مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (6) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (6) 2017

The role of joint audit in improving the accuracy of audit risk assessment In the Syrian business environment

(field study)

Dr. Esam Krait[*]
Dr. Adnan Hamedan[**]
Hashem Safi[***]

(Received 22 / 11 / 2017. Accepted 10 / 12 / 2017)

□ ABSTRACT □

This study aims to identify the method of joint auditing of the financial statements and identify the principles and principles of the joint audit and the stages that must be carried out to complete the audit process efficiently and effectively.

To achieve the objectives of the study, a field study was carried out by designing a questionnaire that was distributed to a sample of the practicing auditors according to the Association of Chartered Accountants in Damascus and then analyzing the results and testing the hypotheses using SPSS.

The research has reached the following conclusions: Joint audit affects improved accuracy of risk assessment, particularly agreement on a common audit strategy and decision-making.

The joint audit affects the accuracy of the audit risk assessment, particularly the audit planning and the relative importance of the auditor and the auditor's assessment of the possibility of material errors that will not be prevented or detected by the entity's internal control.

The joint audit affects the accuracy of the risk assessment of the discovery, particularly analytical procedures, in the detection of material misstatement of a particular balance or group of transactions that are not disclosed by the customer's internal control system and the details of the material misstatement of a particular account or group of transactions. Analytical procedures can be detected.

Keywords: Joint Audit, Audit Risk, Syrian business environment.

[*] **Professor- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[**] **Professor- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[***] **Postgraduate student- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (6) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (6) 2017

دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)

الدكتور عصام قريط*
الدكتور عدنان حميدان**
هاشم صافي***

(تاريخ الإيداع 22 / 11 / 2017. قُبِل للنشر في 10 / 12 / 2017)

□ ملخّص □

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية والتعرف على أساسيات ومبادئ التدقيق المشترك والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق بالكفاءة و الفعالية اللازمة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الممارسيين حسب جمعية المحاسبين القانونين في دمشق ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات البحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

وتوصل البحث إلى النتائج الأتية: يؤثر التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم المخاطر الكامنة وخاصة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.

يؤثر التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة وخاصة تخطيط المراجعة والأهمية النسبية وتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

يؤثر التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الاكتشاف وخاصة الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المُطبَّقة لدى العميل واختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المشترك، خطر التدقيق، بيئة الأعمال السورية.

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

مقدمة:

أثارت الأزمة المالية العالمية العديد من التساؤلات حول مدى و نوعية التدقيق الخارجي كما أفرزت قلق تنظيمي كبير من المخاطر المحتملة على جودة التدقيق نتيجة لسيطرة الشركات الكبيرة على سوق التدقيق وقد وجهت انتقادات لمهنة التدقيق نتجت عن الموجة الأخيرة من الأعمال نتيجة للفضائح المالية التي كان لها تأثيراً كبيراً على أنشطة الهيئات التنظيمية في جميع أنحاء العالم وقد نتج عن فشل التدقيق تغييرات كبيرة في أساليب التدقيق باتجاه زيادة التركيز على تعزيز جودة التدقيق وخاصة من حيث تحسين تقرير مدقق الحسابات إلا أنه في السنوات الأخيرة كان هناك قلق بشأن استقلال المدقق كضرورة للحصول على جودة التدقيق وقد وجهت نداءات لمزيد من التنظيم لتحسين استقلال المدقق لتحقيق الهدف النهائي المتمثل في استعادة الثقة في جودة عمليات تدقيق القوائم المالية وقد أثيرت فكرة اعتماد التدقيق المشترك كطريقة محتملة لتحسين جودة التدقيق وتحفيز المنافسة في سوق التدقيق حيث يقوم اثنين من شركات التدقيق المختلفة بتشكيل رأي موحد عن البيانات المالية للعميل وبمسؤولية مشتركة.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة الحالية في أنَّ عملية تقييم مخاطر التدقيق غير المناسبة يمكن أن تؤدي إلى تخصيص غير كافٍ أو غير فعَّال لموارد التدقيق حيث ينجم عن تقدير مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق بأكبر مما هي عليه في الواقع خسارة في كفاءة التدقيق لأنَّ هناك عمليات وعناصر إضافية سوف تُفحص، وفي المقابل فإنَّ تقدير مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق بأقل مما هي عليه سوف ينجم عنه خسارة في الفعاليَّة لأنَّ فريق التدقيق سيصل إلى نتائج غير صحيحة ويصدر رأياً غير ملائم بشأن القوائم المالية ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي الآتي:

هل يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم خطر التدقيق؟ و يتفرع عنه التساؤلات التالية:

1- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم المخاطر الكامنة؟

2- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الرقابة؟

3- هل يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الاكتشاف؟

أهمية البحث و أهدافه:

تنبع أهمية هذه الدراسة مما يأتي:

1-الناحية النظرية: تعتبر هذه الدراسة من المواضيع الحديثة في مجال تدقيق الحسابات في ضوء المناقشة الحالية حول تحسين نوعية عمليات التدقيق من خلال تنفيذ أساليب وأنظمة جديدة، و على الرغم من هذه الأهمية هناك عدد قليل من الدراسات و القليل من الأبحاث حول تحسين جودة التدقيق من خلال استخدام منهج التدقيق المشترك.

2-الناحية العملية:إنَّ تقييم مخاطر التدقيق بقيمة أعلى من قيمتها الفعلية سوف يؤدي إلى إهدار موارد التدقيق، ومن جهة أخرى فإنَّ تقييم تلك المخاطر بأقل من قيمتهما الفعلية قد يقود إلى تقييد وتضييق عمليات الفحص بأقل مما يجب و بناءاً على ذلك فإنه من المفيد للمدققين تقييم مخاطر التدقيق بطريقة دقيقة كي ينتج عنه عملية تدقيق ذات كفاءة وفعالية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط الأتية:

دور التدقيق المشترك في دقة تقييم المخاطر الكامنة.

دور التدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الرقابة.

دور التدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الاكتشاف.

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق و يتفرع عنها الفرضيات الفرعية الأتية:

الفرضية الأولى: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم المخاطر الكامنة.

الفرضية الثانية: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة.

الفرضية الثالثة: لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الاكتشاف

منهجية البحث:

اعتمد الباحث من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الخطوات الأتية :

أ . الإطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث وتكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع المدروس .

ب . إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة من مدققي الحسابات الممارسين بحسب جمعية المحاسبين القانونين في دمشق ، ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات البحث باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

الدراسات السابقة:

1-دراسة(Lamya Kermiche,eta,2014)[1] بعنوان:

Is joint-audit regulation likely to mitigate the audit market concentration in the long run? The French experience

هل التدقيق المشترك هو التنظيم المرجح لسوق التدقيق على المدى الطويل: التجربة الفرنسية؟

تهدف الدراسة إلى اعتبار التدقيق المشترك كحل للتخفيف من تمركز سوق التدقيق بيد الشركات الأربعة الكبرى و دراسة المخاطر المرتبطة بهذه السيطرة على مستقبل سوق التدقيق بشكل عام.

استخدم النظام الفرنسي كمجال للدراسة حيث أجري تحليل ماركوف للاستدلال على هيكل السوق على المدى الطويل من خلال النظر إلى اختيار عملاء التدقيق بين أنواع مختلفة من مجموعات التدقيق المشترك و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1-نظام التدقيق المشترك الفرنسي فعال في الحفاظ على انفتاح الأسواق والتخفيف من هيمنة الشركات الأربعة الكبار في المدى الطويل.

2-التدقيق المشترك هو الاختيار لغالبية عملاء التدقيق، كما أن اختيار التدقيق المشترك المكون من غير الشركات الأربعة الكبار يتفوق على التدقيق المشترك من الأربعة الكبار.

3–تتفق هذه الدراسة مع موقف المفوضية الأوروبية بشأن الفوائد المحتملة للتدقيق المشترك في التخفيف من تركيز السوق بيد الأربعة الكبار.

2–دراسة(Jean Bédard,eta,2014)[2] بعنوان:

An evaluation of the French experience with joint auditing

تقييم التجربة الفرنسية مع التدقيق المشترك.

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الدروس المستفادة من توصية المفوضية الأوروبية بإدخال التدقيق المشترك للشركات الأوروبية المدرجة ، استنادا إلى التجربة الفرنسية، للحد من الهيمنة على السوق من قبل الأربعة الكبار وتعزيز جودة التدقيق و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1–لا يتطلب القانون الذي أقره البرلمان الأوروبي في أبريل 2014 ولكن يشجع فقط استخدام اثنين من مدققي الحسابات للمؤسسات ذات المصلحة العامة.

2–السوق الفرنسية أقل تركيزا من الأسواق الأوروبية الأخرى ومع ذلك فإن تدقيق الحسابات المشترك لا يزيد من جودة المعلومات المحاسبية.

3– إن تكلفة خدمات التدقيق هي أعلى بكثير في فرنسا مما يلقي الشك على كفاءة نظام الرقابة المشترك الفرنسي الإلزامي للمستثمرين.

3-دراسة (Ruhnke et al., 2014) [3] : بعنوان Errors in financial statements: the relationship between underlying risk factors and control risks and audit adjustments "

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

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت القيود التعديلية التي تجريها مؤسسة التدقيق تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة.

وقد أجريت هذه الدارسة في ألمانيا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تمَّ تحليل عينة كبيرة من تعديلات التدقيق أثناء تدقيق البيانات المالية الأخيرة التي أجرتها شركات التدقيق الأربعة الكبار العاملة في ألمانيا(4 BIG) .

وقد توصلت الدارسة إلى أنَّ تعديلات التدقيق تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، على النحو الذي اقترحه نموذج خطر التدقيق .

وتختلف حجم وعدد التعديلات في التدقيق باختلاف :النزاهة والكفاءة لإدارة العميل، الوضع الاقتصادي، قوة الرقابة على مستوى المنشأة، فعاليَّة نظام الرقابة الداخلية .

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

4–دراسة(Julia Baldauf,eta,2012)[4] بعنوان:

Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study

التدقيق المشترك و دقة تقرير مدقق الحسابات دراسة ميدانية.

تتناول هذه الدراسة آثار التدقيق المشترك على التوافق في تقرير مدقق الحسابات وتهدف إلى التحقيق في ما إذا كان التدقيق المشترك يحسن نوعية التدقيق بشكل عام عن طريق قياس جودة التدقيق باستخدام قياس درجة التوافق والدقة في تقرير مدققي الحسابات.

وكان المشاركون في الدراسة النظامية عينة من المدققين في ألمانيا والنمسا و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1–في الوقت الحاضر أخلاقيات تحسين جودة التدقيق والمراجعة تجري مناقشتها بشكل مكثف في الاتحاد الأوروبي وفي كل مكان في العالم.

2–نهج التدقيق المشترك هو موضوع حديث جدا والمنظمين يدرسون على نطاق واسع فوائد نهج التدقيق المشترك المختلفة ومع ذلك في معظم البلدان لا تزال تستخدم نهج التدقيق المشترك على أساس طوعي.

3– إن المدققين الذين يستخدمون نهج التدقيق المشترك قادرين على تحقيق قدر أعلى من التوافق ودقة أكبر.

أولاً– الإطار النظري للبحث:

1–مفهوم التدقيق المشترك:

يستخدم مصطلح "مراجعة مشتركة" لوصف الحالة التي يقوم اثنين من المراجعين على تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، بما في ذلك تفسير نتائج إجراءات التدقيق، و إصدار رأيا يتعلق بالتدقيق و يتم استخدام مصطلح "مجموعة المراجعة" عندما يتوصل اثنين من مراجعي الحسابات لحل مشكلة معينة ، في فرنسا فإن جميع الشركات المدرجة في البورصة التي تعد البيانات المالية الموحدة يتم تدقيقها بشكل مشترك من قبل اثنين من مراجعي الحسابات المستقلين.[5]

1–2 المبادئ الاساسية للتدقيق المشترك:

يقوم التدقيق المشترك على المبادئ الأساسية التالية:[6]

مبادئ التدقيق المشترك		
1	الأدوار والمسؤوليات	لا يمكن أن يدعي المدقق المشترك جهل العمل المنجز من قبل مدقق حسابات مشترك آخر
2	إجراءات التدقيق الرئيسية	يحدد المدقق المشترك و يوافق على استراتيجية عامة للتدقيق وتطوير خطة التدقيق بالاشتراك مع المدقق المشترك الآخر
		الاتفاق خطيا مع المدقق المشترك الآخر على توزيع العمل الذي يتعين القيام بها.
3	الاستقلال والمتطلبات الأخلاقية	يجب على المدقق المشترك وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع وتسوية الخلافات في الرأي مع المدقق المشترك الآخر
		يجب على مدقق الحسابات المشترك بذل أقصى من أجل حل الخلافات قبل وضع الصيغة النهائية للتقرير مع المدقق المشترك الآخر
		في حال لا يمكن حل الخلافات في الرأي بين مدققي الحسابات المشترك والمدقق الأخر يجب إبلاغ الإدارة أو القائمين على في أقرب وقت ممكن.
4	الاتصالات –	يجب أن يتصل المدقق المشترك مع المدقق مشترك آخر في الوقت المناسب. وينبغي أن تتضمن هذه الاتصالات، ليس على سبيل الحصر، ما يلي:
		*تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر
		* مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
		*نتائج المدقق المشترك والاستنتاجات التي قد تؤدي إلى تعديلات في الرأي.

		*أي مسائل أخرى قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر
5	وثائق التدقيق	يجب أن يضمن المدقق المشترك أيضا في وثائق التدقيق، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:
		*رسالة التمثيل من الإدارة .
		* الموافقة على توزيع العمل بين مدققي الحسابات المشترك
		* المشاورات المشتركة بما في ذلك المسائل التقنية؛
		اجتماعات و مناقشات مع الإدارة و في المواضيع المعرضة لخطر كبير ومكوناتها؛
		تخطيط المراجعة والأهمية النسبية.
		إجراءات تدقيق إضافية يؤديها، إن وجدت.

1-3 مراحل التدقيق المشترك:

ينقسم التدقيق المشترك إلى ثلاث مراحل أساسية:[7]

1-المرحلة الأولى:

تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق	قبل بدء المدققين العمل المشترك يجب الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.
	بمجرد التوصل إلى توافق في الآراء بين مدققي الحسابات المشترك يجب إضفاء الطابع الرسمي في مذكرة تدقيق مشتركة .

2-المرحلة الثانية: تدقيق القوائم المالية للشركات(العمل الميداني)

يتم تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات كما في المثال الآتي:[8]

	شركة تدقيق (1)	شركة تدقيق (2)
الملكية و المعدات	✓	
الأصول المادية، المعنوية والمالية	✓	
المخزون		✓
مبيعات / ذمم		✓
النقد والنقد المعادل	✓	
حقوق المساهمين	✓	
الضرائب		✓
مشتريات	✓	
ديون أخرى		✓

في النهاية أعمال كل قسم الذي قام به كل مدقق تخضع لتدقيق النظير.

عندما تحدث ظروف معينة (تغيير في البيئة التنظيمية، الاستحواذ، ومعاملات استثنائية)، تتم المشاورات بين المدققين المشتركين و يتم التوافق على النتائج لتحديد موقف مشترك .

3-المرحلة الثالثة:

تأسيس رأي التدقيق المشترك	استعراض العمل المنجز من قبل الطرف الآخر
	إعداد ملخص من قبل المدقق المشترك من النتائج ومناقشته.
	يتم توقيع تقرير التدقيق من قبل المدققين.

في حالة وجود خلافات بين مدققي الحسابات المشتركة هناك إجراءات خاصة لصياغة رأي التدقيق.

1-4 تعريف خطر التدقيق وأنواعه:

يقصد بخطر التدقيق" أن يبدي المدقق رأيا غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية"، حيث يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين [9]

الأولى :الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق دون وجه حق.

أما الثانية :الخطر الناجم عن القبول الخاطئ بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأنَّ هذه القوائم المالية تنطوي على أخطاء جوهرية.

(Risk of Type I –Alpha Risk /α/)يُشار إلى الحالة الأولى بخطر النوع الأول- خطر ألفا ذلك لأنَّ المدقق قام برفض فرض حقيقي في الواقع، وينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة، أما (Risk of Type II –Beta Risk /β/الحالة الثانية فيشار إليها بخطر النوع الثاني –خطر بيتا ذلك لأنَّ المدقق قام بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وينجم عن هذا الخطر خسارة بالفعالية [10] .

1-5 مُكونات خطر التدقيق:

يتكون خطر التدقيق من ثلاثة مُكونات أساسية هي :المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف وفيما يأتي مفهوم كل مُكوِّن من هذه المكونات [11]

1-5-1 المخاطر الكامنة

تعرّف معايير التدقيق الدولية المخاطر الكامنة على أنها" قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهرياً، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة وبعبارة أخرى فإن المخاطر الكامنة تُمثِّل مقياساً لتقدير المدقق لاحتمال وجود أخطاء جوهرية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار[12] .

1-5-2 مخاطر الرقابة

تعرّف معايير التدقيق الدولية مخاطر الرقابة على أنها" مخاطر تتمثل في أنَّ الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون جوهرياً لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة وبعبارة أخرى؛ فإن مخاطر الرقابة تُمثِّل مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل ومن الجدير بالذكر أنَّ معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معاً ما ، (Risks of Material Misstatements– RMM) " وهو ما يعرف بمخاطر الأخطاء الجوهرية وتعتبرهما مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق، كما تطلق بعض الأدبيات على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معاً مصطلح" خطر العميل لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق أو تطلق عليهما مصطلح" خطر العميل لأنه ليس للمدقق قدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذين الخطرين، وكل ما يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية [13]

1-5-3 مخاطر الاكتشاف

تعرّف معايير التدقيق الدولية مخاطر الاكتشاف بأنها" المخاطر التي تظهر نتيجة الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهرياً أي أنَّ مخاطر الاكتشاف تُمثِّل مقياساً لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة فعلاً في البيانات المالية للعميل و تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، فبينما المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة يتحددان و يقيمان طبقاً لظروف وطبيعة نشاط العميل الرقابي مما يجعلهما خارج سيطرة المدقق، فإنَّ مخاطر الاكتشاف تنشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختارة أي أنَّ ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة المدقق ويمكنه التحكم فيها وتعديلها طبقاً لنتائج تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، وذلك عن طريق تكثيف أو تخفيض الإجراءات الجوهرية [14] وتتألف مخاطر الاكتشاف من نوعين رئيسين هما:

أ .مخاطر الفحص التحليلي

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المُطبَّقة لدى العميل[15]

ب .مخاطر اختبار التفاصيل

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.[16]

1-6 أهميَّة تقييم مخاطر التدقيق:

تأتي أهمية تقييم مخاطر التدقيق من أنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق الضرورية للحصول على أدلة تدقيق ومدى وتوقيت حيث يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية و يتعين على مدقق الحسابات أن يقوم بربط واضح بين هذه المُحددات الثلاث وبين نتائج تقييمه لمخاطر التدقيق[17]

1-7 مفهوم دقة تقييم خطر التدقيق

إنَّ تقييم مخاطر التدقيق بقيمة أعلى من قيمتها الفعلية سوف يؤدي إلى إهدار موارد التدقيق وذلك من شأنه أن يقود إلى تقييد (Over-Auditing) بإجراء عمليات فحص بأكثر مما يجب كفاءة التدقيق، ومن جهة أخرى فإنَّ تقييم تلك المخاطر بأقل من قيمتهما الفعلية قد يقود إلى إجراء والذي من شأنه أن يؤدي إلى تقييد وتضييق(Under-Auditing) عملية الفحص إلى الحد الذي لا يمكِّن من الوصول إلى أهداف التدقيق(تدقيق غير فعّال) وعلى ذلك فإنه من المفيد للمدققين تقييم مخاطر التدقيق بطريقة دقيقة كي ينتج عنه عملية تدقيق ذات كفاءة وفعالية [18]

ثانياً : الدراسة الميدانية :

2-1-مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مراجعي الحسابات في دمشق بحسب جمعية المحاسبين القانونين ولقد تم توزيع عدد 48 استبانة وتم استرجاع 40 منها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل 40 استبانة وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم إذ بلغ هذا المعامل 0.768 وهي قيمة مقبولة .

2-2- 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، فضلاً عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لـ " لحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences"، وتتمثل تلك الأساليب في :

أ. المتوسط الحسابي Arithmetic mean

ب. الانحراف المعياري Standard deviation

ج. اختبار T للعينة الواحدة T Student test – On Sample

2-3-تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها :

توضح الجداول الأتية النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ، وذلك كما يلي:

جدول رقم (1) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الاول

	لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم المخاطر الكامنة					
N		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
1	الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.	4.06	1.02	26.87	0.000	
2	تخطيط المراجعة والأهمية النسبية	3.39	1.31	19.56	0.000	
3	تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق	3.31	1.20	18.36	0.000	
4	تقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل	3.56	1.34	20.07	0.000	
5	إجراءات التدقيق الرئيسية	3.60	1.39	19.51	0.000	
6	يتم تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات	3.54	1.43	16.37	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	3.58	0.98	26.13	0.000	

جدول رقم (1) من إعداد الباحث

اختبار الفرضية الرئيسية الاولى : لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم المخاطر الكامنة

حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.13) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم المخاطر الكامنة و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم المخاطر الكامنة.

جدول رقم (2) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

	لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة					
N		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
1	الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.	3.91	1.15	23.33	0.000	
2	تخطيط المراجعة والأهمية النسبية	3.37	1.27	19.70	0.000	
3	تحديد نهج التدقيق أو استراتيجية التدقيق	3.25	1.18	18.50	0.000	
4	تحديد مخاطر كبيرة من الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وذلك بسبب الغش أو الخطأ، التي قد تكون ذات صلة بعمل المدقق المشترك الآخر	3.66	1.33	19.58	0.000	
5	تقييمها لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية	3.70	1.36	20.17	0.000	
6	يتم تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات	3.68	1.47	17.83	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	3.59	0.95	26.84	0.000	

جدول رقم (2) من إعداد الباحث

اختبار الفرضية الثانية : لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الرقابة حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.84) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الرقابة و نقبل الفرضية البديلة يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الرقابة.

جدول رقم (3) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث

	لا يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الاكتشاف					
N		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
1	الاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.	4.02	1.02	27.08	0.000	
2	تخطيط المراجعة والأهمية النسبية	3.43	1.27	19.96	0.000	
3	الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من	3.37	1.24	20.40	0.000	

	العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المُطبَّقة لدى العميل					
4	اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها	3.68	1.32	18.51	0.000	
5	إجراءات التدقيق الرئيسية	3.74	1.37	19.12	0.000	
6	يتم تقسيم أعمال المراجعة بين مدققي الحسابات المشتركة على أساس دورات التدقيق المعمول بها أو وظائف الشركات	3.56	1.44	17.75	0.000	
	المعدل الكلي للفرضية	3.63	0.97	26.76	0.000	

جدول رقم (3) من إعداد الباحث

اختبار الفرضية الثالثة : لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الاكتشاف

حسب الجدول السابق إن قيمة t (26.76) المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الاكتشاف و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للتدقيق المشترك في دقة تقييم مخاطر الاكتشاف.

النتائج والمناقشة:

2-4-1- النتائج:

1-يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم المخاطر الكامنة وخاصة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل.

2-يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة وخاصة تخطيط المراجعة والأهمية النسبية و تقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

3-يوجد دور للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الاكتشاف وخاصة لاتفاق أولا على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل واختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

4-2-4-2- التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يرى الباحث القيام بالتوصيات الأتية:

1- ضرورة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل من قبل فريق التدقيق.

2-يجب على فريق التدقيق تخطيط المراجعة والأهمية النسبية و تقدير احتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

3-بدء تطبيق التدقيق المشترك بشكل طوعي و ليس الزامي من قبل الهيئات الحكومية و هيئة الأسواق المالية في بيئة الأعمال السورية.

المراجع:

1-Lamya Kermiche and Charles Piot 2014 **Is joint-audit regulation likely to mitigate the audit market concentration in the long run? The French experience** .Grenoble Ecole de Management and Univ. Grenoble Alpes .Number of Pages in PDF File: 26

2-Jean Bédard , Charles Piot and Alain Schatt .2014 . **An evaluation of the French experience with joint auditing** Université Laval - École de comptabilité , Univ. Grenoble Alpes and University of Lausanne, HEC-Lausanne Number of Pages in PDF File: 49

3- Ruhnke, Klaus, and Schmidt, Martin, (2014), "Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33 (4): 247-269.

4-Julia Baldauf and Rudolf Steckel . **Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report An Empirical Study** 2012. International Journal of Economic Sciences and Applied Research 5 (2): 7-42

5-Elina Elisabet Haapamäki , Tuukka Järvinen , Lasse Niemi and Mikko P. Zerni 2012 **Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits** European Accounting Review, Forthcoming. Number of Pages in PDF File: 54

6- https://www.slideshare.net/NicolasRibollet/what-you-need-to-know-about-joint-audit-54203927

7-http://www.mazars.com/Home/Our-expertise/Financial-reporting-audit-advisory/The-EU-Audit-Reform/Our-insight/What-you-need-to-know-about-joint-audi

8- https://www.slideshare.net/NicolasRibollet/what-you-need-to-know-about-joint-audit-54203927

9- القاضي، حسين .دحدوح، حسين .قريط، عصام،(2011) ،" **تدقيق الحسابات"1** ،) دمشق: منشو ا رت جامعة دمشق؛ نظام التعليم المفتوح – برنامج المحاسبة – كليَّة الاقتصاد ص 272

10-توماس، وليم .هنكي، أمرسون،(1989) ،" **المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة :أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد،) الرياض :دار المريخ.(ص565

11-Wally, Smieliauskas, (2007), "What's Wrong with the Current Audit Risk Model?", **Accounting Perspectives**, 6 (4): 343-367.

12-Law, Philip, (2008), "Auditors' Perceptions of Reasonable Assurance in Audit Work and the Effectiveness of the Audit Risk Model", **Asian Review of Accounting,** 16 (2): 160-178.

13- خرواط، عصام،(2009) ،" إدارة الم ا رجعة على أساس الخطر :نموذج مُ قترح"، مجلة الساتل،4: 147- 176.

14-خرواط، عصام،(2008) ،" إطار مُ قترح لتقييم عناصر خطر الم ا رجعة"، **مجلة الساتل**،233- 5.263

15-Bigg, W. walter, (2005), **"Practical Auditing"**, 17th Ed., New Delhi: Allied Publishers Privet Ltd

16- Soltani, Bahram, (2007), **"Auditing: An International Approach"**, 1st Ed., England: Prentice Hall.

17- لطفي، أمين السيد أحمد،(2007) ،" **التطورات الحديثة في المرا جعة"**،) الإبراهيمية :الدار الجامعية.

18-خرواط، عصام،(2009) ،" إدارة المراجعة على أساس الخطر :نموذج مُقترح"، **مجلة الساتل**، 147- 176.