مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

تقويم واقع اعتماد مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر

الدكتور حسين دحدوح*
عصام تركي الشاهين**

(تاريخ الإيداع 12 / 11 / 2013. قُبِل للنشر في 16 / 2 / 2014)

□ ملخّص □

يستهدف هذا البحث بيان أهمية مدخل الخطر كمدخل معاصر في القرارات الاقتصادية بصورة عامة وقد شاع استخدامه في التدقيق في العقود الأخيرة وأخذ يفرض نفسه على معايير التدقيق المهنية، ثم مدى اعتماد مدققي الحسابات السوريين على هذا المدخل أثناء قيامهم بعمليات التدقيق .

لذا كان لا بد من عرض قرار الخطر الذي يتخذه المدقق وعلاقة هذا الخطر بعناصر الخطر الأخرى وهي : الخطر الملازم وما قد يتضمنه من خطر الأعمال وخطر الرقابة بهدف الوصول إلى خطر الإكتشاف الذي تحدد مسؤولية المدقق على أساسه من خلال ما يقوم به من إجراءات جوهرية تتركز على الميزانية العمومية بشكل أساسي، ولما كان التدقيق الشامل مستحيلا في ظل المشروعات المعاصرة كان لا بد من التوقف السريع أمام خطر المعاينة.

ومن أجل التعرف على موقف المدققين السوريين من هذه المخاطر، قام الباحث بتصميم استبيانة تم توجيهه إلى المدققين السوريين كافة عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين وتم توزيع 100 نسخة على المدققين في مدينة دمشق . وقد تم تلقي 51 ردا و تم تحليل الإجابات على الأسئلة ال 27 التي تضمنها الاستبيان من خلال حزمة SPSS الإحصائية. وقد أيد المستجوبون فرضية الدراسة التي تقول بعدم اعتماد مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر وما يرتبط بهذا الخطر من مخاطر فرعية كالخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الإجراءات التحليلية وما يرتبط بها من قرارات كالخطر المتوقع والخطر المقبول وخطر المعاينة.

الكلمات المفتاحية: خطر التدقيق– خطر الرقابة– الخطر الملازم– خطر الأعمال– خطر الغش– خطر المقاضاة– خطر المعاينة –الخطر المقبول أو الممكن تحمله– الخطر المتوقع– خطر الإجراءات التحليلية

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

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

The Implications of the Risk Approach for the Auditing Profession in Syria

Dr. Housen Dahdoh*
Esaam AlShahen**

(Received 12 / 11 / 2013. Accepted 16 / 2 / 2014)

□ ABSTRACT □

This paper seeks to assess the extent to which the auditing profession in Syria depends on risk assessment. This study starts by analyzing the importance of the risk approach and its implications for contemporary auditing. The study intends to examine to what extent, if at all, the Syrian auditing profession takes the assessment of auditing risk factor into consideration and the correlation, if any, between risk and other related factors such as business risk, assessment risk, and control risk. To this end, the researcher designs a questionnaire and sends it to 100 auditors through the Association of Syrian Certified Accountants. 51 questionnaires are properly filled. To analyze data, SPSS package has been used. The results have clearly confirmed the hypothesis that the auditing profession in Syria does *not* depend on risk assessment.

Keywords: Audit Risk, Control, Risk Inherent Risk, Business Risk, Fraud Risk, Litigation Risk, Sampling Risk, Accepted Risk, Accepted Risk, Detection Risk

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

مقدمة:

يمكن القول أن مهنة التدقيق قد نشأت تلبية لحاجات اجتماعية واقتصادية تمثلت في تعارض المصالح بين من يمتلك المشروع ومن بحيازته أصول المشروع و يتحكم بإدارته[1]. فقد كان همّ المالكين حين كان المشروع صغير الحجم هو حماية الأموال من الخطأ والغش[2]. وإن تعاظم خطر التضليل في القوائم المالية سواء كان ناتجاً عن الغش أم الخطأ، جعل المستثمرين والمجتمع المالي والأسواق المالية تعول على المدقق أهمية كبيرة في الحد من خطر التضليل الذي بات يهدد مصالح الأفراد والمؤسسات المالية و المجتمع المالي والنمو الإقتصادي بشكل عام. [3]

وإن قصور المهنة في تأمين هذا الخطر من شأنه أن يعبر عن نفسه من خلال خطر آخر هو خطر المقاضاة الذي يتمثل بقيام أشخاص (أو منظمات أو مؤسسات أو الدولة كممثلة للمجتمع) برفع الدعاوى القضائية على مدقق الحسابات لتحميله المسؤولية التقصيرية عما لحق بأصحاب المصلحة من ضرر نتيجة إهماله أو تقصيره، أو لتحميل هذا المدقق مسؤوليات جزائية و إنزال عقوبات جدية رادعة بحقه إذا أدى فعله إلى إلحاق الضرر بأمن المجتمع المالي[4].

وقد عبر مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA عن خطر القبول الخاطىء (خطر التدقيق) بالمعادلة الآتية:[5]

AUR=IR.CR.DR. AP

ويمكن التعبير عن خطر التدقيق AUR بذلك الخطر الذي تقرر منشأه التدقيق (المدقق) تحمله مع أخذ الأعباء المالية والأعباء الأخرى التي تنجم عنه بالأعتبار. وكلما كان هذا الخطر أكبر ازداد خطر رفع الدعاوى ضد المدقق وكلما قلت تكلفة عملية التدقيق التي يمكن استنتاجها من خطر الاكتشاف المتمثل بالإجراءات الجوهرية[6] التي يقوم المدقق بفحصها مباشرة عن طرق المعاينات والتي تمثل نسبة كبيرة من تكلفة التدقيق، ومن أمثلة الإجراءات الجوهرية الحصول على مصادقات من العملاء، أو كشوف من الموردين، وبيانات من المصارف وحضور الجرد المادي على النقدية والمخزون السلعي. وبعبارة أخرى إن الإجراءات الجوهرية تتركز على الأرقام المعلن عنها في القوائم المالية والتي يشير إليها المدقق من خلال الرأي الذي يبديه في القوائم المالية. وهذا ما يجعل الخطر الذي يتوقعه المدقق مرتبطاً بتلك القوائم المالية وبتاريخ إعداد تلك القوائم المالية. فلو حدث أن أقدم أمين الصندوق على اختلاس عشرة آلاف ليرة خلال العام ولم يتم اكتشاف هذا الخلل من قبل المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي، فلأي مدى يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عن اكتشاف هذا الخلل؟

وتكمن الإجابة على هذا السؤال بالقول : إن رصيد النقدية بتاريخ نهاية العام كان صحيحاً وأن المدقق لا يضمن خطر الغش الذي يحدث خلال العام. بل إن الخندق الواقي من الغش والتلاعب هو الرقابة الداخلية، وإن التعبير عن قصور الرقابة الداخلية من خلال مدخل الخطر يكمن في: خطر الرقابة وهو أحد المكونات الرئيسة في معادلة الخطر، إذ أن المغالاة أو المبالغة في تقدير خطر الرقابة يؤدي إلى انخفاض الكفاءة عن طريق زيادة الإعتماد على

---

[1] القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة الجزء الأول، جامعة دمشق، 2013، ص17.

2 IFAC, 2010, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review , Other Assurance, And Related Services Pronouncements , ISA200 "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, part 1, pp71-99

[3] Louwere, T , et al, 2011, *Auditing Assurance services*, 4th edition, McGraw-Hill, , p73.

[4] Louwere, T., et al, op., cit, SAS 107 "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit". , pp71-99

IFAC, op, cit, pp262-312, ISA 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

[5] Louwere, T., et al, op, cit ,pp71-106

[6] IFAC, ISA 320 Materiality in planning and performing an audit , Op., cit., pp313-321

إجراءات فريق التدقيق مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة التدقيق أو انخفاض الكفاءة. أما الإقلال من هذا الخطر فيؤدي إلى زيادة خطر التدقيق المتمثل في قبول القوائم المالية وهي مضللة. ويعتمد خطر الرقابة على معرفة فريق التدقيق ببيئة الشركة أو الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق، وقد يتم فحص عينة استكشافية صغيرة الحجم لتحديد خطر الرقابة، وينعكس خطر الرقابة في احتمال الإعتماد الزائد على الرقابة الداخلية، وما يتضمنه ذلك من ضعف الإجراءات الجوهرية وإمكان قبول القوائم المالية من خلال تقرير نظيف علماً بأنها يمكن أن تكون مضللة. وعلى العكس من ذلك، فإن الإعتماد القليل على الرقابة الداخلية من خلال تقدير خطر الرقابة بأنه كبير ينعكس على زيادة الإجراءات الجوهرية وانخفاض كفاءة التدقيق أو ارتفاع تكاليفه. وقد يمثل هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة المستوى المقبول أو المرغوب للمغالاة في الإعتماد على الرقابة الداخلية (ROO) من قبل فريق التدقيق. ويضاف إلى ذلك تقدير فريق التدقيق للإنحراف المتوقع في الوحدة المحاسبية الخاضعة للتدقيق، مما يسمح بتحديد حجم العينة التي تخضع للإختبار الفعلي لمعرفة ما إذا كان الخطر الفعلي للرقابة يقل عن الخطر الممكن القبول به، عندها يمكن تحديد الإجراءات الجوهرية وفق ما هو مخطط، وإلا يجب زيادة تلك الإجراءات.[7]

إذ أن أهمية خطر الرقابة تنحصر في تحديد طبيعة الإجراءات الجوهرية التي تنعكس أساساً على التضليل في القوائم المالية ككل. وإن هذه الإجراءات الجوهرية تعبر عن خطر الإكتشاف الذي يحدد مسؤولية المدقق.

أما IR فهو الخطر الملازم ويتمثل بسائر المخاطر التي تحيط بالعمليات المحاسبيةأو أرصدة الحسابات أو القوائم المالية، ويتأثر هذا الخطر بطبيعة عمليات المشروع والصناعة التي يعمل فيها والظروف المحيطة بعملبات المشروع والسوية الأخلاقية والمهنية للعاملين فيه.

ولا شك في أن الخطر الملازم ومايليه من خطر رقابة ينعكسان على خطر الاكتشاف الذي يقع على عاتق المدقق من خلال إجراءاته الجوهرية التي تتركز على القوائم المالية وما يتعلق بها من أرصدة ختامية يعمل المدقق على صياغة تقريره من خلالها.[8]

مشكلة البحث:

لمّا كان مدخل الخطر يترك آثاراً جوهرية في إجراءات التدقيق كان من المهم تبين مدى اعتماد المدققين السوريين على تقويم المخاطر وأثر هذا التقويم على إجراءتهم العملية فكان لا بد من تعريف خطر التدقيق وعوامله أو عناصره الاساسية وآثار الأخذ بهذا المدخل على إجراءات التدقيق والتعرف على مدى أخذ المدققين السوريين بهذا المدخل وتفهمهم له وآثاره على إجراءاتهم العملية.

أهمية البحث وأهدافه:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى تطبيق المهنة في سورية لمدخل الخطر، وتحديد الأسباب التي تحول دون ذلك واقتراح الحلول الملائمة لمعالجة نواحي القصور هذه على أمل أن تؤدي هذه الدراسة إلى زيادة الوعي المهني لمسألة مهمة ومعاصرة، يمكن أن يؤدي تبنيها إلى رفع كفاءة المهنة في سورية وزيادة فاعليتها.

[7] - **Louwere, T., et al, op, cit ,pp71-106**

[8] - **Louwere et al, Op., cit., SAS 103 Documentation audit , p71-106**

منهجية البحث:

تتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على استراتيجية الخطر ونواحي تطويرها من خلال الإطلاع على الأدبيات المتاحة في هذا الصدد، وتحليل خطر التدقيق إلى مجموعة من العوامل التي تمثل مخاطر فرعية تشكل مع بعضها خطر التدقيق.

ثم يتم تطوير البحث عن طريق التعرّف على مستوى تبني المهنة في سورية لاستراتيجية الخطر والأسباب التي تفسر ذلك. من خلال الوقوف على واقع هذا التبني من خلال استبانة تتضمن 27 سؤالاً تم توزيعها على 100 محاسب قانوني يعملون في إطار جمعية المحاسبين القانونيين في مدينة دمشق، وقد تمت مقابلة بعض هؤلاء المحاسبين لشرح بعض المفاهيم الواردة في الإستبانة. وقد تم الحصول على **51** إجابة تم تحليلها إحصائياً بالاستعانة بالحزمة الإحصائية: SPSS.

فرضية الدراسة:

لا تعتمد مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر وثمة فرضيات فرعية تنفرع عن هذه الفرضية الأساسية وهي:

أ-لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر التدقيق

ب – لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم الخطر الملازم

ج- لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الرقابة

د- لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر المعاينة

هـ- لاتعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الإجراءات التحليلية.

الدراسات السابقة:

دراسة (Ahmed et al، 2011)[9]

هدفت الدراسة إلى دراسة إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEX البنغلاية والتي هي شركة تُعنى بالتحف ، حيث تم استعراض ما يلي:

– نتائج تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة المذكورة، حيث تم استخدام تحليل PEST (تحليل سياسي، اقتصادي، اجتماعي وتكنولوجي) لمعرفة البيئة الخارجية المحيطة بالشركة المذكورة، وتحليل SWOT (القوة، الضعف، الفرص، والتهديدات) لفهم البيئة الداخلية للشركة.

– الإداء المالي للشركة، المعلومات غير المالية، محدادت خطر التدقيق.

-أنواع الخطر الثلاثة (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف).

وبناءً على المعلومات غير المالية للشركة والتقرير السنوي، أظهرت أن الشركة تتبع بعض القواعد الخاصة وأن لديها أنظمة رقابة داخلية INTERNAL CONTROL SYSTEMS و التي بدورها تخفف من الأخطاء المادية MATERIAL MISSTATEMENT التي تكون نتيجة الأحتيال أو خطأ في القوائم المالية للشركة. كما بينت الدراسة

[9] **Ahmed.A, Islam.MD, Udin.MD.(2011). Audit Risk Assesment of BEXTEX For the year 2010, available at: social science research network its site: www.ssrn.com, accessed on 1/8/2011. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1743045 , pp1-16**

أن االشركة تمر ببعض عمليات إعادة الإنشاء في السنة الأخيرة وذلك للمديونية في رأس المال. و أن التغيرات في بعض الحسابات والميزانيات أيضاً قد زادت من خطر تدقيق هذه الشركة. ولذلك فلا بد من تدقيق الشركة من قبل خبراء ذوي كفاءة و بعناية مطلقة.

دراسة (Abdullatif et al ، 2010) [10]

هدفت الدراسة إلى إظهار كيفية تطبيق مدخل تدقيق خطر الأعمال من قبل بعض شركات التدقيق الأردنية، إضافة إلى معرفة إلى أي مدى تستطيع منشأة التدقيق العالمية أن تروج تطبيقات مدخل خطر الأعمال العالمي الذي يغطي إجراءات تخطيط التدقيق، تقدير الخطر للحصول على تدقيق عالمي أكثر ثقة وفعالية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها وجود تبعية لمنشأة التدقيق الأم، حيث أن للمنشأة الأم تأثير كبير في مدخل التدقيق التي تتبعه شركة التدقيق الأردنية حيث أنها تتبنى بعض الخصائص في مدخل خطر الأعمال. ولكن بالرغم من استخدام بعض هذه الخصائص إلا أن النتائج بينت في هذا الخصوص أن تقدير خطر الأعمال نادراً ما يؤخذ بعين الأعتبار عند أخذ قرارات تدقيق حاسمة. و ذلك قد يعود إلى أن رسوم التدقيق في الأردن منخفضة بشكل عام وأن الطلب على مدخل خطر الأعمال يمكن أن يُعرِّض جودة التدقيق للخطر وخاصة في هذه الحالة الذي يكون فيها قيمة أتعاب التدقيق لا توازي الجهود المبذولة في عملية التدقيق.

دراسة (Sahnoun et al ، 2009) [11]

هدفت الدراسة إلى التحقق من: مدى تأثير خطر أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق، خطر التدقيق وتقويم خطر أعمال المدقق، على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. وقد حاولت الدراسة الإجابة على الأسئلة التالية: 1- ما العلاقة بين تقويم كلاٌّ من خطر أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق، خطر التدقيق وخطر أعمال المدقق؟ 2- كيفية تعامل و تبني المدقق هذه المخاطر في حال تقويمها؟ 3- ما مدى تأثير هذه المخاطر في نتائج المفاوضات بين المدقق و الجهة الخاضعة للتدقيق؟.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: ضرورة أخذ الشركاء (partners) بعين الأعتبار العلاقة بين خطر التدقيق وخطر أعمال الجهة المدقق لها. أبدت النتائج أيضاً أن خطر أعمال الجهة المدققة لها تأثير واضح في نتائج المفاوضات بين المدقق و الجهة الخاضعة للتدقيق. و لذلك المدققون على الأرجح لا يقبلون ممارسة التدقيق لدى الجهات ذات الخطر العالي. ولكن من جهة أخرى توصلت النتائج إلى أن تقويم مخاطر التدقيق لا تؤثر في نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. وأخيراً توصلت أن خطر أعمال المدقق له تأثير طفيف على نتائج التفاوض بين المدقق و الجهة الخاضعة للتدقيق.

دراسة (خرواط، 2009) [12]

هدفت الدراسة إلى تعميق البحث في مدخل التدقيق على أساس الخطر، بأعتباره أحد أهم المداخل الحديثة في التدقيق. حيث ركزت الدراسة على شرح وتوضيح مدخل التدقيق على أساس الخطر محللاً لعناصر خطر التدقيق الثلاث (الخطر الطبيعي، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف)، والعلاقات المتداخلة بين هذه العناصر. ونظراً للانتقادات

---

[10] **Abdullatif.M., Al-Khadash. A.H.(2010). Putting Audit Approaches in Context: The Case of Business Risk Audits in Jordan, *International Journal of Auditing*, 14, pp. 1-24.**

[11] **Sahnoun.H.M., zarai,A.M.(2009). Auditor-Auditee Negotiation Outcome: Effects of Auditee Business Risk, Audit Risk, and Auditor Business Risk in Tunisian Context, *Corporate Governance: An International Review*, 17(5), pp. 559-572.**

[12] **خرواط، عصام (2009). " إدارة التدقيق على أساس الخطر: نموذج مقترح", مجلة الساتل، العدد (7)السنة الثالثة، كانون الأول،147-176**

المستمرة لنموذج خطر التدقيق المقدم في المعيار رقم (47) من قبل مجموعة كبيرة من الدراسات، قدم الباحث محاولة تتمثل في نموذج مقترح لخطر التدقيق متضمناً عنصراً جديداً وهو خطر الاستقلالية (Independence Risk)، ومقسماً عناصر خطر التدقيق على أساس علاقة تلك الأخطار بالعميل والمدقق:

1) عناصر خطر التدقيق المتعلقة بالعميل: وهي الخطر الطبيعي و خطر الرقابة، إذ إن الخطر الطبيعي وخطر الرقابة وبخلاف خطر الاكتشاف لهما علاقة مباشرة بالعميل وبيئة نشاطه. وعلى المدقق أن يلم بهذين الخطرين عند تخطيط أرتباطه بالعميل.

2) عناصر خطر التدقيق المتعلقة بالمدقق: إن خطر الاكتشاف وخطر الاستقلالية يختلفان عن خطر الرقابة والخطر الطبيعي، فبينما يتحدد الأخيرين ويقيمان طبقاً لظروف وطبيعة نشاط العميل ونظامه الرقابي مما يجعلهما خارج نطاق سيطرة المدقق.

دراسة(جربوع، 2007)[13]

هدفت الدراسة إلى توضيح مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المدقق الخارجي في التخفيف من تأثيرها في القوائم المالية في عملية التدقيق.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1) إن تنفيذ عملية التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، تتطلب من المدقق أن يكون متفهماً لطبيعة التشغيل الالكتروني لها، بشكل يكفي لتخطيط عملية التدقيق.

2) على إدارة المنشأة أن تعتمد التقديرات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وعلى المدقق أن يقوم بالتأكد من دقتها وصحتها ومعقوليتها.

3) إن على المدقق عند التخطيط لإجراءات التدقيق وتنفيذها وعند تقويم النتائج أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الغش والتصرفات غير القانونية.

4) إن إدارة المنشأة مسؤولة عن الخطر الطبيعي وخطر الرقابة، أما المدقق تنحصر مسؤوليته بخطر الاكتشاف.

5) في حالة وجود ضعف أو قصور في نظام الرقابة الداخلية، على المدقق أن يبلغ الإدارة عن هذا الضعف بموجب خطاب أو تقرير يرفعه إليها.

دراسة (القريقري، 2002)[14]

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير عوامل محددة للخطر الطبيعي في تقويم المدقق الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق ، وما إذا كان لعدد مختار من العوامل الديموغرافية للمدققين أثر في هذا التقويم في بيئة التدقيق بالسعودية.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بوضع بعض عوامل الخطر الطبيعي ضمن أربع مجموعات هي : العوامل المتعلقة بإدارة العميل، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل، وبعض عوامل الخطر الطبيعي الأخرى.

---

[13] جربوع، يوسف محمود، (2007). " مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المدقق الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية التدقيق"، 1-41 (موقع الكتروني)، متوفر على: http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010/02/Audit_Risks.pdf.

[14] القرقري، عبد الغني (2002) "العوامل المؤثرة في تقويم المدقق الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية التدقيق : دراسة ميدانية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الملك عبيد العزيز، جدة، السعودية

وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين في السعودية يقيمون عوامل الخطر الطبيعي عند المستوى المناسب باستثناء عاملين هما : "العميل شركة مملوكة ملكية عامة"و"القوانين الحكومية المؤثرة في العميل أو الصناعة" .

-دراسة (عباس، 2010)[15] ، هدفت هذه الدراسة إلى تبني استراتيجية خطر الأعمال في تدقيق شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج. وتوصلت الدراسة إلى إمكانية استخدام استراتيجية خطر الأعمال في تدقيق هذه الشركات، وأن تطبيق هذه الإستراتيجية تؤدي إلى رفع الكفاءة بالمقارنة مع استراتيجية خطر التدقيق التي تتبناها المعايير المهنية. وأن استراتيجية خطر الأعمال تؤدي إلى فهم أعمق لواقع الشركة وتمكطن من تقديم قيمة مضافة لا تقدمها الاستراتيجية التقليدية.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها ركّزت على الواقع العملي من خلال مهنة التدقيق في سورية وقياس مدى تفهم هذه المهنة لمخاطر التدقيق واعتمادها عليها.

الدراسة الميدانية:

في هذه الدراسة تم اللجوء إلى أسلوب مقياس ليكرت المدرج لكافة المحاور كما يلي:

جدول(1) مقياس ليكرت

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

أما بالنسبة إلى أسئلة الاستبيانة فكانت جميعها ذات اتجاه إيجابي بمعنى آخر فان الأفراد الذين كانت إجاباتهم تأخذ الرموز (4),(5) فان موقفهم ايجابي وعلى العكس تماما فان الأفراد الذين كانت إجاباتهم تأخذ الرموز (1),(2) فان موقفهم سلبي تجاه الفكرة المطروحة عليهم في الاستبيان.

ثبات الاستبيان وصلاحيته: تم التأكد من صلاحية الاستبيان من خلال أسلوب معامل ألفا كرونباخ **(Cronbach's alpha)**:

تم استخدام مقياس آلفا كرونباخ لاختبار ثبات المقاييس وذلك على النحو الوارد في الجدول رقم (2)، وذلك لتبيان مدى مصداقية الاستبيان حيث كانت قيمة ألفا(α) للاستبيان ككل تساوي 85.60% وتعتبر نسبة ممتازة كونها أعلى من 70% أما بالنسبة إلى المحاور الخمسة فكانت قيم ألفا(α) الخاصة بمصداقية أسئلة كل محور حسب الجدول الآتي:

محاور الاستبيان	(α) Cronbach's alpha values		عدد الأسئلة في المحور
	القيمة	النسبة%	
المحور الأول	0.868	86.80 %	9
المحور الثاني	0.791	79.10 %	5
المحور الثالث	0.917	91.70 %	5
المحور الرابع	0.844	84.40 %	6
المحور الخامس	0.712	71.20 %	2
كامل الاستبيان	**0.856**	**85.60 %**	**27**

جدول رقم(2) قيمة معامل ألفا كرون باخ

[15]ديمة عباس – إمكابية استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية)- رسالة ماجستير-جامعة دمشق كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة 2010

وبما أن جميع قيم معامل ألفا الواردة في الجدول السابق هي اكبر من 70% بالتالي يمكن عد المقياس يتميز بالثبات، مما يسمح لنا باعتماد نتائج التحليل الإحصائي، ونتائج اختبار الفرضيات.

عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

لقد تم اختبار الفرضيات واحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لوصف أراء أفراد العينة تجاه الفقرات التي وجهت لهم ومعرفة اتجاهاتهم كما يلي: للتأكد من صحة الفرضية أو عدم صحتها سيتم استخدام اختبار العينة الواحدة (One Sample T- test) وهو يقوم على أساس المقارنة بين متوسط المجتمع الإحصائي والتابع الإحصائي لمعرفة مدى جوهرية و حقيقة الفرق بينهما, حيث أن متوسط المجتمع هو $\mu = 3$, أما متوسط العينة فهو يتمثل من خلال متوسط الإجابات عن كل فقرة والتي تمثل بدورها فرضية بحد ذاتها.

الفرضية الأولى:

لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر التدقيق

ويمكننا صاغية الفرضية السابقة بشكل إحصائي كما يلي:

$H_1: \overline{X}_1 < \mu < 3$, $H_0: \overline{X}_1 = \mu = 3$

حيث : $\overline{X}_1$ هو متوسط الإجابات للمحور الأول

μ هو متوسط المجتمع وهو يساوي 3 ($1+2+3+4+5=15 \rightarrow 15/5 = 3$)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (one sample t test) لتحليل فقرات الاستبيان وذلك من خلال المقارنة مع المتوسط العام لمقياس ليكرت والذي يساوي (3) , وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة sig الواردة في الجدول(اقل من مستوى الدلالة المحدد بـ 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%), وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة sig الواردة في الجدول (اقل من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%) (أي رفض فرضية العدم ويوجد اختلاف حقيقي وجوهري بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع المحدد بـ (3)) وتكون آراء الأفراد المجيبين محايدة إذا كانت قيمة sig اكبر من 0.05 أي (قبول فرضية العدم ولا يوجد اختلاف حقيقي وجوهري بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع المحدد بـ (3)) وهو ما سيتم إتباعه في اختبار جميع الفرضيات ودراسة المحاور.

ومن الجدول التالي(3) نجد أن جميع الإجابات كانت سلبية لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا أصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحور الأول.

وبشكل عام فان المحور الأول كان سلبيا بوسط حسابي 1.9564 وقيمة t= -26.590 وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 39.13% وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية "لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر التدقيق" محققة.

وقد دلت الإجابات على أن المدققين السوريين لا يقومون بحساب خطر التدقيق، وهو أمر غير مستغرب نظراً لحداثة تنظيم المهنة من جهة ولأن تقديرات الخطر ليست يقينية بطبيعة الحال. حيث نلاحظ أيضاً بأن المستجوبون لم يكونوا على دراية بمفهوم الخطر سواء كان يمثل خطر القبول الخاطئ وهو المفهوم الذي يساير التطور المعاصر في أدبيات التدقيق والمعايير المهنية ذات العلاقة (المعايير الدولية والمعايير الأمريكية) أو خطر الرفض الخاطئ. وهذا يدل على أن معظم المدققين السوريين لا يميزون بين فاعلية التدقيق التي أشار إليها المعيار الدولي

315 معتبراً أن خطر التدقيق هو خطر القبول الخاطئ نظراً لما يمثله هذا الخطر من تهديد مادي ومعنوي للمدقق بسبب قبوله لبيانات مالية على أنها عادلة وهي في الواقع مضللة، وما يعنيه ذلك من احتمال عودة الأطراف المتضررة على المدقق عن طريق خطر المقاضاة أي رفع العاوى على المدقق لمطالبته بالتعويض عما يصيبها من ضرر بسبب ضعف فاعلية المدقق. وقد استبعد المعيار الدولي 315 الرفض الخاطئ من خطر التدقيق نظراً لأن الرفض الخاطئ يؤدي إلى خسارة العميل أو خسارة الأتعاب التي يدفعها إلى المدقق وهو لا يمثل خطراً بحسب المفهوم المعاصر للخطر، وهو يتعلق أساساً بكفاءة التدقيق وليس فاعليته. وإن عدم التمييز بين الكفاءة والفاعلية ينم عن عدم استيعاب المدققين السوريين للمعيار الدولي 315 وغيره من معايير التدقيق الدولية.

أما عند سؤال المدققين عن خطر الفشل فكانت غير مؤيدة للموضوع وذلك لأن أدبيات التدقيق لم تستخدم هذا المفهوم إلا نادراً كما لم تتطرق إليه المعايير المهنية بخلاف أدبيات التحليل المالي. وعندما سئل المدققون عن خطر التضليل في القوائم المالية دلت الإجابات على أنه كان محل اهتمامهم مما يشير إلى اطلاعهم على التعريف الذي قدمه المعيار 315 الذي اعتبر خطر التدقيق مكافئاً لخطر التضليل في القوائم المالية.

عرض البيانات للمحور الأول واختبار الفرضية الأولى:

يبين الجدول التالي(3) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة إلى كل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T–test بالنسبة إلى المحور الأول .

Weight	Sig	T values	Std. Deviation	Mean	The Question	No.
%38.4	.000	-9.995-	.771	1.92	أقوم بتقويم خطر التدقيق	1
%39.6	.000	-9.564-	.761	1.98	يمثل خطر التدقيق خطر القبول الخاطئ	2
%40.8	.000	-7.879-	.871	2.04	يمثل خطر التدقيق خطر الرفض الخاطئ	3
%41.6	.000	-7.790-	.845	2.08	يتم اخذ خطر المقاضاة بعين الاعتبار	4
%35.2	.000	-10.518-	.839	1.76	يتم اخذ خطر الفشل بعين الاعتبار	5
%42	.000	-6.986-	.922	2.10	يتم اخذ خطر التضليل في القوائم بعين الاعتبار	6
%37.2	.000	-9.843-	.825	1.86	لابد من تقدير الخطر المقبول	7
%38.4	.000	-9.116-	.845	1.92	لابد من تقدير الخطر المسموح به	8
%38.8	.000	-8.811-	.858	1.94	لابد من تقدير الخطر المتوقع	9
%39.13	.000	-26.590-	.28028	1.9564	جميع الفقرات	

جدول رقم(3) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الأول واختبار t والوزن النسبي

الفرضية الثانية:

لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم الخطر الملازم

عرض البيانات للمحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

يبين الجدول التالي(4) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة لكل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T-test .

Weight	Sig	T values	Std. Deviation	Mean	The Question	No.
%36.4	.000	-12.278-	.684	1.82	يشمل الخطر الملازم, بيئة الأعمال	1
%44	.000	-7.667-	.749	2.20	يشمل الخطر الملازم,بيئة الصناعة	2
%39.2	.000	-10.307-	.720	1.96	يشمل الخطر الملازم, الوحدة قيد التدقيق	3
%40.8	.000	-9.529-	.720	2.04	يشمل الخطر الملازم, خطر الأعمال	4
%43.6	.000	-8.595-	.684	2.18	يتم اخذ خطر الأعمال ككل بعين الاعتبار	5
%40.784	.000	-22.918-	.29938	2.0392	جميع الفقرات	

جدول رقم(4) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الثاني واختبار t والوزن النسبي

من الجدول السابق نجد أن جميع الإجابات كانت سلبية لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا اصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحور الثاني.

وبشكل عام فان المحور الثاني كان سلبيا بوسط حسابي 2.0392 وقيمة t= -22.918 وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 40.784% وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية "لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم الخطر الملازم " محققة.

وقد دل الإستجواب على عدم تفهم الخطر الملازم وعلاقته ببيئة الأعمال وبالصناعة أيضاً كما لم يروا أن الخطر الملازم يتضمن خطر الأعمال.

الفرضية الثالثة:

لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الرقابة

عرض البيانات للمحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة:

يبين الجدول التالي(5) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة إلى كل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T-test .

No	The Question	Mean	Std. Deviation	T values	Sig	Weight
1	أقوم بتقويم خطر الرقابة	2.00	.748	-9.543-	.000	%40
2	يتم تقويم خطر الرقابة من خلال التقارير المالية	2.29	.672	-7.500-	.000	%45.8
3	أوافق على تعريف منظمة دعم الأعمال COSO للرقابة	2.02	.787	-8.895-	.000	%40.4
4	يعتبر تعريف المعيار 315 كافياً	2.04	.747	-9.182-	.000	%40.8
5	على المدقق أن يبين رأيه في فاعلية الرقابة الداخلية	2.14	.633	-9.732-	.000	%42.8
	جميع الفقرات	2.0980	.29223	-22.042-	.000	%41.96

جدول رقم(5) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الثالث واختبار t والوزن النسبي

ومن الجدول السابق نجد أن جميع الإجابات كانت سلبية لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا اصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحور الثاني.

وبشكل عام فان المحور الثالث كان سلبيا بوسط حسابي 2.0980 وقيمة 22.042- =t وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 41.96% وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالمحصلة نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية

" **لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الرقابة**" **محققة.**

وكان معظم المستجوبون غير ملمين بأهمية خطر الرقابة من خلال مدخل تدقيق القوائم المالية المعتمد من المعايير الدولية وكذلك أيضاً عند تطوير السؤال ليشمل الرقابة من خلال التقارير المالية التي قال بها قانون Sarbanes ox sly لأن هذا القانون ليس مطبقاً إلا في الولايات المتحدة بالنسبة إلى الشركات المدرجة في البورصة. وكان من الطبيعي أن تعتبر غالبية المدققين التعريف المعتمد بالمعيار 315 غير كاف وبناء على ذلك فقد نفى معظم المستجوبين قيام المدقق ببيان الرأي بالرقابة الداخلية في تقريره.

الفرضية الرابعة:

لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر المعاينة

عرض البيانات للمحور الرابع واختبار الفرضية الرابعة:

يبين الجدول الآتي (6) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة إلى كل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T-test

Weight	Sig	T values	Std. Deviation	Mean	The Question	No.
%43.6	.000	-7.943-	.740	2.18	أقوم بتقدير خطر المعاينة	1
%39.2	.000	-10.730-	.692	1.96	أعتمد على معاينات إحصائية	2
%46.2	.000	-8.410-	.583	2.31	اعتمد على معاينات غير إحصائية	3
%40.4	.000	-8.621-	.812	2.02	أقوم بحساب حجم العينة	4
%39.6	.000	-11.818-	.616	1.98	أقوم بحساب حجم العينة عن طريق الجداول	5
%45	.000	-7.731-	.688	2.25	أقوم بحساب حجم العينة عن طريق الحاسوب	6
%42.352	.000	-29.417-	.21420	2.1176	جميع الفقرات	

جدول رقم(6) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الرابع واختبار t والوزن النسبي

من الجدول السابق نجد أن جميع الإجابات كانت سلبية لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا اصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحور الرابع

وبشكل عام فان المحور الرابع كان سلبيا بوسط حسابي 2.1176 وقيمة t= -29.417 وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 42.352%وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية:

" لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر المعاينة" محققة.

وقد تبين من الاستجواب أن معظم المستجوبين لا يقومون بحساب خطر المعاينة ، منهم من يستخدم المعاينات الإحصائية وهي على الأرجح عينات شخصية تقدر بشكل شخصي غير محسوب بطريقة إحصائية، والباقي يعتمد على المعاينات غير الإحصائية. وإن عدم الإعتماد على العينات الإحصائية جعل تقدير المخاطر الأخرى اللازمة لحساب حجم العينة بالطرق الإحصائية كخطر القبول أو الخطر المسموح به والخطر المتوقع وخطر الإجراءات التحليلية في غير مكانها.

الفرضية الخامسة:

لا تعتمد المهنة في سورية على خطر الإجراءات التحليلية

عرض البيانات للمحور الخامس واختبار الفرضية الخامسة:

يبين الجدول الآتي(7) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة لكل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T-test .

No	The Question	Mean	Std. Deviation	T values	Sig	Weight
	يغني خطر الأعمال عن الإجراءات الجوهرية	.94	.810	-9.333-	000	38.8%
	أقوم بتقدير خطر الإجراءات التحليلية	.96	.662	-11.208-	000	39.2%
	جميع الفقرات	.9510	.55004	-13.620-	000	39.02%

جدول رقم(7) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الخامس واختبار t والوزن النسبي

من الجدول السابق نجد أن جميع الإجابات كانت سلبية لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا اصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحور الخامس

وبشكل عام فان المحور الخامس كان سلبيا بوسط حسابي 1.9510 وقيمة t= -13.620 وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 39.02% وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية:

" **لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الإجراءات التحليلية**" **محققة.**

ولم تؤيد نسبة كبيرة من المستجوبين على أن خطر الأعمال يمكن أن يحل محل الإجراءات الجوهرية، وهو اتجاه كان مطروحاً في الأوساط المهنية الدولية خلال العقد الأخير من القرن الماضي بهدف توفير الجهد والمال والتركيز على الأهداف الإستراتيجية ومدى تحقيق الشركة الخاضعة للتدقيق لهذه الأهداف ، دون الخوض بتفاصيل إجرائية كثيرة يتطلبها المدخل المهني المعاصر، إلا أن قانون SOX الذي أشرنا إليه أغلق النقاش في هذا المدخل.

الفرضية الرئيسية:

لا تعتمد مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر

يبين الجدول الآتي (8) متوسط الدرجات للإجابات عن الأسئلة وانحرافاتها المعيارية بالنسبة إلى كل أفراد العينة بالإضافة إلى الوزن النسبي وقيمة اختبار T-test للمحاور الخمسة مجتمعة.

Weight	Sig	T values	Std. Deviation	Mean	المحور	No.
%39.128	.000	-26.590-	.28028	1.9564	لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر التدقيق	1
%40.784	.000	-22.918-	.29938	2.0392	لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم الخطر الملازم	2
%41.96	.000	-22.042-	.29223	2.0980	لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر الرقابة	3
%42.352	.000	-29.417-	.21420	2.1176	لا تعتمد المهنة في سورية على تقويم خطر المعاينة	4
%39.02	.000	-13.620-	.55004	1.9510	لا تعتمد المهنة في سورية على خطر الإجراءات التحليلية	5
%40.65	.000	-37.793-	.18283	2.0325	جميع المحاور	

جدول رقم(8) المؤشرات الإحصائية لفقرات المحور الخامس واختبار t والوزن النسبي

من الجدول السابق نجد أن جميع المحاور كانت سلبية الاتجاه لان sig اصغر من مستوى الدلالة 0.05 , والوزن النسبي أيضا اصغر من 60% وبشكل عام فان أفراد العينة لا يتفقون على مضمون المحاور الخمس.

وبشكل عام فان المحاور الخمسة كانت سلبية بوسط حسابي عام 2.0325 وقيمة t= −37.793 وقيمة sig=0.000 اصغر من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي يساوي 40.65%وهو اصغر من الوزن الحيادي وبالمحصلة نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي أن الفرق بين التابع الإحصائي والثابت الإحصائي هو فرق حقيقي وجوهري أي أن الفرضية: " لا تعتمد مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر" هي فرضية محققة إحصائياً"

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

بينت الدراسة الإحصائية أن المهنة في سورية ما زالت بعيدة عن الاعتماد على مدخل الخطر وهذا يتفق مع فرضية العدم فقد كان الوسط الحسابي يزيد قليلاً عن 2 وهو أقل من المعدل المطلوب لقبول فرضية الاعتماد على مدخل الخطر. كما بينت الدراسة أن المهنة في سورية لا تتفهم خطر التدقيق بصورة عامة فقد كان الوسط الحسابي أقل من 2 بينما كانت المهنة أكثر فهما للخطر الملازم حيث كان الوسط الحسابي 2 تقريبا وهي أكثر فهما لخطر الرقابة حيث كان الوسط الحسابي 2.1 تقريباً كما أنها أكثر فهما لخطر المعاينة حيث زاد الوسط الحسابي بقليل عن 2.1 أما فهم المهنة لخطر الإجراءات التحليلية فكان أقل من 2.

ولم تكن النتائج مفاجئة فقد اعتمدت الدراسة على فرضية العدم وهي أن مهنة التدقيق في سورية لا تعتمد اعتماداً كبيراً على مدخل الخطر وقد كان الدافع الأساسي إلى الاعتماد على فرضية العدم هو:

إن مهنة التدقيق في سورية مهنة فتية، فبالرغم من أن جمعية المحاسبين القانونيين أسست منذ عام 1958 وكانت مسؤولة عن تدقيق العديد من الشركات المساهمة الوطنية التي أسست بعد الاستقلال وكان لها الفضل في تشييد

الثورة الصناعية في سورية، إلا أن تبني النظام الإشتراكي في عقد الستينات أمم أو صادر كافة الشركات المساهمة وحولها إلى شركات تمتلكها الدولة وقد أصبحت خاضعة بالمحصلة إلى تدقيق الجهاز الحكومي (الجهاز المركزي للرقابة المالية) وقد أدى ذلك إلى فقدان المهنة في سورية لمجال عملها الأساسي. وقد بقي الجمود مهيمناً على المهنة في سورية زهاء نصف قرن من الزمن. إلى أن نشأت عشر شركات مشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام بهدف النهوض بالإنتاج الزراعي والسياحي عام 1986،

بالإضافة إلى بعض الشركات العربية المشتركة كالشركة السورية السعودية والشركة السورية الأردنية والشركة السورية الليبية. كما تواجدت بعض الشركات الدولية في مجال النفط كشركة شل وشركة توتال في أواخر عقد الثمانينات. ثم شهد عقد التسعينات صدور القانون 10 الذي سمح للقطاع الخاص بإنشاء الشركات المساهمة وفي بداية القرن الحالي كان لدى القطاع الخاص العديد من الشركات المساهمة وخاصة في مجال المصارف والبنوك. وقد تلا ذلك إنشاء سوق الأوراق والأسواق المالية وصار لدى سوق دمشق للأوراق المالية عشرين شركة ونيف تدرج أوراقها المالية في هذا السوق.وقد صدر في أواخر عام 2009 القانون 33 لتنظيم المهنة بعد ركود طويل.

ومن الطبيعي في ظل هذا الوضع أن تهيمن الشركات الصغيرة على السوق السورية عدا بعض المصارف وشركات التأمين. وإن صغر حجم الشركات يشير إلى ضعف الخبرة المالية والإدارية والرقابة الداخلية بصورة عامة والنظم المحاسبية أيضاً.

وإن أخذ هذه النتائج بالاعتبار تبين أن الرفض جاء قوياً ومنسجماً وممثلاً للمجتمع الإحصائي أي المحاسبين القانونيين الذين يمارسون المهنة في سورية إلى حد بعيد. وهذا يدفعنا إلى الاستنتاج بأن المهنة في سورية تعتمد على تقويم المخاطر إلى حد بعيد. وقد كانت النتائج الإجمالية المتعلقة بتقويم المخاطر بصورة عامة تتفق إلى حد بعيد مع تقويم خطر التدقيق وخطر الرقابة والخطر الملازم . وإن دلت النتائج على بعض نقاط الضعف فيما يتعلق بالمعيار 315 أو عدم التمييز الواضح بين القبول الخاطئ والرفض الخاطئ.

بلغ عدد الإجابات التي تمت استعادتها 51 إجابة من أصل مئة إجابة تم توزيعها وقد تم شرح بعض النقاط للمستجوبين أثناء قيامهم بإعداد الإجابة.

وقد دلت الإجابات على أن المدققين السوريين لا يقومون بحساب خطر التدقيق أو تقديره بنسبة7 من 51 أي حوالي 14%فقط وهو أمر غير مستغرب نظراً لحداثة تنظيم المهنة من جهة ولأن تقديرات الخطر ليست يقينية بطبيعة الحال.

إلا أن المستجوبين كانوا على علم بمفهوم الخطر وركزوا في إجاباتهم على القبول الخاطئ بنسبة45 من 51 أي بنسبة 90% تقريباً وهو المفهوم الذي يساير التطور المعاصر في أدبيات التدقيق والمعايير المهنية ذات العلاقة (المعايير الدولية والمعايير الأمريكية).

وعند سؤالهم عن الرفض الخاطئ انخفضت النسبة إلى 35 من 51 أي بنسبة 70% تقريباً وهذا يدل على أن69 % من المدققين السوريين لا يميزون بين فاعلية التدقيق التي أشار إليها المعيار الدولي 315 معتبراً أن خطر التدقيق هو خطر القبول الخاطئ نظراً لما يمثله هذا الخطر من تهديد مادي ومعنوي للمدقق بسبب قبوله لبيانات مالية على أنها عادلة وهي في الواقع مضللة، وما يعنيه ذلك من احتمال عودة الأطراف المتضررة على المدقق عن طريق خطر المقاضاة أي رفع العاوى على المدقق لمطالبته بالتعويض عما يصيبها من ضرر بسبب ضعف فاعلية المدقق. وقد بلغت نسبة المدققين السوريين الذين يأخذون خطر المقاضاة بالإعيبار 36 من 51 أي 70% تقريباً. ويعود الفرق

بين خطر القبول الخاطئ أو خطر التدقيق وخطر المقاضاة (20%) إلى ضعف الوعي القضائي لدى المجتمع المالي في سورية من جهة وإلى ضعف خبرة القضاء السوري في مجال التدقيق.

وقد استبعد المعيار الدولي 315 الرفض الخاطئ من خطر التدقيق نظراً لأن الرفض الخاطئ يؤدي إلى خسارة العميل أو خسارة الأتعاب التي يدفعها إلى المدقق وهو لا يمثل خطراً بحسب المفهوم المعاصر للخطر، وهو يتعلق أساساً بكفاءة التدقيق وليس فاعليته. وإن عدم التمييز بين الكفاءة والفاعلية ينم عن عدم استيعاب المدققين السوريين للمعيار الدولي 315 وغيره من معايير التقيق الدولية.

أماعند سؤال المدققين عن خطر الفشل فكانت الغالبية محايدة وكأنها تجهل الموضوع وذلك لأن أدبيات التدقيق لم تستخدم هذا المفهوم إلا نادراً كما لم تتطرق إليه المعايير المهنية بخلاف أدبيات التحليل المالي. وعندما سئل المدققون عن خطر التضليل في القوائم المالية دلت الإجابات على أنه كان محل اهتمامهم مما يشير إلى اطلاعهم على التعريف الذي قدمه المعيار 315 الذي اعتبر خطر التدقيق مكافئاً لخطر التضليل في القوائم المالية.

وكان المستجوبون ملمين بأهمية خطر الرقابة من خلال مدخل تدقيق القوائم المالية المعتمد من المعايير الدولية أما عند تطوير السؤال ليشمل الرقابة من خلال التقارير المالية التي قال بها قانون Sarbanes ox sly اختلفت الإجابة لأن هذا القانون ليس مطبقاً إلا في الولايات المتحدة بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة. وكان من الطبيعي أن توافق غالبية المدققين بنسبة 44 من 51 أى85% تقريباً على التعريف المعتمد بالمعيار 315 وبناء على ذلك فقد نفى 16 مدققاً من 50 قيام المدقق ببيان الرأي بالرقابة الداخلية في تقريره.

وقد دل الإستجواب على تفهم الخطر الملازم وعلاقته ببيئة الأعمال وبالصناعة أيضاً كما رأوا أن الخطر الملازم يتضمن خطر الأعمال.وقد وافقت نسبة تقارب 80% منهم على أن خطر الأعمال يمكن أن يحل محل الإجراءات الجوهرية، وهو اتجاه كان مطروحاً في الأوساط المهنية الدولية خلال العقد الأخير من القرن الماضي بهدف توفير الجهد والمال والتركيز على الأهداف الإستراتيجية ومدى تحقيق الشركة الخاضعة للتدقيق لهذه الأهداف ، دون الخوض بتفاصيل إجرائية كثيرة يتطلبها المدخل المهني المعاصر، إلا أن قانون SOX الذي أشرنا إليه أغلق النقاش في هذا المدخل.

وقد تبين من الاستجواب أن 31 مدققاًمن أصل 51 لا يقومون بحساب خطر المعاينة كما امتنع 5 عن الإجابة، إلا أن 32 مدققاً منهم يستخدمون المعاينات الإحصائية وهي على الأرجح عينات شخصية تقدر بشكل شخصي غير محسوب بطريقة إحصائية، وقد أفاد 49 مدققاً بأنهم يعتمدون معاينات غير إحصائية. وإن عدم الإعتماد على العينات الإحصائية جعل تقدير المخاطر الأخرى اللازمة لحساب حجم العينة بالطرق الإحصائية كخطر القبول أو الخطر المسموح به والخطر المتوقع وخطر الإجراءات التحليلية في غير مكانها.

ولم تكن النتائج مفاجئة فقد اعتمدت الدراسة على فرضية العدم وهي أن مهنة التدقيق في سورية لا تعتمد اعتماداً كبيراً على تقويم المخاطر وقد كان الدافع الأساسي إلى الإعتماد على فرضية العدم هو:

إن مهنة التدقيق في سورية مهنة فتية، فبالرغم من أن جمعية المحاسبين القانونيين أسست منذ عام 1958 وكانت مسؤولة عن تدقيق العديد من الشركات المساهمة الوطنية التي أسست بعد الإستقلال وكان لها الفضل في تشييد الثورة الصناعية في سورية، إلا أن تبني النظام الإشتراكي في عقد الستينات أمم أو صادر كافة الشركات المساهمة وحولها إلى شركات تمتلكها الدولة وقد أصبحت خاضعة بالتالي إلى تدقيق الجهاز الحكومي (الجهاز المركزي للرقابة المالية) وقد أدى ذلك إلى فقدان المهنة في سورية لمجال عملها الأساسي. وقد بقي الجمود مهيمناً على المهنة في

سورية زهاء نصف قرن من الزمن. إلى أن نشأت عشر شركات مشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام بهدف النهوض بالإنتاج الزراعي والسياحي عام 1986،

بالإضافة إلى بعض الشركات العربية المشتركة كالشركة السورية السعودية والشركة السورية الأردنية والشركة السورية الليبية. كما تواجدت بعض الشركات الدولية في مجال النفط كشركة شل وشركة توتال في أواخر عقد الثمانينات. ثم شهد عقد التسعينات صدور القانون 10 الذي سمح للقطاع الخاص بإنشاء الشركات المساهمة وفي بداية القرن الحالي كان لدى القطاع الخاص العديد من الشركات المساهمة وخاصة في مجال المصارف والبنوك. وقد تلا ذلك إنشاء سوق الأوراق والأسواق المالية وصار لدى سوق دمشق للأوراق المالية عشرين شركة ونيف تدرج أوراقها المالية في هذا السوق. وقد صدر في أواخر عام 2009 القانون 33 لتنظيم المهنة بعد ركود طويل.

ومن الطبيعي في ظل هذا الوضع أن تهيمن الشركات الصغيرة على السوق السورية عدا بعض المصارف وشركات التأمين. وإن صغر حجم الشركات يشير إلى ضعف الخبرة المالية والإدارية والرقابة الداخلية بصورة عامة والنظم المحاسبية أيضاً.

وإن أخذ هذه النتائج بالاعتبار تبين أن الرفض جاء قوياً ومنسجماً وممثلاً للمجتمع الإحصائي أي المحاسبين القانونيين الذين يمارسون المهنة في سورية إلى حد بعيد. وهذا يدفعنا إلى الاستنتاج بأن المهنة في سورية تعتمد على تقويم المخاطر إلى حد بعيد. وقد كانت النتائج الإجمالية المتعلقة بتقويم المخاطر بصورة عامة تتفق إلى حد بعيد مع تقويم خطر التدقيق وخطر الرقابة والخطر الملازم . وإن دلت النتائج على بعض نقاط الضعف فيما يتعلق بالمعيار 315 أو عدم التمييز الواضح بين القبول الخاطئ والرفض الخاطئ.

التوصيات:

1-لا بد من التركيز على ثقافة الخطر وتوعية العاملين في التدقيق بأهميتها.

2-لا بد من تعميق معرفة المدققين بالمعايير الدولية للتدقيق وخاصة المعيار 315 المتعلق بالمخاطر ويتم ذلك من خلال الدورات وورشات العمل .

3- لا بد من التركيز على عناصر الخطر بصورة عامة والتمييز بينها وزيادة وعي المهنة بخطر الرقابة وخطر المعاينة وهي مخاطر على المدقق أن يتعامل بها بشكل منهجي وليس كيفياً.

4- لا بد من رفع مستوى وعي المهنة بخطر الإجراءات التحليلية بشكل خاص نظراً لأهميته المعاصرة وضعف خبرة المدققين السوريين في هذا المجال كما أظهرت الدراسة الإحصائية.

المراجع:

1. القاضي، دحدوح، قريط تدقيق الحسابات(2)، جامعة دمشق نظام التعليم المفتوح برنامج المحاسبة 2009-2010.
2. القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة الجزء الأول، جامعة دمشق، 2013، ص 17
3. خرواط، عصام " إدارة التدقيق على أساس الخطر: نموذج مقترح", مجلة الساتل،(2009) العدد (7)السنة الثالثة، كانون الأول،147–176.
4. جربوع، يوسف محمود، (2007). " مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المدقق الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية التدقيق"، 1–41 (موقع الكتروني)، متوفر على: http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010/02/Audit_Risks.pdf.
5. القرقري، عبد الغني (2002) "العوامل المؤثرة في تقويم المدقق الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية التدقيق : دراسة ميدانية"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الملك عبيد العزيز، جدة، السعودية
6. ديمة عباس – إمكابية استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية)- رسالة ماجستير-جامعة دمشق كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة 2010
7. Ahmed.A, Islam.MD, Udin.MD.(2011). Audit Risk Assesment of BEXTEX For the year 2010, available at: social science research network its site: www.ssrn.com, accessed on 1/8/2011. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1743045 , pp1-16
8. Abdullatif.M., Al-Khadash. A.H.(2010). Putting Audit Approaches in Context: The Case of Business Risk Audits in Jordan, *International Journal of Auditing*.
9. Sahnoun.H.M., zarai,A.M.(2009). Auditor-Auditee Negotiation Outcome: Effects of Auditee Business Risk, Audit Risk, and Auditor Business Risk in Tunisian Context, *Corporate Governance: An International Review*, 17(5).
10. IFAC, 2010, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review , Other Assurance, And Related Services Pronouncements , ISA200 "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, part 1, pp71-99
11. Louwere, T., ramsay, R., Sinason, D., Straweser, J., Thibodeau, J.,, 2011, *Auditing Assurance services*, 4th edition, McGraw-Hill, , p73