



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 دحود، سامر هايل الصياغ

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4814>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/19 00:11 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political – يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



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

* الدكتور حسين أحمد دحدوح

** سامر هايل الصباغ

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

□ ملخص □

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. ولتحقيق هدف الدراسة طُورت استبانة اشتملت على المكونات الفرعية لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية المتمثلة في المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ وذلك للتعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ضمن مجتمع البحث المتمثل في مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. وقد وزعت الاستبانة على عينة من مدققي الحسابات المعتمدين، ومن ثم تم 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.

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 الجوهرية¹: 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 الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيتها) على عاتق المدقق مسؤولية تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند كلًا من مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات لفوات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق (IFAC, 2012, ISA No. 315: Par.25).

تقصر هذه الدراسة على مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية فقط؛ من خلال التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسوق المالية السورية بتقييم كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ المكونات الرئيسية 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:

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

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

1. التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.
2. التعرف 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"؛ وبنبأ 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 الأديبيات 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 والتاكيد الدولية الصادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في عمان - الأردن.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الاستباطي في الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بالإطار النظري المتاحة في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، إضافة إلى معايير التدقيق الدولية؛ 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 والاحتياط": دراسة ميدانية:

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام المحاسب القانوني الأردني في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والاحتياط 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 بتحطيط 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 بمعدل 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 الازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والاحتياط.

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

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 الاستبيانات على عينة مكونة من (100) مدقق حسابات أردني، ومن ثم تم تحليل الاستجابات وختبار الفرضيات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدقق الحسابات الخارجي في الأردن يلتزم بتطبيق الاختبارات والإجراءات اللازمة لتقدير مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بكل مما يلي: إجراءات فهم المنشأة وبيئتها الداخلية، اختبارات نظام الرقابة الداخلية، اختبارات تقدير مخاطر الاحتيال المادي، اختبارات تقدير 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 لتقدير 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 لتقدير المخاطر الرقابية المرتفعة عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية؛ انتلافاً من أن معايير التدقيق الدولية كانت قد أوجبت تقدير 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 معدّلات الخطر المحددة بقيت مُقدّة عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية، ويعزى ذلك إلى استجابة غير فعالة لنقط 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 لتقدير 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 الأربع 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 تقدير مدققي الحسابات للرقابة الداخلية وعلى تقدير خطر

الرقابة“

استناداً إلى معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS) يتوجب على المدققين تقدير 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 تؤثر على تقدير 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 تقدير مدققي الحسابات للرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة تبعاً للثقافات.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى تقدير المدققين للرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الرقابية يختلف كثيراً بالنسبة للمنشآت التي تعمل في البلدان التي هي على طرفي قيفض من التواصل الثقافي؛ حيث يقوم مدققو الحسابات بتقدير المخاطر الرقابية بدرجة أعلى بالنسبة للشركات العاملة في البلدان ذات الدرجة الثقافية الفردية المنخفضة، كما أنهم يقيّمون 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، ودرجات (عالية/أو منخفضة) لخطر الرقابة؛ وذلك بناءً على مستوى 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 أكثر تحديداً تم التأكيد من قيام المدققين بعملية تقدير الخطر الملائم، 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 الملائم، 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 الاستثمارية 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 الاستثمارية وبين التخطيط وأداء تدقيق البيانات المالية، وتحديدًا تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وعملية إثبات الدلائل الخاصة بالتدقيق، وتقويت 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 ومخاطر الاستثمارية 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 الاستثمارية وبين نطاق وتقويت أدلة التدقيق التي تم جمعها.

❖ الإطار النظري للبحث:

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

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

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية كل، 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 يضم وينفذ استجابات كلية لتناول المخاطر المُقيمة 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 (IFAC) International Federation of Accountants؛ فقد أوجبت نشرة إجراءات المراجعة رقم (107) الصادرة عن المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ضرورة قيام مدققي الحسابات بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية كل (AU 312.15 SAS No.107: AICPA, 2006)، 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 أهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أن عملية تقييم المخاطر غير المناسبة يمكن أن تؤدي إلى توزيع غير كافٍ أو غير فعال 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 وأخرون، 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 عليها 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)

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)

تمثل مخاطر الرقابة مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منها 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 قسمت بموجبها الرقابة الداخلية للعميل عند مستوى البيانات المالية إلى المكونات الخمس الآتية: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، والمراقبة) (الجريدة، 2013، ص226)، وقد جاءت تلك المكونات متواقة مع المكونات المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم

(315): تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى 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 الواجبأخذها بعين الاعتبار أثناء تقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية (Arens et al., 2014, PP 293-299).

▪ **بيئة الرقابة (Control Environment):** تشمل بيئه الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة؛ وعند تقييم بيئه 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 منع 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 التتحقق 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، تببيب، 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، الالكمال، الدقة، التببيب، التوفيق، 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 جري تعديلها بما يتاسب 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 للعيل 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 المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها.

▪ التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المنشأة.

النتائج والمناقشة:**الإطار العلمي للبحث:****أولاً: مجتمع الدراسة وعيتها:**

يتمثل مجتمع الدراسة بكافة مدققي الحسابات المعتمدين 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 المنصورة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2015. وقد تم اختيار عينة عشوائية مؤلفة من (46) مدقق حسابات (بما يمثل 80.70% من المجتمع المدروس)؛ وبناء عليه فقد تم توزيع (46) استبانة على مدققي الحسابات في تلك الشركات والمكاتب الفردية، وكان عدد الاستبيانات التي حصلنا عليها (39) استبانة جميعها صالحة للدراسة؛ بمعدل 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 المعتمدين 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 النهائي، كما تم تحكيم الاستبيان من قبل بعض أسانذة 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 قسم 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 :

القرارات (1-7): تتعلق ببيئة الرقابة، القرارات (8-11): تتعلق بتقييم المخاطر، القرارات (12-16): تتعلق بأنشطة الرقابة، القرارات (17-22): تتعلق بالمعلومات والتوصيل، والقرارات (23-25): تتعلق بالرقابة؛ انظر الجدول رقم (3). وللحتحقق 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 الخصيصة لعينة الدراسة

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

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

ثالثاً: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

بهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وأراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة، تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، والتي تم إيجادها من خلال البرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لـ "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" Statistical Package for Social Sciences ، وتمثل 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 الرئيسية والفرضيات الفرعية لها التي قيست متغيراتها وفقاً لقياس 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 (3.99 -3)، 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*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

❖ يلاحظ من الجداول السابقة ما يلي:

- نجد في الجدول رقم (2) إن التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية كان التزاماً متوضطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة (3.85) بانحراف معياري (0.653)، وهو متوسط يقع بين (3.99 - 3)، 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 لـإجابات أفراد عينة الدراسة (4.16) بانحراف معياري (0.567)، وهو متوسط يقع بين (4-5)، 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 (7-1)- 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 والرئيسية:

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 لـإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (3.85)، وهو متوسط يقع بين (3-3.99)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم فإن التزام مدققي الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية يُعد التزاماً متوسطاً. 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 لـإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (4.16)، وهو متوسط يقع بين (4-5)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم 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 لـإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ (4.01)، وهو متوسط يقع بين (4-5)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، ومن ثم 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 تزاماً 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 إلإء مدققي الحسابات الاهتمام الأكبر بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية وذلك أثناء القيام بتدقيق البيانات المالية للشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
2. ضرورة إلإء مدققي الحسابات الاهتمام الأكبر بتقييم مكونات الرقابة الداخلية الآتية عند مستوى البيانات المالية: المعلومات والتوصيل وتقييم المخاطر؛ وذلك أثناء القيام بتدقيق البيانات المالية للشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
3. ضرورة تبني هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لمجموعة من الآليات الكفيلة بالتحقق من التزام مدققي الحسابات المعتمدين بكافة إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛ مثل:
 - تطبيق أسلوب "مراجعة النظير" لكافة مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
 - العمل على إصدار دليل "إجراءات التدقيق" يُعني بكيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية عموماً وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية خصوصاً، بالإضافة إلى إلزام شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة باتباع محتوى الدليل وذلك أثناء قيامهم بتدقيق البيانات المالية للشركات المسجلة 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 الجامعية، المجلد (3)، العدد(15)، 2013، 215-244.
2. خرواط، عصام. إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترن ، مجلة السائل، جامعة الجبل الغربي، العدد الرابع، 2007، 147-176.
3. الصحن، عبد الفتاح؛ سريابا، 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 المالية 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 والاحتياط: دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2013.
6. القاضي، حسين؛ دحود، 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.