مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية – دراسة تجريبية

The Extent to which Auditors in Egypt have Fulfilled the Requirements of Auditing Other Information in Case of Inconsistency with the Financial Statements- Experimental Study

د. هانى خليل فرج

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية – دراسة تجريبية

د. هانى خليل فرج – مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

ملخص البحث:

إستهدف البحث دراسة وإختبار مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وذلك فى ضوء المعيار الدولى المعدل رقم (٧٢٠) لسنة ٢٠١٥. وفى سبيل ذلك قام الباحث بدراسة تجريبية لإختبار العلاقة محل الدراسة. وإستخدم الباحث إختبار Wilcoxon Signed Rank Test اللامعلمى، وقام بتجربتين، وتوصلت الدراسة فى التجربة الأولى التى أجريت على عينة من ٤٠ مفردة من مراقبى الحسابات إلى أنهم يوفون جزئياً بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى نفسها. كما توصلت الدراسة فى التجربة الثانية على عينة من ٣٠ مفردة من مراقبى الحسابات إلى أنهم يوفون جزئياً بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر فى معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، لتتجاوب سريعاً مع التعديلات التى حدثت فى نظيرتها الدولية، حتى يمكن تطبيقها فى البيئة المصرية، وإنشاء جهة مهنية مستقلة تختص بإصدار معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، وإلتزام الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى تقاريرها المالية، وذلك نظراً لتأثير ذلك على تحسين مستوى الشفافية، وأن يتحقق مراقبو الحسابات من صحة إفصاح الشركات، التى يقومون بمراجعة قوائمها المالية، فى حالة الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة والتى تلبى طلب أصحاب المصالح على المزيد من المعلومات، وأن يحاول المراجعون تحسين مستوى أدائهم المهنى للوفاء بمتطلبات المعيار الدولى ٧٢٠ لسنة ٢٠١٥ كاملة.

الكلمات المفتاحية: المعلومات الأخرى المرافقة، معيار المراجعة الدولى ٧٢٠، الإفصاح والشفافية، تحريف المعلومات الأخرى، تحريف القوائم المالية.

Abstract:

The study aimed to study and test the extent to which the auditors in Egypt fulfilled the requirements of auditing the other information in case of inconsistency with the financial statements in light of the amended international standard (ISA720) for the year 2015. For this purpose, the researcher used the Wilcoxon Signed Rank Test and conducted two experiments. The study found that in the first experiment conducted on a sample of 40 individual auditors, they partially met the requirements of auditing other information in case of inconsistency with the financial statements due to distortion in the other information itself. The study also found in the second experiment a sample of 30 individual auditors that they partially meet the requirements of auditing the other information in case they are not consistent with the financial statements due to a distortion in the financial statements. The study recommended that the Egyptian accounting and auditing standards should be reviewed in order to respond quickly to the changes that have occurred in their international counterparts, so that they can be applied in the Egyptian environment and the establishment of an independent professional body that will issue the Egyptian accounting and auditing standards and the obligation of companies listed in the stock exchange to disclose the other information accompanying the lists In view of the impact of this on improving the level of transparency, and that the auditors verify the validity of the disclosure of the companies that are auditing their financial statements in the case of disclosure of other accompanying information, Owners of interests more information, and that auditors try to improve the level of professional performance to meet the requirements of ISA 720 for the year 2015.

Keywords: Other Information, ISA720, Disclosure and Transparency, Misrepresentation of Other Information, Misrepresentation of Financial Statements

١ – مقدمة:

تعد المعلومات الأخرى أحد أوجه الإفصاح الإضافية للقوائم المالية، حيث يذكر معيار المحاسبة المصرى رقم (١) المعلومات الأخرى على أنها إفصاحات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة. ويهدف المعيار الدولى (ISA,720) إلى توفير إرشادات عن الإعتبارات التى يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتى لايوجد إلزام عليه بالتقرير عنها. لذلك يشمل هذا المعيار المعلومات الواردة فى كتيب التقرير السنوى والوثائق الأخرى مثل نشرة الإكتتاب فى الأوراق المالية(ISA,720).

وتصدر الشركات كتيباً سنوياً يتضمن قوائمها المالية التى تم مراجعتها مع تقرير مراقب الحسابات عليها، ويشار إلى هذا الكتيب بالتقرير السنوى، ويصدر هذا الكتيب إما تطبيقاً للقانون أو بحكم العرف. ويدرج فى هذا الكتيب معلومات مالية وغير مالية، مثل؛ الملخصات المالية، وإجمالى الأجور مقارنة بالأعوام السابقة، وبيانات عن العمالة من ناحية العدد والنوعية والمزايا النقدية والعينية والخدمات التى تقدم لهم، وبيانات عن النفقات الرأسمالية المخططة لأغراض التوسعات الإنتاجية وبعض المؤشرات أو النسب المالية الهامة، وحصة الشركة من السوق، وأسماء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، أو التطور التاريخى للتعويضات فى شركات التأمين. والغرض من هذه المعلومات الأخرى هو إعطاء تحليلات إضافية لأداء الشركات(على، وأخرون،٢٠٠٣).

ويقع على عاتق مراقب الحسابات فى بعض الأحوال، إلزام قانونى بأن يقوم بعمل تقرير على وجه التحديد على المعلومات الأخرى(مثل: تقرير مجلس الإدارة)، وفى حالات أخرى لايكون هناك مثل هذا الإلزام. ومع ذلك يحتاج المراقب لأن يولى مثل هذه المعلومات الأخرى إعتباراً عند إصدار تقريره على القوائم المالية، أن مصداقية القوائم المالية التى تمت مراجعتها يمكن أن تتأثر بالإختلافات التى يمكن أن توجد بين هذه القوائم المالية والمعلومات الأخرى المرافقة (ISA,720).

ومما لا شك فيه أن هناك طلباً متزيداً من جانب أصحاب المصلحة، خاصة المحللين الماليين والمستثمرين، على المعلومات الأخرى، نظراً لأن القوائم المالية لم تعد كافية لسد إحتياجاتهم من المعلومات، لتجاهلها للعديد من بنود المعلومات غير المالية، فلم يعد الوضع الإقتصادى والمالى وحده كافياً لهم لتقييم

الأداء الحقيقى للشركة، فقد تمكنهم المعلومات غير المالية من التعرف على الأداء المستقبلى للشركة، كما أنها وسيلة لتخفيض عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية، وزيادة الشفافية، وترتبط أيضاً بأسعار الأسهم، مما قد يسمح لأصحاب المصالح بتقييم الأداء المالى للشركة بشكل أكثر دقة، وتقييم المخاطر، وبالتالى تلبية إحتياجاتهم من المعلومات وتحسين قراراتهم وحماية حقوقهم (عبدالقادر، ٢٠١٧).

وبتحليل الوضع فى مصر، يتضح أن هناك بعض التشريعات والقوانين واللوائح المصرية التى تلزم الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن بعض المعلومات الأخرى فى تقاريرها المالية السنوية. ومن أهمها قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، وقانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة١٩٩٢، وقواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، وفق آخر تعديل لها فى ٢٠١٦ ، والتى تلزم الشركات بالإفصاح عن بعض المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، وإخطار البورصة بها. وعلى الأخص تقرير مجلس الإدارة وتشكيله، وهيكل المساهمين وعددهم، وملخص إجتماعات الجمعية العمومية، وتوزيعات الأرباح، وأية دعاوى قضائية ضد الشركة أو أى أحكام تصدر بشأنها(عبدالقادر، ٢٠١٧).

ومع تزايد الطلب فى السنوات الأخيرة على التعرف على مزيد من التفاصيل فى التقرير السنوى للشركات خاصة منذ إصدار (ISA,720)، صدر المعيار النهائى فى ٢٠١٥، مشتملاً على تفاصيل أكثر عن الإصدار السابق له موضحاً مسئوليات أكثر تحديداً لمراقبى الحسابات ودورهم فى الوفاء بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق الإصدار الجديد للمعيار (ISA,720) (IFAC,2015).

ويلاحظ وجود ندرة فى الدراسات فى مصر التى تناولت مدى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى، وهو مايعد دافعاً قوياً لإجراء هذه الدراسة فى البيئة المصرية خاصة بعد تعديل المعيار بهذا الشكل.

٢ – مشكلة البحث:

نظراً لتزايد الطلب من جانب أصحاب المصالح، خاصة المحللين الماليين والمستثمرين، على المعلومات الأخرى، وما لها من أهمية كبيرة فى مساعدة مستخدمى القوائم المالية على ترشيد قراراتهم، مما يزيد من ثقة ودرجة إعتمادهم على هذه المعلومات. كما تساعد مراجعة المعلومات الأخرى إدارة الشركات فى طرحها لأوراق مالية جديدة من خلال إضفاء الثقة على محتويات نشرة الإكتتاب من المعلومات لدى المستخدمين.

ومن ناحية أخرى، فإن مراجعة تلك المعلومات الأخرى يؤدى إلى زيادة الثقة فى محتويات كتيب التقرير السنوى، ويدعم من إمكانية إعتماد البنوك على تلك المعلومات فى إتخاذ قراراتهم بمنح القروض (على، وأخرون،٢٠٠٣).

وتفرض بيئة الممارسة المهنية فى مصر ضرورة وفاء المراجع بمسئولياته تجاه متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، ومن هنا ستحاول الدراسة إختبار مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية. ويمكن التعبير عن مشكلة البحث فى كيفية الإجابة نظرياً وتطبيقياً على الأسئلة التالية؛ ماهى المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور محاسبى؟، وماهى المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى؟، وما أهم تعديلات المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥؟، وهل يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة وفقاً لمعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥؟، وإن كان الأمر كذلك فما هى دلالته المهنية، خاصة فى حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف أيهما أو كلاهما؟.

٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وإختبار مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وذلك فى ضوء (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، وبما تتطلبه القوانين واللوائح والقرارات الرقابية المصرية ذات الصلة والتى تلزم الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة الإفصاح عن بعض المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية. وسيتم ذلك من خلال
دراسة تجريبية للوقوف على مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات ذلك المعيار.

٤- أهمية ودوافع البحث:

تكمن الأهمية الأكاديمية للبحث فى كونه يركز على مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، والتى ندرت فيها الدراسات الأكاديمية. كما تتمثل الأهمية العملية للبحث فى التعرف على مدى وفاء مراقبى الحسابات فى الواقع العملى بمتطلبات المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، ومدى إلتزامهم بالتشريعات والقوانين واللوائح المصرية ذات الصلة والتى تلزم الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة الإفصاح عن بعض المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى تقاريرها السنوية المنشورة.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها تضييق فجوة البحث المحاسبى فى مصر فى مجال المعايير الجديدة لتقرير مراقب الحسابات التى أصدرها IAASB سنة ٢٠١٥ ومنها (ISA,720)، خاصة وأن معيار المراجعة المصرى المناظر الصادر عام ٢٠٠٨ لم يعدل بعد.

٥- حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وذلك فى حالتين؛ الأولى؛ بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى. والثانية؛ بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك وفقاً للمعيار الدولى المعدل رقم (٧٢٠) لسنة ٢٠١٥. ويخرج عن نطاق البحث حالة إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. كما تقتصر المتغيرات الرقابية على حجم مكتب المراجعة وخبرة وتأهيل مراقب الحسابات. كما عن نطاق البحث إعداد مراقب الحسابات لتقرير توكيد مهنى مستقل على المعلومات المرافقة بموجب ISAE3000 ومناظره المصرى. وأخيراً، فإن قابلية تعميم النتائج تتوقف على محددات إختيار عينة البحث.

٦- خطة البحث:

إنطلاقاً من مشكلة البحث، ولتحقيق أهدافه، وإختبار فروضه، وفى ضوء حدوده، فسوف يستكمل البحث على النحو التالى:

١/٦- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور محاسبى.

٦/٢- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى.

٦/٣- متطلبات مراجعة المعلومات المرافقة للقوائم المالية وفقاً لمعيار ٧٢٠ لسنة ٢٠١٥.

٦/٤- تحليل الدراسات والإصدارات السابقة وإشتقاق فروض البحث.

٦/٥- منهجية البحث.

٦/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٦/١- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور محاسبى:

تتشابه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مع الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى أن كلاهما تعده الإدارة وترفقه بالقوائم المالية ويتضمنه الكتيب السنوى للشركة، وكلاهما يتم تقديمه لمستخدمى القوائم المالية. إلا أنها تختلف عنها فى أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية، فى حين أن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية تكون ذات طبيعة مالية وغير مالية. كما أن الشركات ملزمة بإعداد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بحكم إطار إعداد التقارير المالية المطبق، فى حين أنه ليس هناك إلزام على الشركات بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها(على، وأخرون،٢٠٠٣).

ومن ناحية أخرى، فإن الإيضاحات المتممة تدخل ضمن نطاق عملية المراجعة، والتى تعتبر جزءاً متمماً ومكملاً للقوائم المالية محل المراجعة. أما مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة قد تكون غير ملزمة للمراجع إلا فيما يتعلق بالتحقق من مدى تمشى تلك المعلومات مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية (على، وأخرون،٢٠٠٣).

يتضح مما سبق أن الإفصاح عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تحول من مرحلة الإختيار إلى مرحلة الإلزام من جانب المعايير المحاسبية. أما الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فما زال دون تحديد نطاق له، أو حد أدنى، يجب الإلتزام به. فقد يكون الإفصاح عن المعلومات الأخرى إفصاحاً إلزامياً أو إفصاحاً إختيارياً، وفى هذا الصدد فإن الإفصاح الإختيارى هو الذى ينقل معلومات إضافية ليست ضمن متطلبات القواعد والمعايير المحاسبية. أوهى المعلومات التى تتجاوز الحد الأدنى المطلوب من المعلومات التى يتم الإفصاح عنها خارج المعايير والقواعد المحاسبية. وعلى الجانب الآخر، فإن الإفصاح

الإجبارى هو المعلومات المطلوبة بموجب متطلبات القواعد والمعايير المحاسبية (عبدالقادر، ٢٠١٧).

ولقد زاد الإهتمام فى السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح، حيث زادت متطلبات الإفصاح الذى تقدمه الشركات فى تقاريرها السنوية بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها. وذلك تلبية لإحتياجات أصحاب المصالح، وتعد المعلومات الأخرى المرافقة من أهم أوجه الإفصاح الإضافى فى التقارير المالية السنوية، ويذكر معيار المحاسبة المصرى رقم (١) لسنة ٢٠١٥ أن المعلومات المرافقة هى تلك الإفصاحات الأخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ومنها: قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل تاريخ إعتماد القوائم المالية للإصدار ونصيب كل سهم من تلك الأرباح، وقيمة أى توزيعات أرباح متراكمة على الأسهم الممتازة لم يعترف بها، ومقر الشركة وشكلها القانونى وبلد التأسيس وعنوان مكتبها المسجل، ووصف لطبيعة عمليات الشركة وأنشطتها الرئيسية، وإسم الشركة الأم وإسم الشركة الأم النهائية للمجموعة، ومدة أجل الشركة إذا كان لها أجل محدد (معيار المحاسبة المصرى رقم ١).

كما عرف معيار المراجعة الدولى (ISA,720) المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية بأنها تلك المعلومات المالية وغير المالية بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها (ISA,720).

يخلص الباحث مماسبق إلى أن المعلومات الأخرى هى معلومات قررت الإدارة الإفصاح عنها بخلاف القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وهى معلومات قد تكون مالية أو غير مالية تاريخية أو مستقبلية، وفى جميع الأحوال لها محتوى يؤثر على قرارات أصحاب المصالح، خاصة بعد وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عنها.

٢/٦- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى:

يوجد العديد من القوانين واللوائح والقواعد فى مصر التى تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى التقارير السنوية، حيث ينص قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فى المواد من (٦٤ حتى ٦٦) على مايلى:

- أن يعد مجلس الإدارة عن كل سنة مالية تقرير عن نشاط الشركة فى ختام السنة.
- أن ينشر مجلس الإدارة خلاصة وافية عن تقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات.

• يجب أن يطلع المساهمون على البيانات المتعلقة بمكافآت ومرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وسائر المزايا أو المرتبات الأخرى التى حصلوا عليها والعمليات التى يكون لأحدهم فيها مصلحة تتعارض مع مصلحة الشركة وغير ذلك من بيانات التبرعات أو نفقات الدعاية.

يتضح من هذا القانون وجود إلزام للشركات بالإفصاح عن بعض أنواع المعلومات الأخرى المرافقة الواردة بالتقرير السنوى للشركة.

كما ينص قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ فى المادة (٦) أنه على كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها فى إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها إلى الهيئة العامة لسوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها، كما تخطر الهيئة بالميزانية والقوائم المالية وتقريرى مجلس الإدارة ومراقب الحسابات عنها. وتقارير مجلس الإدارة هنا تعد ضمن المعلومات الأخرى المرافقة.

أما القواعد التنفيذية الصادرة عن حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة فى عام ٢٠٠٦ من قبل الهيئة العامة لسوق المال، تضمنت إلتزامات مجلس الإدارة المرتبطة بالإفصاح والشفافية على النحو التالى:

١- يمتنع على أعضاء مجلس الإدارة – دون موافقة مسبقة من الجمعية العمومية – الاشتراك أو المساهمة فى أى عمل من شأنه منافسة الشركة ، ويجب على كل عضو بالمجلس أن يفصح عن حالات تعارض المصالح ولو لم تكن هناك أية تعاملات ويستبعد من التصويت – وفقاً لأحكام القانون – نسبة الأسهم التى يمتلكها أو يمثلها العضو المعنى عند التصويت على منح الموافقة على التصرف لدى الجمعية العمومية للشركة إذا كان فيه تعارض للمصالح.

٢- يجب أن يتضمن الإفصاح فى تقرير مجلس الإدارة السنوى الواجب عرضه على المساهمين بالإضافة إلى متطلبات القوانين السارية البيانات التالية كحد أدنى:

• نتائج المراجعة السنوية لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة ومدى قدرة هذا الهيكل على الكشف عن الأخطاء أو سوء عرض القوائم المالية.

• مدى إلتزام الشركة بمتابعة وتطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات وأسباب عدم الإلتزام.

• أسماء الشركات المساهمة التى يكون أى عضو مجلس إدارة عضواً فى مجالس إدارتها.

• تكوين مجلس الإدارة وتصنيف أعضائه، عضو مجلس إدارة تنفيذى، أو عضو مجلس إدارة غير تنفيذى، أو عضو مجلس إدارة مستقل.

• إجتماعات مجلس الإدارة ونسبة الحضور الخاصة بكل عضو من أعضاء المجلس.

• وصف مختصر لإختصاصات ومهام لجان مجلس الإدارة الرئيسية مثل لجنة المراجعة ولجنة الترشيحات والمكافآت مع ذكر أسماء اللجان ورؤسائها وأعضائها وعدد إجتماعاتها.

• بيان تفصيلى عن المكافآت والتعويضات المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة ولكبار التنفيذيين كل على حدة. ويجب الإفصاح عن مايتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة من مرتبات ومكافآت من الشركة القابضة والشركات التابعة لها . وكذلك بيان ما حصل عليه الأعضاء المشار إليهم من أسهم إضافية وسعرها إذا كانت بسعر مخالف لسعر السوق.

• الجزاءات والتدابير والقيود الإحتياطية المفروضة على الشركة من قبل الهيئة العامة لسوق المال أو أى جهة رقابية أخرى.

• نتائج المراجعة السنوية لعملية تقييم الأداء الخاصة بالأنشطة المختلفة.

• أوضاع العمالة ومرتباتهم والمزايا الاجتماعية والتدريب والتطوير المهنى لهم .

• مساهمة الشركة الاجتماعية فى المجتمع والبيئة المحيطين بها.

• الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

• أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت.

• نبذة عن التغيرات فى الهيكل الرئيسى لرأس مال الشركة.

كما يلتزم مجلس إدارة الشركة بتعيين مسئول عن الحوكمة، وعلاقات المستثمرين، تعهد إليه مسئولية متابعة وتطبيق مبادئ الحوكمة والرد على إستفسارات المساهمين. وتحدد مهامه ومسئولياته ضمن الهيكل التنظيمى للشركة. على أن يقوم برفع تقرير دورى عن مدى الإلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة إلى مجلس إدارة الشركة.

وتقوم الشركة بإتاحة كافة المعلومات التى تمكن المساهمين من مباشرة حقوقهم كاملة. ويجب أن تكون هذه المعلومات وافية ودقيقة، ويتم إتاحة هذه المعلومات للمساهمين بطريقة منتظمة وفى المواعيد المحددة ، ولا يجوز التمييز بين المساهمين من حيث المعلومات المتاحة.

وفى نفس السياق تنص المادة (٣٩) من الإجراءات التنفيذية لقواعد قيد وإستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية فى فبراير ٢٠١٤وفقا لآخر تعديل لها بقرار رئيس البورصة المصرية رقم ١٣٨ فى نوفمبر ٢٠١٦، والمتعلقة بالضوابط العامة للإفصاح أن التعديلات الجديدة التى جاءت وفقاً لأحكام قانون سوق المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية على أن الشركات المقيدة بالبورصة تلتزم بإخطار البورصة فور حدوث أية تعديلات على البيانات المرافقة لطلب القيد أو الواردة بتقرير مجلس الإدارة السنوى حسب الأحوال أو أية إجراءات تتخذها الجهات الإدارية قبل الشركة إذا كان ذلك يؤثر على أوضاع الشركة أو مركزها المالى وعلى الأخص:

- أية تعديلات فى النظام الأساسى.
- تغيير مراجع حسابات الشركة خلال الفترة المالية.
- أى تغيير فى رئاسة مجلس الإدارة أو أعضاء أو مدة المجلس أو المديرين الرئيسيين.
- تغيير عنوان الشركة المسجل أو أرقام التليفونات الخاصة بها.
- هيكل رأس المال موضحاً به المساهمات التى تعادل أو تزيد على ٥% من رأس المال.
- بيان بمساهمات الشركة التى تعادل أو تزيد على ١٠ % فى رؤوس أموال شركات أخرى المستثمر بها.

وأضاف أنه يجب على الجهة طالبة القيد أن ترفق بطلب قيدها بجداول البورصة نشرة الإكتتاب أو الطرح أو إخطار الإصدار المعتمد من الهيئة وفى حالة كون الأوراق المالية المطلوب قيدها هى الأسهم أو شهادات الإيداع المصرية، ويجب على الشركة راغبة القيد أن ترفق بطلب القيد:

- عنوان المركز الرئيسي للشركة وجميع الفروع المسجلة لها داخل البلاد وخارجها.
- هيكل الملكية موضحاً به نسبة ملكية المساهمين الذين تبلغ ٥% أو أكثر وذلك لكل من الشركة طالبة القيد والشركة القابضة لها والشركات التابعة والشقيقة.
- بيان بأسماء الشركة القابضة (الأم)/ أو الشركات التابعة والشقيقة.
- بيان بأسماء الشركات التى تشكل مجموعة مرتبطة مع الشركة طالبة القيد.
- بيان بأسماء أعضاء مجلس إدارة الشركة طالبة القيد وما إذا كان يشغل منصب تنفيذى أو غير تنفيذى أو مستقل.

• أسماء وصفات المديرين التنفيذيين للشركة طالبة القيد.

• بيان بالسيرة الذاتية ورقم الكود الموحد لكل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة طالبة القيد وكل من المديرين التنفيذيين يتضمن الآتى، الإسم بالكامل والجنسية ومحل الإقامة والعمل والجهة التى يمثلها فى عضوية مجلس الإدارة إذا كان ممثلاً لشخص إعتبارى مع وصف دقيق للخبرات السابقة والمؤهلات وما إذا كان يشغل وظيفة عضو مجلس إدارة إحدى الشركات المقيد لها أرواق مالية بالبورصة وكذلك مساهمته فى الشركات الأخرى التى تبلغ ملكيته فيها نسبة ٥% أو أكثر من رأسمالها، ونسبة المساهمة المباشرة وغير المباشرة وكذلك حصة الأقارب حتى الدرجة الثانية فى رأس مال الشركة ونسبة المساهمة فى أى شركة تابعة أو شقيقة.

• بيان بالمجموعات المرتبطة بأى من أعضاء مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين الذين تصل ملكيتهم فى رأس مال الشركة نسبة ٥% أو أكثر، وبيان آخر بما يشغله فى وظائف أخرى سواء كانت مقيدة بالبورصة أو غير مقيدة والجهة التي يمثلها فى حالة كونه عضو مجلس إدارة فى الشركات الأخرى ونسبة ملكية هذه الجهة ونسبة ملكيته هو وأقاربه حتى الدرجة الثانية فى هذه الشركة الأخرى.

• يجب على الجهة طالبة القيد تقديم بيان بالقروض أياً كان نوعها، الممنوحة من كل من أعضاء مجلس الإدارة أو الأطراف المرتبطة إلى الشركة.

• بيان بأسمال اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة وإختصاصاتها وأسماء أعضائها وبخاصة لجنة المراجعة.

• بيان معتمد من مراقب حسابات الشركة بالرهونات المقررة على أصول الشركة موضحاً به البيانات الرئيسية لهذه الرهونات، وملخص للعقود السارية التى تكون الشركة طالبة القيد أو أى شركة تابعة لها طرفا فيه موضحاً به الإلتزامات المتبادلة محل هذه العقود والمبالغ المسددة بموجبها.

• ملخص لآية عقود أو إتفاقات سارية بين الشركة طالبة القيد أو أى شركة تابعة أوشقيقة وبين أى من المساهمين بها المالكين لنسبة ٥% أو أكثر أو أى من أعضاء مجلس الإدارة أو أى من المديرين التنفيذيين بما فى ذلك عقود المعاوضة.

• إقرار من الشركة بمطابقة جميع التعاقدات أو الإتفاقات مع مساهميها أو أعضاء مجالس إدارتها أو المديرين التنفيذيين للأحكام القانونية المقررة وللأوضاع والشروط التى تتبعها الشركة فى تعاملاتها مع الجمهور.

• بيان معتمد من الممثل القانونى للشركة طالبة القيد بأسماء وعناوين مسئول العلاقات مع المستثمرين ووسائل الإتصال به.

• يجب على الجهة طالبة القيد تقديم بيان معتمد من المسشار القانونى للشركة بالقضايا التى تكون الشركة طالبة القيد طرفاً فيها مبيناً به موقف كل قضية.

• بيان آخر معتمد من المحاسب القانونى للشركة بالموقف الضريبى وفقا لما يقضى به قانون الضرائب.

• تلتزم الجهة المقيد لها أوراق مالية طوال فترة القيد بإخطار البورصة فوراً وقبل بدء جلسة التداول التالية بأية تعديلات تطرأ على الإفصاحات المرفقة بطلب القيد أو أى تغيير فى البيانات سالفة الذكر أو في البيانات الورادة بنشرة الإكتتاب أو الطرح.

أما بشأن الإفصاح عن قرارات ومحاضر الجمعية العامة، أن تلتزم الشركات المقيدة بالبورصة بموافاة البورصة بملخص قرارات إجتماع الجمعية العامة العادية وغير العادية للشركة فوراً وقبل أول جلسة تداول تالية لإنتهاء الإجتماع. وبمحاضر إجتماعات الجمعية العامة غير الموثقة والمعتمدة من رئيس مجلس إدارة الشركة خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة.

وبشأن الإعلان عن قرار التوزيعات، على الشركة المقيدة أن تلتزم بإخطار البورصة بقرار الجمعية العامة بشأن التوزيعات النقدية أو العينية أو كليهما بعد إنعقاد الجمعية العامة فوراً. وأشار بيان الهيئة إلى ضرورة نشر طلبات القيد وكذلك الشطب على موقع البورصة على شبكة المعلومات الدولية وفى النشرة اليومية للبورصة ولمدة خمسة أيام عمل.

وبشأن ضوابط نشر القوائم المالية، تلتزم كل شركة مقيدة بنشر ملخص واف لتقرير مجلس الإدارة وللقوائم المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراجع الحسابات وملاحظات الهيئة عليها (إن وجدت) – وعلى أن تكون جميعها بخط مقروء –فى صحيفتين يوميتين مصريتين صباحيتين واسعتى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية وذلك قبل موعد إنعقاد الجمعية العامة بخمسة عشر يوماً على

الأقل. وتقوم الشركة طالبة القيد بتقديم القوائم المالية لسنة مالية كاملة سابقة على طلب القيد على أن تكون هذه القوائم معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتم مراجعتها وفقا لمعايير المراجعة المصرية بواسطة أحد مراقبى الحسابات المقيدين بسجل الهيئة ومصدق عليه من الجمعية العامة للشركة. أما بخصوص وثائق صناديق الإستثمار المغلقة، يتم فيه قيد وثائق صناديق الاستثمار المغلقة التى يتوافر فيها الشروط الآتية:

• تقديم نشرة الطرح العام أو مذكرة المعلومات في حالة الطرح الخاص معتمدة من الهيئة

مرفقا بها باقى المستندات المنصوص عليها فى الماة ١٤٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢.

• تقديم تعهد من كل من مدير الإستثمار وشركات خدمات الإدارة بالإلتزام بالإفصاح للبورصة والهيئة بتقارير ربع سنوية تتضمن صافى قيمة أصول الصندوق وعدد الوثائق ونصيب كل وثيقة من صافى قيمة أصول الصندوق وبيان بأى توزيعات أرباح قبل صرفها بخمسة عشر يوماً على الأقل.

• تقديم تعهد من مجلس إدارة الصندوق بتقديم تقارير نصف سنوية عن أدائه ونتائج أعماله ومركزه المالى بالإضافة إلى الإجراءات التى يتخذها مدير الإستثمار لإدارة المخاطر المرتبطة بالصندوق.

• تقديم تعهد من مدير الإستثمار ومجلس إدارة الصندوق بالإفصاح للبورصة والهيئة بشكل مسبق وفورى عن أى تصرف ينطوى على تعارض للمصالح وما يفيد موافقة المجلس المسبقة على القيام بهذا التصرف، وتعهد أخر من مدير الإستثمار بالإلتزام بموافاة البورصة بصافى قيمة الوثيقة قبل بداية جلسة التداول التالية لتاريخ إحتسابها.

يتضح من إستعراض بعض الإجراءات التنفيذية لقواعد قيد وإستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، وجود إلزام للشركات المقيدة بالبورصة للإفصاح عن بعض المعلومات الأخرى التى تعد مرافقة للقوائم المالية وإخطار البورصة بها، وعلى الأخص تقرير مجلس الإدارة وتشكيله، وهيكل المساهمين وعددهم، وملخص إجتماعات الجمعية العمومية، وتوزيعات الأرباح، وأية دعاوى قضائية ضد الشركة أو أى أحكام تصدر بشأنها (عبدالقادر،٢٠١٧).

ويذكر دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية، وغير المقيدة بالبورصة أنه يجب أن يعد مجلس الإدارة تقريراً سنوياً للعرض على المساهمين تفصح فيه الشركة بوجه خاص فضلاً عن ماتتطلبه القوانين عن مايلى: نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالى، والنظرة

المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم والتوجه الإستراتيجى للشركة فى مواجهة المنافسة والتغير فى بيئة الأعمال، وأنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت، ونبذة عن التغيرات فى الهيكل الرئيسى لرأس مال الشركة، ونتائج المراجعة السنوية لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة ومدى قدرة هذا الهيكل على الكشف عن الأخطاء، وتكوين مجلس الإدارة وتصنيف أعضائه، وبيان بإجتماعات مجلس الإدارة ونسبة الحضور الخاصة بكل عضو من أعضائه، ووصف مختصر لإختصاصات ومهام اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ورؤسائها وأعضائها وعدد إجتماعاتها، ونتائج المراجعة السنوية لعملية تقييم الأداء الخاصة بالأنشطة المختلفة، وأوضاع العمالة ومرتباتهم والمزايا الإجتماعية والتدريب والتطوير المهنى لهم، ومساهمة الشركة الإجتماعية فى المجتمع، والإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومدى إلتزام الشركة بمتابعة وتطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات، وأسماء الشركات المساهمة التى يكون عضو مجلس إدارة الشركة عضواً فى مجالس إداراتها فى ذات الوقت، والجزاءات المفروضة على الشركة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية.

وتتمثل أهمية مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة فى أنها تزيد من ثقة ودرجة إعتماد مستخدمى القوائم المالية فى تلك المعلومات، مما يساعد إدارة الشركة عند طرحها لأوراق مالية جديدة وذلك من خلال إضفاء الثقة على محتويات نشرة الإكتتاب من المعلومات، ويؤدى إلى زيادة الثقة فى محتويات كتيب التقرير السنوى(على، وأخرون،٢٠٠٣).

يلاحظ مما سبق زيادة المتطلبات المهنية سواء من جانب التشريعات أو من جانب هيئات الرقابة على الشركات بالإفصاح عن معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، كما يلاحظ وجود طلب متزايد من جانب أصحاب المصالح بالشركات على زيادة مستوى الشفافية والإفصاح عن المعلومات التى تقدمها تلك الشركات داخل تقاريرها السنوية المنشورة، سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية. وسواء كان هذا الإفصاح إلزامياً أو إختيارياً.

ومهنياً فإن المعلومات الأخرى لاتدخل ضمن مجال مراجعة القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها. ولكن طالما تم نشر المعلومات الأخرى كمرفقات للقوائم المالية يصبح لها بعدان مهنيان:

الأول: تحديد مدى إتساقها مع القوائم المالية محل المراجعة وأسباب عدم الإتساق إن وجد وأثر ذلك على تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار (ISA,720).

الثانى: إعداد تقرير توكيد مهنى مستقل عليها بموجب (ISAE 3000) ومناظره المصرى(وهو مايخرج عن نطاق البحث).

٣/٦- متطلبات مراجعة المعلومات المرافقة للقوائم المالية وفقاً لمعيار ٧٢٠ لسنة ٢٠١٥:

وسع المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥ من مسئوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، حيث نص صراحة على مصطلح "مسئوليات المراجع" وكان قبلاً يستخدم مصطلح " إرشادات يتعين على المراجع مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة والتى لايوجد إلزام عليه بالتقرير عنها" .

كما نص على أن رأى المراجع فى تقريره عن القوائم المالية لايشمل المعلومات الأخرى، بما يعنى ضرورة التقرير عنها بصفة مستقلة. وأضاف نصاً صريحاً يطلب من المراجع أن يقرأ المعلومات الإضافية، وأن ينظر فيها لأن المعلومات الأخرى التى لا تتسق مع القوائم المالية قد تشير لوجود تحريف جوهرى فى المعلومات الأخرى، أو فى القوائم المالية، مما يؤدى لتقويض مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، وبالتالى تأثير غير ملائم على القرارات الإقتصادية لمستخدمى تقرير المراجعة.

كما أضاف نصاً جديداً يساعد المراجع على الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية التى تشترط عليه تجنب الإرتباط – عن علم – بالمعلومات التى يعتقد أنها تحوى بيانات مضللة أو محذوفة أو محجوبة. وأن المعلومات الأخرى قد تكون هى نفسها أو ملخصها أو تفاصيلها، وهو مالم ينص عليه من قبل.

وأورد المعيار مسئوليات المراجع بعد قراءة المعلومات الأخرى، بأن عليه القيام بمايلى:

• تحديد ما إذا كان هناك عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، وفى هذه الحالة عليه تقييم عدم الإتساق ويقارن بين تلك المعلومات الأخرى ومايقابلها من بيانات فى القوائم المالية لتحديد الإنحراف.

• تحديد ما إذا كان هناك عدم إتساق بين المعلومات الأخرى ومعرفته التى حصل عليها أثناء عملية المراجعة، وذلك فى سياق الأدلة والاستنتاجات التى توصل إليها من عملية المراجعة.

أما باقى المعيار فيتناول بالتفصيل مسئوليات المراجع فى حالة وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية وذلك بشكل أكثر تفصيلاً عن المعيار القديم. وهو ماسيركز عليه الباحث فى الفرعيات التالية:

٦/٣/١- متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى:

تنقسم متطلبات المعيار فى هذه الحالة إلى ثلاث حالات على النحو التالى:

الحالة الأولى: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى، وذلك قبل إصدار مراقب الحسابات لتقريره، وكانت المعلومات الأخرى مرتبطة بأمور مدرجة فى القوائم المالية. وهنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

- يطلب من الإدارة تعديل المعلومات الأخرى.
- إذا وافقت الإدارة على التعديل يجب أن يتحقق من أن التعديل قد تم.
- إذا رفضت الإدارة التعديل عليه إما: إبلاغ المسئولين عن الحوكمة لإجراء التعديل، أوإصدار تقرير برأى متحفظ، أوالإنسحاب من الإرتباط كله.

وتتوقف تلك الإجراءات على الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة الأهمية النسبية لهذا التحريف.

الحالة الثانية: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى، وذلك قبل إصدار مراقبى الحسابات لتقريرهم، وكانت المعلومات الأخرى غير مرتبطة بأمور مدرجة فى القوائم المالية، هنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

- مناقشة الأمر مع الإدارة ويطلب التصحيح.
- يطلب من الإدارة إستشارة طرف متخصص.
- يخطر المسئولين عن الحوكمة كتابة عن قلقه بشأن تلك المعلومات المحرفة تحريفاً جوهرياً.

الحالة الثالثة: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى، وذلك بعد إصدار مراقب الحسابات لتقريره، وقبل نشر القوائم المالية وتقرير المراجعة عنها، هنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

• يطلب من الإدارة تعديل المعلومات الأخرى.

• إذا وافقت الإدارة على التعديل يقوم بفحص خطوات الإدارة للتأكد من إستلام الأفراد إخطاربهذا التعديل.

• إذا رفضت الإدارة إجراء التعديل فإنه يقوم بالإجراءات التالية:إخطار المسئولين عن الحوكمة كتابة عن قلقه بشأن تلك المعلومات المحرفة التى كان يجب تعديلها، وإبلاغ المستخدمين بهذه المعلومات الأخرى غير المصححة والمحرفة تحريفاً جوهرياً، ويطلب إستشارة قانونية من مستشاره القانونى بشأن مدى مسئوليته عن هذه المعلومات المحرفة.

٦/٣/٢- متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية:

تنقسم متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى هذه الحالة إلى ست حالات على النحو التالى:

الحالة الأولى: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك قبل إصدار مراقب الحسابات لتقريره، هنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

• يطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية التى قام بمراجعتها.

• إذا وافقت الإدارة يتحقق من التعديل الذى تم.

• إذا رفضت الإدارة يقوم بإصدار تقرير برأى متحفظ أو معاكس على حسب الأحوال.

الحالة الثانية: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك بعد تاريخ إصدار مراقب الحسابات لتقريره وقبل نشره، وقد وافقت الإدارة على إجراء التعديل فى القوائم المالية، هنا يتطلب المعيار من المراجع أن يقوم بأداء الإجراءات اللازمة لمراجعة القوائم المالية الجديدة المعدلة وإعداد تقرير مراجعة جديد عنها.

الحالة الثالثة: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك بعد تاريخ إصدار مراقب الحسابات لتقريره وقبل نشره، وقد رفضت الإدارة تعديل القوائم المالية المحرفة، ولكن تقرير المراجعة لم يكن قد تم تسليمه بعد للشركة، هنا يتطلب المعيار من المراجع إعداد تقرير جديد برأى متحفظ أو معاكس حسب الأحوال مؤرخ بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية.

الحالة الرابعة: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك بعد تاريخ إصدار مراقب الحسابات لتقريره وقبل نشره، وبعد تسليم تقرير المراجعة للشركة وافقت الإدارة وقامت بتعديل القوائم المالية المحرفة. هنا يتطلب المعيار من المراجع أن يقوم بمراجعة القوائم المالية الجديدة وإصدار تقرير جديد مؤرخ بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية الجديدة.

الحالة الخامسة: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك بعد تاريخ إصدار مراقب الحسابات لتقريره وقبل نشره، وبعد تسليم تقرير المراجعة للشركة رفضت الإدارة تعديل القوائم المالية المحرفة، هنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

•إخطار المسئولين عن الحوكمة بضرورة عدم نشر القوائم المالية وتقرير المراجعة.

•إذا قامت الإدارة بالنشر دون تعديل للقوائم المالية، فإن عليه إعداد تقرير جديد برأى متحفظ أو معاكس حسب الأحوال ويتم تلاوته فى الجمعية العامة للشركة.

•إتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الغير من الاعتماد على تقريره القديم الذى تم نشره.

•إتخاذ الإجراءات القانونية ضد الشركة لمنع الغير من الاعتماد على تقريره وإخلاء مسئوليته.

الحالة السادسة: حالة إكتشاف وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية، وذلك بعد تاريخ إصدار مراقب الحسابات لتقريره وبعد نشره، هنا يتطلب المعيار من المراجع مايلى:

• يطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية إذا كانت هذه التعديلات ستؤثر على تقريره.

• إعداد تقرير مراجعة جديد يتضمن فقرة خاصة حول التعديل وأسبابه مؤرخ بتاريخ لاحق لتاريخ تعديل الإدارة للقوائم المالية.

• إذا وافقت الإدارة على التعديل عليه التأكد من إعلام الإدارة للجهات التى إستلمت القوائم المالية المحرفة بأن هناك قوائم مالية جديدة وتقرير مراجعة جديد.

• إذا رفضت الإدارة التعديل ولم تقم بإعلام أى جهة إستلمت القوائم المالية المحرفة وتقرير المراجعة عليها بالتعديلات الواجبة، فإن الإجراء الملائم هوإبلاغ الإدارة بأنه سيتخذ ضدها الإجراءات القانونية، وإبلاغ الطرف الثالث بعدم الاعتماد على تقريره القديم.

ويخلص الباحث مماسبق إلى أن المعيار الدولى (ISA,720)أصبح أكثر تفصيلاً وتحديداً من المعيار القديم، ويلقى على مراقبى الحسابات مسئوليات أكثر من ذى قبل.

وأشارت الدراسة التى أعدها (IAASB,2015) أن الحاجة كانت ملحة لهذا التعديل لتعكس متطلبات بيئة التقارير المالية اليوم، ولتزيد من مسئوليات مراقبى الحسابات تجاه مستخدمى التقارير المالية، بما ينعكس إيجاباً على تضييق فجوة التوقعات للمستخدمين. كما أن تعديل المعيار سيقدم خدمة لأصحاب المصالح، من خلال توفير توكيد معقول من جانب مراقبى الحسابات بأن المعلومات الأخرى ستدعم القوائم المالية التى تم مراجعتها وتقرير المراجعة عليها.

لقد حدث تطور هائل فى التقارير المالية للشركات فى السنوات الأخيرة، خاصة لكم البيانات المتضمنة فيها، مما يعكس مدى أهمية مراجعة المعلومات الأخرى بتلك التقارير للمستخدمين، والذى بدوره يدعم مدى صدق القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها. لقد أصبحت التقارير السنوية تحوى الكثير من المعلومات النوعية والوصفية،ومن هنا أصبح المستخدمون أكثر إهتماماً بمثل هذه المعلومات، التى تحسن من مستوى التحليل والفهم والتفسير للقوائم المالية، والتى أصبحت أكثر تعقيداً. ومن ناحية أخرى، فقد زاد إستخدام إدارات الشركات للعديد من الوثائق بخلاف التقرير السنوى لأغراض الإفصاح الخارجى (IAASB,2015).

أما بشأن تقرير المراجعة فقد أضاف المعيار عليه فقرة جديدة مستقلة بعنوان " المعلومات الأخرى " حالة إذا كان حصوله على هذه المعلومات فى تاريخ التقرير وذلك عند مراجعة القوائم المالية وحصل المراجع على المعلومات الأخرى، أو كان يتوقع الحصول عليها، أوعند مراجعة القوائم المالية وحصل المراجع على بعض المعلومات الأخرى.

وتنطوى الفقرة المستقلة فى تقرير المراجع على مايلى:

• الإشارة إلى أن الإدارة هى المسئولة عن المعلومات الأخرى.

• تحديد كل من المعلومات الأخرى التى حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره، وتلك المعلومات الأخرى التى يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره.

• الإشارة إلى أن رأى المراجع لايشمل المعلومات الأخرى، وبالتالى لايقدم المراجع أى رأى بشأن المعلومات الأخرى أو أى نوع من أنواع التأكيدات الأخرى.

• وصف لمسئوليات المراجع المتعلقة بقراءة، والنظر فى، المعلومات الأخرى التى تطلبها هذا المعيار والإبلاغ عنها.

وعند الحصول على معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المراجع فإنه يشير إلى أنه ليس لديه مايقرر عنه. أو إذا إستنتج المراجع أن هناك معلومات أخرى محرفة تحريفاً جوهرياً، وغير مصححة، فعليه تقديم بيان بهذه المعلومات الأخرى غير المصححة والمحرفة تحريف جوهرى(ISA,720).

يلاحظ من هذه البنود أن المعيار وسع من مسئوليات مراقبى الحسابات تجاه التقرير عن المعلومات الأخرى بما يساعد فى الوفاء بإحتياجات مستخدمى التقرير.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تعديل المعيار سيؤدى إلى تحسين جودة عملية المراجعة، نتيجة توفر إتساق أكبر فى المعلومات، كما سيزيد من قيمة عملية المراجعة بدون تعديل مجالها، كما سيزيد من الشفافية فى تقارير المراجعة بشرط وفاء المراجعين وإلتزامهم بمتطلبات هذا المعيار.

٤/٦- تحليل الدراسات والإصدارات السابقة ذات الصلة وإشتقاق فروض البحث:

من منظور الدراسات السابقة ذات الصلة فقد أدى التطور الإقتصادى إلى تزايد حجم المشروعات، وزادت الحاجة إلى زيادة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لكل أصحاب المصالح. ولم يعد الإفصاح الإلزامى كافياً فى مواجهة تلك الإحتياجات، مما حدا بالفكر المحاسبى بتطوير الإفصاح، سواء الإلزامى[١] أو الإختيارى[٢] ، خاصة بعد تطبيق قواعد الحوكمة والشفافية، ذلك لأن الإفصاح المحاسبى هو أحد المبادئ الأساسية التى يقوم عليها نظام حوكمة الشركات، ولضمان تحقيق جودة التقارير السنوية المنشورة للشركات والشفافية وغيرها من أهداف الحوكمة. وبناء عليه يلعب مستوى الإفصاح عن المعلومات فى التقارير المالية دوراً بارزاً فى تخفيض حالة عدم التأكد، وتضييق فجوة التوقعات للمستخدمين، مما يساعد أصحاب المصالح على تقييم أداء الشركات بطريقة موضوعية (عبد القادر، ٢٠١٧).

---

[١] الإفصاح الإلزامى: هو الحد الأدنى الذى تلتزم به الشركات عند الإفصاح عن المعلومات وذلك من حيث محتوى وكم ونوعية المعلومات المفصح عنها، وتوقيت الإفصاح، والأداة المستخدمة لتوصيل المعلومات لمستخدميها(Ayers,etal., 2015، عبدالقادر، ٢٠١٧).

[٢] الإفصاح الإختيارى: هى ممارسات الإفصاح التى تقوم بها الوحدة الاقتصادية زيادة عما هو مطلوب منها إلزاماً. ولا يتم هذاالإفصاح وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو لقواعد سوق المال، وإنما يكون هذا الإفصاح اختيارياً بصفة أساسية خارج القوائم المالية (Patten & Zhao,2015 ، عبدالقادر، ٢٠١٧).

ولقد تعددت الدراسات التى تناولت موضوع الإفصاح الإختيارى والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية وأهميتها ومزاياها والعوامل المؤثرة فيها. فمن ناحية أهمية الإفصاح الإختيارى، من خلال المعلومات الأخرى المرافقة، تعددت الدراسات (Chen etal., 2003; Yuen etal., 2009) التى تناولت أهمية الإفصاح عن المعلومات الأخرى داخل التقرير السنوى، حيث أظهرت أن معظم الأزمات المالية التى واجهت الشركات، لم تنتج فقط من إنخفاض ثقة المستثمرين فى الشركات، وإنما لنقص الشفافية والإفصاح فى العديد من أسواق المال، وعدم تطبيق أليات الحوكمة. وأن كل من الإفصاح الإلزامى والإختيارى له أهميته فى توفير معلومات للمساهمين. وأن الإفصاح الإلزامى هو الركيزة الأساسية لتوفير معلومات للسوق ومستخدمى القوائم المالية، ويوصل المعلومات الأساسية التى يجب أن تصل للمستخدمين والتى تتطلبها المعايير والقوانين والهيئات الرقابية، وذلك لتقييم أداء الشركات. إلا أن المستثمرين ومتخذى قرارات منح الإئتمان عادة مايعتمدون على المعلومات المنشورة، سواء كانت مالية أو غير مالية، من خلال التقرير السنوى للشركات. ولذلك يعد الإفصاح الإختيارى توسيعاً وإمتداداً للإفصاح الإلزامى فى التقرير السنوى، ويدعم تقييم الأداء المالى فى الشركات.

ويرى (Simpson,2010) أن المحللين الماليين هم الأكثر إستخداماً للمعلومات الأخرى غير المالية لتقييم أداء الشركات، وأنه يجب إصدار معايير خاصة لتنظيم المعلومات الأخرى وكيفية الإفصاح عنها.

وفى نفس السياق أشارت بعض الدراسات (Lokman,2011; Hieu & Lan,2015) إلى أن القضية الأساسية فى نظرية الوكالة هى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك، حيث يتوفر للإدارة المعلومات التى لاتتوفر أحياناً للملاك، مما يعطى الإدارة ميزة نسبية تدعم قراراتها وأهدافها الشخصية، بينما يعانى الملاك من مخاطر فقد أموالهم بسبب نقص المعلومات. ومن هنا تؤكد نظرية الوكالة على الحاجة للرقابة على سلوك الإدارة من خلال متابعة أليات حوكمة الشركات والتوسع فى الإفصاح الإختيارى. لأن هذه الأليات تمكن الملاك من التغلب على مشاكل نظرية الوكالة وتقلل من تكاليف الوكالة.

كما إتفقت العديد من الدراسات (Zambon,2003; Coram& Monroe,2004; Tian & Chen,2009; Qu etal., 2013) على أن هناك أهمية مرتفعة للإفصاح عن المعلومات غير المالية، فى سياق التقرير السنوى، بالنسبة للمستخدمين، حيث هناك نقد للتقرير السنوى مصدره أن الإفصاح المالى

التقليدى لم يعد كافياً من وجهة نظر المستخدمين لعدم إحتوائه على المعلومات الهامة مثل: معلومات عن الجودة، والموارد البشرية، والعمالة والتوظيف، ومهارات التدريب وتطوير العمالة. وأن ضغوط أصحاب المصالح هى الدافع الأول لزيادة الإفصاح الإختيارى للشركات، والذى يؤدى إلى تحسين صورة الشركة وتجنب مخاطر التقاضى.

كما توصلت دراسة (Abeywardana & Panditharathna, 2016) إلى أن الإفصاح عن معلومات عن كل من بيئة الشركة وأدائها المالى وإدارة المخاطر يمثل أكثر من ٦٠% من مستوى الإفصاح الإختيارى، أما نسبة ٤٠% الباقية فتمثل الإفصاح عن رأس المال البشرى، والمسئولية الإجتماعية للشركة.

أما من ناحية المزايا التى يوفرها الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة، فقد إتفقت العديد من الدراسات (Yuen etal.,2009; Tian & Chen, 2009; Li & Zhao, 2011; Wang & Syu, 2015) على أن جودة المعلومات المفصح عنها فى تقرير الشركات السنوى يجذب الإستثمارات للشركة، لأن فاعلية أسواق المال تعتمد على كم المعلومات المفصح عنها. فالشركات التى تكتفى بالإفصاح الإلزامى فقط تفقد المزايا المحققة من الإفصاح الإضافى، حيث إنخفاض تكاليف رأس المال، وإكتساب ثقة المستثمرين، وتحسين الحصة السوقية، كما يكون له أثر إيجابى على إدارة الشركات فى علاقاتها مع أصحاب المصالح. ويوفر فهماً وتفسيراً أفضل للمستثمرين المحتملين.

إن الإفصاح الإضافى يعد توسيعاً لمفهوم الإفصاح وإمتداد للإفصاح الإلزامى، حيث يعد الإفصاح الإضافى هو المعبر عن الأنشطة الإختيارية لتدفق المعلومات، بالإضافة للإفصاح الإلزامى الذى يتطلبه القانون، وبالتالى هو المحرك لخيال الإدارة ويساعدها على الحفاظ على علاقاتها مع المستثمرين. فكلما إنخفض خطر المعلومات زادت قيمة الشركة وتحققت ثقة أعلى فى أداء الإدارة، ممايترتب عليه زيادة الربحية والسيولة وإنخفاض تكلفة رأس المال.

وفى نفس السياق أشارت بعض الدراسات (Orens & Lybeart,2007; Banghoj & Plenborg,2008;Iatridis & Alexakis,2012; Arsory etal., 2014) إلى أن الإفصاح عن المعلومات الأخرى، سواء كانت مالية أو غير مالية، من شأنه أن يقلل من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، كما يدعم الشفافية والأداء المالى للشركات. حيث تبين أن الإفصاح الإختيارى يؤدى إلى

تخفيض درجة عدم التأكد والإتساق فى المعلومات، وبالتالى زيادة ثقة المستثمرين فى إدارات الشركات. حيث أن الشركات التى تقدم إفصاحاً إضافياً إختيارياً يكون لديها معدلات ربحية مرتفعة ونظم رقابة إدارية سليمة ومعدلات نمو أعلى من غيرها، كما أنها تكون جاذبة للإستثمار. كما يوفر ميزة تنافسية لكل من المستثمرين المحتملين والمحللين الماليين، ويوفر معلومات ذات قيمة أعلى عن الأرباح المستقبلية، ممايزيد من قيمة الشركات.

ومن ناحية العوامل المؤثرة فى الإفصاح عن المعلومات الأخرى، فقد تبين أن هناك العديد من العوامل التى تؤثر فى مدى وجود إفصاح، إضافى بجانب الإفصاح الإلزامى، فى تقارير الشركة السنوى. وأهم هذه العوامل مايلى:

• **لجان المراجعة فى الشركات:** حيث وجد أن الإفصاح الإختيارى يزيد فى الشركات التى بها لجان مراجعة (Yuen etal., 2009; Cohen etal., 2012; Binh,2012).

• **حجم العملاء:** كلما زاد عدد العملاء زاد مستوى الإفصاح المطلوب لإرضاء العملاء (Binh, 2012; Cohen etal., 2012; AbuRisheh, 2018).

• **حجم الشركة:** كلما زاد حجم الشركة زادت كمية المعلومات المرغوب فى الإفصاح عنها سواء إفصاحاً إلزامياً أو إختيارياً (Yuen etal., 2009; Hieu & Lan, 2015; Abeywardana & Panditharathna, 2016; AbuRisheh, 2018).

• **درجة الرفع المالى:** كلما زاد الرفع المالى زادت كمية المعلومات المفصح عنها لرغبة مانحى القروض على التعرف على المركز المالى والصورة الحقيقية للشركة، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية(Yuen etal., 2009; Hieu & Lan, 2015; Abeywardana & Panditharathna, 2016).

• **الربحية:** يعد تحقيق الربحية فى الشركة هو ناتج مجموعة متكاملة من العوامل فى الشركة منها قدرتها على الإفصاح لكافة الأطراف أصحاب المصالح فى الشركة(Hieu & Lan, 2015; Abeywardana & Panditharathna, 2016).

• **ملكية الإدارة:** كلما إنخفضت نسبة ملكية الإدارة فى أسهم الشركة زاد الإفصاح الإختيارى لأصحاب المصالح (Sartawi etal.,2014; Hieu & Lan, 2015).

• **ملكية الأجانب:** كلما زادت ملكية الأجانب زاد الإفصاح الإختيارى للشركات (Nazli,2008; Sartawi etal.,2014; Hieu & Lan, 2015).

• **إستقلال مجلس الإدارة:** كلما زاد عدد الأعضاء المستقلون داخل هيكل مجلس الإدارة زاد الإفصاح الإختيارى للشركة (Nandi & Ghosh,2013; Sartawi etal.,2014; Hieu & Lan, 2015; Abeywardana & Panditharathna, 2016).

• **عمر الشركة:** كلما زاد عمر الشركة فى السوق زاد الإفصاح الإختيارى للشركات (Abeywardana & Panditharathna, 2016).

ولقد أيدت العديد من الدراسات (Barako,2007; Hossain & Hammami, 2009; Rouf,2011; Sukthomy,2011; Qu,2011; Li & Zhao,2011; Rouf & Harum,2011; Vu, 2012; Alves etal.,2012; Elmans, 2012; Lan etal., 2013) وجود عدة عوامل أخرى تؤثر فى الإفصاح الإختيارى وهى؛ نوع الصناعة، وحجم مكتب المراجعة، وأليات الحوكمة المستخدمة، وهيكل الملكية، ومدى وجود عقوبات تنظيمية، ودرجة تعقد الأنشطة، والأداء التنظيمى، وحوافز الإدارة.

ومن منظور الإصدارات المهنية ذات الصلة، تشير الإصدارات السابقة على المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، التى تناولت المعلومات الأخرى إلى مسئوليات المراجع تجاه عدم الإتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، حيث يختلف المعيار الأمريكى (SAS.No.118) الصادر فى ٢٠١٠ عن المعيار (ISA,720) بالنسبة لمسئوليات المراجع تجاه عدم الإتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية فى أنه عندما يحدد المراجع وجود عدم إتساق قبل تاريخ إصدار التقرير الذى يتطلب مراجعة المعلومات الأخرى، وترفض الإدارة إجراء المراجعة، يجب على المراجع إبلاغ هذا الأمر لأولئك المكلفين بالحوكمة ويقوم بأحد الإجراءات التالية:

– تضمين تقرير المراجعة فقرة توضيحية تصف عدم الإتساق.

– حجب تقرير المراجع.

– عندما يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو اللوائح المعمول بها عليه الإنسحاب من المهمة.

وعندما تكون مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية بعد تاريخ إصدار التقرير وتوافق الإدارة على إجراء المراجعة، يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات اللازمة فى ظل هذه الظروف.

وعندما تكون مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية بعد تاريخ إصدار التقرير وترفض الإدارة إجراء المراجعة، ينبغى أن يخطر المراجع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن قلق المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى وإتخاذ أى إجراء مناسب آخر.

كما أن المعيار الأمريكى (SAS.No.118) كان غير محدد إلى حد ما حيث يترك للمراجع تعديل رأيه فى التقرير دون تحديد لنوع الرأى المعدل، ثم أنه يترك للمراجع إتخاذ الإجراء المناسب دون تحديده فى حالات كثيرة.

أما المعيار الصادر عن مجلس الرقابة على أعمال مراجعى حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB فى ٢٠١٤ (AS-2710) يتناول بعض نقاط الإتفاق مع المعيار(ISA,720) حيث يذكر أنه:

• يجب عليه قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيما إذا كانت هذه المعلومات، أو طريقة عرضها، لاتتفق جوهرياً مع المعلومات، أو طريقة عرضها، التى تظهر فى القوائم المالية.

• إذا خلص المراجع إلى أن هناك عدم إتساق، يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية، وتقريره، أو كليهما تتطلب مراجعة. فإذا خلص إلى أنها لا تتطلب مراجعة، عليه أن يطلب من العميل مراجعة المعلومات الأخرى. إذا لم يتم تنقيح المعلومات الأخرى لإزالة عدم الإتساق، فعليه إبلاغ ذلك إلى لجنة المراجعة والنظر فى إجراءات أخرى.

• إذا قام المراجع، أثناء قراءة المعلومات الأخرى بإدراك المعلومات التى يعتقد أنها بها خطأ جوهرى، فعليه مناقشة الأمر مع الإدارة. وفيما يتعلق بهذه المناقشة، فقد يعتبر المراجع أنه لا يملك الخبرة لتقييم صحة المعلومات الأخرى، وأنه قد لا توجد معايير يتم من خلالها تقييم عرضه، وأنه قد تكون هناك إختلافات صحيحة فى الحكم أو الرأى. فإذا خلص المراجع إلى أن لديه أساساً صحيحاً للقلق، فعليه أن يقترح أن تتشاور الإدارة مع طرف آخر قد تكون نصيحته مفيدة للإدارة، مثل المستشار القانونى للشركة.

• إذا إستنتج المراجع، بعد مناقشة الأمر مع الإدارة، وتبين أن هناك تحريف جوهرى فى الحقيقة، فإن الإجراء الذى سيتخذه يعتمد على حكمه فى هذه الظروف الخاصة. وينبغي له أن يخطر الإدارة بالمعلومات

الأخرى الخاطئة ولجنة المراجعة كتابةً، وأن يفكر فى إستشارة محاميه فيما يتعلق بإتخاذ الإجراءات المناسبة فى ظل هذه الظروف.

يتضح من المعيار (AS-2710) أنه قاصر على بعض النواحى ولم يتناول كل التفاصيل التى تناولها المعيار (AS-2710)، وإنما أشار بإختصار إلى بعض الإجراءات التى يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات، كما أنه إعتمد على حكمه الشخصى أكثر فى تحديد التصرف الملائم.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن كل من الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، قد أولت إهتماماً بالمعلومات الأخرى المرافقة وزيادة الإفصاح عنها فى التقارير المالية ليشمل الإفصاح المزيد من المعلومات الأخرى، سواء المالية أو غير المالية، بجانب القوائم المالية. وذلك بهدف تلبية إحتياجات أصحاب المصالح المتزايدة من المعلومات. وعلى الرغم من الإتفاق بين غالبية الدراسات على أن هناك طلباً متزايداً للإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة، إلا أن الإصدارات السابقة إختلفت فى درجة التفصيل حول كيفية التعامل مع حالة عدم الإتساق بين تلك المعلومات والقوائم المالية، ومدى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة هذه المعلومات فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، خاصة بعد إصدار المعيار (ISA,720) المعدل.

ويتوقع الباحث وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بهذه المتطلبات بدرجة كبيرة، ولذلك سيقوم الباحث بتقسيم فروض البحث إلى فرضين أساسيين مرتبطين بالحالات السابق عرضها فى متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وفق متطلبات المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، كما يلى:

١/٤/٦- حالة عدم الإتساق بسبب تحريف المعلومات الأخرى:

إذا كانت المعلومات الأخرى بها تحريف جعلها غير متسقة مع القوائم المالية فمن المتوقع أن يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة هذه المعلومات بغض النظر عما إذا تم كشف التحريفات فيها قبل أو بعد إصدار تقرير المراجعة. وعليه يمكن إشتقاق الفرض الأول وفرعياته كما يلى:

H_1: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة مع القوائم المالية. وينقسم إلى:

H_{1a}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة المكتشفة قبل إصدار تقرير المراجعة والمرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية.

H_{1b}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة المكتشفة قبل إصدار تقرير المراجعة وغير المرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية.

H_{1c}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة مع القوائم المالية المكتشفة بعد إصدار تقريرالمراجعة ولكن قبل نشره.

٢/٤/٦- حالة عدم الإتساق بسبب تحريف القوائم المالية نفسها:

ومن المتوقع أيضاً أن يفى مراقبو الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى حال عدم إتساقها مع القوائم المالية بسبب تحريف الأخيرة، سواء كان التحريف قد تم كشفه قبل أو بعد إصدار تقرير المراجعة من جهة، وسواء إستجابت الإدارة لطلبات مراقب الحسابات أم لا. وعليه يمكن إشتقاق الفرض الثانى وفرعياته كما يلى:

H_2: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة. وينقسم إلى:

H_{2a}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم قبل إصدار تقريرالمراجعة.

H_{2b}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم بعد إصدار تقريرالمراجعة وقبل نشره وموافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية.

H_{2c}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم بعد إصدار تقريرالمراجعة وقبل نشره ورفض الإدارة تعديل القوائم المالية ولم يتم تسليم التقرير.

H_{2d}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم بعد إصدار تقريرالمراجعة وقبل نشره ووافقت الإدارة على تعديل القوائم المالية بعد تسليم التقرير.

H_{2e}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير

المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم بعد إصدار تقريرالمراجعة وقبل نشره ورفضت الإدارة تعديل القوائم المالية بعد تسليم التقرير.

H_{2f}: يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية حال إكتشاف تحريف بهذه القوائم بعد إصدار تقريرالمراجعة وبعد نشرها وتقريرمراجعتها.

وفيما يتعلق بالمتغير المعدل (Moderator) الذى يمكن أن يؤثر على قوة العلاقة الرئيسية للبحث، فإن حجم مكتب المراجعة، يؤثر إيجاباً على درجة وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة، ودقة قراراتهم بشأن المعلومات الأخرى، وذلك قياساً على (Francis and Yu,2009) و (عبدالقادر، ٢٠١٧).

ويمكن قياس حجم المكتب بدلالة عدد عملاء المراجعة، وإجمالى أصول عميل المراجعة، وعدد مراجعى الحسابات الذين ينتمون إلى مكتب المحاسبة والمراجعة، وذلك قياساً على (Francis and Yu,2009) و(عبدالقادر، ٢٠١٧).

٦/٥- منهجية البحث:

تستهدف هذه الفرعية عرض الدراسة التجريبية وإختبار فروض البحث، وفى سبيل ذلك سيقوم الباحث ببيان كيف تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة وكذلك توصيف وقياس متغيرات الدراسة، وإجراءات جمع البيانات، وماهية الإختبارات الإحصائية التى أجريت من أجل تحليل البيانات وإستخراج النتائج. حيث يتم إختبار فروض البحث من خلال دراستين تجريبيتين لإختبار فرضى البحث، للوقوف على مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وذلك على النحو التالى.

٦/٥/١- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى مراقبى حسابات الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة، حيث تم إجراء تجربتين على عينتين تحكميتين من مراقبى الحسابات فى مكاتب المراجعة، التجربة الأولى بلغت العينة فيها ٥٠ مفردة(وصلت الردود الصحيحة منها إلى ٤٠ مفردة)، ركزت التجربة الأولى على حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى. وتنقسم هذه الحالة إلى ثلاث حالات فرعية، أما التجربة الثانية فقد بلغت العينة فيها ٥٠ مفردة (وصلت الردود الصحيحة منها إلى ٣٠ مفردة)، وركزت على حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية. وتنقسم هذه الحالة إلى ست حالات فرعية، والعينتان مستقلتان. وذلك قياساً على دراسة (عبد القادر، ٢٠١٧).

٢/٥/٦- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

بالرجوع إلى فرضى الدراسة، يمكن تحديد المتغير التابع والمتغير المستقل والمتغير الرقابى فى الدراسة، والكيفية التي سيتم بها قياسها، على النحو التالى:

أ. **المتغير المستقل:**متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة، وتتحدد وفق متطلبات المعيار الدولى رقم ٧٢٠ المعدل لسنة ٢٠١٥. وذلك قياساً على دراسة (عبد القادر، ٢٠١٧).

ب. **المتغير التابع:** درجة وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة، ويتم قياسه من خلال نسبة المتطلبات التى يتم تنفيذها إلى إجمالى عدد المتطلبات التى تتطلبها الحالة وفق المعيار الدولى رقم ٧٢٠ المعدل لسنة ٢٠١٥. وذلك قياساً على دراسة (عبد القادر، ٢٠١٧).

ج. **المتغير الرقابى:**حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ويقاس هذا المتغير بشراكة المكتب مع إحدى المكاتب الأربع الكبرى Big 4 ، وسيتم قياسه من خلال متغيرين وهميين:Big4 (١) فى مقابل Non Big (٠) ، وذلك قياساً على دراسة (عبد القادر، ٢٠١٧).

٣/٥/٦- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

قام الباحث بعمل تجربتين، ركزت التجربة الأولى على حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى. وتنقسم هذه الحالة إلى ثلاث حالات فرعية، بينما ركزت

التجربة الثانية على حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، بسبب تحريف فى القوائم المالية. وتنقسم هذه الحالة إلى ست حالات فرعية.

١/٣/٥/٦- نتائج إختبار الفرض الأول وفرعياته:

تناولت التجربة الأولى حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى. وتنقسم هذه الحالة إلى ثلاث حالات فرعية لإختبار الفرض الأول وفرعياته كالتالى:

أ- **الحالة الأولى:** استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة والمرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية وذلك قبل إصدار تقريرهم، وبالتالى إختبار **(H1a)** .

وقام الباحث بإستخدام إختبار Wilcoxon Signed Rank Test اللامعلمى (أنظر ملحق البحث)، وقد أيد الإختبار قبول فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **رفض الفرض البديل H1a** حيث (P- value = (0.23 مما يعنى عدم وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

ب- **الحالة الثانية:** استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة وغير المرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية وذلك قبل إصدار تقريرهم. وبالتالى إختبار **(H1b)** .

وقد أيد الإختبار رفض فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **قبول الفرض البديل H1b** حيث (P- value = (0.00 مما يعنى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

ج- **الحالة الثالثة:** استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المحرفة غير المتسقة مع القوائم المالية وذلك بعد إصدار تقريرهم وقبل نشره. وبالتالى إختبار **(H1c)** .

وقد أيد الإختبار رفض فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **قبول الفرض البديل H1c** حيث (0.02) = P- value ممايعنى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

ويخلص الباحث إلى أنه يوجد وفاء جزئى لمتطلبات حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى من جانب مراقبى الحسابات فى مصر. **وبالتالى يتم قبول (H1) جزئياً.**

٢/٣/٥/٦- نتائج إختبار الفرض الثانى وفرعياته:

تناولت التجربة الثانية حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية. وتنقسم هذه الحالة إلى ست حالات:

أ- **الحالة الأولى:** استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة قبل إصدار تقريرهم. وبالتالى إختبار **(H2a)** .

وقد أيد الإختبار رفض فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **قبول الفرض البديل H2a** حيث (0.007) = P- value ممايعنى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

ب- **الحالة الثانية:** استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة بعد إصدار تقريرهم وقبل النشر وموافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية. وبالتالى إختبار **(H2b)** .

وقد أيد الإختبار قبول فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **رفض الفرض البديل H2b** حيث (0.147) = P- value ممايعنى عدم وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

ج- الحالة الثالثة: استهدفت إختبارمدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة بعد إصدار تقريرهم وقبل النشر ورفض الإدارة تعديل القوائم المالية ولم يتم تسليم التقرير. وبالتالى إختبار **(H2c)** .

وقد أيد الإختبار رفض فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **قبول الفرض البديل H2c** حيث (P- value = (0.000 مما يعنى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

د- الحالة الرابعة: استهدفت إختبار مدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة بعد إصدار تقريرهم وقبل النشر ووافقت الإدارة على تعديل القوائم المالية بعد تسليم التقرير. وبالتالى إختبار **(H2d)** .

وقد أيد الإختبار قبول فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **رفض الفرض البديل H2d** حيث (P- value = (0.277 مما يعنى عدم وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

هـ - الحالة الخامسة: استهدفت إختبار مدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة بعد إصدار تقريرهم وقبل النشر ورفضت الإدارة تعديل القوائم المالية بعد تسليم التقرير. وبالتالى إختبار **(H2e)** .

وقد أيد الإختبار رفض فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **قبول الفرض البديل H2e** حيث (P- value = (0.000 مما يعنى وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

و- الحالة السادسة: استهدفت إختبار مدى وفاء مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى غير المتسقة مع القوائم المالية المحرفة بعد إصدار تقريرهم وبعد نشر القوائم المالية وتقريرهم عليها. وبالتالى إختبار **(H2f)** .

وقد أيد الإختبار قبول فرض العدم عند مستوى معنوية ٥% وبالتالى **رفض الفرض البديل H2f** حيث (P- value = (0.221 مما يعنى عدم وفاء مراقبى الحسابات بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى وفق هذه الحالة وفق المعيار ٧٢٠.

يخلص الباحث مما سبق إلى أنه يوجد وفاء جزئى بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية. **وبالتالى يتم قبول (H2) جزئياً**.

وهذه النتائج متفقة مع ماتوصلت إليه دراسة(Chen etal., 2003; Yuen etal., 2009; Simpson,2010; Lokman,2011; Hieu & Lan,2015) من أهمية الإفصاح عن المعلومات الأخرى الإضافية، خاصة غير المالية، وذلك بالنسبة للمستثمرين والمحللين الماليين. كما أن للإفصاح عن هذه المعلومات، فى سياق التقرير السنوى، بالنسبة للمستخدمين أهمية مرتفعة، حيث أن الإفصاح التقليدى لم يعد كافياً. كما أن الإفصاح عن المعلومات الأخرى يعد توسيعاً لمفهوم الإفصاح وإمتداداً للإفصاح الإلزامى مما يزيد من قيمة الشركات، ويحقق ثقة أعلى فى أداء الإدارة.

ويرى الباحث أن الإختلاف فى النتائج عن ما توصلت إليه دراسة(Zambon,2003; Coram& Monroe,2004; Tian & Chen,2009; Qu etal., 2013; Abeywardana & Panditharathna, 2016) يرجع إلى وجود فجوة فى المعايير فى مصر، نظراً لعدم تحديث معايير المراجعة المصرية لتواكب التطورات السريعة فى المعايير الدولية، مما يفسر عدم الوفاء الكلى من جانب مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات المعيار ٧٢٠ المعدل. مما يزيد من الفجوة، حيث تعانى المهنة فى مصر من غياب التنظيم المهنى الذى يحقق لها مواكبة التطورات الحادثة فى المهنة دولياً، بالإضافة لإنخفاض مستوى التعليم المحاسبى المتخصص فى الجامعات المصرية، وعدم تطبيق مكاتب المراجعة فى مصر للتعليم والتدريب المهنى المستمرين.

٦/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

إستهدف البحث إيجاد دليل تجريبى بشأن مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية، وفى سبيل ذلك فقد تضمن البحث دراسة نظرية، إلى جانب الدراسة التجريبية.

إختص الجانب النظرى من البحث بالإجابة على مجموعة من الأسئلة، **ركز السؤال الأول** على ماهية المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور محاسبى، وتم الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث إتضح أن متطلبات الإفصاح الذى تقدمه الشركات فى تقاريرها السنوية بخلاف القوائم المالية والإيضاحات

المتممة لها نمت بدرجة كبيرة. وذلك تلبية لإحتياجات أصحاب المصالح. وتعد المعلومات الأخرى المرافقة من أهم أوجه الإفصاح الإضافى فى التقارير المالية السنوية. ويذكر معيار المحاسبة المصرى رقم (١) أن المعلومات المرافقة هى تلك الإفصاحات الأخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، كما عرف معيار المراجعة الدولى (ISA,720) المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية بأنها تلك المعلومات المالية وغير المالية بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها.

كما ركز **السؤال الثانى** على ماهية المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى، حيث خلص الباحث إلى وجود زيادة فى المتطلبات المهنية سواء من جانب التشريعات(مثل: قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢)، أو من جانب هيئات الرقابة على الشركات بالإفصاح عن معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها(مثل: القواعد التنفيذية الصادرة عن حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة فى عام ٢٠٠٦ ، والإجراءات التنفيذية لقواعد قيد وإستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية فى فبراير ٢٠١٤وفقا لآخر تعديل لها بقرار رئيس البورصة المصرية رقم ١٣٨ فى نوفمبر ٢٠١٦، ودليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية)، كما يلاحظ وجود طلب متزايد من جانب أصحاب المصالح بالشركات على زيادة مستوى الشفافية والإفصاح عن المعلومات التى تقدمها تلك الشركات داخل تقاريرها السنوية المنشورة، سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية، وسواء كان هذا الإفصاح إلزامياً أو إختيارياً.

كما ركز **السؤال الثالث** على ما هى أهم تعديلات المعيار (ISA,720) لسنة ٢٠١٥، حيث خلص البحث إلى أن المعيار وسع من مسئوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، حيث نص صراحة على مصطلح " مسئوليات المراجع" وكان قبلاً يستخدم مصطلح " إرشادات يتعين على المراجع مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة والتى لايوجد إلزام عليه بالتقرير عنها"، كما تناول باقى المعيار بالتفصيل مسئوليات المراجع فى حالة وجود عدم إتساق بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية وذلك بشكل أكثر تفصيلاً عن المعيار القديم. حيث أصبحت الحاجة ملحة لهذا التعديل لتعكس متطلبات بيئة التقارير المالية اليوم، ولتزيد من مسئوليات مراقبى الحسابات تجاه مستخدمى التقارير المالية

بما ينعكس إيجاباً على تضييق فجوة التوقعات للمستخدمين. كما أن تعديل المعيار سيقدم خدمة لأصحاب المصالح من خلال توفير توكيد معقول من جانب مراقبى الحسابات بأن المعلومات الأخرى ستدعم القوائم المالية التى تم مراجعتها وتقرير المراجعة عليها.

أما **السؤال الرابع** والخاص بهل يفى مراقبو الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى المرافقة وفقاً لمعيار ٧٢٠ لسنة ٢٠١٥، تم الإجابة عليه عملياً، حيث توصلت الدراسة التجريبية بالنسبة للتجربة الأولى، التى تناولت حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى، إلى أنه يوجد وفاء جزئى لمتطلبات حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى من جانب مراقبى الحسابات فى مصر. أما التجربة الثانية، التى تناولت حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية نفسها، فقد توصلت إلى أنه يوجد وفاء جزئى بمتطلبات حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية.

وفى ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما إنتهى إليه من نتائج فى شقيه النظرى والتجريبى، يوصى الباحث بضرورة إعادة النظر فى معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، لتتجاوب سريعاً مع التعديلات التى تحدث فى المعايير الدولية المناظرة، خاصة (ISA,720) لسنة ٢٠١٥حتى يمكن تطبيقها فى البيئة المصرية، وإنشاء جهة مهنية مستقلة تختص بإصدار معايير المحاسبة والمراجعة المصرية قياساً على التنظيمات المهنية فى الدول المنظمة مهنياً، وإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى تقاريرها المالية، وذلك نظراً لتأثير ذلك على تحسين مستوى الشفافية، وأن يحاول المراجعون فى مصرتحسين مستوى الأداء المهنى للوفاء بمتطلبات المعيار الدولى ٧٢٠ لسنة ٢٠١٥ كاملة، ولعل وجود نظام للتعليم والتدريب المستمرين فى مكاتب المراجعة يلبى هذا الهدف.

وفى ضوء ماسبق يقترح الباحث المجالات البحثية التالية مستقبلاً أهمها مايلى:

- أثر الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة على العوائد الحالية والأسهم للشركة.
- محددات الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة فى الشركات المقيدة يالبورصة.
- توكيد مراقب الحسابات على الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة فى تقرير مرفق بالقوائم المالية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- الهيئة العامة لسوق المال. ٢٠٠٦ . ***القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتى القاهرة والإسكندرية***.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. ***قواعد قيد وإستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية***. وفقا لآخر تعديل بموجب قرار رقم ١٣٨ لسنة ٢٠١٦.
- عبد القادر، داليا السيد. ٢٠١٧. أثر درجة الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة– ***المؤتمر العلمى الأول، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية***. ص: ٦٨٧– ٧٣٩.

•على، عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، عادل نعمة الله نجيب. ٢٠٠٣. ***دراسات فى المراجعة المتقدمة***. الدار الجامعية – الاسكندرية.

- ***قانون شركات الأموال، الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١*** ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير الإستثمار والتعاون الدولى رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢.
- ***قانون سوق رأس المال، قانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢*** ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزيرالاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣.
- مركز المشروعات الدولية.٢٠١٦. ***دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية***، مركز المديرين المصري، وزارة الإستثمار.
- معيار المحاسبة المصرى رقم (١) المعدل.٢٠١٥. ***عرض القوائم المالية***، الوقائع المصرية، العدد ١٥٨ تابع(أ) – يوليو.

ثانياً: المراجع الأجنبية

•Abeywardana, N.L.E. and K.M. Panditharathna1.2016. The Extent and Determinants of Voluntary Disclosures in Annual Reports: Evidence from Banking and Finance Companies in Sri Lanka. ***Accounting and Finance Research***.Vol.5, No.4: 147-162.

•Abu Risheh, K. E.2018. Factors That Influence Non-financial Disclosures: Evidence from Jordan. ***Research Journal of Financ and Accounting***.Vol.9, No. 8: 57-62.

•AICPA.2010. Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements ***SAS. No. 118.***

•Alves, H., Rodrigues, A. M., & Canadas, N. 2012. Factors Influencing the Different Categories of Voluntary Disclosure in Annual Reports: An Analysis for Iberian Peninsula listed Companies. ***Tekhne Review of Applied Management Studies***, 10(1), 15-26.

- Arsoy, A. P., T. Bora, L. Karabiyik.2014. Effect of Non-Financial Information on Financial Performance: Evidence from Turkey. ***International Review of Economics and Management***. Vol. 2, No. 1: 1-18.
- Ayers, B., C. Schwab, C. M., & S. Utke. 2015. Noncompliance with Mandatory Disclosure Requirements: the Magnitude and Determinates of Undisclosed Permanently Reinvested Earnings. ***The Accounting Review***, 90 (1): 59-93.
- Banghøj,J. and T. Plenborg. 2008. Value Relevance of Voluntary Disclosure in the Annual Report. ***Accounting and Finance***: 159–180.
- Barako, D. G. 2007. Determinants of Voluntary Disclosures in Kenyan Companies Annual Reports. ***African Journal of Business Management***, 1(5), 113-128.
- Binh, Ta Quang. 2012. Voluntary Disclosure Information in the Annual Reports of Non-Financial Listed Companies: The Case of Vietnam. ***Journal of Applied Economics & Business Research***. Vol. 2 Issue 2:69-90
- Chen, D.H., Fan, J.P.H., and Wong, T.J. (2003). Does Politician Jeopardize Professionalism? Decentralization and the Structure of Chinese Corporate Boards. ***Working Paper***, Department of Accounting, Hong Kong University of Science and Technology**.**
- Cohen, J. R., Holder-Webb, L. Lori, N. Leda and W. David. 2012. Corporate Reporting of Nonfinancial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability, ***Accounting Horizons***. Vol. 26 Issue 1:65-90.
- Coram, P., and G. Monroe. 2004. The Joint Effect of Voluntary Non‐Financial Disclosure and Assurance on Company Valuation Judgments. ***Seminar participants at The Australian National University***.
- Elmans, S. 2012. Ownership Structure and Voluntary Disclosure in Europe, ***Master thesis***, Eramus University of Rotterdam, Holland.
- Francis, J. R. and M. D. Yu. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. ***The Accounting Review***, 84 (5) (September): 1521–1552.
- Hieu, P.D. and D.Lan.2015. Factors Influencing the Voluntary Disclosure of Vietnamese Listed Companies. ***Journal of Modern Accounting and Auditing***.Vol.11, No.12: 656-676.

- Hossain, M. and H. Hammami. 2009. Voluntary Disclosure in the Annual Reports of an Emerging Country: The Case of Qatar. ***Advances in Accounting***, 25(2), 255-265.
- Iatridis, G. and P. Alexakis.2012. Evidence of Voluntary Accounting Disclosures in the Athens Stock Market. ***Review of Accounting and Finance***. Vol. 11, No. 1: 73-92.
- IFAC.2015.Basis for Conclusions. Prepared by the Staff of the IAASB.***www.iaasb.org***
- Lan, Y., L. Wang, and X. Zhang. 2013. Determinants and Features of Voluntary Disclosure in the Chinese Stock Market. China ***Journal of Accounting Research***, 6(4), 265-285.
- Li, H. and P. Zhao. 2011. A Study of Factors Influencing Voluntary Disclosure of Chinese Listed Companies. ***M & D Forum***, 245-257.
- Lokman, N. 2011. Impact of Incentives to Voluntarily Disclose Corporate Governance Information in Annual Reports: An Empirical Study of Malaysian Publicly Listed Companies ,***Ph.D. thesis***, School of Accounting, Economics and Finance, University of Southern Queensland, Australia.
- Nandi, S. and S. K. Ghosh. 2013. Corporate Governance Attributes, Firm Characteristics and the Level of Corporate Disclosure: Evidence from the Indian Listed Firms. ***Decision Science Letters***, *2*(1), 45-58.
- Nazli, A.M.G. 2008. Voluntary Disclosure in Malaysian Corporate Annual Reports: Views of Stakeholders. ***Social Responsibility Journal***, 4(4): 504 – 516.
- Orens, S.R. and N. Lybaert.2007. Does the Financial Analysts' Usage of Non-Financial Information Influence the Analysts' Forecast Accuracy? Some Evidence from the Belgian Sell-Side Financial Analyst. ***The International Journal of Accounting***: 237–271.
- Patten D. and N. Zhao. 2015. Standalone CSR Reporting By USA Retail Companies. ***Accounting Forum***. 38 (2): 132-144.
- PCAOB.2014. Other Information in Documents Containing Audited Financial

Statements***. AS-2710.***

- Qu, W. 2011. A Study of Voluntary Disclosure by Listed Companies in China, ***Ph.D. thesis***, Deakin University, Australia.

•Qu, W., P. Leung, and B. Cooper.2013.A Study of Voluntary Disclosure of Listed Chinese Firms-A Stakeholder Perspective. ***Managerial Auditing Journal***. 28 (3): 261- 294.

•Rouf, A. and A. Harun. 2011. Ownership Structure and Voluntary Disclosure in Annual Reports of Bangladesh. ***Pakistan Journal of Commerce & Social Sciences***, 5(1), 129-139.

• Rouf, M. A. 2011. An Empirical Investigation into Corporate Voluntary Disclosure of Management's Responsibilities in the Bangladeshi Listed Companies***. ASA University Review***, 5(1), 261-274.

•Sartawi, I. S. M., R. M. Hindawi, R. Bsoul1 and A. J. Ali.2014.Board Composition, Firm Characteristics and Voluntary Disclosure: The Case of Jordanian Firms Listed on the Amman Stock Exchange. ***International Business Research***; Vol. 7, No. 6:67-82.

•Simpson, A.2010. Analysts' Use of Nonfinancial Information Disclosures. ***Contemporary Accounting Research***.Vol.27, No.1: 249-288.

•Sukthomya, D. 2011. The Empirical Evidence of Voluntary Disclosure in the Annual Reports of Listed Companies: The Case of Thailand, ***Ph.D. thesis***, the University of Nottingham, U.K.

•The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information, ***ISA 720 (Revised)***.

•Tian, Y. and J. Chen. 2009. Concept of Voluntary Information Disclosure and a Review of Relevant Studies. ***International Journal of Economics and Finance***, 1 (2): 55.

•Vu, K. B. 2012. Determinants of Voluntary Disclosure for Vietnamese Listed Companies, ***Ph.D. thesis***, Curtain University, Australia.

•Wang, Y.F. and H.Syu.2015. Exploring the Nature of Material Information: Disclosure and Its Implications. ***International Journal of Economics and Finance***; Vol. 7, No. 10: 10-30.

•Yuen, D.C., M.Liu, X.Zhang and C.Lu.2009.A Case Study of Voluntary Disclosure by Chinese Enterprises***. Asian Journal of Finance & Accounting***, Vol.1, No.2:118-145.

•Zambon, S. 2003.Study on the Measurement of Intangible Assets and Associated Reporting Practices, Brussels, Belgium: ***European Commission.***

ملاحق البحث

ملحق رقم (١) – التجربة الأولى

السيد الفاضل/ مراقب الحسابات

تحية طيبة وبعد،،،،،،،،

أتشرف بالإحاطة بأننى بصدد إعداد بحث فى مجال:

(مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية).

وبحثياً يهم الباحث التعرف على رأيكم بشأن تطبيق متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية (إذا كان التحريف فى المعلومات الأخرى).

وإنى إذ أشكر لكم مقدماً حسن تعاونكم معى، وأود إحاطتكم علماً بأن إجاباتكم ستكون سرية ولغرض البحث فقط.

مع جزيل شكرى مقدماً أرجو أن تتقبلوا فائق التحية والإحترام،،،،،،،

الباحث

د. هانى خليل فرج

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

تليفون ٠١٢٢٣٦٤٣٥٥٦

E- Mail: hany_khalil2007@yahoo.com

البيانات الديموغرافية:

إسم المشترك (إختيارى)/ ..... إسم المكتب/.....

وظيفة المشترك/ ☐ شريك بالمكتب ☐ مدير مراجعة ☐ مراجع ☐ مراجع تحت التمرين.

التأهيل العلمى/ ☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالى ☐ بكالوريوس

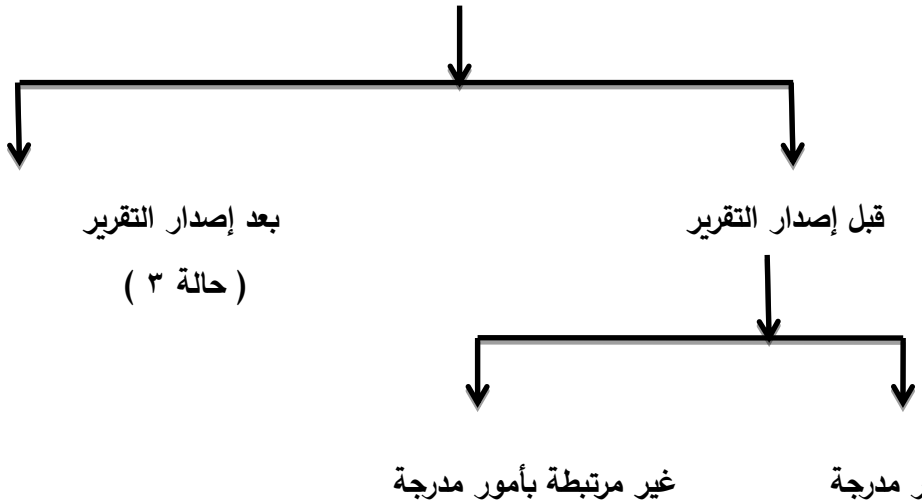
الشهادات المهنية/ ☐ شهادات مهنية فى المراجعة ☐ عضوية أو زمالة جمعيات مهنية

مستوى الخبرة/ ☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥-١٠ سنوات ☐ من ١٠-١٥ سنة

☐ من ١٥-٢٠ سنة ☐ أكثر من ٢٠ سنة ☐ لايوجد

التجربة الأولى

حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى المعلومات الأخرى. وتنقسم هذه الحالة إلى ثلاث حالات كما يلى:



فى القوائم المالية	فى القوائم المالية
(حالة ١)	(حالة ٢)

حالة (١) :

جاء فى تقرير مجلس إدارة الشركة (س) – شركة صناعية تجارية، خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١– عن نتائج الأعمال عن السنة المنتهية فى ٢٠١٧/١٢/٣١ تحت عنوان " بيانات عن الشركة" أن كمية المباع من المنتج بالألف طن هو ١٦٢٠ بسعر بيع ١٠٠٠ جنيه/ للطن، وتكلفته ٨٠٠ جنيه/ للطن. وعند مراجعتك للقوائم المالية للشركة، تبين أن المباع من المنتج فعلاً بالألف طن هو ١٦٢٠ بسعر بيع ١١٠٠ جنيه/ للطن، نظراً لحدوث إرتفاع مفاجئ فى الأسعار، الأمر الذى جعل المعلومات الأخرى بتقرير مجلس إدارة الشركة غير متسقة مع ما جاء بالقوائم المالية.

بصفتك مراقب حسابات هذه الشركة، وتوافقاً مع معيار المراجعة الدولى المعدل رقم ٧٢٠، وتوصلت إلى هذه المعلومة قبل إصدار تقريرك عن مراجعة حسابات الشركة عن عام ٢٠١٧، هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- أطلب من الإدارة تعديل المعلومات الأخرى					
٢- إذا وافقت الإدارة على التعديل يجب أن أتحقق من أن التعديل قد تم.					
٣- إذا رفضت الإدارة التعديل فإننى أقوم بالإجراء التالى: (إختار إجراء واحد) ١/٣- إبلاغ المسئولين عن الحوكمة لإجراء التعديل. ٢/٣- إصدار تقرير برأى متحفظ. ٣/٣- الإنسحاب من الإرتباط كله.					

حالة (٢) :

إفترض أن التحريفات السابقة فى المعلومات الأخرى حدثت قبل إصدار تقريرك عن مراجعة حسابات الشركة عن عام ٢٠١٧، وكانت لاترتبط بأمور مدرجة بالقوائم المالية، ولن تؤثر على تقريرك. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- أناقش الأمر مع الإدارة وأطلب التصحيح.					
٢- أطلب من الإدارة إستشارة طرف متخصص.					
٣- إخطار المسئولين عن الحوكمة كتابة عن قلقى بشأن تلك المعلومات المحرفة تحريفاً جوهرياً.					

حالة (٣) :

إفترض أن المعلومات الأخرى الواردة بتقرير مجلس الإدارة غير متسقة مع القوائم المالية، وأن هذه المعلومات توافرت لك بعد تاريخ التقرير، وقبل نشر القوائم المالية وتقريرك عنها. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- أطلب من الإدارة تعديل المعلومات الأخرى.					
٢- إذا وافقت الإدارة على التعديل أقوم بفحص خطوات الإدارة للتأكد من إستلام الأفراد إخطار بهذا التعديل.					
٣- إذا رفضت الإدارة إجراء التعديل فإننى أقوم بالإجراءات التالية: ٣/١- إخطار المسئولين عن الحوكمة كتابة عن قلقى بشأن تلك المعلومات المحرفة التى كان يجب تعديلها. ٣/٢- إبلاغ المستخدمين بهذه المعلومات الأخرى غير المصححة والمحرفة تحريفاً جوهرياً. ٣/٣- أطلب إستشارة قانونية من مستشارى القانونى بشأن مدى مسئوليتى عن هذه المعلومات المحرفة.					

ملحق رقم (٢) – التجربة الثانية

السيد الفاضل/ مراقب الحسابات

تحية طيبة وبعد،،،،،،،،

أتشرف بالإحاطة بأننى بصدد إعداد بحث فى مجال:

(مدى وفاء مراقبى الحسابات فى مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية).

وبحثياً يهم الباحث التعرف على رأيكم بشأن تطبيق متطلبات مراجعة المعلومات الأخرى فى حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية (إذا كان التحريف فى القوائم المالية).

وإنى إذ أشكر لكم مقدماً حسن تعاونكم معى، وأود إحاطتكم علماً بأن إجاباتكم ستكون سرية ولغرض البحث فقط.

مع جزيل شكرى مقدماً أرجو أن تتقبلوا فائق التحية والإحترام،،،،،،

الباحث

د. هانى خليل فرج

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

تليفون ٠١٢٢٣٦٤٣٥٥٦

E- Mail: hany_khalil2007@yahoo.com

البيانات الديموغرافية:

إسم المشترك (إختيارى)/ ..... إسم المكتب/.....

وظيفة المشترك/ شريك بالـ ☐ مدير مراجعة ☐ مراجع ☐ مراجع تحت التمرين.

التأهيل العلمى/ ☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالى ☐ بكالوريوس

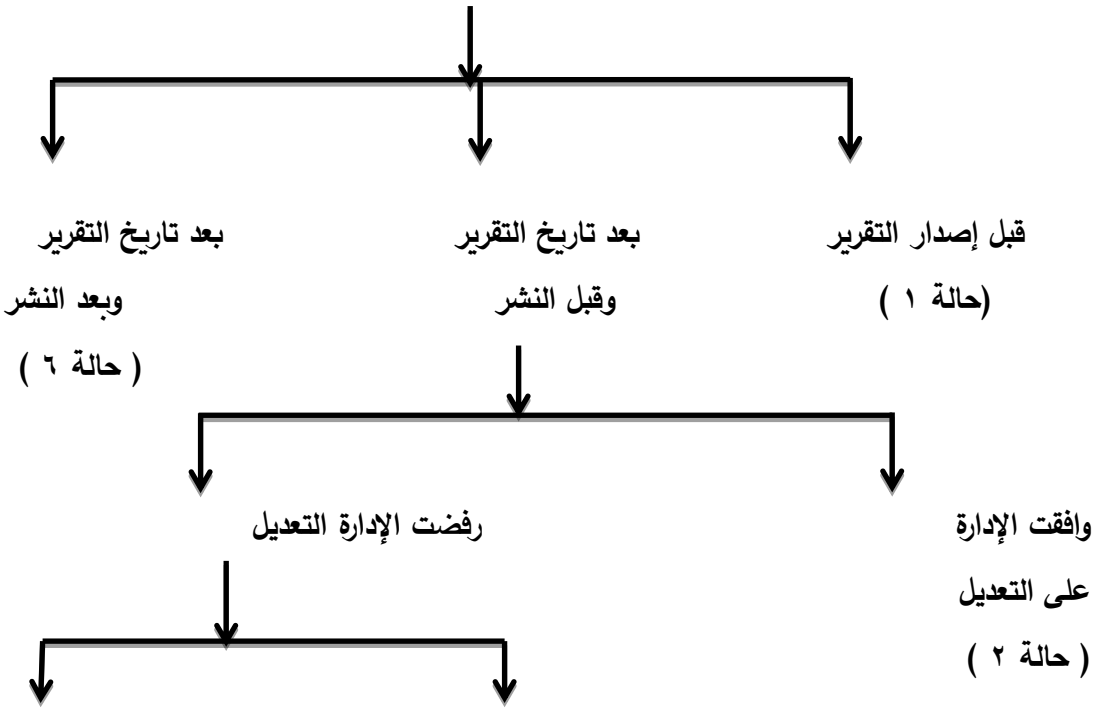
الشهادات المهنية/ ☐ شهادات مهنية فى المراجعة ☐ عضوية أو زمالة جمعيات مهنية

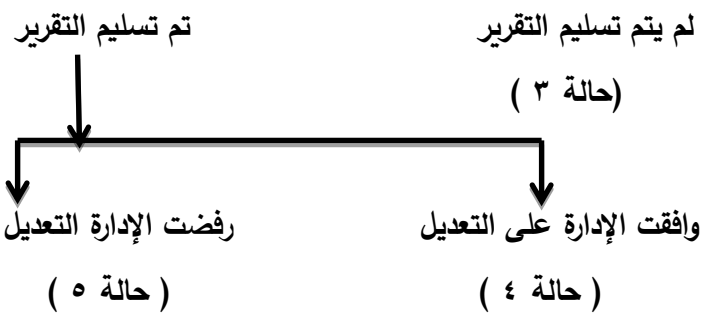
مستوى الخبرة/ ☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥-١٠ سنوات ☐ من ١٠-١٥ سنة

☐ من ١٥-٢٠ سنة ☐ أكثر من ٢٠ سنة ☐ لايوجد

التجربة الثانية

حالة عدم إتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية بسبب تحريف فى القوائم المالية. وتنقسم هذه الحالة إلى ست حالات كما يلى:





حالة(١):

جاء فى تقرير مجلس إدارة الشركة (ص) – شركة صناعية تجارية، خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١- عن نتائج الأعمال عن السنة المنتهية فى ٢٠١٧/١٢/٣١ تحت عنوان" بيانات عن الشركة" أن الشركة حققت مجمل ربح عن العام بلغ ٥٣٥٠٥٠٠٠ جنيه، وعند مراجعة القوائم المالية للشركة تبين أن مجمل الربح المحقق عن العام بلغ ٥٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، ولقد تبين أن التحريف فى القوائم المالية للشركة والتى تم مراجعتها وليس فى المعلومات الأخرى.

بصفتك مراقب حسابات هذه الشركة، وتوافقاً مع معيار المراجعة الدولى المعدل رقم ٧٢٠، وتوصلت إلى هذه المعلومة قبل إصدار تقريرك عن مراجعة حسابات الشركة عن عام ٢٠١٧، هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- أطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية التى قمت بمراجعتها.					
٢- إذا وافقت الإدارة أتحقق من التعديل الذى تم.					
٣- إذا رفضت الإدارة أقوم بإجراء واحد ممايلى: ١/٣- إصدار تقرير برأى متحفظ. ٢/٣- إصدار تقرير برأى معاكس.					

حالة (٢):

إفترض فى الحالة السابقة أن المعلومات الأخرى صحيحة وتوافرت لك بعد تاريخ التقرير، ولكن قبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتك عنها. وتبين وجود تحريف فى القوائم المالية للشركة. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- أطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية.					
٢- إذا وافقت الإدارة على التعديل أقوم بأداء الإجراءات اللازمة لمراجعة القوائم المالية الجديدة المعدلة وإعداد تقرير مراجعة جديد.					

حالة (٣):

إفترض فى الحالة الأولى أن المعلومات الأخرى صحيحة وتوافرت لك بعد تاريخ التقرير، ولكن قبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتك عنها. وتبين وجود تحريف فى القوائم المالية للشركة. ورفضت الإدارة تعديل القوائم المالية، وكنت قد قمت بإعداد تقرير المراجعة لكنه لم يتم تسليمه بعد للشركة. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- إعداد تقرير جديد برأى متحفظ مؤرخ بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية.					
٢- إعداد تقرير جديد برأى معاكس مؤرخ بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية.					

حالة (٤):

إفترض فى الحالة الأولى أن المعلومات الأخرى صحيحة وتوافرت لك بعد تاريخ التقرير، ولكن قبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتك عنها. وتبين وجود تحريف فى القوائم المالية للشركة. ووافقت الإدارة وقامت بتعديل القوائم المالية، وكنت قد قمت بإعداد تقرير المراجعة وتم تسليمه للشركة. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق

		كبيرة			بالمرة
أقوم بمراجعة القوائم المالية الجديدة وإصدار تقرير جديد مؤرخ بتاريخ لاحق لإعتماد القوائم المالية الجديدة.					

حالة (٥):

إفترض فى الحالة الأولى أن المعلومات الأخرى صحيحة وتوافرت لك بعد تاريخ التقرير، ولكن قبل نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتك عنها. وتبين وجود تحريف فى القوائم المالية للشركة. ورفضت الإدارة تعديل القوائم المالية، وكنت قد قمت بإعداد تقرير المراجعة وتم تسليمه للشركة. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق تماما	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
١- إخطار المسئولين عن الحوكمة بضرورة عدم نشر القوائم المالية وتقرير المراجعة.					
٢- إذا قامت الإدارة بالنشر دون تعديل للقوائم المالية. فإن الإجراء الملائم هو: (إختار واحد من الإجراءين التاليين): ٢/١- إعداد تقرير جديد برأى متحفظ ويتم تلاوته فى الجمعية العامة للشركة. ٢/٢- إعداد تقرير جديد برأى معاكس ويتم تلاوته فى الجمعية العامة للشركة.					
٢/٣- إتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الغير من الإعتماد على تقريرى القديم الذى تم نشره. ٢/٤- إتخاذ الإجراءات القانونية ضد الشركة لمنع الغير من الإعتماد على تقريرى وإخلاء مسئوليتى.					

حالة (٦):

إفترض فى الحالة الأولى أن المعلومات الأخرى صحيحة وتوافرت لك بعد تاريخ التقرير، ولكن بعد نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتك عنها(برأى نظيف). وتبين وجود تحريف فى القوائم المالية للشركة. هل توافق على مايلى؟

الإجراء الملائم	أوافق	أوافق	غير موافق	غير

	تماما	بدرجة كبيرة		إلى حد ما	موافق بالمرة
١- أطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية إذا كانت هذه التعديلات ستؤثر على تقريرى.					
٢- إعداد تقرير مراجعة جديد يتضمن فقرة خاصة حول التعديل وأسبابه مؤرخ بتاريخ لاحق لتاريخ تعديل الإدارة للقوائم المالية.					
٣- إذا وافقت الإدارة على التعديل أتأكد من إعلام الإدارة للجهات التى استلمت القوائم المالية المحرفة بأن هناك قوائم مالية جديدة وتقرير مراجعة جديد.					
٤- إذا رفضت الإدارة التعديل ولم تقم بإعلام أى جهة استلمت القوائم المالية المحرفة وتقرير المراجعة عليها بالتعديلات الواجبة، فإن الإجراء الملائم هو: ١/٤- إبلاغ الإدارة بأنك ستتخذ ضدها الإجراءات القانونية. ٢/٤- إبلاغ الطرف الثالث بعدم الإعتماد على تقريرك القديم.					

ملحق رقم (٣) – التحليل الإحصائى

```
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
NEW FILE.
DATASET NAME DataSet2 WINDOW=FRONT.
DATASET ACTIVATE DataSet2.
DATASET CLOSE DataSet1.
COMPUTE H1a=Median(Q1,Q2,Q3.1,Q3.2,Q3.3).
EXECUTE.
COMPUTE H1b=Median(C2Q1,C2Q2,C2Q3).
EXECUTE.
COMPUTE H1c=Median(C3Q1,C3Q2,C3Q3,C3Q4,C3Q5).
EXECUTE.
*Nonparametric Tests: One Sample.
NPTESTS
  /ONESAMPLE TEST (H1a H1b H1c) WILCOXON (TESTVALUE=4)
  /MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE
  /CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.
```

Nonparametric Tests

Output Created		02-SEP-2018 19:32:18
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>

	N of Rows in Working Data File	40
Syntax		NPTESTS /ONESAMPLE TEST (H1a H1b H1c) WILCOXON(TESTVALUE=4) /MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE /CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:01.94
	Elapsed Time	00:00:01.37

null : null

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of H1a equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.234	Retain the null hypothesis.
2	The median of H1b equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
3	The median of H1c equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.002	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

```
NEW FILE.
DATASET NAME DataSet3 WINDOW=FRONT.
COMPUTE H2a=Median(Q1,Q2,Q3.1,Q3.2).
EXECUTE.
DATASET ACTIVATE DataSet3.
DATASET CLOSE DataSet2.
COMPUTE H2b=Median(C2Q1,C2Q2).
EXECUTE.
COMPUTE H2c=Median(C3Q1,C3Q2).
EXECUTE.
COMPUTE H2e=Median(C5Q1,C5Q2.1,C5Q2.2,C5Q3,C5Q4).
EXECUTE.
COMPUTE H2f=Median(C6Q1,C6Q2,C6Q3,C6Q4,C6Q5).
```

```
EXECUTE.
COMPUTE H2d=Median(C4Q1).
EXECUTE.
*Nonparametric Tests: One Sample.
NPTESTS  /ONESAMPLE TEST (H2a H2b H2c H2e H2f H2d) WILCOXON(TESTVALUE=4)
  /MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE
  /CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.
```

Nonparametric Tests

Output Created		02-SEP-2018 19:53:35
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet3
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Syntax		NPTESTS /ONESAMPLE TEST (H2a H2b H2c H2e H2f H2d) WILCOXON(TESTVALUE=4) /MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE /CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00.73
	Elapsed Time	00:00:00.34

null : null

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of H2a equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.007	Reject the null hypothesis.
2	The median of H2b equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.147	Retain the null hypothesis.
3	The median of H2c equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
4	The median of H2e equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
5	The median of H2f equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.221	Retain the null hypothesis.
6	The median of H2d equals 4.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.277	Retain the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3.1 Q3.2 C2Q1 C2Q2 C3Q1 C3Q2 C4Q1 C5Q1 C5Q2.1 C5Q2.2 C5Q3 C5Q4 C6Q1
C6Q2 C6Q3 C6Q4 C6Q5
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptive

Output Created		**02-SEP-2018 19:54:08**
Comments		
Input	**Active Dataset**	**DataSet3**
	Filter	**<none>**
	Weight	**<none>**
	Split File	**<none>**

	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3.1 Q3.2 C2Q1 C2Q2 C3Q1 C3Q2 C4Q1 C5Q1 C5Q2.1 C5Q2.2 C5Q3 C5Q4 C6Q1 C6Q2 C6Q3 C6Q4 C6Q5 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	30	1	5	4.40	1.221
Q2	30	1	5	4.40	1.303
Q3.1	30	1	5	3.20	1.864
Q3.2	30	1	5	2.20	1.864
C2Q1	30	1	5	4.20	1.424
C2Q2	30	1	5	4.30	1.442
C3Q1	30	1	5	2.60	1.993
C3Q2	30	1	5	2.20	1.690
C4Q1	30	1	5	4.10	1.155
C5Q1	30	1	5	4.00	1.576
C5Q2.1	30	1	5	1.70	1.442
C5Q2.2	30	1	4	1.70	1.208

C5Q3	30	1	5	2.40	1.773
C5Q4	30	1	5	3.20	1.864
C6Q1	30	1	5	3.60	1.453
C6Q2	30	1	5	3.60	1.453
C6Q3	30	1	5	4.00	1.114
C6Q4	30	1	5	3.00	1.762
C6Q5	30	1	5	1.70	1.442
Valid N (listwise)	30				

```
DATASET NAME DataSet4 WINDOW=FRONT.
DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3.1 Q3.2 Q3.3 C2Q1 C2Q2 C2Q3 C3Q1 C3Q2 C3Q3 C3Q4 C3Q5
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive

Output Created		02-SEP-2018 19:54:45
Comments		
Input	Data	E:\Dr.Fawzi Laptop\FRIEND\drany\Untitled2.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	40
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3.1 Q3.2 Q3.3 C2Q1 C2Q2 C2Q3 C3Q1 C3Q2 C3Q3 C3Q4 C3Q5 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	**40**	**2**	**5**	**4.30**	**1.018**
Q2	**40**	**1**	**5**	**4.20**	**1.344**
Q3.1	**40**	**1**	**5**	**3.30**	**1.436**
Q3.2	**40**	**1**	**5**	**1.60**	**1.297**
Q3.3	**40**	**1**	**1**	**1.00**	**.000**
C2Q1	**40**	**1**	**5**	**3.40**	**1.446**
C2Q2	**40**	**1**	**4**	**2.70**	**.911**
C2Q3	**40**	**2**	**5**	**3.40**	**1.033**
C3Q1	**40**	**2**	**5**	**4.00**	**1.109**
C3Q2	**40**	**1**	**5**	**3.50**	**1.219**
C3Q3	**40**	**1**	**5**	**3.30**	**1.436**
C3Q4	**40**	**1**	**5**	**2.30**	**1.506**
C3Q5	**40**	**1**	**5**	**2.60**	**1.582**
Valid N (listwise)	**40**				