

أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (دراسة ميدانية في سورية)

د. رشا بشير الجرد
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
جامعة دمشق

مقدمة:

يعتبر تقييم خطر التدقيق من أهم التطورات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي، فهو يلعب دوراً مهماً في تخطيط عملية التدقيق، ولقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمدى قدرة المدقق الخارجي على التعامل معه في إدارة عملية التدقيق، ورغم أهمية إمام المدققين بمدخل خطر التدقيق لما يحقق من تخصيص أكثر كفاءة وفاعلية لموارد التدقيق، إلا أن الجهات المهنية المختلفة النازمة لمهنة التدقيق لم تصدر إرشادات كافية للمدققين بخصوص تقييم خطر التدقيق وعناصره، هذا علاوة على التضارب بين الأدب المهني والأكاديمي حول طبيعة وطريقة تقييم عناصر خطر التدقيق¹.

ويتكون خطر التدقيق من ثلاثة عناصر أساسية وهي الخطر الحتمي، وخطر الرقابة الداخلية، وخطر الاكتشاف، ويتعلق العنصر الثاني من عناصر خطر التدقيق (خطر الرقابة) بإجراءات الرقابة الداخلية التي ينبغي على المدقق تقييمها عند إجراء عملية التدقيق، وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي خطر الرقابة على أنه الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات، والذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية².

ولأهمية خطر الرقابة وأهمية دقة تقييمه، كان من الضروري دراسة أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية التي ينبغي على المدقق تقييمها عند عملية التدقيق، على تقدير خطر الرقابة الداخلية المكون الثاني من مكونات خطر التدقيق، عند تدقيقه للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

مشكلة البحث:

يعود تقدير خطر الرقابة بشكل أساسي إلى الحكم المهني لمدقق الحسابات وخبرته، حيث أنه لا يوجد لدى المدقق قواعد أو معايير موضوعية يعتمد عليها في عملية التقدير، وقد نصت معايير التدقيق الدولية والأمريكية أنه من واجب المدقق تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق، من هنا يمكن استنباط مشكلة البحث في دراسة أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير المدقق لخطر الرقابة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، من خلال التساؤل التالي:

هل تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟ ويتفرع عنه التساؤلات الخمسة التالية:

- 1) هل تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟.
- 2) هل يؤثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟.
- 3) هل تؤثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟.
- 4) هل تؤثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟.
- 5) هل تؤثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟.

أهمية البحث:

- كلما كانت عملية تقدير خطر الرقابة أدق، انعكس ذلك على عملية تقدير خطر التدقيق بمكوناته الثلاثة، بالتالي على عملية التدقيق ككل، من هنا تكمن أهمية هذا البحث، حيث يعتبر هذا البحث ذو أهمية للجهات المعنية بالتدقيق ومنها:
- الجهات الممارسة للتدقيق؛ حيث أنه يحاول فهم أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقدير المدقق لخطر الرقابة، وهذا ما قد يساهم في تحسين عملية تقدير خطر الرقابة ومنه تقدير خطر التدقيق، وما قد يؤدي إلى جودة التدقيق عموماً.
 - الجهات الأكاديمية من باحثي ودارسي تدقيق الحسابات، حيث أنه يعد مرجعاً لهم في دراسة أثر مكونات الرقابة الداخلية على تقييم خطر الرقابة في بيئة التدقيق السورية، وهذا ما تفتقر إليه المكتبة العربية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقدير المدقق لخطر الرقابة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال تحقيق الهدف الرئيس التالي:

بيان أثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ويتفرع عنه الأهداف الفرعية الخمسة التالية:

(1) بيان أثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

(2) بيان أثر تقييم المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

(3) بيان أثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

(4) بيان أثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

(5) بيان أثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (خرواط، 2008)³ بعنوان "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة":

هدفت الدراسة إلى تعميق وترسيخ البحث والتحليل في عناصر خطر التدقيق، عن طريق تقديم إطار مقترح لتحليل وتقييم خطر التدقيق، مركزة على المخاطر المتعلقة بالعميل والتي تعد خارج نطاق سيطرة المدقق، والتي تتكون من الخطر الملازم وخطر الرقابة. ولتحقيق هدف الدراسة، اعتمد الباحث على استقراء الدراسات السابقة والنشرات

المهنية ذات الصلة بموضوع البحث، وذلك لمحاولة بناء إطار نظري شامل لتقييم عناصر خطر التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى:

- 1) إن مشكلة تقييم خطر التدقيق تتبع في الأساس من طبيعة العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة، حيث أن هناك ارتباطاً بين مجتمع الأكاديميين وممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول طبيعة علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة.
- 2) تبين أن هناك عجزاً واضحاً في مجال الكتابات حول طبيعة تقييم عناصر خطر التدقيق، أيضاً أدب التدقيق المهني يحوي إرشادات قليلة جداً حول موضوع تقييم خطر التدقيق وعناصره الثلاثة.

2- دراسة (Khorwatt و Ritchie، 2007)⁴ بعنوان "وجهة نظر المدققين الليبيين في تقدير خطر الرقابة المتأصل":

هدفت الدراسة إلى الحصول على فهم أفضل لمكونات نموذج خطر التدقيق AR، ومعرفة كيف يفهم المدقق تلك المكونات وكيف يطبقها عملياً، وعلى وجه الخصوص فهم خطر الرقابة والخطر الحتمي. ولتحقيق أهداف البحث قام الباحثان بإتباع مدخل من ثلاث مراحل؛ المرحلة الأولى هي تحديد العوامل الهامة المؤثرة على الخطر الحتمي وخطر الرقابة، واستخدامهما في استبيان وزع على المدققين الممارسين للمهن في ليبيا، وأخر مرحلة كانت مقابلة لعينة من المدققين لملاحظة ردودهم بعمق أكثر، حيث تضمنت الدراسة جميع المدققين المسجلين في LAAA (جمعية المدققين والمحاسبين الليبيين) لعام 2002 والممارسين للمهنة وقد بلغت الاستجابات من 400 مدقق حوالي 58%.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- هناك صعوبة بالغة في التفريق بين العناصر المؤثرة على الخطر الحتمي وخطر الرقابة.
- 2- مفهوم الخطر الحتمي هو مفهوم إشكالي، خاصة وأن العديد من العوامل المؤثرة فيه مرتبطة بخطر الرقابة.

3- كان المدققين الليبيين على دراية تامة مع مصادر الخطر المختلفة وتأثيرها المحتمل على AR ككل، وكان المدققين يقدرون عناصر الخطر ذات الخطر المنخفض على أنها مخاطر مرتفعة وليس العكس.

3- دراسة (Hwang وآخرون، 2004) بعنوان "تقدير خطر الرقابة الداخلية من خلال نموذج الحل وفق المنطق":

هدفت الدراسة إلى تطوير نموذج أولي باستخدام Case – Based Reasoning وهو عبارة عن نموذج لحل القضايا، يفضل استخدامه في المجالات غير مكتملة ومتناسقة ومحددة القواعد، وذلك لمساعدة المدققين في تقدير مستوى خطر الرقابة ضمن إطار إجراءات التدقيق الحالية، وهذا النموذج مصمم للقطاع الصناعي ويغطي النظام المحاسبي العام فقط. ولتحقيق أهداف البحث قام الباحثون بأخذ عينة صغيرة من عمليات التدقيق، وذلك بسبب صعوبة جمع عدد كبير من حالات تقدير خطر الرقابة، واستخدم الباحثون استبانته لقياس المتغيرات المستقلة. وتوصلت الدراسة إلى أن النموذج الذي تم اقتراحه يؤدي إلى تحسن في الأداء، ويقدم أداة داعمة للمدقق لتحسين أداءه في تقدير خطر الرقابة الداخلية.

4- دراسة (القريقرى، 2002)⁶ بعنوان "العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة ميدانية":

هدف البحث إلى اختبار مدى تأثير عوامل محددة للخطر الحتمي على تقييم المدقق الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق، وما إذا كان لعدد مختار من العوامل الديموغرافية للمدققين أثر على هذا التقييم في بيئة التدقيق بالمملكة العربية السعودية. ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث باستخدام استبانته لجمع البيانات، حيث تم توزيع 160 استبانته على مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في مدينة جدة، وتم الرد على 119 استمارة بنسبة 74.63%. وقد توصلت الدراسة إلى:

1) إن المدققين في السعودية يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب باستثناء عاملين هما: العميل شركة مملوكة ملكية عامة، والقوانين الحكومية المؤثرة على العميل أو الصناعة.

2) ليس هناك اختلاف في تقييم مجموعات العوامل المؤثرة بحسب المؤهل العلمي، بعكس المؤهل المهني، أما سنوات الممارسة فقد كان لها أثر في تقييم العوامل ولكن ليس جميعها، أما فيما يتعلق بحجم المكتب فقد كان له أثر في تقييم العوامل ولكن ليس جميعها. 5- دراسة (أحمد، 2002)⁷ بعنوان: "مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية":

هدفت الدراسة إلى معرفة اختبار مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق. وتحقيقاً لأهداف الدراسة استخدم الباحث أسلوب الاستبانة، وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في القطاعين العام والخاص. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات منها:

1) تطور مفهوم الرقابة الداخلية من نظرة ضيقة إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة، وإن التحول من أسلوب التدقيق الشامل إلى أسلوب التدقيق الاختياري كان من أهم العوامل التي أثرت في تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية.

2) إن لجنة التدقيق تعد أحد عناصر الرقابة التي يمكن أن تعزز الرقابة الداخلية.

3) إن مراقبي الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على نظام المعلومات والاتصال، ومن ثم أنشطة الرقابة الداخلية التي جاءت بالمرتبة الثانية، يليها في الأهمية الثالثة عنصر المتابعة، يليه بيئة الرقابة، وأخيراً عنصر تقدير المخاطر.

ما يميز البحث عن الدراسات السابقة:

إن ما يميز البحث أنه تناول موضوع مكونات الرقابة الداخلية؛ من خلال استعراض المكونات التي صدرت حديثاً عن COSO، بالإضافة إلى ما أورده الباحثون، وأثر تقييم المدقق لتلك المكونات على خطر الرقابة الداخلية، في بيئة التدقيق السورية.

فروض البحث:

الفرضية الرئيسية:

- تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. ويتفرع عنها الفرضيات الخمس التالية:
1. تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
 2. يؤثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
 3. تؤثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
 4. تؤثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
 5. تؤثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

منهجية البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث ستعتمد الباحثة على ما يلي:

1. المنهج الاستنباطي: من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة والتشريعات الناظمة لمهنة تدقيق الحسابات فيما يخص مجال هذا البحث والاستفادة منها في تكوين أساس نظري يساعد الباحث في إنجاز الإطار العملي.
2. المنهج الاستقرائي: من خلال تصميم استبانته بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات.

الإطار النظري للبحث:

1- الرقابة الداخلية:

1-1 تعريف الرقابة الداخلية:

عرفت معايير التدقيق الدولية الرقابة الداخلية ضمن المصطلحات بأنها عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة، وبشير مصطلح "أنظمة الرقابة" إلى أي من جوانب واحد أو أكثر من عناصر أنظمة الرقابة الداخلية⁸.

تعريف COSO يلخص الرقابة الداخلية من خلال عدة مفاهيم على النحو التالي⁹:

1. الرقابة الداخلية عملية، أي وسيلة لبلوغ النهاية وليست نهاية في حد ذاتها.
2. الرقابة الداخلية تنجز من قبل أشخاص، وهي ليست فقط مجرد كتيبات ونماذج سياسية.
3. الرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولاً فقط، وليس تأكيداً مطلقاً للإدارة ومجلس الإدارة.
4. الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، وهذا يتوقف على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي عنده تتحقق تلك الأهداف.

1-2 مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تعددت وتطورت وجهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن، فشملت من وجهة نظر؛ الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والأفراد، ومن وجهة نظر أخرى؛ تضمنت الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والتدقيق الداخلي، ونوعية وتدريب العاملين، وكلتا وجهتي النظر السابقتين قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية، إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكل بعضاً من جوانب الرقابة الداخلية¹⁰.

وقد أصدرت لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية (COSO) Committee of Sponsoring Organization بنهاية عام 2011 مسودة الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، والذي ستطرح النسخة المعتمدة منه في خريف 2012، وذكرت تلك المسودة أن مكونات الرقابة الداخلية هي¹¹:

(1) بيئة الرقابة: وتتضمن الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات، والإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، وضع هياكل وسلطات ومسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس، والالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الكفاء، ومساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.

(2) تقدير المخاطر: وتحتوي تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر، وتحديد وتحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها، واعتبار إمكانية وجود غش أو احتيال، وتحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير.

(3) أنشطة الرقابة: تتكون مبادئها الأساسية من اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر على مستوى مقبول، واختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا، ونشر أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات والإجراءات ذات العلاقة.

(4) المعلومات والاتصال: ومبادئها الأساسية هي استخدام معلومات ملائمة ذات جودة عالية لدعم الرقابة الداخلية، وتبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية، والخارجية.

(5) المتابعة والإشراف: وتتضمن مبدئين أساسيين هما: اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً.

2- خطر الرقابة الداخلية:

2-1 تعريفه:

عرفت معايير التدقيق الدولية خطر الرقابة بأنه "خطر وجود تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات، وقد يكون هذا التحريف جوهرياً سواء وجد منفرداً أو وجد مع تحريفات في أرصدة أو عمليات أخرى، ولا يمكن منع هذا التحريف أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من خلال نظم الرقابة الداخلية في المنشأة"¹²، ويتمحور خطر الرقابة حول ثلاثة أمور؛ التصميم والوجود والتطبيق الفعلي¹³.

يطلق على خطر الرقابة مع الخطر الحتمي (IR*CR) خطر الشركة محل التدقيق "Auditee Risk" أو خطر الحدوث "Occurrence Risk" انطلاقاً من أنهما يمثلان خطر وجود تحريف قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم بهما، إلا أنه يقدرهما في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق¹⁴، حيث يعتمد نموذج خطر التدقيق بشكل أساسي على فكرة أن خطر الاكتشاف الذي يقدره المدقق يتأثر بالخطر الحتمي وخطر الرقابة، بينما ينجم كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة عن الشركة محل التدقيق، في حين يتعلق خطر الاكتشاف بالمدقق فقط، فالخطر الحتمي يعود لأنشطة الشركة محل التدقيق، متأثراً بعوامل خارجية، وخطر الرقابة هو داخلي بشكل كامل، فهو ينشأ عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة، ولا يستطيع المدقق التأثير على هذين الخطرين (الخطر الحتمي وخطر الرقابة)، ولكنه يقوم فقط بتقديرهما، من أجل تحديد حجم وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المطلوبة لتخفيض خطر الاكتشاف للمستوى المقبول¹⁵.

2-2 تقييم خطر الرقابة الداخلية:

ويعرف تقييم خطر الرقابة الداخلية بأنه توقع المدقق لمدى قدرة الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلاً، أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها¹⁶.

وعلى المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه، وذلك ليقوم بعملية تقدير أولية لخطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، حيث أن المدقق يقوم باستخدام هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية التدقيق، وهذا ما يتم بالتأكد بعد التأكد من أن المنشأة صالحة للتدقيق¹⁷.

وإن فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل التالية¹⁸:

- 1) فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق.
- 2) تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات الهدف حيث يكون (مرتفع، متوسط، منخفض).
- 3) التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر، ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر.
- 4) تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى.

2-3 العلاقة بين الخطر الحتمي وخطر الرقابة:

يمكننا الحصول على خطر التدقيق وفق نموذج خطر التدقيق من المعادلة التالية¹⁹:

خطر التدقيق الكلي = الخطر الحتمي * خطر الرقابة * خطر الاكتشاف.

يفترض هذا النموذج المقترح مكوناته الثلاثة مستقلة، وفي حال كون تلك المكونات مرتبطة بعضها البعض عندها سينتج عن استخدام نموذج خطر التدقيق تقديراً متحيزاً لخطر التدقيق²⁰.

مهنياً؛ لم تختلف النشرة 300 الصادرة من قبل مجلس التدقيق عام 1995 في المملكة المتحدة عن النشرة 47 الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1983، حيث ناقشت النشرتان عناصر خطر التدقيق على أساس مستقل، إلا أن النشرة 300 أوردت أنه عندما يؤمن المدقق بأن هناك تداخل بين الخطرين (الخطر الحتمي وخطر الرقابة)، فإنه قد يكون من المناسب أن يقيمهما معاً²¹.

أما معيار التدقيق الدولي رقم (200) فلم يشر إلى الخطر الحتمي منفصلاً عن خطر الرقابة، ولكن أشار إليهما معاً مستخدماً مصطلح "خطر وجود تحريفات جوهرية"، ولكن هذا المعيار ترك الباب مفتوحاً أما المدقق في اختيار منهجية وطريقة تقييم هذين الخطرين بحسب ما يراه المدقق مناسباً²².

إلا أن معايير التدقيق لم تتطلب من المدقق الالتزام الحرفي بنموذج خطر التدقيق، وأوضحت أنه ليس المقصود منه الصيغة الرياضية بما في ذلك جميع العوامل التي قد تؤثر على كل مكون من مكوناته. بالإضافة إلى أن معايير التدقيق ذكرت أن طريقة تحديد مكونات الخطر ودمجها تخضع للحكم المهني²³.

أكاديمياً؛ أيد بعض الباحثين الفكرة ما أورده نموذج خطر التدقيق بخصوص فصل عناصر خطر التدقيق عن بعضها، ولكن دراسات أخرى لعدد غير قليل من الباحثين وصلت إلى نتيجة مفادها أن الخطر الحتمي وخطر الرقابة لا يمكن فصلهما عن بعضهما، وأن المدققين غير قادرين على التفرقة بين العوامل المؤثرة على كلا الخطرين عند قيامهم بعملية تقييمهم²⁴.

حيث انتقد الباحثون لمهنة التدقيق نموذج خطر التدقيق من حيث التكرار الذي يؤدي إليه²⁵، وكان انتقادهم أن نموذج خطر التدقيق لا يأخذ في الحسبان الدور المانع (Preventive Aspect) الذي تؤديه الرقابة، حيث أن النموذج يقترح أنه لكي يوجد تحريف في القوائم المالية يجب أولاً أن ينشأ أو يحصل هذا التحريف (Inherent Risk)، ولا تستطيع نظم الرقابة اكتشافه (Control Risk)، وكذلك لا يتم اكتشافه من قبل المدقق (Detection Risk)، إلا أننا وبالعودة إلى تعريف خطر الرقابة (CR) نلاحظ أنه يتضمن منع التحريف من قبل نظم الرقابة، ومنع التحريف من خلال نظم الرقابة يجب أن يسبق وقوع تلك التحريفات وفق تسلسل الأحداث المنطقي. وبالنتيجة نستنتج أن نموذج خطر التدقيق لا يصور الارتباط وعدم الاستقلالية بين خطر الرقابة والخطر الحتمي²⁶.

وتؤيد الباحثة ما توصل إليه الباحثين من عدم استقلالية عناصر خطر التدقيق، إلا أنها ترى مجالاً واسعاً قد تركته معايير التدقيق للمدقق في هذا المجال، حيث أن معايير التدقيق قد سمحت للمدقق بإتباع الحالتين، رغم تقصيرها بوضع إرشادات في هذا الإطار.

الإطار العملي للبحث:

1-مجتمع البحث وعينته:

يتمثل مجتمع البحث من مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2012 والذين يتخذون من مدينة دمشق مقراً رئيسياً لأعمالهم، وقد بلغ عددهم وفق البيانات المنشورة على موقع الهيئة²⁷؛ 25 مدقق حسابات معتمد، (7) شركات، و(18) مكتب، وقد وزعت (39) استبانة لمدققي الحسابات الخارجيين، تم استلام (31) استبانة منها. ويمكن عرض المعلومات العامة لعينة البحث من خلال الجدول رقم (1) الآتي:

جدول رقم (1) توزيع عينة البحث حسب المعلومات العامة

المؤهل الدراسي	ماجستير	11	بكالوريوس	20
التخصص	محاسبة عامة	20	تدقيق حسابات	8
	مصارف	3		
الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	من 5 إلى 10 سنوات	13
	من 11 إلى 20 سنة	3		
المؤهل المهني	Syrian CPA	6	CMA	4

2-أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم استبانته (ملحق رقم 1) تبدأ بمقدمة تعريفية تبيين طبيعة البحث وتأكيد ضمان سرية الإجابات، وقد غطت أسئلة الاستبانة جوانب البحث الرئيسية وفرضياته.

3- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم استخدام مقياس (Likert) الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية حيث تم تحديد أوزاناً للإجابات كما هو موضح في الجدول رقم (2) الآتي:

جدول رقم (2) الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها

المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

النسبة %	الصيغة الكمية	الصيغة الوصفية
100 - 81	5	تؤثر بشدة
80 - 61	4	تؤثر
60 - 41	3	محايد
40 - 21	2	لا تؤثر
20 - 1	1	لا تؤثر مطلقاً

وقد تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحدة لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة وبين الوسط الحسابي للمجتمع (3)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمدة وذلك من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل البيانات. ويكون هناك أثر لتقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها من وجهة نظر عينة البحث إذا كان الوسط الحسابي للإجابات أكبر من (3)، لأن الدرجة (3) تقابل الرأي المحايد.

4- تحليل نتائج البحث ومناقشتها:

يبين الجدول رقم (3) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

جدول رقم (3) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر بيئة الرقابة على تقدير

خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

م	المبادئ الأساسية لبيئة الرقابة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
1	الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات	4.0968	0.59749	0.000
2	تحديد معايير السلوك وتقييم الالتزام بتلك المعايير وتسجيل الانحرافات في الوقت المناسب	4.1935	0.60107	0.000
3	تسجيل الانحرافات عن معايير السلوك المحددة في الوقت المناسب	4.3548	0.55066	0.000
4	الإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة	4.4194	0.62044	0.000
5	وضع كافة الهياكل والسلطات والمسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس	4.1290	0.67042	0.000
6	الالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الكفاء	4.0000	0.63246	0.000
7	تقييم كفاءات الأفراد وتسجيل أوجه القصور في أدائهم	4.2903	0.58842	0.000
8	مساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف	4.2903	0.58842	0.000
	الإجمالي	4.2218	0.26162	0.000

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لبيئة الرقابة كل على حده أكبر من (3)، مما يشير إلى وجود أثر لها على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، وقد كان المبدأ رقم (4) الأكثر أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,4194). وكان المبدأ رقم (6) الأقل أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ الوسط الحسابي له (4). وقد كانت آراء عينة البحث أكثر اتفاقاً حول تأثير المبدأ رقم (3) على تقدير خطر الرقابة، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,55066).

وقد بلغ إجمالي الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لبيئة الرقابة (4,2218) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر لبيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث.

ويبين الجدول رقم (4) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

جدول رقم (4) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر تقدير المخاطر على

تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

م	المبادئ الأساسية لتقدير المخاطر	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
1	تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر	4.5806	0.62044	0.000
2	تحديد المخاطر لتحديد كيفية إدارتها	4.4839	0.62562	0.000
3	تحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها	4.2581	0.77321	0.000
4	اعتبار إمكانية وجود غش أو احتيال	4.1935	0.70329	0.000
5	تحديد التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير	4.3226	0.54081	0.000
6	تقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير	4.1935	0.40161	0.000
	الإجمالي	4.3387	0.37635	0.000

يلاحظ من الجدول رقم (4) أن الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لتقدير المخاطر كل على حده أكبر من (3)، مما يشير إلى وجود أثر لها على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، وقد كان المبدأ رقم (1) الأكثر أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,5806). وكان المبدأ رقم (4)

و(6) الأقل أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ الوسط الحسابي لهما (4,1935). وقد كانت آراء عينة البحث أكثر اتفاقاً حول تأثير المبدأ رقم (6) على تقدير خطر الرقابة، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,40161).

وقد بلغ إجمالي الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لتقدير المخاطر (4,3387) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر لتقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث.

ويبين الجدول رقم (5) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

جدول رقم (5) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر المعلومات والاتصال

على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

م	المبادئ الأساسية للمعلومات والاتصال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
1	تحديد المعلومات اللازمة	4.2258	0.61696	0.000
2	تحديد مصادر المعلومات الداخلية والخارجية	3.9677	0.48193	0.000
3	معالجة المعلومات بجودة	4.2581	0.72882	0.000
4	تبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية	4.4194	0.62044	0.000
5	تبادل المعلومات مع الأطراف الخارجية	4.0645	0.62905	0.000
6	اختيار طرق ملائمة للتواصل	4.0323	0.40693	0.000
7	توفير خطوط مستقلة للتواصل	4.1613	0.63754	0.000
8	التواصل مع مجلس الإدارة	4.0645	0.67997	0.000
	الإجمالي	4.1492	0.40623	0.000

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية للمعلومات والاتصال كل على حده أكبر من (3)، مما يشير إلى وجود أثر لها على تقدير خطر

الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، وقد كان المبدأ رقم (4) الأكثر أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,4194). وكان المبدأ رقم (2) الأقل أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ الوسط الحسابي له (3,9677). وقد كانت آراء عينة البحث أكثر اتفاقاً حول تأثير المبدأ رقم (6) على تقدير خطر الرقابة، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,40693). وقد بلغ إجمالي الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية للمعلومات والاتصال (4,1492) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر للمعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث. ويبين الجدول رقم (6) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

جدول رقم (6) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر أنشطة الرقابة على

تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

م	المبادئ الأساسية لأنشطة الرقابة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
1	اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستوى مقبول	4.3548	0.48637	0.000
2	تحديد الدورة التي تحتاج إلى أنشطة رقابية	4.3226	0.70176	0.000
3	أخذ عوامل المنشأة الخاصة بها من بيئة ودرجة تعقيد وغيره بعين الاعتبار	4.1613	0.63754	0.000
4	اختيار الرقابة على أنشطة التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف	4.2581	0.57548	0.000
5	وضع أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات والإجراءات ذات العلاقة	4.1935	0.40161	0.000
	الإجمالي	4.2581	0.42014	0.000

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لأنشطة الرقابة كل على حده أكبر من (3)، مما يشير إلى وجود أثر لها على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، وقد كان المبدأ رقم (1) الأكثر أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,3548). وكان المبدأ رقم (3) الأقل أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,1613). وقد كانت آراء عينة البحث أكثر اتفاقاً حول تأثير المبدأ رقم (5) على تقدير خطر الرقابة، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,40161). وقد بلغ إجمالي الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية لأنشطة الرقابة (4,2581) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر لأنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث.

يبين الجدول رقم (7) الآتي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث بشأن أثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

جدول رقم (7) نتائج تحليل آراء عينة البحث بشأن أثر المتابعة على تقدير خطر

الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

م	المبادئ الأساسية للمتابعة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
1	اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية	4.6452	0.48637	0.000
2	اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية	4.4516	0.50588	0.000
3	أن يكون المقيم خبير بعملية التقييم	4.0000	0.63246	0.000
4	تعديل مدى وتواتر التقييم بشكل متوافق مع مستوى الخطر	4.3871	0.49514	0.000

م	المبادئ الأساسية للمتابعة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (Sig)
5	تقييم العيوب والقصور	4.4194	0.62044	0.000
6	إيصال العيوب والقصور إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً	4.5806	0.50161	0.000
	الإجمالي	4.4140	0.38217	0.000
	إجمالي مكونات الرقابة الداخلية الخمسة	4.2659	0.30168	0.000

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية للمتابعة كل على حده أكبر من (3)، مما يشير إلى وجود أثر لها على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، وقد كان المبدأ رقم (1) الأكثر أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي له (4,6452). وكان المبدأ رقم (3) الأقل أثراً على تقدير خطر الرقابة من وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ الوسط الحسابي له (4). وقد كانت آراء عينة البحث أكثر اتفاقاً حول تأثير المبدأ رقم (1) على تقدير خطر الرقابة، إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,48637).

وقد بلغ إجمالي الوسط الحسابي للمبادئ الأساسية للمتابعة (4,4140) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر للمتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث.

كما بلغ إجمالي الوسط الحسابي لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة (4,2659) من وجهة نظر عينة البحث، وهو أكبر من (3)، مما يدل على أن هناك أثر لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية من وجهة نظر عينة البحث.

5- اختبار فرضيات البحث:

بعد تحليل نتائج البحث قامت الباحثة باختبار فرضيات البحث على النحو الآتي:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص: تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. من الجدول رقم (3) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي المبادئ الأساسية لبيئة الرقابة هو (4,2218)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، مما يدل على أن هناك أثر لبيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الفرعية الأولى.
2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص: يؤثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. من الجدول رقم (4) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي المبادئ الأساسية لتقدير المخاطر هو (4,3387)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، مما يدل على أن هناك أثر لتقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثانية.
3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص: تؤثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. من الجدول رقم (5) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي المبادئ الأساسية للمعلومات والاتصال هو (4,1492)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية

(0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، مما يدل على أن هناك أثر للمعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثالثة.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص: تؤثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر

الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. من الجدول رقم (6) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي المبادئ الأساسية لأنشطة الرقابة هو (4,2581)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، مما يدل على أن هناك أثر لأنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الفرعية الرابعة.

5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص: تؤثر المتابعة على تقدير خطر

الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. من الجدول رقم (7) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي المبادئ الأساسية للمتابعة هو (4,4140)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، مما يدل على أن هناك أثر للمتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الفرعية الخامسة.

6. اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص: تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

من الجدول رقم (7) نجد أن متوسط إجابات عينة البحث لإجمالي مكونات الرقابة الداخلية الخمسة هو (4,2659)، وهو أكبر من (3)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبما أنه تم قبول الفرضيات الخمس الفرعية كما هو مذكور أعلاه، فإنه يمكن القول أن هناك أثر لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر عينة البحث. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الرئيسية.

6- النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

بعد تحليل نتائج البحث واختبار فرضياته يمكن للباحثة عرض نتائجه على النحو الآتي:

1. تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
2. تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد كان إشراف مجلس الإدارة المستقل عن الإدارة على الرقابة الداخلية الأكثر تأثيراً على تقدير خطر الرقابة.
3. يؤثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد كان تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر الأكثر تأثيراً على تقدير خطر الرقابة.

4. تؤثر المعلومات والاتصال على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد كان تبادل المعلومات مع أطراف خارجية الأكثر تأثيراً على تقدير خطر الرقابة.

5. تؤثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد كان اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستوى مقبول الأكثر تأثيراً على تقدير خطر الرقابة.

6. تؤثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد كان اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية الأكثر تأثيراً على تقدير خطر الرقابة.

ب - التوصيات:

توصي الباحثة بما يأتي:

- 1) ضرورة تقييم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة لدى تقدير خطر الرقابة الداخلية.
- 2) التركيز على دراسة مدى وجود مجلس إدارة مشرف على الرقابة الداخلية، وتقييم مدى استقلاليته عن الإدارة، عند دراسة بيئة الرقابة.
- 3) التركيز على تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر عند دراسة تقدير المخاطر.
- 4) التركيز على تبادل المعلومات مع أطراف خارجية عند دراسة المعلومات والاتصال.
- 5) التركيز على اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستوى مقبول عند دراسة أنشطة الرقابة.
- 6) التركيز على اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية عند دراسة المتابعة.

هوامش البحث:

- 1- خرواط، عصام، "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، *مجلة الساتل*، جامعة الجبل الغربي، (ع 5، 2008، ص ص 233-263)، ص 233.
- 2- نور، أحمد، وآخرون، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007)، ص 71.
- 3- خرواط، عصام، مرجع سبق ذكره، ص ص 233-263.
- 4- Ritchie, Bob, and Khorwatt, Esamaddin, "The Attitude of Libyan Auditors to Inherent Control Risk Assessment", **The British Accounting Review**; (Vol. 39, 2007, PP. 39-59).
- 5 - Hwang, Sung – Sik, Shin, Taeksoo, and Han, Ingoo, "CRAS-CBR: Internal control Assessment system using case-based reasoning", **Expert Systems**; (Vol. 21, No. 1, 2004, pp. 22-33).
- 6 - القريقرى، عبد الغني، "العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جدة، 2002.
- 7- أحمد، محسن، "مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة المستنصرية، 2002.
- 8 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، إصدار 2010.

- 9- سمهود، فتحي، "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، ص 39.
- 10- أحمد، محسن، مرجع سبق ذكره، ص 46.
- 11 - <http://www.ic.coso.orgpagesviewexposuredraft.aspx>.
- 12- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره.
- 13 - Blokdijk, J.H, "Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient?", **International Journal of Auditing**; (Vol. 8, 2004, pp. 185-194), p185.
- 14- Austen, Lizabeth. A, and Messier, William. F, "Inherent Risk and Control Risk Assessments: Evidence on the Effect of Pervasive and Specific Risk Factors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**; Vol. 19, No. 2, 2000, p120.
- 15- Blokdijk, J.H, **Loc. Cit.**
- 16 - Arens, Alvin. A, Elder, Randal. J, and Beasley, Mark. S, "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", 14th. ed; New Jersey: Prentice Hall, 2012, p320.
- 17 - **Ibid.**, p307.
- 18 - **Ibid.**, p321.
- 19- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره.
- 20- Austen, Lizabeth. A, and Messier, William. F, **Op. Cit.**, p119.
- 21- خرواط، عصام، مرجع سبق ذكره، ص 252.
- 22- خرواط، عصام، مرجع سبق ذكره، ص 252.

23 – Austen, Lizabeth. A, and Messier, William. F, **Op. Cit.**, p120.

24- خرواط، عصام، مرجع سبق ذكره، ص 251.

25- Austen, Lizabeth. A, and Messier, William. F, **Op. Cit.**, p119.

26 – **Ibid.**, p120.

27 – <http://scfms.sy/auditors/ar/6/0> -مفتشو-الحسابات