# A Proposed Model to Determine the Auditor's Responsibility for Auditing Other Information Accompanying the Financial Statements

https://www.doi.org/10.56830/RCLG6375

**Eid Mahmoud Abozaid**

*Associate Professor at the College of Business, Jouf University, Saudi Arabia*
*Faculty of Commerce, Beni-Suef University, Egypt*
emabozaid@gmail.com

## Abstract:

The aims of this research to develop a proposed model to determine the auditor's responsibility for auditing other information accompanying the financial statements, through studying and analyzing professional Standard and Literature review, with regard to the auditor's responsibility for other information accompanying the financial statements. The problem of the research is to find out what the local and international professional Standard have concluded with regard to the auditor's responsibility for other information accompanying to the financial statements. The result shows that the auditor's responsibility for other information accompanying the financial statements in the context of auditing the financial statements is determined in the light of the Egyptian Standard on Auditing (720), and International Standard on Auditing (ISA 720) and its amendments, and that this responsibility in the Egyptian professional environment is still suffering from Insufficiency as a result of not keeping up with the amendments at the international level, and in a context other than auditing the financial statements, the auditor's responsibility for other information accompanying the financial statements is determined as an professional assurance service, and that responsibility is determined in light of the Egyptian Professional assurance standard (3000) and its international assurance standard (ISA 3000 ) and its modifications.

**Keywords:** Responsibility of The Auditor, Attachments to The Financial Statements, Assurance Professional Service.


CC BY

International Journal of Accounting and Management Sciences
(Special Issue – Arabic - December 2022)
https://scipubhouse.com/?page_id=1035

# نموذج مقترح لتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية

**د. عيد محمود أبوزيد**
أستاذ مساعد -كلية الأعمال – جامعة الجوف – المملكة العربية السعودية
أستاذ مساعد -كلية التجارة – جامعة بني سويف -مصر

**ملخص البحث**

يستهدف البحث وضع نموذج مقترح لتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية. وتتمثل مشكلة البحث في الوقوف على ما انتهت اليه الإصدارات المهنية المحلية والدولية فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية.

وتوصلت النتائج إلى أن مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية تتحدد في ضوء معيار المراجعة المصري (٧٢٠)، ومعيار المراجعة الدولي (ISA ٧٢٠) المناظر له وتعديلاته، وأن تلك المسئولية في البيئة المهنية المصرية ما زالت تعاني من قصور نتيجة عدم مواكبة التعديلات على المستوى الدولي، وفي سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية تتحدد مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية كخدمة مهنية توكيدية غير تقليدية، وتتحدد تلك المسئولية في ضوء معيار التوكيد المهني المصري (٣٠٠٠)، ونظيره الدولي (ISA ٣٠٠٠) وتعديلاته.

**الكلمات المفتاحية:** مسئولية مراجع الحسابات، مرفقات القوائم المالية، خدمة مهنية توكيدية.

## 1. مشكلة البحث

يحتاج أصحاب المصالح معلومات غير مالية عن الأداء الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي، والحوكمة، بالإضافة إلى الحاجة لتفسير المعلومات المالية، ومعرفة ما يحيط بالمنشأة من مخاطر مما شكل دافعًا لتطوير نظم معلومات المحاسبة المالية لتوفير تلك المعلومات في ظل القصور في التقارير المالية الحالية، من خلال توفير تقارير أخري بخلاف القوائم المالية مثل التقارير الاستراتيجية، تقرير الحوكمة، تقرير المسئولية الاجتماعية، وتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية (حسين، ٢٠٢٠)، (Adhariani & De Villiers, 2019); (رميلي، ٢٠٢٠); (Rutherford.B, 2018) (Akisik & Gal, 2019).

وبالرغم من ذلك التوسع في مستوى الإفصاح سواءً بشكل إلزامي وفاءًا للمتطلبات القانونية والتنظيمية، أو بشكل اختياري وفاءًا لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، إلا أن بعض منشآت الأعمال استغلت زيادة مستوى الإفصاح في تضليل مستخدميه؛ أو تحسين صورة المنشأة بشكل يُخالف الواقع؛ أو تغطية عمليات تلاعب بالأرباح؛ أو تنفيذ تصرفات غير قانونية (حسين، ٢٠٢٠)، (محمود، ٢٠١٨) ، فضلاً عن اختيار المديرين التنفيذيين نغمة الإفصاح المناسبة للأخبار سواء الجيدة أو السيئة من خلال المحتوى الإخباري المتعلق بالإفصاح الوصفي بالتقرير السنوي بغرض التأثير على سوق المال (حسين، ٢٠٢٠)، ويسبب ذلك تشويش وارباك للمستخدمين (Kılıç & Kuzey, 2018)، وصعوبة تفسير تلك المعلومات


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

ومن ثم قابلية أقل للقراءة(Akisik & Gal, 2019) ، ونتج عن ذلك مخاوف بشأن مصداقية تعدد المعلومات المفصح عنها (Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C., 2019).

وكان لا بد من استجابة مهنة المراجعة للحد من مخاوف أصحاب المصالح بشأن مصداقية المعلومات الأخرى المفصح عنها بخلاف القوائم المالية، حيث أصبحت خدمة مراجعة القوائم المالية فقط لا تلبي ذلك، من خلال التوسع في مسئولية مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية سواءً في سياق مراجعة القوائم المالية أو تقديم خدمة توكيد مهني عن تلك المعلومات (Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C., 2019) ، (محمود، ٢٠١٨)، (الصياد، ٢٠١٢)، وهناك شبه اتفاق بين الدراسات السابقة في عديد من الدول بأن خدمة التوكيد المهني على الإفصاح غير المالي تضيف قيمة للمنشأة من خلال إضفاء المصداقية على المعلومات المفصح عنها، وأن مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية يزيد من مستوى الثقة والشفافية في تلك المعلومات من خلال توافر خاصية الملائمة وإمكانية الاعتماد عليها (Akisik & Gal, 2019)، (الصياد، ٢٠١٢)، (الصيرفي، ٢٠١٩) مما شكل طلباً على دور مراجع الحسابات بشأن تلك المعلومات.

وتمثل المراجعة الخارجية نشاطًا مضيفًا للقيمة (حسبالله، ٢٠١٥) ، حيث تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين لتلك القوائم، من خلال إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق (IAASB, 2018).

وطبقًا لمعايير المراجعة، فإن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية تخرج عن نطاق مراجعة القوائم المالية وإيضاحاتها، ومع عدم توافر الفهم الكافي لمستخدمي القوائم المالية لدور ومسئوليات مراجع الحسابات بشأن حدود مسئوليته عن القوائم المالية، ومرفقاتها (Briem & Wald, 2018)، قامت بعض المنشآت بالتوسع في مرفقات القوائم المالية، اعتمادًا على رأى مراجع الحسابات غير المتحفظ عن القوائم المالية واعتقادًا لدى بعض المستخدمين بأن ذلك الرأي يشمل مرفقات القوائم المالية، وخاصة أن إشارة مرجع الحسابات إلى المعلومات الأخرى قد يُنظر إليه من قبل المُستخدمين بأنه مصداقية لتلك المعلومات (Lopes & Coelho, 2018).

ونتيجة لذلك التباين بين إدراك مستخدمي القوائم المالية لمسئوليات مراجعي الحسابات وبين إدراك مراجعي الحسابات لمسئولياتهم ظهرت فجوة التوقعات في المراجعة (الشيخ، ٢٠١٧) ؛ (أحمد، ٢٠١٧)، والتي تُعرف بأنها الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من مراجعي الحسابات وبين أدائهم كما يدركه المجتمع (Porter, 1993) ،وتُمثل فجوة التوقعات في المراجعة أحد المشكلات التي كانت وما تزال تواجه المهنة، وما زال يثار تساؤلات من أطراف المجتمع عن دور ومسئوليات مراجع الحسابات فيما يتعلق بالعديد من الأمور، ونتج عن ذلك فقدان الثقة في المهنة مما كان سبباً لاهتمام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة تضييق تلك الفجوة من خلال توسيع مسئوليات مراجع الحسابات (علان، حكمت صلاح على؛ هندي، نصر الدين محمد على؛ يني، شريف شفيق؛ أبو الوفا، ناصر محمد أنور، ٢٠١٧)، ولذلك عندما تُرفق معلومات أخري بالقوائم المالية التي تم مراجعتها قد يعتقد مستخدمي تلك القوائم بأن رأى مراجع الحسابات يُعبر عن رأيه في تلك المعلومات من حيث إبداء تأكيد إيجابي، مما يزيد من فجوة التوقعات.

ولذلك بذلت المنظمات المهنية الدولية العديد من الجهود لتضييق تلك الفجوة، ومن بين تلك الجهود تطوير شكل، ومحتوى تقرير مراجع الحسابات من خلال تعديل معيار المراجعة الدولي (IAS ٧٠٠) بشأن تكوين


CC BY

الرأي والتقرير عن القوائم المالية (أحمد، ٢٠١٧)، والذي أضاف فقرات أخري لتقرير مراجع الحسابات، ومنها فقرة خاصة بالمعلومات الأخرى، وبذلك توسعت مسئوليات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية والتي حددها معيار المراجعة الدولي ISA ٧٢٠)) وتعديلاته.

وتتمثل مشكلة البحث: في الإجابة على التساؤلات التالية: ما مرفقات القوائم المالية من منظور محاسبي ومهني؟ وما مدى مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية في ضوء الإصدارات المهنية المحلية والدولية؟

## 2. هدف البحث

يستهدف البحث وضع نموذج مقترح لتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية.

## 3. أهمية ودوافع البحث

تتمثل أهمية البحث في تحديد مدى مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية في ظل اهتمام المنظمات المهنية الدولية بذلك لمحاولة تضييق فجوة توقعات المراجعة، ومن أهم دوافع البحث هو محاولة تضييق الفجوة البحثية في مجال مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في ظل تزايد مستوى الإفصاح المحاسبي بتلك المرفقات واعتماد أصحاب المصالح على المعلومات المُفصح عنها في اتخاذ قراراتهم وتقييم أداء المنشأة، وفي ظل عدم وضوح مسئولية مراجع الحسابات بشأن تلك الإفصاحات.

## 4. حدود البحث

يقتصر البحث على تناول دراسة وتحليل مدى مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية وفى سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية من منظور المعايير المهنية المحلية والدولية.

## 5. خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث، وفى ضوء حدوده يتم استكماله على النحو التالي:

١/٥ مرفقات القوائم المالية من منظور محاسبي ومهني

٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية

١/٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية

٢/٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية

٣/٥ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المستقبلية


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

**١/٥ مرفقات القوائم المالية من منظور محاسبي ومهني**

تُعرف القوائم المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري المُعدل رقم (١) " عرض القوائم المالية " لعام ٢٠١٩ بأنها القوائم المُعدة لمقابلة احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات؛ وتتضمن قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الدخل الشامل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، والإيضاحات المتممة والتي تُعرف بأنها تحتوي على معلومات تقدم شرحًا وصفيًا أو تفصيلاً للبنود المعروضة بالقوائم المالية ومعلومات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك القوائم، وأية معلومات إضافية ذات صلة ولازمة لفهم أيً من القوائم المالية (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٩).

وطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA ٢٠٠))، تُشير القوائم المالية إلى المجموعة الكاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المطبق، وتتضمن تلك القوائم معلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات التي تتضمن معلومات توضيحية أو وصفية في صُلب القوائم المالية، أو في الإيضاحات، أو متضمنة فيها إشارات مرجعية (IAASB, 2018).

يتضح للباحث وجود اتفاق بين معايير التقرير المالي ومعايير المراجعة في تحديد محتوى القوائم المالية بأنها تشتمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية، إلا أن الاختلاف في المعلومات الأخرى التي تدخل في نطاق القوائم المالية، ففي حين اعتبرت معايير التقرير المالي المعلومات الإضافية ذات الصلة واللازمة لفهم أيً من القوائم المالية، فإن معايير المراجعة أكدت على أن الإشارة للقوائم المالية بالمعلومات الأخرى تعتبر جزء من القوائم.

ويهدف التقرير المالي ذي الغرض العام إلى توفير معلومات مالية مفيدة لمتخذي القرارات عن المنشأة المُعدة للتقرير، ومنها معلومات عن موارد، والمطالبات على المنشأة، ومعلومات عن التغيرات فيهما، ومعلومات عن كفاءة وفعالية أداء الإدارة في استخدام مواردها (IASB, 2018).

ويوجد اتفاق مهني وأكاديمي بين معايير التقرير المالي والدراسات السابقة على أن التقارير المالية لا تُوفر جميع المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح والتي تساعدهم في تقييم الأداء الكلي للمنشأة وبشكلٍ خاص المعلومات غير المالية وما يتعلق بالمسئولية البيئية والاجتماعية والحوكمة، وللوفاء بتلك الاحتياجات ظهر مفهوم جديد وهو تقارير الأعمال المتكاملة (Briem & Wald, 2018)؛ (المرضي، محمد أمبارك؛ و السجيني، صبري عبد الحميد السيد، ٢٠١٩)؛ (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٩)، وأيضًا يتم توفير معلومات غير مالية ومستقبلية عن المنشأة من خلال المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية كمدخل للحد من الفجوة المعلوماتية وتخفيف مشكلة الوكالة (حسبالله، ٢٠١٥).

وعلى مستوى البيئة المصرية، فإن معيار المحاسبة المصري رقم (١) المُعدل لعام ٢٠١٩، أشار إلى أن العرض العادل للقوائم المالية يتضمن إلى جانب الالتزام بالمعايير المحاسبية أن يتم عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث وظروف على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، وأكد المعيار على أن العديد من المنشآت تعرض خارج قوائمها تقارير تتضمن معلومات تُمثل كحد أدني ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى ذات الصلة، ومن بين تلك المعلومات التي تتناولها تلك التقارير أسباب الملامح العامة للأداء المالي، والعوامل التي تُحدد الأداء المالي بما في ذلك التغيرات في بيئة الأعمال وأثرها


CC BY

على المنشأة وكيفية الاستجابة لها، وكذلك عرض تقارير وقوائم إضافية مثل التقارير البيئية، والتي تخرج عن نطاق القوائم المالية (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٩)،.

وطالب معيار المحاسبة المصري المُعدل رقم (١) والإفصاح تحت عنوان " إفصاحات أخري" عن بعض البنود ما لم يتم الإفصاح عنها في مرفقات القوائم المالية وهى مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس، وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية، اسم الشركة الأم، ومدة أجل المنشأة إذا كان محدد (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٩)،.

وألزمت القوانين ذات الصلة بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم الميالة، حيث تطلب قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بالإفصاح عن تقرير مجلس الإدارة مع القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها. وألزمت المادة رقم (٦) من قانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٨ بتعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بتقديم تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها، ويتم إخطار الهيئة العامة للرقابة المالية بالقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها، وتقرير مجلس الإدارة قبل شهر من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، والإفصاح عن الظروف الجوهرية التي تؤثر على نشاط المنشأة أو مركزها المالي (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٨).

وفى ذات السياق، صدرت متطلبات تنظيمية للتوسع في الإفصاح غير المالي منها قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقًا لآخر تعديل ٢٠٢٠، والتي ألزمت الشركات المُقيدة بالبورصة بنشر ملخص لتقرير مجلس إدارتها، ونشر القوائم المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراقب الحسابات عنها وملاحظات الهيئة العامة للرقابة المالية عليها (إن وجدت)، وأن يتضمن تقرير مجلس الإدارة معلومات بشأن مجلس الإدارة وعدد مرات انعقاده، ولجنة المراجعة وعدد مرات انعقادها، ومتوسط عدد العاملين خلال السنة ومتوسط دخلهم (الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٢٠)، وحدد الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها مثل أهداف المنشأة وطبيعة نشاطها، الخطط والاستراتيجيات المستقبلية للمنشأة، الكفاءات الإدارية بالمنشأة ونظم التدريب والإثابة والرعاية للعاملين بها، هيكل الملكية، تشكيل مجلس الإدارة ولجانه وما يتقاضاه، تقرير مدى الالتزام بالحوكمة، والمخاطر وسبل إدارتها (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦)، وأيضاً حدد الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المُقيدة عن أداء الاستدامة، متطلبات الإفصاح عن حماية البيئة، المسئولية الاجتماعية، والحوكمة (البورصة المصرية، ٢٠١٩).

وطبقًا لمعيار المراجعة المصري(٧٢٠) فإن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية هي المعلومات المالية وغير المالية المدرجة بالتقرير السنوي بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها، وحدد دليل مبادئ حوكمة الشركات المصري مكونات التقرير السنوي مثل معلومات عن تحليل المركز المالي للمنشأة، تقرير عن الحوكمة، تقرير عن المسئولية الاجتماعية والبيئية للمنشأة، وتقرير عن مناقشة الإدارة التنفيذية للأداء المالي للمنشأة.

وعلى المستوى المهني في البيئة الدولية، عرف المعيار الدولي ISA) ٧٢٠) المعلومات الأخرى بأنها المعلومات المالية أو غير المالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها) والمدرجة في التقرير السنوي للمنشأة (IAASB, 2018) ،ويُعرف التقرير السنوي بأنه وثيقة، أو مجموعة من الوثائق، يتم إعدادها بشكل سنوي من قبل الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة وفقاً للقانون أو اللوائح أو العرف، والغرض منه هو توفير معلومات لأصحاب المصالح عن المنشأة، متضمنةً القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات ومعلومات أخري عن تطورات المنشأة، وتوقعاتها المستقبلية والمخاطر والحوكمة؛ وذلك


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

التعريف بغض النظر عن طريقة اتاحته للمستخدمين سواءً مطبوعًا، أو إلكترونياً على موقع المنشأة. (IAASB, 2018)

ويختلف التقرير السنوي في طبيعته وغرضه ومحتواه عن التقارير الأخرى، مثل التقرير المُعد لتلبية احتياجات المعلومات لأصحاب المصالح أو تقرير مُعد للالتزام بمتطلب تنظيمي، ومن الأمثلة على التقارير التي، عند إصدارها كمستندات قائمة بذاتها، لا تكون جزءًا من مجموعة المستندات التي تشتمل على تقرير سنوي (تخضع للقانون أو اللوائح أو العرف)، وبالتالي فهي ليست معلومات أخرى ضمن نطاق المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مثل تقرير المسئولية الاجتماعية، وتقرير الاستدامة (IAASB, 2018).

وأشار معيار المراجعة الدولي (ISA ٧٢٠) إلى أنه عندما يتطلب إطار التقرير المالي إفصاحات محددة ولكنه يسمح بوضعها خارج القوائم المالية، فإن مثل هذه الإفصاحات تُصبح مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي ولذلك تشكل جزءًا من القوائم المالية. وبناءً على ذلك، فإنها لا تُشكل معلومات أخرى ينطبق عليها المعيار الدولي (IAS ٧٢٠).

وعلى المستوى المهني في البيئة الأمريكية، صدر المعيار الأمريكي SAS 137 ليتفق مع المعيار الدولي (ISA 720) في مفهوم المعلومات الأخرى بأنها تتضمن المعلومات غير المالية والمعلومات المالية مثل المبالغ أو البنود الأخرى التي تكون مماثلة للمبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية أو لتلخيصها أو تقديم المزيد من التفاصيل حول المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية والمبالغ الأخرى أو البنود الأخرى التي أطلع عليها مراجع الحسابات بها أثناء عملية المراجعة، وذلك بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها . (AICPA, 2020)

وتتضمن مرفقات القوائم المالية معلومات أخرى، ومنها تقرير الإدارة، تعليقات وتحليلات الإدارة، أو التقارير التي تصدر من قبل المسئولين عن الحوكمة، بيان رئيس مجلس الإدارة، تقرير حوكمة المنشأة، تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر، الملخصات المالية، بيانات التوظيف، النفقات الرأسمالية المخططة، والنسب المالية(AICPA, 2020) .

ويستخلص الباحث مما سبق، إلى وجود قصور في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما تطلب مزيد من الإفصاحات وذلك من خلال التوسع في مرفقات القوائم المالية، وأن تلك المرفقات اختلفت من حيث محتواها بين المتطلبات وفق احتياجات أصحاب المصالح، الدراسات السابقة، المتطلبات المهنية، والمتطلبات التنظيمية.

ويوجد اتفاق بين المنظمات المهنية على مستوى البيئة المصرية، والدولية، والأمريكية، على مفهوم المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية، بأنها المعلومات المالية وغير المالية بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها، وأن القوائم المالية الكاملة تتضمن القوائم المالية وإيضاحاتها وأيه معلومات إضافية لفهم أي من مكونات ومحتويات تلك القوائم والمعلومات التي تتضمن الإشارة إلى تلك القوائم.

ومع تزايد عدد منشآت الأعمال التي قامت بالإفصاح ضمن مرفقات القوائم المالية عن الجوانب البيئية والاجتماعية والاستدامة داخل تقاريرها السنوية، زادت حاجة مستخدمي تلك المعلومات إلى إضفاء المصداقية وامكانية الاعتماد على تلك المعلومات (Maroun, 2019)؛ (منصور، ٢٠١٨)، وذلك حتى يمكن الاعتماد على مرفقات القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد مسئولية ودور مراجع الحسابات عن تلك


CC BY

المرفقات سواءً في سياق مراجعة القوائم المالية أو سياق آخر بخلافه، وذلك على النحو الذي سيتم توضيحه في الجزء التالي:

**٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة مرفقات القوائم المالية من منظور الإصدارات المهنية والدراسات السابقة**

يتضح للباحث في ضوء التعرف على، وتحديد مرفقات القوائم المالية، أن دوافع تحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية تتمثل في:

- توسع منشآت الأعمال في الإفصاح ضمن مرفقات القوائم المالية.
- عدم وضوح مسئولية مراجع الحسابات عن تلك المرفقات لأصحاب المصالح.
- عدم تطوير معايير المراجعة المصرية في ظل تعديلات معايير المراجعة الدولية.

ويترتب على ما سبق، زيادة فجوة التوقعات في المراجعة مما يتطلب معه تحديد الموقف المهني بشأن مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية، ومهنيًا يتم معالجة ذلك على النحو التالي:

أولاً: مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية، تعتبر مرفقات القوائم المالية خارج نطاق مراجعة القوائم المالية متضمنةً إيضاحاتها المتممة، وتتحدد مسئولية مراجع الحسابات في ضوء معيار المراجعة المصري(٧٢٠)، ونظيره الدولي (IAS٧٢٠) وتعديلاته.

ثانياً: مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية، يتم معالجتها في حالتين:

الحالة الأولي: طلب خدمة مهنية مستقلة لمرفقات القوائم المالية، وهي خدمة التصديق المهني* لأن تلك المرفقات خارج نطاق القوائم المالية وتتضمن معلومات مالية وغير مالية، وتتحدد مسئولية مراجع الحسابات عنها في ضوء معايير التصديق المهني الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وذلك كونها خدمات تصديقية.

الحالة الثانية: طلب خدمة مهنية مستقلة للقوائم المالية بالتكامل مع مرفقات القوائم المالية، وهي ما يُعرف حالياً "تقارير الأعمال المتكاملة"، وهي خدمة توكيد مهني وتتحدد مسئولية مراجع الحسابات عنها في ضوء معيار التوكيد المصري(٣٠٠٠)، ونظيره الدولي (IAS ٣٠٠٠).

ويمكن للباحث وضع توصيف مهني للخدمات المهنية عن مرفقات القوائم المالية وذلك كخدمات مستقلة واختيارية للحالتين السابقتين في الجزء التالي من البحث، وذلك من منظور الإصدارات المهنية المحلية والدولية.

**١/٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية**

تُعرف مراجعة القوائم المالية بأنها عملية منظمة تهدف لإبداء رأى فني مُحايد عن مدى صدق وعدالة إعداد وعرض القوائم المالية لمنشأة معينة، وتوصيل النتائج التي تم التوصل اليها للمستخدمين (الشيخ، ٢٠١٧). وطبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (IAS ٢٠٠) فإن هدف مراجعة القوائم المالية هو تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية من خلال إبداء مراجع الحسابات لرأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية بصورة عادلة وفق إطار التقرير المالي المُطبق. وطبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (IAS ٧٠٠)، فإن هدف مراجع الحسابات من عملية المراجعة هو تكوين رأى عن


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

القوائم المالية استنادًا إلى تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من جمع وتقييم أدلة الاثبات التي تم الحصول عليها، وإبداء ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب (IAASB, 2018).

وطبقاً للمتطلبات التنظيمية، تلتزم منشآت الأعمال بإرفاق تقرير مراجع الحسابات بالقوائم المالية، ويشير رأى مراجع الحسابات غير المُتحفظ والوارد بتقريره عن عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية تُعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها، ولذلك لا تفيد تلك المعلومات فقط كثيرًا من المستخدمين (McEnroe, Du, & Sullivan, 2017)

* يستخدم مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (**IAASB**) مصطلح **Assurance** بينما يستخدم **AICPA** و **PCAOB** مصطلح **Attestation** (رميلى،٢٠٢٠)، ولأغراض الاتساق يستخدم الباحث مصطلح التوكيد المهني.

ويتحدد نطاق مسئولية مراجع الحسابات وفق نطاق عملية المراجعة والذي يُحدده العقد المبرم بين مراجع الحسابات والمنشأة عميل المراجعة عند تعيينه (صالح، ٢٠١٦)، ورغم ذلك فإن مراجع الحسابات مسئولاً أمام الأطراف الأخرى أو ما يعرف بالطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بخلاف الطرف المتعاقد معه، وذلك في حالة ثبوت إهمال أو تقصير من مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية ووقوع ضرر نتيجة الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات الذي لم يُعبر بصدق عن حقيقة القوائم المالية الصادر عنها تقرير المراجعة (الخولي، ٢٠١٥).

والقوائم المالية التي تقع في نطاق عملية المراجعة هي المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام والتي من بينها الإيضاحات المتممة، وبذلك تتفق معايير المحاسبة مع معايير المراجعة في تحديد الإيضاحات المتممة باعتبارها جزءً من القوائم المالية، ومن ثم مسئولية مراجع الحسابات تجاه المعلومات الواردة بتلك الإيضاحات هي ذات المسئولية عند تحديد اجراءات عملية المراجعة، ومن ثم فإن المعلومات الأخرى تتضمن مرفقات القوائم المالية بخلاف الإيضاحات المتممة والتي يوجد اتفاق مهني بأنها ضمن التقرير السنوي.

وتتحدد مسئولية مراجع الحسابات في البيئة المهنية المصرية فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة بالقوائم المالية في مصر، في ضوء معيار المراجعة المصري رقم(٧٢٠) والتي حددت تلك المسئولية في قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وليست من مسئوليته التقرير عنها.

وأيضًا معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) تقرير مراجع الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، حدد مسئولية مراجع الحسابات بشأن المعلومات الإضافية التي لم تتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها، حيث أكد المعيار بأن مسئولية مراجع الحسابات بشأن تلك المعلومات يتم طبقاً للمعيار (٧٢٠)، يضاف لذلك مسئولية أخرى وهى ضرورة تمييز تلك المعلومات الإضافية عن القوائم المالية التي تم مراجعتها وذلك حتى لا يُساء تفسيرها بأنها ضمن نطاق مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، وذلك التمييز يتم من خلال قيام مراجع الحسابات بالإجراءات التالية:

- دراسة ما إذا كانت المعلومات الإضافية قد تم عرضها بطريقة تُفسر بأنها تم تغطيتها من مراجع الحسابات، وفى تلك الحالة يُطلب من الإدارة أمرين: الأول تغيير طريقة عرض تلك المعلومات،


CC BY

مع الاشارة إلى أنها " لم تتم مراجعتها"، والأمر الثاني إزالة أي إشارة في القوائم المالية لتلك المعلومات.

- تحديد أرقام الصفحات التي تعرض فيها القوائم المالية التي تم مراجعتها في حالة أن القوائم المالية تعرض في مستند يحتوي على معلومات أخري.
- أن يشرح مراجع الحسابات في تقريره أن المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها، وذلك في حالة أن عرض المنشأة للمعلومات الإضافية لا يفرق بصورة كافية عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

ورغم ذلك فإن معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) لا يتوافق مع نظيره الدولي (IAS ٧٠٠) بشأن التقرير عن مسئولية مراجع الحسابات تجاه المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية، حيث لم يتطلب إضافة فقرة خاصة بالمعلومات الأخرى.

ونظرًا لأنه من أسباب فجوة التوقعات في المراجعة قصور معايير المراجعة في تناول توقعات المستفيدين، أو عدم تحديد مسئولية المراجع بصورة واضحة، أو زيادة توقعات مستخدمي القوائم المالية لحدود تلك المسئولية (الشيخ، ٢٠١٧)، فإن عدم تعديل معايير المراجعة المصرية يزيد من فجوة التوقعات حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن لمراجع الحسابات دور في إضفاء المصداقية والثقة في المعلومات الأخرى، في حين أنه لا يبدى رأيًا عن تلك المعلومات، ولذلك وفاءًا لمسئوليته تجاه المعلومات الأخرى وفق المعايير الدولية وتعديلاتها، يتطلب الإفصاح عنها في تقريره عن عملية المراجعة كمحاولة لتضييق فجوة توقعات المراجعة.

وعلى مستوى البيئة المهنية الدولية، قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي بتعديل معيار المراجعة الدولي (IAS ٧٢٠) بشأن مسئوليات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى، حيث وسع من مسئولية مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى، من خلال قراءة ودراسة المعلومات الأخرى للنظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى وكلاً من القوائم المالية والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، وكذلك تقييم مدى وجود تحريفات جوهرية بتلك المعلومات، والاستجابة بشكل مناسب عندما يحدد عدم اتساق جوهري أو وجود تحريف جوهري بالمعلومات الأخرى ثم إعداد تقرير وفقاً للمعيار؛ ولا يُعد مراجع الحسابات مسؤولًا عن توفير تأكيد على المعلومات الأخرى، وللوفاء بتلك المسئولية يقوم مراجع الحسابات بأداء الاجراءات التالية: (IAASB, 2018)

**1) الحصول على المعلومات الأخرى:**

تُعد الإدارة هي المسئولة عن إعداد المعلومات الأخرى تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة، ويقوم مراجع الحسابات بإجراء مناقشة مع الإدارة حول تحديد المستندات التي تُشكل التقرير السنوي، وتوقيت إصدارها، ثم تحديد التوقيت المناسب للحصول على النسخة النهائية من تلك المستندات قبل تاريخ تقرير عملية المراجعة، وفى حالة عدم توافر بعض أو كل المستندات التي تشتمل على التقرير السنوي إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، يُطلب من الإدارة تقديم إقرار مكتوب بتوفير النسخة النهائية من تلك المستندات عند توافرها وقبل إصدارها حتى يستطيع مراجع الحسابات إكمال الاجراءات المطلوبة منه وفق هذا المعيار الدولي (IAS ٧٢٠).

**2) قراءة ودراسة المعلومات الأخرى:**

بعد حصول مراجع الحسابات على المعلومات الأخرى يتم قراءتها ودراستها (النظر فيها) مع التحلي بنزعة الشك المهني، مثل إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

للمعلومات الأخرى التي تكون غير متسقة مع القوائم المالية، أو المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، ويبدأ ذلك بتحديد فريق العمل المناسب لدراسة وقراءة المعلومات الأخرى، حيث يقوم الشريك المسئول عن الارتباط بتحديد خبرة أعضاء فريق الارتباط ومدى توافر المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.

١/٢ دراسة (النظر في) ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، ويتم ذلك من خلال تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى الواردة بالمعلومات الأخرى والتي تُمثل ملخص أو توضيح لمعلومات بالقوائم المالية مثل الجداول والرسوم البيانية أو تفاصيل رصيد حساب أو وصف نتائج مالية، ويتم اختيار بعض تلك المبالغ أو البنود الأخرى في ضوء الحكم المهني لمراجع الحسابات مثل الأهمية النسبية أو حساسية المبلغ أو البند الأخر الذي يتم عرضه وفق مبدأ الأهمية النسبية، ويقوم مراجع الحسابات بتنفيذ اجراءات لتحديد عدم الاتساق، ومن تلك الاجراءات مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، ومقارنة الكلمات المستخدمة، وملاحظة الاختلافات التي تعني معاني مختلفة عن المقصودة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ فى المعلومات الأخرى والمبلغ بالقوائم المالية وإجراء مقارنة بين تلك المطابقة والمعلومات الأخرى، وتقويم طريقة عرض المعلومات الأخرى بالقوائم المالية.

٢/٢ دراسة (النظر في) ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراجع الحسابات أثناء المراجعة، وتشمل تلك المعرفة كافة المعلومات الأخرى التي حصل عليها مراجع الحسابات أثناء فهمه للمنشأة وبيئتها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي (IAS ٣١٥)، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل اليها، وأيضًا فإن مدى الحصول على تلك المعرفة من توثيق أعمال المراجعة ذات الصلة أو توجيه استفسارات لفريق ارتباط المراجعة هي مسألة حكم مهني لمراجع الحسابات.

٣/٢ الانتباه الدائم للإشارات التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكل جوهري، حيث أن المعلومات الأخرى قد تتضمن معلومات عن أمور لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها، وفى تلك الحالة يجب أن ينتبه مراجع الحسابات إلى احتمال أن تحتوى المعلومات الأخرى على خطأ جوهري أو مضلل، وكذلك عبارات مُعدة بإهمال، أو حذف أو تجاهل معلومات ضرورية، وذلك من خلال دراسة الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضو فريق الارتباط الذى يقرأ تلك المعلومات الأخرى، والمعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، وكذلك حالات عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى التي تدعو مراجع الحسابات إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكل جوهري.

**3) الاستجابة عندما يوجد عدم اتساق جوهري أو وجود تحريف جوهري بالمعلومات الأخرى:**

١/٣ الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكل جوهري، يقوم مراجع الحسابات بإجراء مناقشة مع الإدارة حول عدم الاتساق الجوهري( أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكل جوهري)، وينتج عن تلك المناقشة أحد أمرين: اقتناع مراجع الحسابات بأن المعلومات الأخرى غير مُحرفة وأن هناك أسباب معقولة ومنطقية للاختلافات في المعلومات الأخرى، والأمر الأخر هو احتواء المعلومات الأخرى لحالات عدم اتساق مع القوائم المالية أو الفهم الذى تم الحصول عليه أثناء المراجعة؛ وفيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عن أمور لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها فإن مراجع الحسابات يقوم بتقييم استفساراته مع الإدارة بشأنها أو التغييرات التي تجريها


CC BY

الإدارة على تلك المعلومات، وفى ضوء ذلك إما أن يقتنع مراجع الحسابات بوجود اتساق أو أن المعلومات لم تعد محرفة بشكل جوهري، وفى حالة عدم القدرة على إجراء ذلك التقييم يكون قرار مراجع الحسابات طلب استشارة من المستشار القانوني لمراجع الحسابات؛ أو النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقرير مراجع الحسابات؛ أو الانسحاب من عملية المراجعة، متى كان مسموحًا بذلك بموجب الأنظمة.

٢/٣ الاستجابة عندما يستنتج مراجع الحسابات وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجعة، إذا توصل مراجع الحسابات إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجعة، يجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى، على أنه في حال موافقة الإدارة على التصحيح، يجب التأكد من تنفيذ التصحيح، وفى حال رفض إجراء التصحيح، يجب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة، ويتم تقييم مبررات عدم التصحيح والتي قد تُثير شكوكًا حول نزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، وفى تلك الحالة يكون تصرف مراجع الحسابات هو الاستعانة بمشورة قانونية أو إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بذلك وفق الأنظمة واللوائح؛ أو الامتناع عن إبداء الرأي، عندما يثير رفض التصحيح الشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكل عام؛ أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكنًا بموجب الأنظمة واللوائح المطبقة، عندما يثير رفض التصحيح الشك في إمكانية الاعتماد على الاقرارات التي تم الحصول عليها من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أثناء المراجعة.

٣/٣ الاستجابة عندما يستنتج مراجع الحسابات وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجعة، إذا توصل المراجع إلى وجود تحريف جوهري في معلومات أخرى تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فإذا تم تصحيح التحريف الجوهري، فإن إجراءات المراجع هي تحديد أن التصحيح قد تم، ومراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، لإبلاغهم بالتعديل؛ وإذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى يتم التواصل مع المسئولين عن الحوكمة، وفى حال رفضهم تصحيح التحريف الجوهري بالمعلومات الأخرى، فإن اتخاذ الإجراء المناسب للسعي إلى لفت انتباه المستخدمين إلى التحريف غير المصحح بشكل مناسب يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالقانون أو اللوائح ذات الصلة. ولذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب طلب المشورة القانونية حول الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع.

وعندما يظل التحريف الجوهري للمعلومات الأخرى غير مصحح، فإن الإجراءات المناسبة التي قد يتخذها المراجع للسعي إلى لفت انتباه المستخدمين، عندما يسمح القانون أو اللوائح ذات الصلة، هو تقديم تقرير مراجع جديد أو مُعدل إلى الإدارة، ومطالبة الإدارة بتقديم تقرير المراجع الجديد أو المُعدل للمستخدمين، وعند القيام بذلك؛ يتم التواصل مع جهة تنظيمية أو هيئة مهنية ذات صلة بشأن التحريف الجوهري غير المصحح؛ أو النظر في الآثار المترتبة على استمرار عملية المراجعة.

٤/٣ الاستجابة عندما يستنتج مراجع الحسابات وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو أن فهمه للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث، في تلك الحالة يجب على مراجع الحسابات الاستجابة لذلك وفقًا لمعايير المراجعة الدولية الأخرى، حيث أنه عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يُصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة يكون لها آثار على فهمه للمنشأة وبيئتها، مما يتطلب إعادة النظر في تقييم المخاطر، وتقييم أثر التحريفات التي تم تحديدها على عملية المراجعة والتحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

4) التقرير عن نتائج تقييم ودراسة المعلومات الأخرى، يتم إضافة فقرة في تقرير مراجع الحسابات تُعبر عن مسئوليته تجاه المعلومات الأخرى، ويتوقف ذلك على نتائج تقييمه لدراسة وقراءة المعلومات الأخرى.

وفيما يلي نموذج لفقرة المعلومات الأخرى ضمن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بما يتفق مع متطلبات المعايير الدولية: (IAASB, 2018)

> الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى، وتشتمل المعلومات الأخرى على المعلومات المدرجة في تقرير *** للشركة لعام ××٢٠، بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عنها. إن رأينا عن القوائم المالية لا يُغطى المعلومات الأخرى، ونحن لا نُبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.
>
> وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، أخذنا في الاعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت المعلومات الأخرى تبدو مُحرَّفة بشكلٍ جوهري بأية صورة أخرى. وإذا توصلنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة.

وعلى مستوى المهني في الولايات المتحدة الأمريكية، أصدر مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board نشرة معيار المراجعة Statement Auditing Standards ١٣٧ بعنوان مسئوليات مراجع الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى المتضمنة بالتقرير السنوي، حيث صدرت النشرة في يوليو ٢٠١٩ وتم تفعيلها بدءً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٠، وتمثل احلال لنشرة معايير المراجعة SAS ١١٨، المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها (AICPA., 2019)، ويعتبر معيار المراجعة الدولي (IAS ٧٢٠) المُعدل، هو أساس لنشرة معايير المراجعة ((SAS ١٣٧ والتي أحدثت تغييرات في مسئولية مراجع الحسابات منها توضيح المستندات التي تدخل في نطاق المعيار من خلال تحديد المستندات التي تشتمل على التقرير السنوي وذلك بمناقشة الإدارة، والحصول على إقرار كتابي بذلك، وتوسيع مسئوليات مراجع الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (RSM., 2019).

وتتفق نشرة معايير المراجعة (SAS ١٣٧) مع معيار المراجعة الدولي (IAS ٧٢٠) المُعدل من حيث مسئوليات مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى، وفى ضوء (SAS ١٣٧) صدر AU-C Section ٧٢٠ بعنوان "مسئوليات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المتضمنة بالتقرير السنوي" والذى يتم تفعيله على عمليات مراجعة القوائم المالية بعد تاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٢١، والذى حدد مسئوليات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المتضمنة بالتقرير السنوي وهى الحصول على المعلومات الأخرى، والاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة، وقراءة ودراسة المعلومات الأخرى؛ ثم الاستجابة في حالة وجود عدم اتساق جوهري في المعلومات الأخرى؛ والاستجابة عندما يجد مراجع الحسابات وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ والاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية أو حاجة مراجع الحسابات إلى تحديث فهمه ببيئة منشأة العميل؛ وأخيرًا التقرير عن ذلك(AICPA, 2020) .

والزم معيار (SAS ١٣٧) مراجع الحسابات بتضمين فقرة منفصلة في تقريره عن مراجعة القوائم المالية بعنوان "معلومات أخرى" وأن تتضمن ما يلي: (AICPA., 2019)

- بيان بأن الإدارة مسئولة عن المعلومات الأخرى.


CC BY

- تحديد المعلومات الأخرى وبيان أن المعلومات الأخرى لا تشمل القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عنها.
- بيان بأن رأي المراجع في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى وأن المراجع لا يبدي رأيًا أو أي شكل من أشكال التأكيد بشأنه.
- بيان، فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، أن المراجع مسئول عن قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكل جوهري.
- بيان أنه، بناءً على العمل المؤدى، إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح للمعلومات الأخرى، فإنه يتعين على المراجع وصفها في تقرير المراجعة.
- إذا توصل المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح للمعلومات الأخرى، فإن بيانًا يُفيد بأن المراجع قد خلص إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح للمعلومات الأخرى ووصف لها في تقرير المراجعة.

وفى ذات السياق، وسع مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PACOB من نطاق مسئوليات مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى بخلاف القوائم المالية والتي يتم تقديمها لبورصة الأوراق المالية الأمريكية، حيث أصبح مراجع الحسابات مسئولاً عن تقييم (قراءة ودراسة) المعلومات الأخرى من أجل تحديد (١) عدم الاتساق الجوهري مع المبالغ أو المعلومات، أو طريقة عرضها، أو (٢) تحريف جوهري في الوقائع، أو (٣) كليهما، وإذا كانا موجودين، يتم الإفصاح عن ذلك ضمن تقرير المراجعة (McEnroe, Du, & Sullivan, 2017).

يتضح مما سبق، أن مراجع الحسابات في سياق مراجعة القوائم المالية مسئولاً عن مرفقات القوائم المالية ولكن دون توفير تأكيد إيجابي عنها، وأن تلك المسئولية في البيئة المصرية ما زالت محدودة طبقًا لمعيار المراجعة المصري رقم(٧٢٠) والصادر عام ٢٠٠٨ حيث لا تتوافق تلك المسئولية مع البيئة المهنية على المستوى الدولي والتي وسعت من مسئولية مراجع الحسابات حيث أصبح مسئولاً عن الحصول على المعلومات المرفقة بالقوائم المالية، ودراستها لتحديد مدى اتساقها مع القوائم المالية والفهم الذى تم الحصول عليه أثناء عملية المراجعة، لتحديد حالات عدم الاتساق، أو التحريف بالمعلومات الأخرى، ثم الاستجابة لتلك الحالات عند اكتشافها والإفصاح عن ذلك بتقرير المراجعة في فقرة مستقلة.

**٢/٢/٥ مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية**

تتفق معايير المراجعة المصرية، والدولية في أن رأي مراجع الحسابات عن القوائم المالية لا يُغطي المعلومات الأخرى المرفقة بها، وأن مسئوليات المراجع عن المعلومات الأخرى طبقًا للمعايير لا تمثل مهمة تأكيدية أو تفرض التزامًا على المراجع للحصول على تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولذلك فإن الخدمات المهنية التي يُقدمها مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية تتم بشكل اختياري، وهي قد تكون خدمة توكيدية عن تلك المرفقات، أو تكون المرفقات مُتضمنةً مع القوائم المالية في تقرير واحد وهو تقرير الأعمال المتكامل، وهنا يُبدى مراجع الحسابات رأيًا عنها كخدمات توكيدية مهنية متكاملة.

**١/٢/٢/٥ توكيد مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية كخدمة مهنية غير تقليدية:**

يتمثل نطاق مراجعة القوائم المالية في المعلومات عن الأحداث الاقتصادية، ومع التوسع في توفير معلومات أخرى تطور نطاق المراجعة ليشمل أي معلومات أخري من خلال الخدمات التصديقية وهي خدمات توكيدية ثلاثية الأطراف؛ الطرف الأول وهو مقدم التأكيدات، والطرف الثاني هو مراجع الحسابات،


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

والطرف الثالث هو مستخدم المعلومات ويقوم مراجع الحسابات بإصدار تقرير(استنتاج) كتابي بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم الطرف الأول (عبده، ٢٠١٧).

ويُفضل أن يقوم مراجع الحسابات الذي قام بمراجعة القوائم المالية بأداء خدمات التوكيد المهني عن مرفقات القوائم المالية، نظرًا لوجود ارتباط بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية ومرفقاتها (محمود، ٢٠١٨). ويمكن للباحث وضع توصيف مهني لخدمة التوكيد عن مرفقات القوائم المالية، من خلال تحديد مفهوم، هدف، مجال، نطاق، معايير، ومراحل أداء الخدمة.

من حيث مفهوم والهدف من الخدمة: تُعرف خدمة التوكيد المهني على مرفقات القوائم المالية على أنها خدمة مهنية تصديقية توكيدية غير تقليدية، ولا تخضع لمعايير مراجعة القوائم المالية، وذلك بهدف التوصل إلى استنتاج إيجابي بشأن إفصاحات المنشأة بمرفقات القوائم المالية.

وفيما يتعلق بمجال الخدمة فإنها تشمل تأكيدات الإدارة بشأن المعلومات المتضمنة بمرفقات القوائم المالية، ونطاق الخدمة يتضمن كافة الاجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات لجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة لتوفير الاستنتاج المطلوب (الصياد، ٢٠١٢).

وعن معايير الخدمة، تتضمن نوعين من المعايير هما معايير القياس وتتضمن معايير القياس الملائمة والتي تستخدم في إعداد مرفقات القوائم المالية، وتختلف تلك المعايير حسب التقرير المرفق، فعلي سبيل التقرير عن إدارة المخاطر يمثل معيار القياس ISO ٣١٠٠٠ (صالح، رضا ابراهيم؛ نخال، أيمن محمد صبري؛ ومجاهد، تامر عبد المنعم مجاهد، ٢٠٢٠) بينما تقرير الاستدامة فإن معيار القياس هو إرشادات التقرير عن الاستدامة G٤ الصادر عن مبادرة التقرير المالي العالمي (عبده، ٢٠١٧)، وتتضمن المعايير المهنية معايير التكليف بأداء خدمات التصديق والصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، بالإضافة معيار التوكيد المهني المصري (٣٠٠٠)، ونظيره الدولي (IAS ٣٠٠٠)، فضلاً عن المعايير الفنية (الجزار، ٢٠١٧).

وأخيرًا فإن مراحل الخدمة تتشابه مع مراحل عملية المراجعة التقليدية من حيث الخطوات، إلا أنها تعتمد على معايير التصديق الأمريكية SSAEs(Statements on Standards for Attestation Engagements)، والتي تم إعادة صياغتها عام ٢٠١٦ تحت رقم SSAEs (AICPA, (No.18) (2016، بالإضافة إلى معيار التوكيد المهني، حيث يبدأ مراجع الحسابات بتحديد إمكانية قبول الارتباط وفى حالة الموافقة يتم الاتفاق على الشروط المسبقة لعملية الارتباط والتي تنتهي بإعداد خطاب الارتباط، ثم يقوم مراجع الحسابات بعملية التخطيط حيث إعداد خطة وبرنامج التصديق، ثم تأتى مرحلة تنفيذ التكليف حيث يتم جمع وتقييم تلك الأدلة من حيث كفايتها وملائمتها، وفى ضوء نتائج عملية التقييم يتم تكوين الاستنتاج والذي يعبر عنه في شكل تقرير يمثل المخرجات النهائية لعملية التصديق المهني.

**٢/٢/٢/٥ توكيد مراجع الحسابات على تقرير الأعمال المتكامل (القوائم المالية مُتضمنةً مرفقاتها في تقرير واحد)**

تختلف القوائم المالية عن التقارير المالية والتي تشمل بجانب القوائم المالية الإفصاحات الأخرى مثل تقرير مجلس الإدارة، تقرير المسئولية الاجتماعية، تقرير الحوكمة، ومع تعدد تلك التقارير ترتب عليه زادت مطالبة أسواق المال وأصحاب المصالح بأن تكون في تقرير واحد وهو ما يسمي حالياً بتقرير الأعمال المتكامل (محمد، ٢٠٢٠).


CC BY

ويُعرف تقرير الأعمال المتكامل بأنه تقرير تُعده إدارة المنشأة ويُقدم لأصحاب المصالح ويشمل محتواه القوائم المالية الكاملة إلى جانب معلومات أخري عن استراتيجية المنشأة، وكيفية إدارة المخاطر، ومعلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي للبُعد المالي وغير المالي، بمعني أنه تقرير يتم من خلاله توفير معلومات مجمعة ومتكاملة عن المنشأة لأصحاب المصالح (صالح، رضا ابراهيم؛ نخال، أيمن محمد صبري؛ ومجاهد، تامر عبد المنعم مجاهد، ٢٠٢٠)؛ (جبل، ٢٠١٤) ، وبالتالي فهو تقرير متعدد الأبعاد، يُعطى صورة كاملة عن المنشأة، وكيف يمكن خلق والحفاظ على القيمة (Lopes & Coelho, 2018); (Maroun, 2019).

وتُعد خدمة التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل من الأمور الاختيارية للمنشأة والتي تُخفض من عدم تماثل المعلومات، مما يزيد من إمكانية اعتماد المستخدمين على المعلومات في اتخاذ القرارات (محمود، ٢٠١٨)، ونظرًا لوجود تكلفة لتلك الخدمة، فإن المنشأة لا تقوم بها إلا في حالة وجود مردود إيجابي متوقع لأصحاب المصالح (Akisik & Gal, 2019)؛ (الصيرفي، ٢٠١٩)، ومن المتوقع في المستقبل القريب أن تُصبح الحاجة إلى توكيد التقارير المتكاملة أكثر وضوحًا مع تزايد انتشار التقارير المتكاملة (Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C., 2019).

ولذلك نشأ الطلب من جانب أصحاب المصالح إلى التوكيد المهني بشأن تقرير الأعمال المتكامل نتيجة الحاجة إلى مصداقية المعلومات المالية وغير المالية والواردة بالتقرير، وبالتالي يزيد من إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (Maroun, 2019) (Briem & Wald, 2018); (عبده، ٢٠١٧)؛ (محمد، ٢٠٢٠). وتوصل (Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C., 2019) إلى أن ذلك الطلب يزداد في بيئة الأعمال التي تتميز بضعف السلوكيات الأخلاقية للإدارة، مجالس إدارة ذات فعالية منخفضة، معايير مراجعة وإعداد تقارير ضعيفة، وحماية غير كافية لحقوق حملة الأسهم الأقلية من قبل النظام القانوني.

ويمكن للباحث وضع توصيف مهني لخدمة التوكيد على تقرير الأعمال المتكامل ليتضمن القوائم المالية ومرفقاتها كوحدة واحدة وذلك كخدمة مستقلة في ضوء معيار التوكيد المهني الدولي (IAS ٣٠٠٠)، من خلال تحديد مفهوم، هدف، مجال، نطاق، معايير، ومراحل أداء الخدمة.

من حيث مفهوم والهدف من الخدمة، تُعرف خدمة التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكامل بأنها عملية مُنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشأن تأكيدات الإدارة عن القوائم المالية، الأداء البيئي بما يتضمنه من انبعاثات المنشأة من غازات الاحتباس الحراري، الأداء الاجتماعي، الأداء الحوكمي، وأداء إدارة المخاطر، وذلك بهدف تعزيز مصداقية المعلومات الواردة بالتقرير من خلال إبداء رأي فني محايد (استنتاج إيجابي أو سلبي) بشأن هذه التأكيدات استنادًا لمعايير التوكيد المهني ومعايير القياس الفنية، وتوصيل نتيجة التوكيد للمستخدم المستهدف، إدارة المنشأة، وأصحاب المصالح (صالح، رضا ابراهيم؛ نخال، أيمن محمد صبري؛ ومجاهد، تامر عبد المنعم مجاهد، ٢٠٢٠)، (عبده، ٢٠١٧)؛ (Akisik & Gal, 2019).

وفيما يتعلق بمجال الخدمة، فإنها تشمل تأكيدات الإدارة بشأن معلومات تقرير الأعمال المتكامل؛ ونطاق الخدمة، يتضمن كافة الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات لجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة لتوفير الاستنتاج المطلوب حول مدى صدق تأكيدات الإدارة ذات الصلة في حدود حجم العينة التي يحددها مراجع الحسابات (عبده، ٢٠١٧) (الصياد، ٢٠١٢).


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

وعن معايير الخدمة، تتضمن نوعين هما معايير القياس، والمستخدمة في الحكم على مصداقية مزاعم الإدارة كما أفصحت عنها في تقرير الأعمال المتكامل والتي تختلف باختلاف مزاعم الإدارة، حيث أن معايير القياس عند مراجعة القوائم المالية هي إطار إعداد التقرير المالي المطبق والقوانين واللوائح ذات الصلة، بينما توكيد المعلومات الأخرى هي معايير صادرة من جهات خارج مهنة المحاسبة مثل إطار التقرير المتكامل والصادر عن مجلس التقرير المتكامل الدولي (Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C., 2019)، والمعايير المهنية، التي يعتمد عليها مراجع الحسابات هي معايير المراجعة المصرية والدولية عند مراجعة القوائم المالية، وتوكيد المعلومات الأخرى بتقرير الأعمال المتكامل يعتمد على معيار التوكيد المهني المصري(٣٠٠٠)، ونظيره الدولي(IAS ٣٠٠٠) وتعديلاته (عبده، ٢٠١٧)، (جبل، ٢٠١٤).

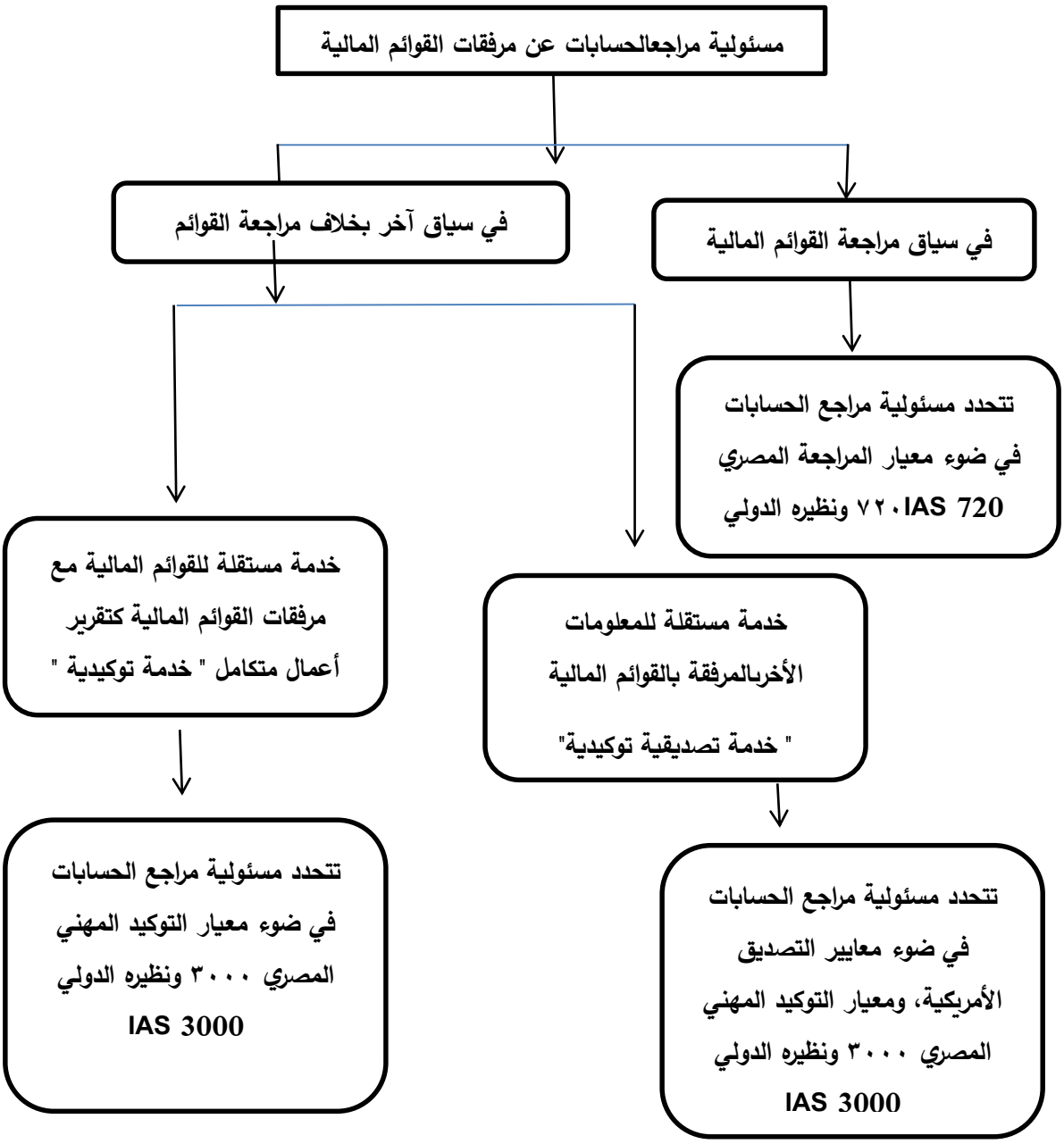
وأخيرًا فإن مراحل الخدمة مراحل الخدمة، حدد معيار التوكيد المهني (٣٠٠٠) المصري ونظيره الدولي(IAS ٣٠٠٠)، مراحل أداء مهمة التوكيد المهني والتي تبدأ بقبول تكليف، حيث يجب على مراجع الحسابات الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط وتحديدها في خطاب الارتباط، مع تحديد مجموعة من الشروط منها قدرة مراجع الحسابات على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج مع ضرورة توافر الكفاءة لدى شريك الارتباط بشأن معايير قياس وتقييم تقرير الأعمال المتكامل وتحمل مسئولية الجودة العامة للارتباط، والتأكد من توافر الكفاءات والقدرات المناسبة لفريق الارتباط.

والمرحلة الثانية من الارتباط، هي مرحلة التخطيط للارتباط وتنفيذه، حيث يتم تحديد نطاق وتوقيت ومدى الإجراءات المطلوب القيام بها، مع تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط والتنفيذ والتقييم، ثم فهم موضوع وظروف الارتباط، وبعد ذلك جمع الأدلة وتقييمها من حيث اتساقها مع بعضها، وإمكانية الاعتماد عليها، وكذلك الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة وتقييم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى.

والمرحلة الثالثة هي تكوين استنتاج التأكيد وإعداد التقرير، حيث يجب على مراجع الحسابات تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط، ثم تكوين استنتاج عما إذا كانت المعلومات خالية من التحريف الجوهري، وتقييم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها؛ وفي النهاية يتم إعداد تقرير مكتوب يُعبر بوضوح عن الاستنتاج الذي تم التوصل اليه بشأن تقرير الأعمال المتكامل.

وأخيرًا يمكن للباحث اتوصل الى نموذج مقترح لتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية في ضوء دراسة وتحليل الاصدارات المهنية، كما يوضحها الشكل التالي:


CC BY




المصدر: إعداد الباحث

**شكل رقم (١)**

**نموذج مقترح لتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن مرفقات القوائم المالية**


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

**٣/٥ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المستقبلية**

توصل الباحث في ضوء دراسة وتحليل الاصدارات المهنية والدراسات السابقة إلى عدة نتائج والتي تمثلت في الآتي:

- مرفقات القوائم المالية من منظور محاسبي، هي كافة المعلومات المالية وغير المالية والتي يتم الإفصاح عنها مرفقة بالقوائم المالية وذلك بخلاف القوائم المالية وايضاحاتها وتقرير مراجع الحسابات عنها، والتي قد تشكل التقرير السنوي أو تقرير الأعمال المتكامل، ولا يدخل ضمن تلك المعلومات الأخرى المرفقة ما يتم الإفصاح عنه في تقارير مستقلة سواء بشكل اختياري أو وفاءً لمتطلب قانونى أو تنظيمي.
- تتحدد مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية في سياق مراجعة القوائم المالية في ضوء معيار المراجعة المصري (٧٢٠)، والمعيار الدولي (IAS ٧٢٠) المناظر له وتعديلاته، وأن تلك المسئولية في البيئة المهنية المصرية ما زالت تعاني من قصور نتيجة عدم مواكبة التعديلات على المستوى الدولي، مما يزيد من فجوة التوقعات في المراجعة في ذلك الشأن.
- تتحدد مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية في سياق آخر بخلاف مراجعة القوائم المالية في ضوء معيار المراجعة المصري (٣٠٠٠)، ونظيره الدولي (IAS ٣٠٠٠) وتعديلاته؛ وأن تلك المسئولية تتم بشكل اختياري في ضوء تكليف من العملاء بأداء خدمة تصديق لتلك المرفقات فقط، أو خدمة توكيد مهني عن القوائم المالية ومرفقاتها كتقرير أعمال متكامل.

في ضوء تلك النتائج يوصي الباحث بضرورة تعديل معايير المراجعة المصرية لتواكب التعديلات في معايير المراجعة الدولية وبشكل خاص فيما يتعلق بمعيار المراجعة رقم(٧٢٠) ومعيار التوكيد المهني رقم (٣٠٠٠)؛ مع أهمية وجود معيار محاسبي مصري ينظم شكل، ومحتوى تقرير الأعمال المتكامل، وما يستتبعه من معيار توكيد مهني خاص بتوكيد تقرير الأعمال المتكامل؛ كما يوصي الباحث بتوعية مستخدمي القوائم المالية بمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.

وفى ضوء ما خلص اليه الباحث، فإن من مجالات البحث المستقبلية المقترحة، اختبار النموذج المقترح ميدانياً لقياس مدى إدراك مراقبي الحسابات لتلك المسئولية، وقياس أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي (IAS ٧٢٠) بشأن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على جهد مراجع الحسابات وأتعاب عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة، وقياس مدى فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وإدراك مراجعي الحسابات بمسئوليتهم عن مرفقات القوائم المالية.

**المراجع**

**أولاً: المراجع العربية:**

أشرف محمد إبراهيم منصور. (٢٠١٨). مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة: دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد٢٢، العدد٤. ٨٢٦-٩١١.

البورصة المصرية. (٢٠١٩). الدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة، متاح على. تم الاسترداد من https://www.egx.com.eg/ar/Sustainability-


CC BY

.Guidance.aspx
الجزار, أ. ح .(2017) .أثر اختلاف مستوي التوكيد المهني لمراقب الحسابات على درجة ثقة واعتماد المستثمرين على مؤشرات الاستدامة -دراسة تجريبية .مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد 1، العدد.279-223 ,1
الصيرفي, أ. أ .(2019) .أثر اختلاف موفر التوكيد ونوع استنتاجه على العلاقة بين التوكيد المهني على الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة وقرار الاستثمار بأسهم الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية :دراسة تجريبية .مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد2، , 425- 494.
المرضي، محمد أمبارك؛ و السجيني، صبري عبد الحميد السيد .(2019) .دور المراجع الخارجي في توكيد الأعمال المتكاملة والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين -دراسة ميدانية .مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد23، العدد.26-1 ,2
الهيئة العامة للرقابة المالية .(2020) .قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، البورصة المصرية . Retrieved from
https://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/decisions/UG30742UG30743.pdf.
الهيئة العامة للرقابة المالية .(2016) .الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري، الإصدار الثالث، . Retrieved from
https://www.fra.gov.eg/jtags/efsa_ar/guide.pdf.
الهيئة العامة للرقابة المالية .(2018) .قانون سوق رأس المال رقم 95لسنة 1992وتعديلاته، متاح على :. Retrieved from
http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/laws_cma/law%2095.htm.
حسني الخولي. (٢٠١٥). مسئولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية. المجلة السعودية للمحاسبة، السنة١٨، العدد ٥٨، ٨-٩.
خالد عبد العزيز حافظ صالح. (٢٠١٦). مسئولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة: بالتطبيق علي ديوان المراجعة القومي. مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد ٤، العدد ١٥، ١١٧-١٣٣.
سحر عبد السميع محمود. (٢٠١٨). أثر التوكيد المهني لمراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركات على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية: دراسة تجريبية فى البيئة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد٢، ٢- ٣٩.
سعاد زغلول عبده. (٢٠١٧). إطار مقترح للتوكيد المهني الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ١، العدد١، ٥٣٩-٥٧٠.
سناء محمد رزق رميلي. (٢٠٢٠). أثر إفصاح الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية وتوكيد مراقب الحسابات عليه على قرار الاستثمار بأسهم الشركات المُقيدة بالبورصة المصرية دراسة تجريبية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ١، العدد٤، ١٦٣-٢٤٦.
صالح، رضا ابراهيم؛ نخال، أيمن محمد صبري؛ ومجاهد، تامر عبد المنعم مجاهد. (٢٠٢٠). أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات دراسة تجريبية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٩، ٣٧١-٤٣٩.
علاء على أحمد حسين. (٢٠٢٠). قياس تأثير القدرة الإدارية للمديرين التنفيذيين على نغمة الإفصاح المحاسبي وسياسة التوزيعات النقدية: دليل تطبيقي من البورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٢ ، ٩٩٥-١٠٦٣.
علان، حكمت صلاح على؛ هندي، نصر الدين محمد على؛ يني، شريف شفيق؛ أبو الوفا، ناصر محمد


IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175

أنور. (٢٠١٧). مسئولية مراجع الحسابات عن فجوة التوقعات في ضوء معايير المراجعة المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٦٣، ١٧٣-١٩١.

على محمد على الصياد. (٢٠١٢). دور المراجع الخارجي في التأكيد على خدمات الثقة باستخدام مدخل المراجعة المستمرة. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد٤، ، ٤٩٥- ٥٦٢.

عمرو محمد خميس محمد. (٢٠٢٠). أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار الأسهم -دراسة تجريبية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ٤، العدد٣، ١-١٠٥.

معايير المحاسبة المصرية. (٢٠١٩). جريدة الوقائع المصرية، العدد ٨١، السنة ١٩٢.

نجوى محمود أحمد أبو جبل. (٢٠١٤). تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة نظرية وميدانية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ٣٠-٩٥.

هدى حسين محمد محمد الشيخ. (٢٠١٧). تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد٢١، العدد٣، ٦٥٤-٦٩٥.

وفاء يوسف أحمد. (٢٠١٧). أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ١، ٤٤٥-٥٣٠.

وفاء يوسف أحمد حسبالله. (٢٠١٥). تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد١٩، ال عدد٤،، ٤٣٩-٦٣٢.

**المراجع الأجنبية:**

Adhariani, D., & De Villiers, C. (2019). Integrated reporting: perspectives of corporate report preparers and other stakeholders. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 10(1), 126-156.

AICPA. (2016). The American Institute of Certified Public Accountants.SSAE No.18(Statement Standards for Attestation Engagements 18). Retrieved from https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/ssae-no-18.pdf.

AICPA. (2020). AU-C Section 720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information Included in Annual Reports. Retrieved from https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00720.pdf.

AICPA. (2019). :Statement Auditing Standards (SAS) 137 (The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information Included in Annual Reports. Retrieved from https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/sas-137.pdf.

Akisik, O., & Gal, G. (2019). Integrated reports, external assurance and financial performance An empirical analysis on North American firms.

Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 11(2), 317-350.

Briem, C. R., & Wald, A. (2018). Implementing third-party assurance in integrated reporting Companies' motivation and auditors' role. Accounting, Auditing & Accountability Journal,31(5), 1461-1485.

IAASB. (2018). (International Auditing And Assurance Standards Board). Retrieved from handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-c.

IASB. (2018). (The International Accounting Standards Board), Conceptual Framework for Financial Reportin. Retrieved from https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf.

Kılıç, M., & Kuzey, C. (2018). Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting. Managerial Auditing Journal, 33(1), 115-144.

Kılıç, M.; Uyar, A.; Kuzey, C. (2019). The impact of institutional ethics and accountability on voluntary assurance for integrated reporting. Journal of Applied Accounting Research,21(1), 1-18.

Lopes, A. I., & Coelho, A. M. (2018). Engaged in integrated reporting? Evidence across multiple organizations. European Business Review,30(4), 398-426.

Maroun, W. (2019). Exploring the rationale for integrated report assurance. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 32(6), 1826-1854.

McEnroe, J. E., Du, N., & Sullivan, M. (2017). (2017). An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers of the proposed auditing standard involving other information in audit reports. Retrieved from In Parables, Myths and Risks. Emerald Publishing Limited. Published online: 63-84,https://doi.org/10.1108/S1041-706020170000020003.

Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and business research, 24(93),, 49-68.

RSM. (2019). FINANCIAL REPORTING INSIGHTS. Retrieved from https://rsmus.com/our-insights/newsletters/financial-reporting-insights.html.

Rutherford.B. (2018). "Narrating the narrative turn in narrative accounting research:: Scholarly knowledge development or flat science?". Meditari Accountancy Research, Vol. 26 Issue: 1, 13-43.



IJAMS
Print ISSN: 2834-8923
Online ISSN: 2832-8175