

قياس الالتزام بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410 (دراسة ميدانية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)

د. رشا أنور حمادة*

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410 (مراجعة المعلومات المالية المرحلية) من قبل المدقق المستقل للمنشأة، ولتحقيق هدف الدراسة طُوِّرت استبانة اشتملت على إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية موزعة على ثلاثة محاور رئيسية هي: الإجراءات المتعلقة بفهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، والإجراءات المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؛ وذلك لقياس مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق تلك الإجراءات ضمن مجتمع البحث المتمثل بمدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. وقد وزعت تلك الاستبانات على عينة من مدققي الحسابات ومن ثم حُلَّت النتائج واختُبرت الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود التزام مرتفع بكل من الإجراءات المتعلقة بفهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية والإجراءات المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة، وبالمقابل وجود التزام متوسط بالإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى.

* أستاذة دكتور في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

المقدمة:

تزود التقارير المالية المرحلية الموجزة: بمعلومات مفيدة للمستثمرين وأعضاء السوق المالي، ولكن تختلف المتطلبات القانونية لإصدار مثل هذه التقارير بين مختلف الدول في العالم، فبينما تلزم الولايات المتحدة الأمريكية الشركات بإصدار تقارير مراجعة مرحلية من قبل مدققي الشركات الخارجيين، أعطى الاتحاد الأوروبي كل دولة حق إلزام شركاتها بإصدار تقارير مرحلية أو عدم إلزامها بها، مع إلزام الشركات كلّها في الاتحاد الأوروبي بإعداد تقارير ربعية موجزة معدة من قبل الإدارة على الأقل (Balthasar Hoehn, 2010). أما في سورية فألّزمت الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق المالي بتقديم تقارير مرحلية مدققة؛ وذلك استناداً إلى أحكام نظام الإفصاح وتعليماته للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم/3943/ بتاريخ 2006، المادة 12 الفقرتان /أ، ب/ المتعلقتان بالإفصاح عن النتائج النصفية للسنة المالية (تعميم رقم 35 الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، وعليه فإنه يجب على مدققي الحسابات القيام بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410، مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة. (القانون رقم 33، 2009).

يحدّد هذا المعيار، الآنف الذكر، أن المدقق المستقل للمنشأة هو من يقوم بمراجعة المعلومات المالية المرحلية للبيانات المالية لتلك المنشأة، وهو المطبق لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق المالي. (Dauber, Nick A. H Levine, Marc., Ahmed Qureshi, Anique., Sigel, Joel G., 2008) IFRS. لذلك تقوم هذه الدراسة على قياس عندما يقوم مدقق الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي تشمل فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، والحصول على إقرارات كتابية في الإدارة، فإنه يهدف إلى إعطاء تأكيد بأن القوائم المالية المرحلية محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية، ويُعبّر عن ذلك في صورة تأكيد سلبي؛ وذلك من خلال تحديد هل تحتاج القوائم إلى تعديلات لكي تتوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟ (نور، أحمد محمد، 2007).

1- مشكلة الدراسة وأسئلتها:

ألزم المشرع السوري مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل عام عند ممارستهم لعملهم المهني سواء كان مراجعة المعلومات المرحلية عند إعداد التقارير المالية المرحلية؛ وذلك بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410، أو كان تدقيق البيانات المالية السنوية للمنشأة (القانون رقم 33، 2009)، كما ألزمت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الشركات المساهمة العامة بتقديم تقارير مالية مرحلية (<http://scfms.sy/laws/ar/19/2/2016>).

إلا أن التطبيق على أرض الواقع قد لا يتوافق بدرجة كافية مع إلزام المشرع له، وهنا تكمن مشكلة الدراسة المتمثلة بقياس مدى التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية؛ وذلك بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410، ومراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة التي تشمل إجراءات متعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، ومن ثم إجراءات متعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، وأخيراً إجراءات متعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؛ وذلك عن قيامهم بمراجعة المعلومات المرحلية.

وبناء عليه يمكن صياغة تساؤلات الدراسة على شكل السؤال الرئيس الآتي:

هل يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية؟
- هل يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى؟
- هل يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؟

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بحسب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410، "مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة"، وذلك للوقوف على درجة الالتزام لثلاثة أنواع من الإجراءات التي تشمل فهم بيئة المنشأة ورقابتها الداخلية، والاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؛ وذلك عند مراجعتهم المعلومات المرحلية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من أهمية إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية، وما يحدثه ذلك في دراية مدقق الحسابات بأية تعديلات مادية يجب أن تجري على البيانات المالية المرحلية لتصبح متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبقة (الذي يمكن أن يكون IAS أو IFRS)، كما تنبع أهمية الدراسة من

خلال تعزف درجات الالتزام المرتفع أو المتوسط أو المنخفض به التي تعكس المسؤولية المهنية للمدقق عندما يتولى عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية للعميل؛ ممّا يساعد هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على العمل في تحديد أخطاء أو مخاطر عدم الالتزام وأثرها في التقارير المالية الربع أو النصف سنوية.

الدراسات السابقة:

• الدراسات السابقة باللغة العربية:

1-دراسة، أبو ركلة، عمر، 2014، "دور مراجعة القوائم المالية المرحلية للشركات المدرجة في تعزيز ثقة المستثمرين":

هدفت هذه الدراسة إلى بيان طبيعة مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410 ودورها في تعزيز ثقة المستثمرين، من خلال بيان إسهامها في زيادة ملائمة المعلومات المالية المرحلية وتعزيز موثوقيتها، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة صنّم الباحث استبانة وُزعت على عينة الدراسة المؤلفة من فئتين، الأولى: مدققو الحسابات المعتمدون من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية 59 مفردة، والثانية: المستثمرون والعاملون في مجال الأسواق المالية ومستخدمو القوائم المالية المرحلية 24 مفردة، وحُلّت النتائج باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وأهمها:

- تسهم مراجعة القوائم المالية المرحلية من وجهة نظر عيني الدراسة في زيادة ملائمة المعلومات المالية المرحلية.

- تسهم مراجعة القوائم المالية المرحلية من وجهة نظر عيني الدراسة في زيادة موثوقية المعلومات المالية المرحلية.

2-دراسة، محمد، صلاح، 2014، "دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات لمالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية":

هدفت الدراسة إلى بيان الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وواجباته وحقوقه ومسؤولياته وأنواع هذه المسؤولية واقتراح قوائم للمعلومات المالية المرحلية وتقرير مراجعة المعلومات المالية المرحلية يتم الاعتماد عليه من قبل المدققين الخارجيين عند مراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وفقاً لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 التقارير المالية المرحلية ومعيار التدقيق الدولي رقم 2410، "مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة"، فضلاً عن المتطلبات التنظيمية الأخرى. كما استندت الدراسة إلى فرضية مفادها أنّ قيام المدقق الخارجي بمراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

من خلال الاسترشاد بالمعيار الدولي رقم 2410، "مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة" يؤدي إلى زيادة مستوى التوكيد في هذه المعلومات عن طريق إضفاء صفة الموثوقية عليها وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- إن قيام المدقق الخارجي للشركة بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يؤثر في موثوقية هذه القوائم عن طريق التوصل إلى استنتاج عن مدى إعداد المعلومات المالية المرحلية وفق الإطار المعتمد في إعداد البيانات المالية السنوية، وعدم وجود أية تحريفات جوهرية.
 - يؤدي اعتماد معلومات مالية مرحلية تمت مراجعتها من قبل المدقق الخارجي إلى توافر الخصائص النوعية الأساسية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها (الملائمة والتوقيت المناسب والموثوقية وقابلية المقارنة)؛ وهذا بدوره يؤدي إلى التأثير في موثوقيتها.
 - يؤدي المدقق الخارجي دوراً أساسياً في مراجعة المعلومات المالية المرحلية نتيجة لما يتمتع به من خبرة ومعرفة علمية (تأهيل علمي وعملي)، بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة فيها وموثوقيتها عن طريق التزامه بالمعايير المنظمة لعمله بحيث يجعلها مفيدة وملائمة لاتخاذ القرار.
- 3- دراسة، سيدي، عمر، مروة، ربيع، 2011، "أثر فحص القوائم المالية المرحلية على سوق الأوراق المالية من وجهة نظر المجتمع السوري"

هدفت الدراسة إلى فحص القوائم المالية المرحلية للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية في سورية (سوق دمشق للأوراق المالية)، وأثرها في ترشيد القرارات الاستثمارية في هذه السوق، إذ تُرْسَ دور القوائم المالية المرحلية في توفير معلومات محاسبية دقيقة وسريعة تعكس الوضع المالي الحقيقي لهذه الشركات. واعتمد البحث أسلوب الاستبانة في جمع المعلومات والبيانات اللازمة لاختبار الفرضيات، وتضمنت عينة الدراسة ثلاث فئات 1 أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في كليات الاقتصاد في الجامعات السورية، 2 المحاسبون القانونيون المسجلون في جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 3 مكاتب الاستشارة المالية والمستشارون ونتيجة تحليل بيانات الاستبانة باستخدام المؤشرات الإحصائية الملائمة توصل البحث إلى ما يأتي:

- يجب أن تشغل المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية المرحلية في الوقت الملائم دوراً مهماً في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة والسريعة.
- لكي يعتمد المستثمرون على المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية يجب أن تُفحص من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل.
- يعدُّ توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة والسريعة التي توفرها القوائم المالية المرحلية المصادق عليها للشركات المدرجة شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية.

- توجد علاقة بين توافر المعلومات المحاسبية الدقيقة والسريعة عن الشركات المدرجة في السوق وبين أسعار وحجم تعاملات الأوراق المالية فيها.
- الدراسات السابقة باللغة الانكليزية:

1- Peter Kajüter, Florian Klassmann and Martin Nienhaus, January 2014," Do Voluntary Reviews of Interim Financial Statements Improve the Quality and Information Content of Quarterly Earnings?

"هل تؤدي عمليات المراجعة للمعلومات المالية المرحلية إلى تحسين جودة المعلومات المتضمنة الإفصاح عن الأرباح الربعية؟"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر عمليات المراجعة المرحلية للمعلومات المالية المرحلية الموجزة التي تقوم بها الشركات في جودة المعلومات وجودة الأرباح لدى تلك الشركات، من خلال استقصاء المحددات لعمليات المراجعة المرحلية في ظل غياب الدراسات التجريبية حول هذا الموضوع ودراساتها.

انطلقت الدراسة من واقع تعليمات التداول للشركات المدرجة في ألمانيا التي تعطي الشركات المدرجة في ألمانيا الحق بإصدار تقاريرها المالية المرحلية الموجزة بعد مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي، وبما ينسجم مع الاتجاه العالمي لإجراءات المحاسبة، إذ يقوم المشرع الألماني بإعادة النظر في إلزام الشركات المدرجة بإصدار تقاريرها المالية المرحلية الموجزة بعد مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي بناء على متطلبات المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410.

توصلت الدراسة إلى أن قرار مراجعة المعلومات المالية المرحلية الموجزة يرتبط بعوامل تحدد التكلفة المباشرة لعمليات المراجعة، وتكاليف الطلب على مثل هذه الخدمات، كما توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المالية المرحلية الموجزة المراجعة تظهر جودة أعلى للأرباح، وتنتج معلومات أكثر إفادة للمستثمرين مقارنة بالتقارير غير المراجعة من قبل مدقق الحسابات التي قد تصدرها الشركات. كذلك خلصت الدراسة إلى أن المعلومات التي تم التوصل إليها يمكن الاستفادة منها من قبل معدي التقارير المالية المرحلية والمدققين والمشرع الذي يدرس التغيرات المحتملة التي من الممكن إجراؤها وإصدارها عن مراجعة التقارير المراجعة المرحلية الموجزة.

2- Balthasar Hoehn, Hansrudi Lenz, July 2013," The Effect of the Error Announcement Risk on the Demand for Voluntary Interim Auditor Reviews":

"أثر خطر التقرير الخطأ عن الأخطاء من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تقارير المراجعة المرحلية"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر خطر التقرير عن الأخطاء من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تقارير المراجعة المرحلية في طلب الشركات لهذه الخدمة، ولاسيما بعد التحول الكبير في البيئة القانونية الألمانية في سنة 2007 بعد إصدار تعليمات ألزمت الشركات بإعداد تقارير مالية نصف سنوية.

أُجريت الدراسة من خلال تحليل مشاهدات عينة من الشركات الألمانية بلغت 1,278 مشاهدة؛ وذلك للإجابة عن السؤال الرئيس للدراسة المتمثل بالآتي:

"هل يؤثر قرار إلزام الشركات بإصدار تقارير نصف سنوية واحتمال التقرير عن الأخطاء فيها في قرار الشركات بطلب مراجعة البيانات المالية المرحلية الموجزة من قبل مدقق الحسابات الخارجيين".

استخدم الباحثان تحليل الانحدار لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، إذ تم التوصل إلى ملاحظة ازدياد الطلب ازدياداً كبيراً على خدمات مراجعة المعلومات المالية المرحلية الموجزة من 0.8% في سنة 2006 إلى 14.6% في سنة 2007، واستمرت الزيادة في الطلب على خدمات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بحسب متطلبات المعيار الدولي للخدمات المرتبطة 2410 ليصل إلى 19.5% حتى سنة 2010.

كذلك توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لاحتتمال التقرير عن الأخطاء في تقارير المراجعة المرحلية المعدة بناء على المعيار الدولي للخدمات المرتبطة رقم 2410 في احتمال تعيين مدققي الحسابات الخارجيين للقيام بتقديم هذه الخدمات للشركات.

كما أن النتائج السابقة تعد إضافة حقيقية إلى الإطار النظري المتوفر عن هذا الموضوع من خلال برهان العلاقة الإيجابية بين جودة القرارات الملزمة والتقرير عن الأخطاء في تقارير المراجعة المرحلية وقرار أعضاء مجالس الإدارة في تعيين المدققين الخارجيين للقيام بعمليات المراجعة المرحلية.

3- Balthasar Hoehn, July 2013, "The effect of Voluntary Interim auditor reviews on audit fees and earning quality"

"أثر عمليات مراجعة المعلومات المرحلية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في تكلفة عمليات التدقيق وجودة الأرباح"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر عمليات مراجعة المعلومات المرحلية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في تكلفة عمليات التدقيق وجودة الأرباح للشركات الألمانية، وذلك من خلال تحليل مشاهدات عينة تألفت من 1023 شركة امتدت خلال السنوات المالية 2007-2010 في ألمانيا، تمكن الباحث خلالها من قياس التكلفة والمنفعة المرتبطة بعمليات مراجعة البيانات المالية الموجزة، إذ تسهل البيئة القانونية الألمانية الفريدة إمكانية تحليل أثر التكلفة لعمليات المراجعة في أثر أسعار عمليات التدقيق الذي يتجلى -عادة- بانخفاض في أسعار عمليات التدقيق ناتج عن تحسن كفاءة الإجراءات التي تجري على طول السنة المالية عند إجراء عمليات المراجعة المرحلية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بحسب متطلبات المعيار الدولي للخدمات المرتبطة 2410 .

خلصت الدراسة إلى زيادة واضحة في أسعار عمليات التدقيق وصلت إلى 14.5% لتلك الشركات التي لا تقوم بإجراء عمليات مراجعة مرحلية من قبل مدققي حساباتها الخارجيين، مقابل انخفاض في أسعار

عمليات التدقيق لتلك الشركات التي أُجريت عمليات مراجعة لها خلال السنة المالية بالمقارنة بباقي شركات عينة الدراسة.

بينما لم تظهر الدراسة أيّ تحسن على مستوى جودة الأرباح عند إجراء عمليات المراجعة المرحلية لشركات عينة الدراسة الألمانية.

4- Courteau, Bedard, 2010, "value and costs of Auditor's Assurance: Evidence From The Review of Quarterly Financial Statements":

"إيضاح التكاليف والمنافع المرتبطة بعملية المراجعة وأثرها في نوعية القوائم المالية المرحلية" هدفت الدراسة إلى توضيح التكاليف والمنافع المرتبطة بعملية المراجعة المرحلية وأثرها في نوعية القوائم المالية المرحلية مقيسة بالمستحقات المرحلية غير المتوقعة التي قد تكون ناجمة عن أخطاء تقدير المستحقات و/أو عن طريق إدارة الأرباح؛ وذلك باستخدام عينة من أكثر من 800 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية في كندا - حيث مراجعة القوائم المرحلية غير إلزامية- وبيّنت هذه الدراسة أن أتعاب المراجعة للأعوام 2004-2005 أعلى بنسبة 19% بالنسبة إلى الشركات التي قامت بمراجعة بياناتها المرحلية؛ علماً أن هذه التكاليف تكون أعلى كلما كانت الشركة أكبر، فيما يتعلق بمنافع المراجعة المرحلية.

كما أوضحت الدراسة بأنّ هناك ارتباطاً ضعيفاً مع المستويات الدنيا من المستحقات غير المتوقعة في الربع الرابع مع عدم وجود تأثير جوهري في المستحقات غير المتوقعة في الأرباع الثلاثة الأولى، أو في مستحقات وقعت في الربع الرابع، وتوصلت إلى ما يأتي:

- الزيادة في أتعاب خدمات التأكيد المرتبطة بالاندماج وإعادة التنظيم أقل للشركات التي تقوم بمراجعة قوائمها المرحلية في نهاية كل ربع، وهذا ما يتسق مع فكرة الارتباط الميكرو للمراجعات الحسابات في هذا النوع من المعاملات يخفض الجهد والتكاليف الإجمالية لخدمات التأكيد.
- وجود اختلاف بين محددات التكلفة بين التدقيق والمراجعة وأثر مستوى المخزون والذمم المدينة في أتعاب التدقيق ولا يتأثر بالمراجعة المرحلية؛ ممّا يوحي بأن هذه العوامل تؤثر في الأتعاب السنوية للتدقيق ولكن ليس في أتعاب المراجعة المرحلية.
- ليس هناك تطور ملحوظ في نوعية البيانات المرحلية في الأرباع الثلاثة الأولى، وهناك انخفاض كبير في المستحقات غير المتوقعة في الربع الرابع؛ وذلك فقط عند النظر إلى القيم المطلقة، ولكن عند الأخذ بالحسبان اتجاه المستحقات غير المتوقعة لا نجد أثراً كبيراً للمراجعة المرحلية في مستواها؛ وهذا ما يشير إلى أن أثر المراجعة المرحلية أكبر في تصحيح الأخطاء المرحلية من السيطرة على إدارة الأرباح.

5- J. Efrim Boritz, Guoping Liu, January 2006, "Determinants of the Timeliness of Quarterly Reporting: Evidence from Canadian Firms":

"اختبار توقيت التقارير المالية المرحلية الربعية: دراسة على الشركات في كندا"

هدفت الدراسة إلى اختبار توقيت التقارير المرحلية الربعية في كندا، إذ أُجريت الدراسة ووضعت فرضياتها من خلال ما توصلت إليه الدراسات السابقة، وفق الآتي:

- إن المعلومات المالية المرحلية الموجزة يتم إصدارها من قبل الشركات ذات الشفافية الأعلى لبيئة المعلومات عن تلك الشركات الأقل شفافية لبيئة المعلومات.
- إن الشركات التي تواجه مشكلات الوكالة بين الإدارة وحملة الأسهم تؤخر الإفصاح عن المعلومات المالية المرحلية الموجزة عن تلك الشركات التي تواجه مشكلات وكالة أقل.

توصلت الدراسة إلى أن بيئة المعلومات ومشكلات الوكالة ترتبط بتوقيت التقارير المالية المرحلية الموجزة، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تقوم بإصدار تقاريرها المالية المرحلية الموجزة دون مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي للشركة تكون أقل اهتماماً بعامل الوقت من تلك الشركات التي تصدر تقاريرها المالية المرحلية الموجزة بعد مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي. كما خلصت الدراسة إلى عدم وجود تقارير مالية مرحلية موجزة مراجعة من قبل مدقق الحسابات إشارة سلبية للسوق الذي يؤخر الإفصاحات المرحلية لمثل هذه الشركات.

6- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة التي تناولت دور مراجعة القوائم المالية المرحلية في تعزيز ثقة المستثمرين فضلاً عن أثر فحص القوائم المالية المرحلية في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر المجتمع السوري، كما تناولت الدراسات السابقة دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية فضلاً عن بيان أثر عمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في تكلفة التدقيق وجودة الأرباح، وتعرف أثر الإفصاح عن الأخطاء من قبل المدقق الخارجي في تقارير المراجعة المرحلية وتوضيح التكاليف والمنافع المرتبطة بعملية المراجعة المرحلية، في حين تناولت هذه الدراسة قياس التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 2410 (مراجعة المعلومات المالية المرحلية).

فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وأسئلتها وتحقيفاً لأهدافها تتمثل فرضيات الدراسة بالفرضية الرئيسية الآتية: لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية؟

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرعية الآتية:

- لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية؟
- لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى؟
- لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؟

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد الباحث على منهج مختلط تمثل في المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي؛ وذلك من خلال النقاط الآتية:

1- جمع البيانات الثانوية المتعلقة بالإطار النظري المتاحة في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، فضلاً عن معايير التدقيق الدولية والتشريعات ذات الصلة في سورية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.

2- تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة التي تضمنت محاور إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم 2410 التي تضمنت إجراءات فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية والاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى والحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؛ وذلك بما يتناسب مع الإطار النظري.

3- توزيع الاستبانة على عينة الدراسة واسترجاعها بعد أن أُجيب عنها.

4- تحليل الدراسة من حيث توزيع الخاصية لعينة الدراسة، ومن ثم تحليلها بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS).

5- تحديد إجراءات معالجة الاستبانة.

6- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

7- وضع النتائج والتوصيات.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

يتناول الإطار النظري للدراسة تعرف أهداف عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية، ومن ثم تعرف إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة الموزعة على ثلاثة محاور رئيسية هي إجراءات متعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما فيها الرقابة الداخلية، والإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، وإجراءات متعلقة في الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة وذلك من خلال النقاط الآتية:

1- أهداف عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية مجموعة من الأهداف هي الآتية IAASB ISRE (2410,2012, Paragraph 7-9):

1- تمكين المدقق من إبداء استنتاج، بناء على المراجعة، بشأن هل وصل أي شيء إلى علم المدقق يدعو المدقق للاعتقاد بأن البيانات المالية المرحلية ليست معدة في النواحي الجوهرية جميعها، حسب إطار إعداد تقارير مالية مطبق، وعلى المدقق إجراء استفسار وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى من أجل أن يقلل إلى مستوى معتدل من مخاطرة إبداء استنتاج غير مناسب عندما تحتوي المعلومات المالية المرحلية على أخطاء جوهرية.

2- يختلف هدف مراجعة المعلومات المالية المرحلية -إلى حد كبير- عن هدف التدقيق الذي يؤدي حسب معايير التدقيق الدولية، ومراجعة المعلومات المالية المرحلية لا توفر أساساً لإبداء رأي بشأن: هل تعطي المعلومات المالية صورة صحيحة وعادلة، أو أنها معروضة بعدالة في النواحي الجوهرية جميعها حسب إطار إعداد تقارير مالية مطبق.

3- إذ إن المراجعة مقارنة بالتدقيق ليست مصممة للحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات المالية المرحلية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتتكون المراجعة من إجراء استفسارات بشكل رئيسي من أشخاص مسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى، ومن الممكن أن تلتفت المراجعة انتباه المدقق إلى أمور مهمة تؤثر في المعلومات المالية المرحلية إلا أنها لا توفر الأدلة كلها التي تطلب في التدقيق.

2- إجراءات المعلومات المالية المرحلية:

تقسم إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية إلى ثلاثة إجراءات رئيسية هي الآتية (IAASB ISRE) (2410,2012 Paragraph 21):

1- فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

يجب أن يكون لدى المدقق فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، إذ إن أي علاقة بإعداد كل من المعلومات المالية السنوية والمرحلية، تكون كافية لتخطيط العملية وأدائها من أجل أن يستطيع المدقق إجراء ما يأتي:

- تحديد أنواع الأخطاء الجوهرية المحتملة واعتبار إمكانية حدوثها.
 - اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات أخرى التي ستوفر للمدقق الأساس لإعداد التقارير في: هل وصل أي شيء إلى علم المدقق يجعل المدقق يعتقد بأن المعلومات المالية المرحلية ليست معدة من النواحي الجوهرية جميعها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- وتشمل الإجراءات التي يؤديها المدقق لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ما يأتي:

- قراءة الوثائق الخاصة بعمليات التدقيق والمراجعة للمدة المرحلية السابقة للسنة الحالية، وللمدة المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها لتحديد الأمور التي تؤثر في المدة الحالية.
 - عد أي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي خُدَّت في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة.
 - قراءة أحدث المعلومات المالية المرحلية المقارنة للمدة السابقة.
 - اعتبار الأهمية النسبية فيما يتعلق بإطار إعداد التقارير المالية المطبق من حيث علاقتها بالمعلومات المالية المرحلية، لتحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي ستؤدّي لتقييم أثر الأخطاء في هذه المعلومات.
 - اعتبار طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة وأية أخطاء غير جوهرية محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة.
 - اعتبار أية أمور مهمة متعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية التي قد تكون ذات أهمية مستمرة، مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية.
 - اعتبار نتائج أية إجراءات تدقيق تم أداؤها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية.
 - اعتبار نتائج أي تدقيق داخلي تم أداؤه والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لاحقاً لذلك.
 - الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر احتمال وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة الاحتيال.
 - الاستفسار من الإدارة عن أثر التغييرات في نشاطات عمل المنشأة.
 - الاستفسار من الإدارة عن التغييرات المهمة في الرقابة الداخلية، والأثر المحتمل لأية تغييرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية.
 - الاستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي أُعدت بموجبه إعداد المعلومات المالية المرحلية، وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت الموافقة عليه أو مطابقته للمعلومات المالية المرحلية معها.
- 2- الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى:
- يجب على المدقق إجراء استفسارات، بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى لتمكين المدقق أن يتوصل بناءً على الإجراءات التي تم أداؤها إذا كان أمر قد وصل إلى علم المدقق يجعل المدقق يعتقد أن المعلومات المرحلية لم تُعد في النواحي الجوهرية جميعها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- لا تتطلب المراجعة عادة إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص أو التأكيد، وإنما تقتصر على إجراء استفسارات، وبشكل رئيسي للأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، ومن هذه الإجراءات:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحاكمية واللجان الأخرى لتحديد الأمور التي تؤثر في المعلومات المالية المرحلية.
- اعتبار أثر الأمور إن وجدت التي تتسبب في نشوء تعديل على تقرير التدقيق أو المراجعة أو التعديلات المحاسبية أو الأخطاء غير المعدلة من عمليات تدقيق سابقة.
- الاتصال مع المدققين الآخرين الذين يدققون العناصر المهمة للمنشأة.
- الاستفسار من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية.
- تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية المرحلية المصممة لتحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو أنها غير عادية، والتي قد تعكس خطأ جوهرياً في المعلومات المالية المرحلية؛ ومن الممكن أن تشمل الإجراءات التحليلية تحليل النسب، والأساليب الإحصائية، مثل: تحليل الاتجاهات، أو تحليل التراجع.

3- الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة:

يجب على المدقق أن يحصل على إقرار كتابي من الإدارة بما يأتي:

- أنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الاحتيال والخطأ واكتشافها.
- أنه تم إعداد المعلومات المرحلية وعرضها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- أنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق في أثناء المراجعة غير مهمة نسبياً، فردياً في مجموعها بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية مأخوذة ككل، وأنه أدخل أو أرفق ملخص بالإقرارات الكتابية.
- أنها أفصحت للمدقق عن الحقائق المهمة جميعها المتعلقة بأية احتمالات أو احتمالات مشكوك بها معروفة للإدارة والتي قد تكون أثرت في المنشأة.
- أنها أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال.
- أنها أفصحت للمدقق عن حالات عدم الامتثال المعروفة فعلياً، أو الممكنة للقوانين والأنظمة التي يجب عدّها آثارها عند إعداد المعلومات المالية المرحلية.
- أنها أفصحت للمدقق عن الأحداث المهمة التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد يحتاج إلى تعديلها أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.

- الإطار العملي للدراسة:

1- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة بمدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كافة والبالغ عددهم 59 مدقق حسابات موزعين على 7 شركات، و53 مكتباً فردياً؛ وذلك استناداً إلى

البيانات الرسمية المنشورة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2016. (<http://scfms.sy/auditors/ar/19/2/2016>) والذين يقومون بتدقيق التقارير المالية السنوية والتقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق المالي. أما عينة الدراسة فهي تطابق المجتمع المدروس؛ وبناء عليه فقد وُزعت 59 استبانة على مدققي الحسابات في تلك الشركات والمكاتب الفردية، وكان عدد الاستبانات التي حصلنا عليها 34 استبانة جميعها صالحة للدراسة؛ بمعدل استجابة بلغ 59.64%.

2- أداة جمع البيانات:

استخدمت استبانة صُممت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد اختبرت من قبل مجموعة من مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، إذ طلب إليهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها، وقد أجريت مقابلة شخصية مع كل منهم، وأخذت ملاحظاتهم كلها في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبانة، كما حُكمت الاستبانة من قبل بعض أساتذة التدقيق والمحاسبة في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم قدرة الاستبانة على تعزف مدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410)، 'مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة'، وقد تكوّنت الاستبانة من قسمين هما:

القسم الأول: خطاب موجه من الباحث إلى أفراد عينة الدراسة يوضح فيه أهداف الدراسة ونطاقها، فضلاً عن بيانات خاصة بأفراد العينة، انظر جدول رقم 1.

القسم الثاني: اشتمل على إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية؛ إذ قُسمت إلى ثلاثة محاور؛ وذلك بما يمكن من قياس فرضية الدراسة الرئيسية والفرضيات الفرعية لها؛ وقد قُسمت إجابات أفراد العينة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي. انظر الجداول أرقام 1, 2, 3 في الملحق.

وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم؛ إذ بلغ هذا المعامل 82.00% وهذه النسبة جيدة جداً.

الجدول رقم (1)

توزيع الخاصية لعينة الدراسة

الخاصية	توزيع الخاصية
الجنس	27 ذكر 7 أنثى
المؤهل العلمي	2 دكتوراه 14 ماجستير 3 دبلوم عال 15 إجازة جامعية
سنوات الخبرة	10 أقل من 5 سنوات 6 من 10-15 سنة 3 من 5-10 سنوات 5 من 15 سنة فما فوق
التخصص	7 مالية ومصرفية 6 إدارة أعمال 21 محاسبة
المنصب الوظيفي	5 شريك 12 مدير تدقيق 13 مدقق رئيس 4 مساعد مدقق

3- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

يهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات المستجيبين وآرائهم التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة، إغتمد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، فضلاً عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لـ "لحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" "Statistical Package for Social Sciences"، وتتمثل تلك الأساليب في ((A. George, L.Nancy,w.Gene,C.Karen,2014):

أ. المتوسط الحسابي (Arithmetic mean): بوصفه أحد أبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبانة.
ب. الانحراف المعياري (Standard deviation): بوصفه أحد أبرز مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي.

ج. اختبار T للعينة الواحدة (T Student test – On Sample): وذلك لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية والفرضيات الفرعية لها التي قيست متغيراتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي عند مستوى ثقة يساوي إلى 95%.

4- إجراءات معالجة الاستبانة:

في إطار معالجة الاستبانة حُدِّثت مقاييس للإجابة عن الأسئلة الواردة فيها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، إذ يشير الرقم 5 إلى موافق بشدة، أما رقم 5 فيشير إلى موافق، أما رقم 3 فيشير إلى

حيادي، أما رقم 2 فيشير إلى غير موافق، أما الرقم 1 فيشير إلى غير موافق بشدة، ومن أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة قام الباحث بوضع ثلاثة مستويات على النحو الآتي: التزام مرتفع إذا كان الوسط الحسابي يقع بين 4-5، والتزام متوسط إذا كان الوسط الحسابي يقع بين 3-3.99 والتزام منخفض إذا كان الوسط الحسابي يقع بين 1-2.99.

5- تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

يبين الجدول رقم (2) النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (2): مدى التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية

مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
0.000	33	11.301	0.664	4.225	الفرضية الفرعية الأولى (لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية بالإجراءات المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية؟)
0.001	33	10.376	0.577	3.930	الفرضية الفرعية الثانية (لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية بالإجراءات المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى؟)
0.000	33	6.971	1.100	4.298	الفرضية الفرعية الثالثة (لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية بالإجراءات المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؟)
0.000	33	9.549	0.780	4.151	الفرضية الرئيسية (لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية؟)

نلاحظ الآتي من الجدول رقم (2) السابق:

1. إن التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية كان التزاماً مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة 4.225، وهو متوسط يقع بين 4-5، وهو المستوى الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة.
2. إن التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى كان التزاماً متوسطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة 3.930، وهو متوسط

يقع بين 3,99-3، وهو المستوى الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة؛ إذ يعود السبب في ذلك إلى النقطتين الآتيتين:

- ضعف التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالإجراءات الواردة في كل من الفقرتين ذوات الأرقام 16 و17 (من الجدول رقم 2 في الملحق) المتعلقة بالإجراءات الخاصة بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتياطي، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لكل من هاتين الفقرتين 2.68 و2.53 على التوالي.
- ضعف التزام مدققي الحسابات بالإجراء الوارد في الفقرة 22 (من الجدول رقم 2 في الملحق) المتعلق بتقييم المدقق لاستمرارية المنشأة محل التدقيق، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للفقرة 2.59.

3. إن التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بحصول المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة كان التزاماً مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة 4.298، وهو متوسط يقع بين 4-5، وهو المستوى الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة.

2- اختبار فرضيات الدراسة الفرعية والرئيسية:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص: "لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بفهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية". وبالنظر إلى الجدول رقم (1) من الملحق نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ 4.225 وهو متوسط يقع بين 4-5، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم فإن التزام مدققي الحسابات بتلك الإجراءات يعد التزاماً مرتفعاً. فضلاً عن ذلك وبالعودة إلى الجدول رقم 2 نلاحظ أن مستوى دلالة الاختبار t -test يساوي إلى 0.000 وهو أقل من 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بفهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص: "لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى". وبالنظر إلى الجدول رقم (2) من الملحق نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ 3.930، وهو متوسط يقع بين 3-3.99، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم فإن التزام مدققي الحسابات بتلك الإجراءات يعد التزاماً متوسطاً. فضلاً عن ذلك وبالعودة إلى الجدول رقم 3 نلاحظ أن مستوى دلالة الاختبار t -test

يساوي إلى 10.00 وهو أقل من 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص: "لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة". وبالنظر إلى الجدول رقم (3) من الملحق نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ 4.298، وهو متوسط يقع بين 4-5، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم فإن التزام مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بتلك الإجراءات يعدّ التزاماً مرتفعاً. فضلاً عن ذلك نلاحظ أن مستوى دلالة الاختبار t -test يساوي إلى 00.00 وهو أقل من 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

4. اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة التي تنص: "لا يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية". وبالعودة إلى جدول النتائج رقم (2) نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمتوسطات الحسابية للفرضيات الثلاث قد بلغ 4.151، وهو متوسط يقع بين 4-5، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم فإن التزام مدققي الحسابات بالإجراءات كلها بوجه عام يعدّ التزاماً مرتفعاً. فضلاً عن ذلك نلاحظ أن مستوى دلالة الاختبار الإجمالي t -test يساوي إلى 00.00 وهو أقل من 0.05 وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن ترتيبها تنازلياً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حسب درجة التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية على النحو الآتي:

1. يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق ولأسواق المالية السورية التزاماً مرتفعاً بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بكل من: فهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية & الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.
2. يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق ولأسواق المالية السورية التزاماً متوسطاً بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى.
3. وجود التزام ضعيف لمدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق ولأسواق المالية السورية بالإجراءات الخاصة المتعلقة بكل من: تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال & تقييم المدقق لاستمرارية المنشأة محل التدقيق؛ وذلك في أثناء القيام بمراجعة المعلومات المالية المرحلية.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

1. ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين السورية بإلزام مدققي الحسابات بشكل عام ومدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية بشكل خاص بدورات تدريبية شرطاً أساسياً عند تجديد الترخيص المهني سنوياً على أن تكون موضوعات الدورات التدريبية مختارة لتسدّ الفجوة الحاصلة في التطبيق لموضوعات تخص الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية بما فيها المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410) ، 'مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة'، وإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وبشكل خاص الإجراءات المتعلقة بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال والإجراءات المتعلقة بتقييم المدقق لاستمرارية المنشأة لأنها الإجراءات التي أظهرت ضعفاً في الالتزام من قبل المدققين بحسب الدراسة. إن قيام جمعية المحاسبين القانونيين السورية باعتماد هذه السياسات التدريبية لازمة للارتقاء بالمهنة يأتي تطبيقاً للمادة رقم 5 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق رقم 33 لعام 2009.
2. ضرورة التحول في البيئة القانونية لهيئة الأوراق والأسواق المالية من خلال إصدار تعليمات تلزم بموجبها مدققي الحسابات المعتمدين لديها بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بوصفها إحدى الأدوات الرقابية لتقديم تقارير مالية نصف أو ربع سنوية أفضل من خلال تحسين تطبيق إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية. ويتطلب ذلك قيام هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإعداد نموذج إفصاح عن درجة الالتزام بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدققي الحسابات المعتمدين لديها على أن يتم التقرير عنه دورياً مع التقارير المالية الربع أو النصف سنوية.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- 1- أبو رغبة، عمر، 2014، "دور مراجعة القوائم المالية المرحلية للشركات المدرجة في تعزيز ثقة المستثمرين"، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة.
- 2- سيدي، عمر، مروة، ربيع، 2011، "أثر فحص القوائم المالية المرحلية على سوق الأوراق المالية من وجهة نظر المجتمع السوري"، جامعة تشرين.
- 3- محمد، صلاح، 2014، "تور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية"، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية.
- 4- نور، أحمد محمد، وآخرون، 2007، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية.

المراجع باللغة الإنكليزية:

- 1- Balthasar Hoehn, Hansrudi Lenz, (July 2013), "The Effect of the Error Announcement Risk on the Demand for Voluntary Interim Auditor Reviews", University Wuerzburg, chair of Accounting and Auditing.
- 2- Balthasar Hoehn, (June 2013) – "The effect of Voluntary Interim auditor reviews on audit fees and earning quality", University Wurzburg, chair of Accounting and Auditing, University Wuerzburg, chair of Accounting and Auditing.
- 3- Courteau, Bedard, (2010),"Value and costs of Auditor's Assurance: Evidence From The Review of Quarterly Financial Statements", SSRN Electronic Journal.
- 4- Dauber,Nick A.,H.Levine, Marc.,Ahmed Qureshi, Anique.,and Siegel, Joel G., 2008, "The Complete guide to Auditing Standards and other professional standards for Accounting" ,John Wiely & Sons, Hoboken,New Jersey.
- 5- J. Efrim Boritz, Guoping Liu, (January 2006),"Determinants of the Timeliness of Quarterly Reporting: Evidence from Canadian Firms", University of Waterloo-school of Accounting and Finance.
- 6- IAASB, 2012, ISRE 2410.
- 7- Morgan,A.George, Leech,L.Nancy,Gloekner,w.Gene,Bawett,C.Karen,2014, IBM SPSS For Intermediate Statistics.
- 8- Peter Kajüter, Florian Klassmann and Martin Nienhaus, (January 2014), Do Voluntary Reviews of Interim Financial Statements Improve the Quality and Information Content of Quarterly Earnings?, University of Muenster - Accounting Center – available online.

مواقع الكترونية:

- 1- موقع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين <http://www.asca.sy>
- 2- موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية <http://scfms.sy>

تشريعات:

- 1- قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية رقم 33 لعام 2009.
 - 2- تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق السورية -تعميم رقم 35.
- إصدارات مهنية:
- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لعام 2015.

ملحق الدراسة:

الجدول رقم (1)

مدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بفهم المنشأة وبينتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	قراءة الوثائق الخاصة بعمليات التدقيق والمراجعة للمدة/المدد المرحلية السابقة للسنة الحالية وللمدة/المدد المرحلية المناظرة للسنة التي سيقفها	4.12	.880	7.409	33	.000
2	عد أي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي خُذت في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة	3.94	.776	7.070	33	.000
3	قراءة أحدث المعلومات السنوية والمعلومات المالية المرحلية المقارنة للمدة السابقة	4.38	.652	12.362	33	.000
4	عد الأهمية النسبية فيما يتعلق بإطار إعداد التقارير المالية المطبق من حيث علاقتها بالمعلومات المالية المرحلية	4.24	.496	14.523	33	.000
5	عد طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة وأية أخطاء جوهرية غير محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة	4.32	.727	10.616	33	.000
6	عد أية أمور مهمة متعلقة بالحاسبة وإعداد التقارير المالية التي قد تكون ذات أهمية مستمرة، مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية	4.35	.734	10.752	33	.000
7	عد نتائج أية إجراءات تدقيق أُتيت فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية	4.15	.892	7.497	33	.000
8	عد نتائج أي تدقيق داخلي أُتيت والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لاحقاً لذلك	4.26	.618	11.926	33	.000
9	الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال	4.21	.641	10.970	33	.000
10	الاستفسار من الإدارة عن أثر التغييرات في نشاطات أعمال المنشأة	4.24	.554	13.008	33	.000
11	الاستفسار من الإدارة عن التغييرات المهمة في الرقابة الداخلية والأثر المحتمل لأية تغييرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية	4.26	.448	16.468	33	.000

0.000	33	13.008	.554	4.24	الاستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي أُجِيتُ بموجبه المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت موافقة المعلومات المالية المرحلية أو مطابقتها معها	12
0.000	33	11.301	0.664	4.225	المتوسط العام	

الجدول رقم (2)

مدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان الأخرى، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا يتوفر لها محاضر والتي قد تؤثر في المعلومات المالية المرحلية	3.94	.489	11.229	33	.000
2	عُدُّ أثر الأمور التي -إن وجدت- قد تتسبب في نشوء تعديل على تقرير التدقيق أو المراجعة	4.09	.570	11.125	33	.000
3	الاتصال حيث يكون ذلك مناسباً مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية الخاصة بالعناصر المهمة للمنشأة المعدة للتقارير	3.85	.500	9.938	33	.000
4	الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟	3.97	.460	12.314	33	.000
5	الاستفسار هل كانت هناك أية تغييرات في المعايير المحاسبية وأساليب تطبيقها؟	4.00	.651	8.952	33	.000
6	الاستفسار هل كانت هناك أية معاملات جديدة استلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد؟	4.06	.343	18.000	33	.000
7	الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة؟	4.09	.570	11.125	33	.000
8	الاستفسار هل كانت هناك حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت في المعلومات المالية المرحلية، مثل دمج منشآت الأعمال أو التخلص من قطاع عمل؟	4.03	.521	11.513	33	.000
9	الاستفسار عن وجود أية افتراضات مهمة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها، ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة.	4.06	.600	10.289	33	.000
10	الاستفسار هل كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد عُولِجتُ محاسبياً بالشكل المناسب والفيصح عنها في المعلومات المالية المرحلية؟	4.35	.691	11.414	33	.000

11	الاستفسار عن وجود أية تغيرات هامة في المتطلبات والالتزامات التعاقدية	4.06	.649	9.519	33	.000
12	الاستفسار عن أية تغييرات مهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات	4.15	.610	10.971	33	.000
13	الاستفسار عن مدى الامتثال لاتفاقيات الديون	4.03	.388	15.466	33	.000
14	الاستفسار عن أية أمور ثارت بشأنها أسئلة في أثناء تطبيق إجراءات المراجعة	3.94	.776	7.070	33	.000
15	الاستفسار عن أية معاملات مهمة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من المدة المرحلية التالية.	4.09	.379	16.751	33	.000
16	المعرفة بأي احتيال أو الاشتباه باحتيال يؤثر في المنشأة ويشمل: الإدارة أو الموظفين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية.	2.68	.806	-2.340	33	.025
17	المعرفة بأية ادعاءات بالاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال يؤثر في المعلومات المالية المرحلية التي أبلغ عنها الموظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظمون أو آخرون	2.53	.748	-3.668	33	.001
18	المعرفة بأي عدم امتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري في المعلومات المالية المرحلية.	4.26	.448	16.468	33	.000
19	تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية المرحلية المصممة لتحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو أنها غير عادية، والتي قد تعكس خطأ جوهرياً في المعلومات المالية المرحلية.	4.38	.604	13.350	33	.000
20	الحصول على أدلة بأن المعلومات المالية المرحلية تتفق مع السجلات المحاسبية أو تتطابق معها من خلال تتبع المعلومات المرحلية إلى السجلات المحاسبية أو البيانات المدخمة الأخرى في سجلات المنشأة.	4.47	.507	16.925	33	.000
21	الاستفسار هل كانت الإدارة قد حددت الأحداث جميعها حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج إلى التعديل أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.	4.12	.686	9.500	33	.000
22	الاستفسار هل كانت الإدارة قد غيرت تقييمها لفترة المنشأة على الاستمرار بوصفها منشأة ناجحة.	2.59	.701	-3.423	33	.002
23	تقييم هل كانت الأخطاء غير المصححة فردياً وفي مجموعها التي وصلت إلى علم المدقق مهمة نسبياً بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية.	4.32	.638	12.092	33	.000
24	ممارسة الحكم المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأية أخطاء لم تصححها المنشأة.	4.26	.511	14.431	33	.000
	المتوسط العام	3.930	0.577	10.376	33	0.001

الجدول رقم (3)

مدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	تقر بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة وتنفيذها الداخلية لمنع الاحتيال والخطأ واكتشافهما	4.44	1.021	8.233	33	.000
2	أعدت المعلومات المالية المرحلية وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق	4.53	0.992	8.990	33	.000
3	تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق في أثناء المراجعة غير مهمة نسبياً، فريداً وفي مجموعها، بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية المأخوذة ككل، وإدخال أو إرفاق ملخص بالإقرارات الكتابية	4.26	1.214	6.076	33	.000
4	أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيالات.	4.12	1.149	5.674	33	.000
5	أفصحت للمدقق عن الحقائق المهمة جميعها المتعلقة بأية احتيالات أو اختيالات مشكوك بها معروفة للإدارة التي قد تكون أثرت على المنشأة.	4.26	1.082	6.817	33	.000
6	أفصحت للمدقق عن جميع حالات عدم الامتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة التي يجب عدُّ آثارها عند إعداد المعلومات المالية المرحلية.	4.12	1.200	5.430	33	.000
7	أفصحت للمدقق عن الأحداث المهمة جميعها التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج إلى تعديلها أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية	4.35	1.041	7.578	33	.000
	المتوسط العام	4.298	1.100	6.971	33	0.000

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2016/3/7