مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية
اسم الكاتب: د. حسين أحمد دحدوح، سامر هايل الصباغ
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4814
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 18:32 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (2) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (2) 2016

مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية

الدكتور حسين أحمد دحدوح*
سامر هايل الصبَّاغ**

(تاريخ الإيداع 1 / 10 / 2015. قُبِل للنشر في 6 / 3 / 2016)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى التعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. ولتحقيق هدف الدراسة طُورَّت استبانة اشتملت على المكونات الفرعية لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية المُتمثلة في المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ وذلك للتعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ضمن مجتمع البحث المتمثل في مدققي الحسابات المُعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. وقد وزعت الاستبانة على عينة من مدققي الحسابات المُعتمدين، ومن ثُمَّ تمَّ تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية – إصدار 21 Statistical Package for Social Sciences(SPSS).

خلصت الدراسة إلى أن هناك التزاماً كبيراً بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية، في حين أن هناك التزاماً متوسطاً بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: مخاطر الأخطاء الجوهرية، مستوى البيانات المالية، المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة.

* أستاذ – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية.
** طالب دكتوراه – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (2) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (2) 2016

The Extent of Auditors' Commitment by Assessment Risks of Material Misstatements at Financial Statement Level

Dr. Hussain A. Dahdoh*
Samer H. Alssabagh**

(Received 1 / 10 / 2015. Accepted 6 / 3 / 2016)

□ ABSTRACT □

This study aimed to identify the extent of auditors' commitment by assessment risks of material misstatements at financial statement level. To achieve the study objective a questionnaire was developed that included sub-components of the risks of material misstatements at financial statements level represented by Inherent Risks (IR) and Control Risks (CR); to identify the extent of auditors' commitment by assessment risks of material misstatements at financial statement level within the research community represented by accredited auditors at Syrian Commission on Financial Markets and Securities (SCFMS). The questionnaires were distributed to a sample of accredited auditors, and then the results were analyzed and the hypotheses were checked using Statistical Package for Social Sciences (SPSS) -version No. 21.

The study concluded that there is a high commitment to assess Control Risks (CR) at financial statement level, while having a moderate commitment to assess Inherent Risks (IR) at financial statement level.

Keywords: Risks of Material Misstatements, Financial Statements Level, Inherent Risks (IR), Control Risks (CR).

*Professor - Accounting Department- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria
**Postgraduate Student -Accounting Department- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.

مقدمة:

يقصد بمخاطر الأخطاء الجوهرية [1]: مخاطر أن تكون البيانات المالية مضللة بشكل جوهري قبل إجراء عملية التدقيق وتتألف من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة (Arens et al., 2014, P273).

وقد ألقى معيار التدقيق الدولي رقم (315: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها) على عاتق المدقق مسؤولية تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند كلاً من مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق (IFAC, 2012, ISA No. 315: Par.25).

تقتصر هذه الدراسة على مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية فقط؛ من خلال التعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات المُعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بتقييم كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ المكونات الرئيسة لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

مشكلة البحث:

ترتبط قرارات مدققي الحسابات المتعلقة بتحديد حجم وطبيعة ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها بنتائج تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية (لطفي، 2007، ص12)؛ لذا يأتي هذا البحث للإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي: ما مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل تساؤلين فرعيين على النحو الآتي:

1. ما مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية؟
2. ما مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية؟

أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية البحث من أهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وما يحدثه ذلك من أثر في قرارات مدققي الحسابات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها؛ مما يعد أمرا حيوياً ومهماً في التخصيص الكفء والفعال لموارد التدقيق في مرحلة التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

ويهدف هذا البحث بشكل رئيس إلى التعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ ويتفرع عن هذا الهدف الهدفين الفرعين الآتيين:

1. التعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.
2. التعرّف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية.

فرضيات البحث:

استناداً إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة وضع الباحث الفرضية الرئيسة الآتية: "لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية"؛ وينبثق عنها الفرضين الفرعيين الآتيين:

1. لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.
2. لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية.

---

[1] **تمت ترجمة مصطلح (Material Misstatements) في الأدبيات والمراجع العربية إلى عدة مصطلحات منها: (التضليل الجوهري، التحريف الجوهري، الأخطاء الجوهرية، الأخطاء المادية...الخ)؛ وقد تم اعتماد مصطلح (الأخطاء الجوهرية) انسجاماً مع الترجمة المعتمدة لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية الصادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في عمان – الأردن.**

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بالإطار النظري المتاحة في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، إضافة إلى معايير التدقيق الدوليَّة؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة. وعلى المنهج الاستقرائي الذي يقوم على تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة التي تضمنت تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ وذلك بعد الرجوع إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة القريبة من موضوع الدراسة.

الدراسات السابقة:

أ. الدراسات العربية:

1. دراسة (المطر، 2013) بعنوان: "**مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والاحتيال: دراسة ميدانية**":

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام المحاسب القانوني الأردني في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والاحتيال في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات بمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على (250) مدقق حسابات خارجي في الأردن؛ استرجع منها (230) استبانة، أي بمُعدَّل استجابة بلغ (92%)، ومن ثم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الأردن يلتزمون بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية ويبذلون العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والاحتيال.

2. دراسة (الجرد، 2013) بعنوان: "**أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية – دراسة ميدانية في سورية**":

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية المحددة وفق تصنيف لجنة دعم المنظمات Committee of Sponsoring Organization (COSO) على تقدير المدقق لخطر الرقابة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة والأوراق والأسواق المالية في مدينة دمشق لعام 2012.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لمكونات الرقابة الخمسة: بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، والمتابعة والإشراف على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

3. دراسة (عرار، 2009) بعنوان: "**مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**":

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من خمسة محاور يحوي كل منها (10) أسئلة؛ حيث تم توزيع الاستبانات على عينة مكونة من (100) مدقق حسابات أردني، ومن ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفرضيات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدقق الحسابات الخارجي في الأردن يلتزم بتطبيق الاختبارات والإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية والمتعلقة بكل مما يلي: إجراءات فهم المنشأة وبيئتها الداخلية، اختبارات نظام الرقابة الداخلية، اختبارات تقييم مخاطر الاحتيال المادي، اختبارات تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات، وإجراءات توثيق أدلة الإثبات.

ب. الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Seidel, 2015) بعنوان:

"How Effectively Do Auditors Respond to Assessments of High Control Risk at the Account-Level? Implications for Audit Risk at the Account and Financial Statement Levels"

"**مدى فعالية استجابة مدققي الحسابات لتقييم مخاطر الرقابة المرتفعة عند مستوى الحساب؟ الآثار المترتبة على مخاطر التدقيق عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية**"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية استجابة مدققي الحسابات لتقييم المخاطر الرقابية المرتفعة عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية؛ انطلاقاً من أن معايير التدقيق الدولية كانت قد أوجبت تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومن ثم تصميم إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام بيانات مدققة لـ (14,069) منشأة خلال الأعوام (2006–2009) في الولايات المتحدة الأمريكية؛ ومن ثم تحليل تلك البيانات باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية. وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- إن نقاط الضعف المكتشفة في الرقابة الداخلية عند مستوى الحساب ترتبط بشكل إيجابي مع أتعاب التدقيق، حيث أن أتعاب التدقيق الإضافية تكون أعلى بشكل ملحوظ مع تزايد ضعف الرقابة الداخلية في الحسابات ضمن المنشأة محل التدقيق.
- على الرغم من احتمال وجود أخطاء جوهرية في الحسابات التي تكون فيها الرقابة ضعيفة؛ إلا مُعدَّلات الخطر المحددة بقيت مُقيَّدة عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية، ويعزى ذلك إلى استجابة غير فعالة لنقاط الضعف المكتشفة في الرقابة الداخلية؛ حيث كانت الاستجابة منخفضة جداً.

كما أشارت الدراسة إلى ضرورة قيام المدققين بوضع مستويات منخفضة من الخطر المقبول عند مستوى الحساب؛ كنوع من الاستجابة الفعالة لتقييم المخاطر الرقابية المرتفعة في تلك الحسابات.

2. دراسة (Ruhnke et al., 2014) بعنوان:

"Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments"

"**الأخطاء في البيانات المالية: العلاقة بين عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة وبين تعديلات التدقيق**"

هدفت الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت القيود التعديلية التي تجريها منشأة التدقيق تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة. ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل عينة كبيرة من تعديلات التدقيق أثناء تدقيق البيانات المالية الأخيرة التي أجرتها شركات التدقيق الأربعة الكبار (BIG 4) في ألمانيا.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تعديلات التدقيق تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ على النحو الذي اقترحه نموذج خطر التدقيق. وبشكل أكثر تحديداً، تختلف حجم وعدد التعديلات في التدقيق باختلاف: النزاهة والكفاءة لإدارة العميل، الوضع الاقتصادي، قوة الرقابة على مستوى المنشأة، فعالية نظام الرقابة

الداخلية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ترتبط بقوة مع تعديلات التدقيق التي تؤثر على دخل المنشأة محل التدقيق.

3. دراسة (Huber, 2012) بعنوان:

"Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk"

"**خطر الثقافة: دراسة استكشافية لتأثير الثقافة على تقييم مدققي الحسابات للرقابة الداخلية وعلى تقدير خطر الرقابة**"

استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS) يتوجب على المدققين تقييم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة أثناء تدقيق البيانات المالية؛ وذلك من خلال النظر في العوامل الآتية: بيئة الرقابة، أنشطة المراقبة، مواقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية، والثقافة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت الثقافة توثر على تقييم مدققي الحسابات للرقابة الداخلية وعلى تقديرهم لخطر الرقابة؛ ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء تحليل التباين (ANOVA) على عينة انتقائية مؤلفة من (200) مدقق حسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات في تقييم مدققي الحسابات للرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة تبعاً للثقافات.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى تقييم المدققين للرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الرقابية يختلف كثيراً بالنسبة للمنشآت التي تعمل في البلدان التي هي على طرفي نقيض من التواصل الثقافي؛ حيث يقوم مدققو الحسابات بتقدير المخاطر الرقابية بدرجة أعلى بالنسبة للشركات العاملة في البلدان ذات الدرجة الثقافة الفردية المنخفضة، كما أنهم يقيمون الرقابة الكلية على أنها أقل فعالية في تلك البلدان.

كما أشارت نتائج الدراسة أن للرقابة الداخلية ما يعرف بـ "خطر الثقافة" في العمل؛ والتي يمكن تعريفها على أنها احتمال أن تكون الرقابة الداخلية للمنشأة (أقل/أو أكثر) فعالية، وبدرجات (عالية/أو منخفضة) لخطر الرقابة؛ وذلك تبعاً لمستوى الثقافة في المكان التي تتواجد به المنشأة محل التدقيق.

4. دراسة (Al Matarneh, 2011) بعنوان:

"The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risks"

"**التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق**"

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى قيام المدققين الأردنيين بإجراءات تقدير مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق، وبشكل اكثر تحديداً تم التأكد من قيام المدققين بعملية تقدير الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف مكونات خطر التدقيق عند قيامهم بتدقيق التقارير المالية. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من (70) مدققاً أردنياً، ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفرضيات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية؛ كاختبار (t)، وحساب الوسط الحسابي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لدى عملية تقدير مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق، أي أنهم يقدرون مستويات كل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف.

5. دراسة (Blay et al., 2007) بعنوان:

"The Effect of Fraud and Going-Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures"

"أثر مخاطر الاحتيال ومخاطر الاستمرارية على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وعلى نتائج إجراءات التدقيق"

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر الترابط والتشابك بين التقييمات الأولية للمدققين الخاصة بمخاطر الاحتيال ومخاطر الاستمرارية وبين التخطيط وأداء تدقيق البيانات المالية، وتحديداً تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وعملية إثبات الدلائل الخاصة بالتدقيق، وتوقيت ونطاق الأدلة الخاصة بالتدقيق التي تم جمعها.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بدراسة مجموعة بيانات تاريخية مأخوذة من كبرى شركات التدقيق العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث تم تحليل نتائج تقييم المدققين لمخاطر الأخطاء الجوهرية الخاصة بدائرة الإيرادات ضمن تلك البيانات.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود ارتباط معنوي بين التقييمات الأولية لمخاطر الاحتيال ولمخاطر الاستمرارية وبين نتائج تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر متوسط لمخاطر الاحتيال في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بالإضافة إلى وجود ارتباط بين تقييم المدققين لمخاطر الاستمرارية وبين نطاق وتوقيت أدلة التدقيق التي تم جمعها.

❖ **الإطار النظري للبحث:**

يناقش الإطار النظري للبحث محورين رئيسين؛ يتناول المحور الأول مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وأهميَّة تقييمها، بينما يتناول المحور الثاني إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

1- مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وأهميَّة تقييمها:

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات. إن مخاطر من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح؛ وبدلاً من ذلك فإنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وعلى سبيل المثال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية (IFAC, 2012, ISA No. 315: Par.A105).

بموجب معايير التدقيق الدولية؛ ينبغي على المدقق أن يحدد ويقيّم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق (IFAC, 2012, ISA No. 315: Par.25)، كما ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كليّة لتتناول المخاطر المُقيَّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية (IFAC, 2012, ISA No. 330: Par.5).

إن وجوب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ليست مطلوبة فقط من قبل معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)؛ فقد أوجبت نشرة إجراءات المراجعة رقم (107) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ضرورة قيام مدققي الحسابات بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ككل (AICPA, 2006, SAS No.107: AU 312.15)؛ كما أوجب معيار التدقيق رقم (12) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة Public Company

Accounting Oversight Board (PCAOB) ضرورة قيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية سواء الناجمة عن الاحتيال أم الخطأ (PCAOB, 2010, AS:12).

تأتي أهميَّة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أن عملية تقييم المخاطر غير المناسبة يمكن أن تؤدي إلى توزيع غير كافٍ أو غير فعَّال لموارد التدقيق (Hajiha, 2012, P379)، فضلاً عن أن عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تشكل الأساس الذي يتم بموجبه تحديد طبيعة (Nature) وتوقيت (Timing) ومدى (Extent) إجراءات التدقيق الضرورية لجمع أدلة الإثبات حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية للعميل (القاضي وآخرون، 2012، ص32).

2- إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية:

إن مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية المتمثلة في كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة عادة ما يطلق عليهما مصطلح "خطر العميل" (Client's Risk)؛ وذلك لأنهما يوجدان مسبقاً لعملية التدقيق، ولا يستطيع المدقق التحكم فيهما أي أنهما خارج سيطرة المدقق، وهذا يعني أنه ليس للمدقق القدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذين الخطرين، وكل ما يستطيع فعله هو تقييم هذين الخطرين لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الجوهرية الواجب أداؤها (خرواط، 2007، ص162)؛ وفيما يلي إجراءات تقييم كل من هذين الخطرين عند مستوى البيانات المالية:

أولاً: المخاطر الكامنة (IR) Inherent Risks:

تمثل المخاطر الكامنة مقياساً لتقدير المدقق لاحتمال احتواء القوائم المالية في جانب منها على أخطاء جوهرية وذلك قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار (Arens et al., 2014, P209)؛ ويتوجب على المدقق إنجاز عملية تقييم المخاطر الكامنة عن طريق تجميع دلائل أو قرائن ناتجة من دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على المخاطر الكامنة (خرواط، 2007، ص156)؛ والمتمثلة في العوامل الآتية (Arens et al., 2014, P264):

- طبيعة عمل العميل
- نتائج عمليات التدقيق السابقة
- عمليات التدقيق السابقة مقابل المتكررة
- الأطراف المرتبطة
- العمليات المالية المعقدة أو غير الروتينية
- الحكم الشخصي الضروري
- تركيبة المجتمع
- العوامل ذات الصلة بالتقارير المالية الاحتيالية
- العوامل ذات الصلة بسوء تخصيص الأصول

ثانياً: مخاطر الرقابة (CR) Control Risks:

تمثل مخاطر الرقابة مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية للعميل (Arens et al., 2014, P260).

وقد أصدرت لجنة دعم المنظمات Committee of Sponsoring Organization (COSO) في نهاية عام (2011) مسودة الإطار المتكامل للرقابة الداخلية والتي قسَّمت بموجبها الرقابة الداخلية للعميل عند مستوى البيانات المالية إلى المكونات الخمس الآتية: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، والمراقبة) (الجرد، 2013، ص226)، وقد جاءت تلك المكونات متوافقة مع المكونات المُحدَّدة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم

(315: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها)؛ حيث أشار المعيار المذكور إلى أن تقسيم الرقابة الداخلية إلى تلك المكونات الفرعية يشكل إطاراً مفيداً لعمل مدققي الحسابات .(IFAC, 2012, ISA No 315: Par.A51)، وفيما يلي تلك المكونات والاعتبارات الواجب أخذها بعين الاعتبار أثناء تقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية (Arens et al., 2014, PP 293-299):

- **بيئة الرقابة (Control Environment)**: تشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة؛ وعند تقييم بيئة الرقابة يتوجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار المكونات الفرعية الآتية: (الاستقامة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالصلاحية، مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، الهيكل التنظيمي، تخصيص السلطة والمسؤولية، وسياسات وممارسات الموارد البشرية).
- **تقييم المخاطر (Risk Assessment)**: يمثل تقييم المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها؛ وعلى المدقق التحقق من أن الإدارة ملتزمة بتقييم المخاطر من خلال التزامها بالقضايا الآتية: (وجود نظام لإدارة المخاطر، قيام الإدارة بتقدير أهمية المخاطر المحددة وتقدير احتمالات وقوعها، واتخاذها الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول).
- **أنشطة الرقابة (Control Activities)**: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تعمل على تحقيق فعالية الرقابة الداخلية؛ وعلى المدقق التحقق من مدى فعالية الأنشطة الرقابية الآتية: (الفصل الملائم بين الواجبات، التصريح الملائم للعمليات والأنشطة، المستندات والسجلات الملائمة، الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر، والضبط المستقل للأداء).
- **المعلومات والتوصيل (Information and Communication)**: يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في: تعريف، تجميع، تبويب، تحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها؛ حيث يتوجب على المدقق أن يتحقق من قدرة نظام المعلومات والتوصيل في المنشأة على تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية والمتمثلة في ما يلي: الحدوث، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، والترحيل والتلخيص.
- **المراقبة (Monitoring)**: تتعلق المراقبة بعملية التقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط الرقابية تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع الظروف؛ ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالمراقبة من عدة مصادر أهمها: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير التدقيق الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين...الخ.

ومن الجدير بالذكر أن الخطأ في تقييم خطر الرقابة لا ينعكس مباشرة على رأي المدقق في القوائم المالية، بل ينعكس على حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية (القاضي وآخرون، 2012، ص205)؛ فقد أظهرت الدراسات أن قيام مدققي الحسابات بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للعميل يعمل على تخصيص موارد التدقيق بكفاءة أكبر (Thomas et al., 2012, P694)، إذ أنه وبناءً على اختبارات الرقابة يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما (الصحن وآخرون، 2006، ص160):

- تحديد مقدار الأدلة المُفصَّلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها.
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المنشأة.

النتائج والمناقشة:

الإطار العملي للبحث:

أولاً: مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة بكافة مدققي الحسابات المُعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والبالغ عددهم (57) مدقق حسابات موزعين على (6 شركات محدودة المسؤولية & 27 مكتب فردي) وذلك استناداً إلى البيانات الرسمية المنشورة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2015. وقد تم اختيار عينة عشوائية مؤلفة من (46) مدقق حسابات (بما يُمثل 80.70% من المجتمع المدروس)؛ وبناء عليه فقد تم توزيع (46) استبانة على مدققي الحسابات في تلك الشركات والمكاتب الفردية، وكان عدد الاستبانات التي حصلنا عليها (39) استبانة جميعها صالحة للدراسة؛ بمُعدَّل استجابة بلغ (84.78%).

ثانياً: أداة جمع البيانات:

استخدمت استبانة صممت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد اختبرت من قبل مجموعة من مدققي الحسابات المُعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية حيث طلب منهم الإجابة على الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها، وقد أجرى الباحث مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذ ملاحظاتهم كلها في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبيان النهائية، كما تم تحكيم الاستبيان من قبل بعض أساتذة المحاسبة والتدقيق في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم قدرة الاستبانة على قياس مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عند مستوى البيانات المالية، وقد تكونت 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 (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص، والمنصب الوظيفي)؛ انظر الجدول رقم (1).

القسم الثاني: اشتمل على إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ حيث قُسِّم إلى محورين فرعيين بما يتناسب مع فرضيات الدراسة الفرعية كما يلي:

- المحور الأول: اشتمل على العوامل المتعلقة بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية؛ انظر الجدول رقم (2).
- المحور الثاني: اشتمل على الإجراءات المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية موزعة حسب المكونات الفرعية للرقابة الداخلية كما يلي:

الفقرات (1–7): تتعلق ببيئة الرقابة، الفقرات (8–11): تتعلق بتقييم المخاطر، الفقرات (12–16): تتعلق بأنشطة الرقابة، الفقرات (17–22): تتعلق بالمعلومات والتوصيل، والفقرات (23–25): تتعلق بالمراقبة؛ انظر الجدول رقم (3).

وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم معامل (ألفا– كرونباخ) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم، وقد بلغ هذا المعامل (84.4%)؛ وهذه النسبة جيدة وتدل على جودة الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

الجدول رقم (1): توزيع الخاصيّة لعينة الدراسة*

الخاصية	توزيع الخاصية	الإجمالي
المؤهل العلمي	4 دكتوراه، 10 ماجستير، 2 دبلوم عال، 23 إجازة جامعية	39
سنوات الخبرة	12 أقل من 5 سنوات، 9 من 5-10 سنوات، 7 من 10-15 سنة، 11 15 سنة فما فوق	39
التخصص	11 مالية ومصرفية، 24 محاسبة، 2 إدارة أعمال، 2 أخرى	39
المنصب الوظيفي	15 شريك/ مدير، 7 مدير تدقيق، 13 مدقق رئيس، 4 مساعد مدقق	39

***المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الإحصائية.**

ثالثاً: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

بهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وآراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة، تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، والتي تمَّ إيجادها من خلال البرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لـ "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" " Statistical Package for Social Sciences"، وتتمثل تلك الأساليب في:

أ. المتوسط الحسابي (Arithmetic Mean): كأحد أبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبانة.

ب. الانحراف المعياري (Standard Deviation): كأحد أبرز مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي.

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

رابعاً: إجراءات معالجة الاستبانة:

في إطار معالجة الاستبانة تم تحديد مقاييس للإجابة على الأسئلة الواردة فيها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي إذ يشير الرقم (5) إلى موافق بشدة، أما رقم (4) 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).

خامساً: تحليل نتائج الدراسة:

تبين الجداول أرقام (2)، (3)، و(4)، النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة على الشكل الآتي:

جدول رقم (2) مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية*

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	وجود خصوصية معينة في	3.59	0.751	4.904	38	0.000
2	وجود نتائج تحريفات تم	4.15	0.587	12.283	38	0.000
3	عمليات التدقيق تتم لعملاء جدد أم عملاء سابقون لدى	4.05	0.724	9.073	38	0.000
4	وجود معاملات مع أطراف	3.85	0.844	6.260	38	0.000
5	احتواء العمليات المالية على	4.03	0.362	17.703	38	0.000
6	وجود عمليات تتطلب تقديرات وأحكام شخصية لتسجيلها	4.00	0.725	8.608	38	0.000
7	اختلاف طبيعة تركيبة الحسابات (البنود ذات طبيعة	4.05	0.510	12.864	38	0.000
8	وجود دافعية للإدارة للاحتيال	3.44	0.552	4.929	38	0.000
9	وجود دافعية للإدارة للاحتيال فيما يتعلق بسوء تخصيص	3.54	0.822	4.090	38	0.000
المتوسط الحسابي	3.85	0.653				

***المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الإحصائية.**

جدول رقم (3) مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية*

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	التحقق من إيصال المعايير السلوكية الإيجابية إلى الموظفين من خلال بيانات السياسة وقواعد السلوك المكتوبة	4.08	0.580	11.602	38	0.000
2	التحقق من كفاية الأفراد العاملين بالمنشأة ومدى ملائمتها مع مسؤولياتهم	4.38	0.544	15.906	38	0.000
3	التحقق من توفير مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه لمستوى الانتباه الإداري الملائم	4.44	0.598	14.995	38	0.000
4	التحقق من فعاليَّة نمط تشغيل الإدارة وأساليب إدارتها للمنشأة	4.26	0.549	14.303	38	0.000
5	التحقق من وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية ويتلائم مع أنشطة المنشأة	4.26	0.637	12.311	38	0.000

6	التحقق من الطريقة التي يتم بموجبها تخصيص السلطة والمسؤولية	4.26	0.442	17.737	38	0.000
7	التحقق من وجود سياسات ملائمة وموثقة للأنشطة الخاصة بالموارد البشرية في المنشأة (تعيين، تدريب، ترقية، ...الخ)	3.82	0.790	6.482	38	0.000
8	التحقق من وجود استراتيجية موثقة للتحديد والربط فيما بين الأهداف الواسعة للمنشأة والأهداف المحددة على مستوى كل نشاط	3.62	0.633	6.070	38	0.000
9	التحقق من وجود استراتيجية موثقة لتحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تؤثر على نجاح أو فشل تحقيق أهدافها	3.67	0.478	8.718	38	0.000
10	التحقق من قيام الإدارة بتقييم أهميَّة المخاطر المحددة وتقدير إمكانية حدوثها	3.74	0.595	7.810	38	0.000
11	التحقق من فعاليَّة استجابة الإدارة للمخاطر المُقيَّمة عبر تعديل السياسات والإجراءات بصفة دورية بهدف التقليل من المخاطر المُقيَّمة إلى الحد الأدنى المقبول	3.74	0.498	9.319	38	0.000
12	التحقق من وجود فصل كاف بين حيازة أصول المنشأة والمحاسبة عنها	4.59	0.498	19.923	38	0.000
13	التحقق من آليَّة إقرار كل نوع من العمليات ضمن المنشأة من قبل المستوى الإداري المناسب	4.49	0.601	15.443	38	0.000
14	التحقق من استناد كافة المعاملات المالية ضمن المنشأة إلى وثائق ومستندات داعمة ملائمة	4.72	0.456	23.534	38	0.000
15	التحقق من وجود ضوابط رقابية كافية لحماية أصول وسجلات المنشأة الورقية والإلكترونية	4.59	0.595	16.696	38	0.000
16	التحقق من وجود إجراءات ضبط مستقل لفعاليّة عمل الأنشطة الرقابية بشكل دوري	4.64	0.505	18.073	38	0.000
17	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في تحديد وتسجيل المعاملات المالية المرتبطة بأحداث فعلية	3.49	0.756	4.022	38	0.000
18	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في تحديد وتسجيل جميع المعاملات المالية بشكل صحيح	4.28	0.456	17.563	38	0.000

19	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في قياس قيمة المعاملات المالية بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية	4.03	0.362	17.703	38	0.000
20	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في عرض المعاملات المالية بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب لكافة المعاملات	3.72	0.644	4.976	38	0.000
21	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات المالية في الفترة المحاسبية الصحيحة	4.00	0.562	11.113	38	0.000
22	التحقق من فعاليَّة نظام المعلومات المحاسبي في العرض الكاف للأرصدة والإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية	4.03	0.584	10.962	38	0.000
23	التحقق من التقييم الدوري لفعاليَّة تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية من قبل قسم التدقيق الداخلي	4.31	0.731	11.171	38	0.000
24	التحقق من آليَّة متابعة التقارير المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين واللوائح والصادرة عن أطراف خارجية (هيئات تنظيمية، شكاوى العملاء) من قبل الإدارة	4.31	0.569	14.350	38	0.000
25	التحقق من مدى الالتزام بتقديم تقارير دورية عن مواطن الضعف في الرقابة الداخلية إلى المستوى الإداري الملائم	4.49	0.506	18.341	38	0.000
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.16	0.567			

***المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الإحصائية.**

جدول رقم (4)مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية*

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المخاطر الكامنة (الفرضية الفرعية الأولى)	3.85	0.653	8.968	38	0.000
مخاطر الرقابة (الفرضية الفرعية الثانية)	4.16	0.567	13.165	38	0.000
الفرضية الرئيسة	4.01	0.610			

***المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الإحصائية.**

❖ يُلاحَظ من الجداول السابقة ما يلي:

1. نجد في الجدول رقم (2) إن التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية كان التزاماً متوسطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة (3.85) بانحراف معياري (0.653)، وهو متوسط يقع بين (3– 3.99)، وهو المستوى الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة.

2. نجد في الجدول رقم (3) إن التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية كان التزاماً مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة (4.16) بانحراف معياري (0.567)، وهو متوسط يقع بين (5-4)، وهو المستوى الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة.

3. كما نجد أيضاً في الجدول رقم (3) أنه وعلى الرغم من الالتزام المرتفع بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية من قبل أفراد عينة الدراسة؛ إلا أنه يوجد تباين في درجة الالتزام بتقييم المكونات الفرعية للرقابة الداخلية. حيث جاءت درجة الالتزام بتقييم المكونات الفرعية للرقابة مرتبة تنازلياً على الشكل الآتي:

- أولاً: المكونات التابعة لأنشطة الرقابة – الفقرات (12-16)- بمتوسط حسابي بلغ (4.61).
- ثانياً: المكونات التابعة للمراقبة – الفقرات (23-25)- بمتوسط حسابي بلغ (4.37).
- ثالثاً: المكونات التابعة لبيئة الرقابة – الفقرات (1-7)- بمتوسط حسابي بلغ (4.21).
- رابعاً: المكونات التابعة للمعلومات والتوصيل – الفقرات (17-22)- بمتوسط حسابي بلغ (3.93).
- خامساً: المكونات التابعة لتقييم المخاطر – الفقرات (8-11)- بمتوسط حسابي بلغ (3.69).

سادساً: اختبار فرضيات الدراسة الفرعية والرئيسة:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص: لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية. وبالعودة للجدول رقم (2) نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (3.85)، وهو متوسط يقع بين (3-3.99)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدراسة، ومن ثمَّ فإن التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية يُعد التزاماً م توسطاً. 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 بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص: لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية. وبالعودة للجدول رقم (3) نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (4.16)، وهو متوسط يقع بين (4-5)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدراسة، ومن ثمَّ فإن التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية يُعد التزاماً مرتفعاً. فضلاً عن ذلك وبالعودة إلى الجدول رقم (3) 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 بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية.

3. اختبار فرضية البحث الرئيسة التي تنص: لا يلتزم مدققو الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. وبالعودة للجدول رقم (4) نلاحظ أن المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (4.01)، وهو متوسط يقع بين (4-5)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدراسة، ومن ثمَّ فإن التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية يُعد التزاماً مرتفعاً. فضلاً عن ذلك وبالعودة إلى الجدول رقم (4) 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 بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

الاستنتاجات والتوصيات:

أ. الاستنتاجات:

1. يلتزم مدققو الحسابات المعتمدون لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ حيث أظهرت الدراسة أن هناك التزاماً كبيراً بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية، في حين وجود التزاماً متوسطاً بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.

2. وجود تباين في درجة التزام مدققي الحسابات بتقييم المكونات الفرعية للرقابة الداخلية عند مستوى البيانات المالية؛ حيث يمكن ترتيب تلك المكونات حسب درجة الالتزام تنازلياً كما يلي: (أنشطة الرقابة، المراقبة، بيئة الرقابة، المعلومات والتوصيل، وتقييم المخاطر).

ب. التوصيات:

1. ضرورة إيلاء مدققي الحسابات الاهتمام الأكبر بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية وذلك أثناء القيام بتدقيق البيانات المالية للشركات المُسجَّلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

2. ضرورة إيلاء مدققي الحسابات الاهتمام الأكبر بتقييم مكونات الرقابة الداخلية الآتية عند مستوى البيانات المالية: المعلومات والتوصيل وتقييم المخاطر؛ وذلك أثناء القيام بتدقيق البيانات المالية للشركات المُسجَّلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

3. ضرورة تبني هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لمجموعة من الآليَّات الكفيلة بالتحقق من التزام مدققي الحسابات المُعتمدين بكافة إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ مثل:

– تطبيق أسلوب "مراجعة النظير" لكافة مدققي الحسابات المُعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

– العمل على إصدار دليل "لإجراءات التدقيق" يُعنى بكيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية عموماً وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية خصوصاً، بالإضافة إلى إلزام شركات ومكاتب التدقيق المُعتمدة باتباع محتوى الدليل وذلك أثناء قيامهم بتدقيق البيانات المالية للشركات المُسجَّلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

– قيام الهيئة بأخذ عينات عشوائية من "أوراق عمل" مدققي الحسابات مع نهاية كل عام، والتحقق من التزام المدققين بتوثيق الإجراءات المتعلقة بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قاموا بها للعملاء محل التدقيق.

المراجع:

1. الجرد، رشا. *أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية– دراسة ميدانية في سورية*، المجلة الجامعة، المجلد (3)، العدد(15)، 2013، 215–244.

2. خرواط، عصام. *إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح* ، مجلة الساتل، جامعة الجبل الغربي، العدد الرابع، 2007، 147–176.

3. الصحن، عبد الفتاح؛ سرايا، محمد السيد؛ السوافيري، فتحي رزق. *الرقابة والمراجعة الداخلية* ، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2006.

4. عرار، شادن هاني. *مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية* ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009.

5. المطر، ماجد خلف محمد. *مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والاحتيال: دراسة ميدانية* ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2013.

6. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام، *أصول المراجعة – الجزء الثاني* ، كلية الاقتصاد، دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2012.

7. لطفي، أمين السيد أحمد. *التطورات الحديثة في المراجعة*، الإبراهيمية: الدار الجامعية، 2007.

8. Al MATARNEH, G. *The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risks*, International Journal of Business and Management, Vol.6, No.11, 2011, 267-274.

9. ALVIN, A. A.; RANDAL, J. E.; MARK, S. B. *Auditing and assurance services: an integrated approach*. 15th Ed., Pearson Education, Inc., USA, 2014, 842.

10. AICPA: American Institute of Certified Public Accountants. *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, Statement on Auditing Standards No. 107, New York, NY: USA, 2006.

11. BLAY, A. D.; SNEATHEN, L. D.; KIZIRIAN, T. *The Effect of Fraud and Going-Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures*, International Journal of Auditing, Vol.11, No.3, 2007, 149-163.

12. HAJIHA, Z. *Application of Delphi Method for Determining the Affecting Factors upon Audit Risk Model*, Management Science Letters, Vol.2, 2012, 379-390.

13. HUBER, D. Wm. *Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk*, Paper presented at International Conference for Critical Accounting New York, NY:USA, April 26-27, 2012, 1-77.

14. IFAC: International Federation of Accountants. *ISA No.315: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), New York, NY: USA, 2012.

15. IFAC: International Federation of Accountants. *ISA No.330: The Auditor's Responses to Assessed Risks*, Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), New York, NY: USA, 2012.

16. PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board. *Auditing Standards No.12: Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement*, Release No. 2010-004, Washington, Dc.: USA, 2010.

17. RUHNKE, K.; SCHMIDT, M. *Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.33, No.4, 2014, 247-269.

18. SEIDEL, T. A. *How Effectively Do Auditors Respond to Assessments of High Control Risk at the Account-Level? Implications for Audit Risk at the Account and Financial Statement Levels*, Published paper as part of Ph.D. Dissertation, University of Arkansas, USA, 2015.

19. THOMAS G.; CALDERON, L. W.; THOMAS, K. *Past Control Risk and Current Audit Fees*, Managerial Auditing Journal, Vol. 27, No. 7, 2012, 693-708.

20.WWW.scfms.sy/auditors/ar/6/0/%D9%85%D9%81%D8%AA%D8%B4%D9%8%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%AA. Retrieved on August 08, 2015.