذا بالإضافة إلى الحصول على توكيل بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية ، وكذلك تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية ، ويمكنه إما الاشتمال على تقرير المراجعة حول المعلومات الإضافية في تقرير المراجعة حول القوائم المالية أو يصدر تقرير منفصل حول المعلومات الإضافية .

وبالتالي ومن خلال النتائج السابقة ، والتحليلات الإحصائية يثبت عدم صحة الفرضين الأول والثاني .

وفي ضوء ما سبق ومن تأصيل لأطار فكري وفلسفي عن طبيعة المعلومات الإضافية وأهمية مراجعتها وبما تم استنتاجه من المسح الميداني تتلخص أهم إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية ، والتي في ضوئها تقع على المراجع الخارجي مسئوليته عن مراجعة هذا النوع من المعلومات فيما يلي :

يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة المناسبة والكافية لدعم رأي المراجع حول المعلومات الإضافية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ، إلا أن الظروف التي يبدي فيها مراجع الحسابات رأياً بشأن المعلومات الإضافية تختلف عن الظروف التي يجري فيها المراجع المستقل ، ويعني هذا أن الرأي الوارد في معيار المراجعة AS 17 يُعبر عنه فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل ، حيث أن الإجراءات المتعلقة بالقوائم المالية تقدم عادة أدلة جوهرية ذات صلة بالمعلومات الإضافية .

كما يجب على المراجع تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الإضافية كجزء من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ، حيث يجب أن توفر معرفة المراجع التي تم الحصول عليها من مراجعة القوائم المالية وأي تعاقدات

ذات صلة (مثل شهادة الارتباط أو مشاركة الشهادة) بشكل عام المعرفة الضرورية للمراجع لتقييم خطر وجود أخطاء جوهرية فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية ، وعند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة يجب الإبلاغ عن المعلومات الإضافية ، كما يجب على المراجع بصفة عامة أن يستخدم نفس اعتبارات الأهمية النسبية المستخدمة في تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية ، ومع ذلك ، إذا كانت المتطلبات التنظيمية المنطبقة تحدد مستوى أهمية نسبية أقل ، ينبغي أن يستخدم المراجع تلك المتطلبات المحددة في تخطيط وتنفيذ إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية .

كما يجب على المراجعين الحصول على توكيل بأن الإدارة تعترف بمسئوليتها عن العرض العادل للمعلومات الإضافية ، بما في ذلك صيغتها ومحتواها وفقاً للمتطلبات التشريعية أو المعايير المطبقة الأخرى ، وفيما يتعلق بالتوكيلات الإدارية الخاصة بالمعلومات الإضافية التي تظهر بعد مشاركة المراجع في أداء مراجعة القوائم المالية ، لا تتأثر مسئولية المراجع والإدارة المتعلقة بالمعلومات الإضافية بإعتبارات التوقيت مثل ما إذا كانت إجراءات المراجعة المطلوبة للمعلومات الإضافية يتم أخذها بعين الاعتبار عند مشاركة المراجع للمرة الأولى في مراجعة القوائم المالية أم لا ، وبالتالي ، لم يتم عمل أية تعديلات لمعالجة هذه الظروف ، وعلاوة على ذلك لا يمنع المراجعين من الحصول على التوكيلات الإضافية من الإدارة في الحالة التي يرى فيها المراجع أن التوكيلات الإدارة الإضافية ستكون ملائمة في ظل الظروف المحددة .

ويجب على المراجع الحصول على التعهدات المكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية بما في ذلك ، كحد أدنى ، ما يلي : (PCAOB, 2015)

١- الاعتراف بمسئولية الإدارة عن العرض العادل للمعلومات الإضافية (بما في ذلك محتواها وصيغتها ، متى امكن ذلك) بالامتثال مع المتطلبات التشريعية الملائمة أو المعايير المطبقة الأخرى .

٢- اعتقاد الإدارة بأن المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة ، صبغة ومحتوى ، في كل الجوانب الجوهرية .
٣- لم يتم تغيير أساليب القياس أو عرض المعلومات الإضافية عن تلك المستخدمة في الفقرة السابقة أو ذكر أسباب تلك التغيير ومدى ملائمة تلك التغييرات إن وجدت .
٤- امتثال المعلومات الإضافية في كل الجوانب الجوهرية مع المتطلبات التشريعية أو أية معايير أخرى مطبقة والتعرف على تلك المتطلبات أو المعايير الأخرى المطبقة وذلك إذا كانت صيغة ومحتوى المعلومات الإضافية محددة من خلال المتطلبات التشريعية أو المعايير الأخرى المطبقة .
٥- أية فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس أو عرض المعلومات الإضافية والبيان بأن الإدارة تعتقد أنها (أي الفرضيات والتفسيرات) ملائمة .

وترى الباحثة أن عملية فحص ومراجعة المعلومات الإضافية هي استكمال لأعمال الفحص والمراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات لإبداء الراي المهني ، وأنه يتم الحصول على أدلة مراجعة للمعلومات الإضافية من مصادر خارجية أكثر منها داخلية .

وعلى المراجع أن يقيم ما إذا كانت المعلومات الإضافية :

(١)معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب الجوهرية المرتبطة بالقوائم المالية ككل .
(٢)معروضة في كل الجوانب الجوهرية بالامتثال مع المتطلبات التشريعية المرتبطة أو أية معايير أخرى مطبقة .

وأن تقييم المراجع لصيغة ومحتوى المعلومات الإضافية له أهمية كبيرة بالنسبة لتقييم المراجع فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا ، ويجب أن يكون تقييم نتائج المراجعة في محيط مسئولية المراجع عن تكوين الرأي حول المعلومات الإضافية ، ويجب أن يكون محدد وواضح لأنه يقدم المحيط الإضافي الذي يساعد في توضيح مسئوليات المراجع في هذه المنطقة .

كما يجب أن يتضمن أيضاً تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة على المعلومات الإضافية (منها العنوان أو المراجع الوصفي لرقم الصفحة) ويجب أن يشتمل على القوائم التي تشير إلى أن :

١- المعلومات الإضافية هي مسئولية الإدارة .
٢- خضعت المعلومات الإضافية إلى :

- إجراءات المراجعة المطبقة في عملية مراجعة القوائم المالية (ملاحظة : إذا كانت القوائم المالية المعروضة في مستند منفصل عن المعلومات الإضافية أو إذا لم يسهل التعرف عليها بالنسبة لمستخدم المعلومات الإضافية ، يجب أن يحدد تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية المستند الذي يحتوي على القوائم المالية للشركة) .
- الإجراءات الإضافية المحددة بما في ذلك تحديد مدى تطابق المعلومات الإضافية مع (١) القوائم المالية و(٢) السجلات المحاسبية الجوهرية والسجلات الأخرى المستخدمة في إعداد تلك القوائم المالية .
- أداء إجراءات اختبار اكتمال ودقة المعلومات المعروضة في المعلومات الإضافية .

٣- عند تكوين رأي المراجع ، يجب أن يكون المراجع قد قيم مدى امتثال المعلومات الإضافية (صيغة ومحتوى) في كل الجوانب الجوهرية مع المتطلبات التشريعية المحددة أو المعايير الأخرى ، متى طبقت أو متى أمكن ذلك .

كما تهدف لغة التقارير إلى توصيل مسئوليات المراجع بوضوح فيما يتعلق بتقييم المعلومات الإضافية ، على سبيل المثال يطالب المعيار بأن ينص تقرير المراجعة على أن المعلومات الإضافية قد خضعت لإجراءات المراجعة الإضافية التي تم أداؤها بالاشتراك مع مراجعة القوائم المالية ، ويشتمل المعيار أيضاً على مطلب أن يصف المراجع إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية .

وترى الباحثة أنه إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على أدلة المراجعة

الملائمة والكافية لدعم الرأي حول المعلومات الإضافية ، وجب عليه الامتناع عن الرأي حول المعلومات الإضافية ، وفي تلك المواقف ، يجب أن يصف تقرير المراجع حول المعلومات الإضافية سبب الامتناع وينص على أن المراجع غير قادر على التعبير عن الرأي حول المعلومات الإضافية .

وفي ضوء ذلك تؤكد الباحثة أن مسئولية مراجعي الحسابات عن مراجعة تلك المعلومات ما زالت غير واضحة وغير محددة ، مما يستوجب ضرورة وجود مدخل مناسب لذلك يحقق للمراجعة الفائدة المعلقة عليها في هذا الشأن .

ويتضح عند فحص المعلومات الإضافية والتي لم توضح ما إذا كانت هذه المعلومات الإضافية تمثل إيضاحات متممة أو معلومات أخرى مرافقة أو تلك المعلومات الإضافية المشار إليها في AS 17 ، إلا أنه من واجبات المراجع أن يتضمن تقريره : (PCAOB, 2015)

١- ينص بأن فحصة كان بهدف إبداء الرأي عن القوائم المالية الأساسية .
٢- يحتوى على المعلومات الإضافية .
٣- ينص بأن الهدف من المعلومات الإضافية ما هو إلا لعمل تحليلات إضافية وليس عنصراً من عناصر القوائم المالية الأساسية .
٤- يتضمن رأيه عما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بأمانه ومتمشية مع القوائم المالية الأساسية ككل أو نص بإمتناعه عن إبداء الرأي على هذه المعلومات إذا لم يكن قد تم مراجعتها بإستخدام نفس إجراءات فحص القوائم المالية الأساسية .

ويجب على المراجع عند فحصه للمعلومات الإضافية أن يركز على المعلومات ذات الأهمية النسبية لعناصر التقارير المالية كوحدة واحدة وليس على ذاتية المعلومة نفسها ، وقد يكون تقرير المراجعة الخاص بالمعلومات الإضافية منفصلاً عن تقرير المراجعة المعتاد الخاص بالقوائم المالية الأساسية أو جزءاً من أجزائه ، كما يجب على المراجع مراعاة الدقة في صياغته لإجراءات فحص المعلومات الإضافية لتفادي

احتمال تناقضها مع صياغته لإجراءات فحص القوائم المالية الأساسية أو أحتمال انصراف انتباه القارئ عن إجراءات مراجعة هذه القوائم ، كما يجب أن تكون صياغة إجراءات فحص هذه المعلومات في جزء مستقل بذاته حتى يمكن تمييزها بوضوح عن المعلومات الواردة في إقرار الإدارة .

وفي ضوء إجراءات مراجعة المعلومات الإضافية السابق عرضها تتحدد مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة المعلومات الإضافية ، يتمثل هذه المراجع في أن يوصل من خلال التقرير المكتوب ما إذا كان قد تعرف على أية تعديلات مادية ، والتي يجب إجرائها على المعلومات الإضافية المطلوبة لتمتثل للإرشادات الموضوعة بواسطة واضعي المعايير المحاسبية المحددة ، ولتحقيق هذا الهدف يحدد الـ SAS المتطلبات الإلزامية المفروضة على المراجع من أجل : *(GAAS, 2009)*

١- الاستعلام من الإدارة حول أساليب إعداد المعلومات الإضافية المطلوبة ، حيث يجب توجيه الاستعلامات المحددة حول ما إذا كانت :
أ- المعلومات الإضافية المطلوبة قد أعدت وفقاً للإرشادات المقررة أم لا .
ب- أساليب القياس أو العرض قد تغيرت عن تلك المستخدمة في الفترة السابقة وأسباب هذه التغييرات إن وجدت .
ج- هناك أية فرضيات أو تفسيرات ذات دلالة تمثل أساس قياس أو عرض المعلومات الإضافية المطلوبة .
٢- مقارنة المعلومات الإضافية المطلوبة للتحقق من التطابق مع :
أ- ردود الإدارة على الاستعلامات التي طرحها المراجع .
ب- القوائم المالية محل المراجعة .
ج- المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال مراجعة القوائم المالية .
٣- الحصول على توكيلات مكتوبة من الإدارة والتي :
أ- تقر بمسئولية الإدارة عن المعلومات الإضافية المطلوبة .
ب- تنص على أن المعلومات الإضافية المطلوبة يتم قياسها وعرضها في إطار الإرشادات المقررة .

ج- تشير إلى أن أساليب القياس أو العرض لم تتغير عن تلك المستخدمة في الفترة السابقة أو إذا كانت قد تغيرت ، فإنها تبين أسباب هذه التغييرات .
د- تعالج أية فرضيات ذات دلالة تمثل أساس القياس أو العرض .

٤- الاشتمال على اللغة في تقرير المراجع حول القوائم المالية عندما يعجز عن إتمام الإجراءات المطلوبة ، والنظر بعين الاعتبار إلى ما إذا كانت الإدارة قد ساهمت في عجز المراجع عن إكتمال الإجراءات (قيود النطاق) .
٥- الاشتمال على فقرة توضيحية في تقرير المراجع حول القوائم المالية للإشارة إلى المعلومات الإضافية المطلوبة والاشتمال على اللغة الملائمة بناء على ما إذا كانت المنشأة قد عرضت كل أو بعض المعلومات الإضافية المطلوبة أو أهملت كل المعلومات الإضافية المطلوبة .

وفي حين يتمثل هدف المراجع في تقييم وإعداد التقرير حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة أم لا في كل الجوانب المادية ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ، يحدد الـ SAS المتطلبات الإلزامية على المراجع لـ : (Ben Kwame,2018-PCAOB,2015)

١- قراءة المعلومات الإضافية للتعرف على أية تناقضات مادية في القوائم المالية محل المراجعة .
٢- عمل الترتيبات الملائمة مع الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة للحصول على المعلومات الإضافية قبل تاريخ إصدار تقرير المراجعة (أي ، التاريخ الذي فيه يمنح المراجع المنشأة الأذن بإستخدام تقرير المراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية محل المراجعة).
٣- التواصل مع أولئك المسئولين عن الحوكمة حول مسئولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الإضافية وأية إجراءات وثيقة الصلة يتم إجرائها والنتائج التي يتم الحصول عليها .
٤- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية محل المراجعة أو المعلومات الإضافية تحتاج إلى أية مراجعة وما إذا كان المراجع قد تعرف على أيه تناقضات مادية ،

وتتوقف خطة عمل المراجع المطلوبة على ما إذا كان المراجع قد اصبح على وعي بالتناقضات المادية قبل أو لاحقاً بعد تاريخ إصدار التقرير كالتالي :

أ- التناقضات المادية التي تم التعرف عليها قبل تاريخ إصدار التقرير ، إذا رأي المراجع أن القوائم المالية محل المراجعة يجب تعديلها ولكن الإدارة ترفض علم التعديلات الملائمة ، يجب على المراجع تعديل تقريره حول القوائم المالية محل المراجعة ، وإذا رأي المراجع أن المعلومات الإضافية المعروضة يجب تعديلها ولكن الإدارة ترفض عمل التعديلات الملائمة ، يجب على المراجع (١) الاشتمال في تقريره على فقرة توضيحية تصف التناقض المادي و(٢) الامتناع عن إصدار تقريره و(٣) الانسحاب من ارتباط المراجعة ، إذا لم يكن الانسحاب ممنوع قانونياً .

ب- التناقضات المادية التي يتم التعرف عليها بعد تاريخ صدور تقرير المراجعة ، أذا اصبح المراجع بعد تاريخ صدور تقرير المراجع على علم بالمعلومات الأخرى التي تستعدي تعديل القوائم المالية محل المراجعة مع الكشف لاحقاً عن الحقائق الموجودة في تاريخ إصدار تقرير المراجعة ، وإذا رفضت الإدارة عمل التعديلات الضرورية ، يجب على المراجع إتخاذ الإجراءات الإضافية (مثل الانسحاب من ارتباط المراجعة و/ أو التشاور مع المستشار القانوني) .

٥- مناقشة الإدارة حول أية تحريفات مادية للحقائق التي تم التعرف عليها ، وإذا رأي المراجع بعد هذه المناقشات أن التحريف المادي للحقائق لا يزال موجوداً ، وجب عليه مطالبة الإدارة بالتشاور مع طرف خارجي مؤهل (مثل المستشار القانوني) والنظر بعين الاعتبار إلى النصائح المقدمة ، وإذا رفضت الإدارة تصحيح التحريف المادي للحقائق ، وجب على المراجع اتخاذ الإجراءات الإضافية (مثل إخطار العميل كتابة بآرائه حول المعلومات أو التشاور مع مستشاره القانوني حول الإجراء الملائم) .

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

أولاً – نتائج البحث :

يمكن تقسيم نتائج البحث إلى نتائج تختص بالدراسة النظرية ونتائج تختص بالدراسة الميدانية وذلك كالتالي :

١- نتائج الدراسة النظرية والميدانية :

أ- يعد توفير التأكيد على المعلومات الإضافية أحد مفاتيح ضمان القبول الواسع للتقارير المتكاملة من قبل أصحاب المصلحة ، إلا أن الطريق إلى تحقيق هذا التأكيد لايزال طويلاً، حيث تعد عملية مراجعة المعلومات الإضافية أمراً بالغ التعقيد وتحدي جديد لمهنة المراجعة .

ب- توافر التأكيد على المعلومات الإضافية تعمل على زيادة أنشطة الإدارة التنبؤية ، حيث ترتفع مصداقية تنبؤات الإدارة عندما يدعمها نشر معلومات مستقبلية إضافية قابلة للتحقق والتأكيد .

ج- تتطلب مراجعة المعلومات الإضافية إجراءات والتي تتماثل مع إجراءات مراجعة القوائم المالية ، وتطوير إجراءات التحقق من صحة المعلومات غير المالية والمعلومات الإضافية والمستقبلية التي يحتويها التقرير .

د- صعوبة ملائمة المعايير الحالية إعداد وتقديم المراجعة والتأكيد المهني على المعلومات الإضافية ، فبالرغم من الدور المهم لمعايير المراجعة والتأكيد الحالية إلا أنها مازالت في مرحلة التطوير .

هـ - يشتمل تقرير المراجع المعياري حول المعلومات الإضافية أمتثالاً لمعيار المراجعة رقم ١٧ على الرأي حول ما إذا كانت المعلومات الإضافية معروضة بصورة عادلة في كل الجوانب المرتبطة بالقوائم المالية ككل ، وكما هو الحال مع أي رأي مراجعة .

و- أنه على المراجع الحصول على التأكيد المعقول بحيث يتوافر له الأساس المعقول لتقديم ذلك الرأي ، ووفقاً لذلك ، يشتمل معيار المراجعة رقم ١٧ على مطلب

قيام المراجع حول المعلومات الإضافية المرتبطة بالقوائم المالية ككل .

ى- يعترف معيار المراجعة الأمريكي AS 17 بأن الظروف التي في ظلها يعبر المراجع عن الرأي حول المعلومات الإضافية تختلف عن تلك الخاصة بالمراجعة المستقلة أو مراجعة القوائم المالية فحسب ، أي أن رأي المراجعة في ظل AS 17 يتم التعبير عنه ارتباطاً بالقوائم المالية ككل ، وتوفر إجراءات المراجعة حول القوائم المالية عادة الأدلة الجوهرية المرتبطة بالمعلومات الإضافية .

وبالإضافة إلى النتائج النظرية السابقة أكدت التحليلات الإحصائية ما يلي :

- عدم صحة الفرض الأول والذي ينص على "لا يوجد إطار متكامل لطبيعة مراجعة المعلومات الإضافية" .
- عدم صحة الفرض الثاني والذي ينص على "لا يمكن تطبيق متطلبات معيار المراجعة الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية" .

٢- التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الباحثة ، فإنها توصي بما يلي :

أ- إعداد معايير للمراجعة تنظم التأكيد المهني بواسطة مراجع الحسابات على التقارير المتكاملة وتحديث معيار التأكيد المهني المصري رقم ٣٠٠٠ ليواكب تحديثات نظيره الدولي من جهة ، ومعايير التصديق الأمريكية من جهة أخرى ومحاولة تطبيق المعيار الأمريكي AS 17 في البيئة المصرية .

ب- قيام مكاتب المراجعة بمصر بتصميم وتنفيذ برامج لتنمية إدراك مراجعي الحسابات – مهنياً – لمواجهة الطلب المتزايد على المعلومات الإضافية وما تتضمنه من معلومات والتأكيد عليها .

ج- ألا تقتصر الاختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط ، بل تتسع لتشمل عملية المراجعة والتأكيد على المعلومات المستقبلية والإضافية وغير المالية .

د- الاهتمام بضرورة تعميق المعرفة لدى مراجعي الحسابات في بيئة المراجعة المصرية بمفهوم وآليات ومبادئ وقواعد التقرير عن المعلومات الإضافية ومراجعتها .

هـ- نشر الوعي بين أصحاب المصلحة المحتملين عن المعلومات الإضافية مع إبراز القيمة المضافة نتيجة التأكيد المهني عليها بواسطة مراجع الحسابات .

و- هناك حاجة للمزيد من البحث خول استخدام التطورات التكنولوجية الحديثة وحوكمة الشركات لإيجاد طرق فعالة لمراجعة التقارير المتكاملة .

س- الاهتمام من جانب الشركات والجهات الرقابية والتشريعية لتطوير الإفصاح المستقبلي عن المعلومات الإضافية ، والبحث عن آليات مستجدة لتعزيزي جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية في ظل انتشار فيروس كورونا .

ف- تحديد الدور المرتقب لمراجع الحسابات في التنبؤ بالمعلومات المستقبلية في ضوء التقارير المتكاملة في ظل الأزمات المالية الحتمية لانتشار فيروس كورونا (كوفيد-١٩) في ظل معايير المراجعة الدولية .

ى- وضع أساليب تأكيد جديدة ومبتكرة للتحقيق من صحة المعلومات غير المالية والإضافية والمستقبلية التي يحتويها التقرير .

٣- الدراسات المستقبلية :

تتلخص أهم الجوانب المستقبلية المرتبطة بمتغيرات البحث بما يلي :

أ- تحليل وتقييم العوامل المؤثرة على الإفصاح الاختياري للمعلومات الإضافية بالتقارير السنوية وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة .

ب- تأثير فاعلية لجان المراجعة وجودة المراجعة على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية .

ج- أثر التكامل بين حوكمة الشركات ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات المستقبلية الإضافية في ظل تسوق رأي المراجع .

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

١- د/ محمد إسماعيل عبدالله ، "مدى مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة الايضاحات المتممة والمعلومات المرافقة للقوائم المالية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ٣٤٥ – ٣٤٧ .

٢- **معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)** ، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" ، ص ٦ .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Abozaid, E., Elshaabany, M. & Diab, A., "The impact of audit quality on narrative disclosure: evidence from Egypt", ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, Vol. 24 No. 1, pp. 1-15.

2- Agyei-Mensah, B., Agyemang, O., & Ansong, A. (2019) "Audit committee effectiveness, audit quality and internal control information disclosures: and empirical study", ***Corporate Governance Models and Applications in Developing Economies***, Ch1, pp. 1-22.

3- Buertey, S. & pae, H., (2020), "Corporate governace and forward-looking disclosure: evidence from a developing country, ***Journal of African Business***, https://doi.org/ 10.1080/15228916.2020.1752597.

4- Ben Kwame Agyei-Mensah, B., (2018), "The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality", ***African Journal of Economic and Management Studies***, Vol. 10 No. 1, pp. 17-31.

1- **GAAS**, May 15, 2009, "AICPA Proposed Statement on Auditing Standard, Required Supplementary Information", GAAS UPDATE SERVICE, Volume 09, Issue 09, P: 2-3.

2- Hassan, L., Saleh, N. & Ibrahim, I. (2020) "Board diversity, company's financial performance and corporate social responsibility information disclosure in Malaysia" ***International Business Education Journal***, Vol. 13 No. 1, pp.

3- Huong, T., Tien, N. & Thu, H., (2020) "Factors affecting voluntary information disclosure on annual reports: listed companies in Ho Chi Minh city stock", ***Journal of Asian Finance, Economics and Business***, Vol. 7 No 3, pp. 53-62.

4- Kevin M. O'Neill, February 12 , 2014, "Public Company Accounting Oversight Board ; Order Granting Approval of Proposed Rules", Auditing Standard No. 17, Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements, and Related Amendments to PCAOB Standards", **Securities and exchange commission**, Release No.34-71525;File No.PCAOB-2013-02.

5- 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 posyed in Federal Register", Puplic Administration, **News Papers**, http;//search.proqiest.com/ docview/1499496731?accountid=63189.

6- Kevin M. O' Neill, 2014, "Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Proposed Rules", Auditing Stanfard No. 17, Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements, and Related Amendments to PCAOB Standards, p.59.

7- Mahboub, B., (2019), "The determinants of forward-looking information disclosure in annual reports of Lebanese commercial banks", ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, Vol. 23 No. 4, pp. 1-18.

8- Nofianti, L., Anitaa, R., Anugerah, R., Abdillah, M. & Zakaria, N. (2018), "Environmental information disclosure and firm valuation: corporate governance as moderating variable", ***International Journal of Engineering & Technology***, Vol. 7, pp. 114-117.

9- Notice of Filling 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 Federal Register, Targeted News Service, November 2016.

10- Parshakov, P. & Shakina, E. (2020) "Do companies disclose intellectual capital in their annual reports? New evidence from explorative content analysis", ***Journal of Intellectual Capital***, DOI 10.1108/JIC-03-2019-0040 .

11- PCAOB, 2013, "Auding Standard No.17- Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards", www.Pcaobs.org , p: 2,3 .

12- PCAOB, 2015, "PCAOB Auding Standard No.17- Auding Supplemental Informa Accompanying Audited Financial Statements", Georgiades, George, CPA, Miller GAAS Update service 15.13, , p: 1-2.

13- PCAOB, 2011, "Proposed Auditing Standard-Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards", PCAOB Rulemaking Docket Matter No.36, www.Pcaobus.org , p: 2-3 .

14- PCAOB, 2015, "PCAOB Auditing Standard No.17- Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements", Georgiades, George, CPA, Miller GAAS Update service 15.13, , p: 1.

15- PCAOB, 2015, PCAOB Auditing Standard No.17, Audfiting Supplemental Accompanying Audited Financial Statements .

16- PCAOB, 2013, Auditing Standard No.17- Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, P.71.

17- PCAOB , 2011, Proposed Auditing Standard- Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards.

18- Sumona Ghosh, S. (2020), "Narrative Analysis of Annual Reports—A Study of Corporate Social Disclosure in the Pre- and Post-Mandate Period", ***Mandated Corporate Social Responsibility***, pp 45-83.

19- Targeted News service, 2016, "Notice of Filing if proposed Rules on Auditing Standard No.17, Auditing Supplemental Information Accompanying Auditing 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:9-10.

20- Zaini, S., Sharma, U., Samkin G. & Davey, H. (2020), "Impact of ownership structure on the level of voluntary disclosure: a study of listed family-controlled companies in Malaysia", ***Accounting Forum Journal***, Vol. 44 No. 1, pp. 1-33.