

أثر الوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي – دراسة لعينة من مدققي الحسابات الخارجيين بالجزائر –

The impact of awareness of audit risks on the performance of the external auditor - a study of a sample of external auditors in Algeria

ط.د بن سعدة أحمد^{1*}، د. جقيدل يحي²

¹ جامعة عمارثليجي الأغواط (الجزائر)، دراسات التنمية الاقتصادية، a.bensada@lagh-univ.dz

² جامعة عمارثليجي الأغواط (الجزائر)، دراسات التنمية الاقتصادية، y.djekidel@lagh-univ.dz

تاريخ النشر: 2024/06/01

تاريخ القبول: 2024/03/13

تاريخ الاستلام: 2023/12/23

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تناول مفهوم مخاطر التدقيق ومحاولة ربطه بأداء المدقق الخارجي واختبار الدلالة الإحصائية لعلاقة الأثرين المتغيرين من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين على مستوى الجزائر ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان لخدمة هذا الغرض وتوزيعها إلكترونياً ليتم الحصول على عينة قوامها 61 رداً قابلة للتحليل، ثم تحليل بياناتها بالاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية أهمها معاملات الانحدار عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS26)، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة. الكلمات المفتاحية: تدقيق؛ مدقق خارجي؛ مخاطر ملازمة؛ مخاطر الرقابة؛ مخاطر الاكتشاف. تصنيف JEL: M42، M420، M49.

Abstract:

The study aims to highlight the concept of audit risk, and analyse the effect of audit risk awareness on the external auditor's performance based on a selected sample of 61 external auditors in Algeria. To achieve the objectives of the study, a questionnaire form was designed and distributed electronically to obtain concerned primary source data from the target sample. Also, the study exploits a set of descriptive statistical tools and structural equations modeling analysis using SPSS26 software. The study concluded that there is a statistically significant positive relationship between audit risks' awareness and external auditor's performance.

Keywords: Audit; external auditor; inherent risks; Control risks; detection risks.

Jel Classification Codes: M42, M420, M49.

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

تعد مهنة التدقيق المحاسبي من أكثر المهن تعرضاً للمخاطر إذا ما قورنت بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، إذ أن مراقب الحسابات يتعامل مع الوحدة الاقتصادية التي تعد ظاهرة شديدة التعقيد كونها تظم بين طياتها كما من الأحداث والعمليات التي تولد معلومات تتدفق داخل الوحدة الاقتصادية أفقياً وعمودياً ومعلومات أخرى تتدفق من علاقات خارجية .

فالهدف الأساسي من عملية التدقيق هو الخروج برأي في محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية حيث أن مدقق الحسابات عليه تحديد المخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية قبل البدء بعملية التدقيق تفادياً للوقوع بالخطأ الذي نتيجه إصدار بيانات مالية تحتوي على أخطاء جوهرية قد تضلل المستثمر أو المستخدم للقوائم المالية، وعلى هذا يقوم المدقق بتحديد إجراءات التدقيق الخاصة به.

وحتى يستطيع المدقق إصدار تقريره والوفاء بمسؤوليته وجب عليه اتباع أفضل الطرق بغية الاستطلاع على المخاطر المحيطة بالوحدة الاقتصادية وبالتالي القدرة على تحسين أدائه، مما سيكفل له الوفاء بالتزاماته وتشجيع استمرارية الوحدة الاقتصادية، وهذا لا يتحقق إلا بالفهم الجيد لمصطلح الأداء الذي يعد موضوعاً حساساً ومهماً فضلاً عن كونه الجانب الأكثر أهمية في مسار المدقق الخارجي.

1.1 إشكالية الدراسة:

من أجل التعمق في موضوع الدراسة والإحاطة بأكبر قدر ممكن من جوانبه، وفق منهجية علمية منظمة تسمح بالحصول على النتائج المطلوبة والوقوف على علاقة الارتباط والأثر بين متغيرات الدراسة لا بد من طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير الوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي؟

وهذا ما يدفنا ل طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تأثير الوعي بالمخاطر الملازمة على أداء المدقق الخارجي؟
- ما مدى تأثير الوعي بمخاطر الرقابة على أداء المدقق الخارجي؟
- ما مدى تأثير الوعي بمخاطر الاكتشاف على أداء المدقق الخارجي؟

2.1 الفرضية الرئيسية للدراسة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر

أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

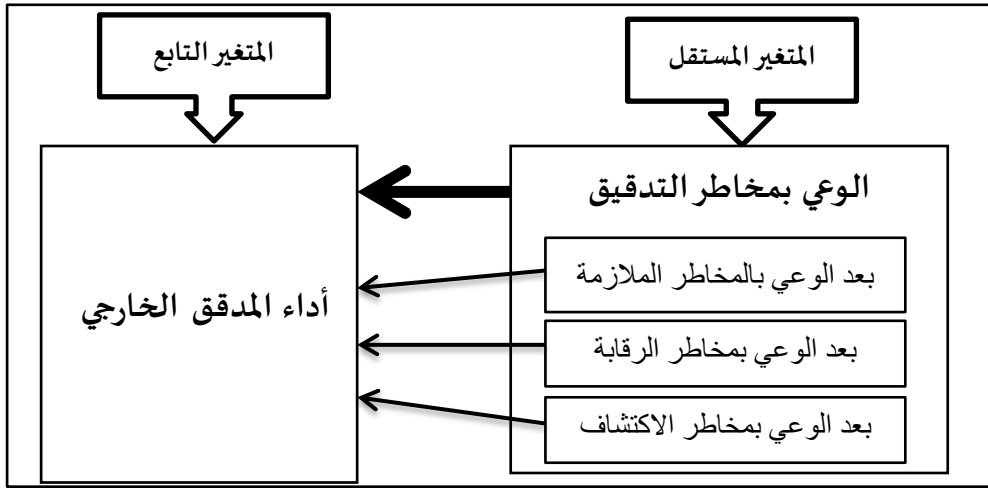
وتندرج تحت هذه الفرضية جملة الفرضيات التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بالمخاطر الملازمة على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر الرقابة على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر الاكتشاف على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

3.1 نموذج الدراسة:

تتناول الدراسة متغيرين أولها مستقل والمتمثل في الوعي بمخاطر التدقيق، والثاني متغير تابع ويتمثل في أداء المدقق الخارجي والشكل التالي يوضح العلاقة بين المتغيرين:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين.

4.1 أهداف الدراسة:

- هدفت الدراسة في المقام الأول إلى اختبار مدى تأثير الوعي بمخاطر التدقيق على مستوى أداء المدقق الخارجي، وفي إطار تحقيق هذا الهدف تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- تقديم دراسة نظرية وميدانية عن مخاطر التدقيق وأداء المدقق الخارجي؛
 - تحديد وتحليل الارتباط بين الوعي بمخاطر التدقيق والأداء المهني للمدقق الخارجي؛
 - تحديد أثر كل مخطر من المخاطر الثلاث (الملازمة، الرقابة والاكتشاف) على أداء المدقق الخارجي.

5.1 منهج الدراسة:

تندرج هذه الدراسة ضمن الدراسات الاجتماعية والاقتصادية، وهذا ما دعي إلى اعتماد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وجاء اعتمادنا على هذا المنهج للإحاطة بأهم الإجراءات التعريفية لمتغيرات الدراسة (مخاطر التدقيق، أداء المدقق الخارجي)، ومن ثمة تحديد أثر الوعي بمخاطر التدقيق بأبعادها على أداء المدقق الخارجي مع تحليل وتفسير جملة النتائج المتوصل إليها.

6.1 الدراسات السابقة:

- عناني عبد الله (2021) بعنوان: دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مقال بمجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، حيث هدفت هذه الدراسة نظريا إلى إبراز مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق، حيث تكمن مسؤوليات المدقق في تقدير مخاطر التدقيق سواء الملازمة أو مخاطر الرقابة أو مخاطر عدم الاكتشاف عبر تحديد ودراسة العوامل المحددة للمخاطر وتقييم المخاطر من خلال فهم بيئة المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها عبر اختبارات الحد من هذه المخاطر، ولقد توصلت الدراسة إلى أن كفاءة وفعالية تدقيق البيانات المالية تعتمد على طبيعة العلاقة بين مفهوم الأهمية النسبية للتدقيق ومخاطر التدقيق وادلة التدقيق، لذلك كلما قدر المدقق بأن مخاطر التدقيق مرتفعة يعمل على جمع الأدلة الكافية والملائمة ويوسع إجراءات التدقيق للحد من هذه المخاطر نظرا لما لهذه المخاطر من تأثير على رأي المدقق والذي يمكن أصحاب المصالح بالمؤسسة من اتخاذ قراراتهم.
- عامر حاج دحو، قالون الجيلالي (2018) بعنوان: التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه، ودرجة الاستفادة منه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وبغرض الاجابة عن إشكالية الدراسة، تم التطرق في الجانب النظري إلى أهم الاتجاهات الحديثة في مجال نظام الرقابة الداخلية، وأساليب التدقيق الداخلي الحديثة. أما في الجانب التطبيقي، وبهدف إسقاط ما توصلنا إليه نظريا تم إجراء دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وخلصت الدراسة إلى وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، بالإضافة إلى أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بالولاية.

- دراسة زين يوسف، زين عيسى (2016) بعنوان: "مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، (دراسة تحليلية لأداء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر) ، مقال بمجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمي لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 06، العدد 11. حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة من خلال تحليل آراء عينة من المراجعين الخارجيين بالجزائر وذلك باستخدام استبيان تم تصميمه لقياس متغيرات الدراسة وتوزيعه على عينة قدرت ب 50 فردا، ثم تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال البرنامج الاحصائي SPSS، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التقليل من المخاطر الملزمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف يزيد من جودة المراجعة."

- دراسة بن قطيب علي، قاسمي السعيد (2016) بعنوان: أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية، (محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق)، مقال بمجلة أبعاد اقتصادية جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد 06، العدد 02، حيث هدفت هذه الدراسة نظريا إلى تحديد مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، بالشكل الذي يساهم في تخطيط عملية التدقيق، وبناء منهجية سليمة تحدد كيفية التعامل مع هذه المخاطر، وتم ذلك من خلال الاستعانة بعدد من الإجراءات سواء كانت تلك الإجراءات التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية أم التي يتخذها المدقق من خلال قيامه بعملية تقويم شاملة للمخاطر، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة طردية إذا تحقق ثبات كل من مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة، كما أن العلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة من جهة ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى أثبتت أنها علاقة عكسية بالفعل، أي كلما زادت المخاطر الجوهرية زادت مخاطر الاكتشاف المقبولة.

7.1 مناقشة الدراسات السابقة:

بعد استعراض مجموعة من الدراسات السابقة التي تطرقت لمتغيري (مخاطر التدقيق، وأداء المدقق الخارجي)، نحاول في هذا العنصر تمييز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات من الأوجه التالية:

- تلقتي الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في تناول أحد متغيري (مخاطر التدقيق، أداء المدقق الخارجي) ومحالة ربطه بمتغيرات أخرى؛

- تختلف الدراسات السابقة على الدراسة الحالية في معالجتها للظاهرة من جانبها النظري دون الاسقاط التطبيقي في حين أن هذه الدراسة تجاوزتها إلى اضافة جانب تطبيقي يعطي صورة عن واقع الظاهرة في المجتمع محل الدراسة؛

- الدراسة الحالية تحاول الجمع بين متغيري (مخاطر التدقيق، أداء المدقق الخارجي) وتحليل العلاقة بينها، في حين أن الدراسات السابقة تناولت متغيراً واحداً فقط وحاولت ربطه بمتغيرات أخرى؛
- اختلفت الدراسة الحالية عن العديد من الدراسات السابقة في عينة الدراسة ومكان الدراسة فهذه الدراسة تستهدف جميع مدققي الحسابات الخارجيين والمهنيين على مستوى الجزائر كمجتمع، في حين أن الدراسات السابقة كانت على مستوى مجتمعات أخرى وأماكن أخرى.

2. الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة:

1.2 مخاطر التدقيق:

1.1.2 مفهوم مخاطر التدقيق:

قبل التطرق إلى معني مخاطر التدقيق يمكن تعريف التدقيق أولاً بأنه عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة الارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد، (سلامة وآخرون، 2011، صفحة 21) ومن جهة أخرى تعددت التعاريف الواردة لمخاطر التدقيق باختلاف وجهات نظر الباحثين وسنحاول عرض مجموعة من التعاريف فيما يلي:

مخاطر التدقيق هي مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء لم يكتشفها المدققون، ونتيجة لذلك يقدمون رأياً خاطئاً حول البيانات المالية، ويحاول المدقق تقليل هذه المخاطر. (Christelle, 2017, p. 213)

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين مخاطر التدقيق في نشرة معايير التدقيق رقم 400 بأنها: المخاطر التي تؤدي إلى قيام مدقق الحسابات بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري. (زين زين، 2016، صفحة 364).

2.1.2 أنواع مخاطر التدقيق:

يوجد إجماع واسع بين الهيئات المهنية والجهات ذات العلاقة حول مكونات مخاطر التدقيق، فقد نصت عليها العديد من المعايير الدولية والمحلية، كما أكد مجلس معايير التدقيق الدولية في الفقرة رقم (3) وغيرها على أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار هذه المخاطر أثناء عملية التدقيق، وأن كل ما ورد من معايير وقواعد تجمّع على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسية وهي: المخاطر الملازمة مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وفيما يلي شرح لهذه المخاطر. (جيلالي دحو، 2018، صفحة 79)

- المخاطر الملازمة: (الكامنة)

المخاطر الكامنة هي المخاطر المتصورة المتمثلة في احتمال وجود خطأ كبير في بيانات النفقات المرسلة إلى اللجنة، أو في مستويات التجميع الأساسية، في غياب إجراءات الرقابة الداخلية. ترتبط المخاطر المتأصلة بنوع أنشطة الكيان الخاضع للرقابة وتعتمد على عوامل خارجية (أنشطة ثقافية أو

سياسية أو اقتصادية أو تجارية أو عملاء أو موردين وما إلى ذلك) وعوامل داخلية (نوع المنظمة والإجراءات وكفاءة الموظفين والتغيرات الأخيرة في العمليات أو المناصب الإدارية، وما إلى ذلك). (Commissiuneuropéenne, 2017, p. 10)

وهناك عدة عوامل مؤثرة على الخطر الملازم : (عرار، 2009، صفحة 20)

- على مستوى أرصدة الحسابات ونوع المعاملات:
 - ✓ الحسابات الكبيرة عرضة للخطأ أكثر من الحسابات الصغيرة؛
 - ✓ الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية أيضا أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء؛
 - ✓ درجة التقدير الحكمي المتعلقة بتحديد رصيد حساب؛
 - ✓ درجة التعقيد الخاصة بالحسابات؛
 - ✓ العمليات غير الخاضعة للإجراءات الروتينية.
- على مستوى القوائم المالية: فيما يلي مجموعة العوامل التي على المدقق استخدام قدراته المهنية لتقييمها:(التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية)
 - ✓ أمانة الإدارة؛
 - ✓ خبرة ومعرفة الإدارة، والتغيرات الحاصلة في الإدارة؛
 - ✓ طبيعة عمل المؤسسة، مثل احتمال كون المنتجات أو خدمات المؤسسة ذات تقنية قديمة؛
 - ✓ جودة النظام المحاسبي.

- مخاطر الرقابة:

عرف معيار المراجعة الدولي رقم(400) مخاطر الرقابة بأنها الخطأ الذي يمكن أن يوجد في رصيد حساب أو فئة أو مجموعة من العمليات، الذي يمكن أن يكون ماديا(جوهريا) منفردا أو عندما يجمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أو مجموعة من العمليات الأخرى، والذي لا يتم منع حدوثه واكتشافه وتصحيحه في التوقيت المناسب عن طريق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. (خرواط أبو الطويرات، 2013، صفحة 98)

كما تعرف مخاطر الرقابة بأنها تلك المخاطر الناتجة من حدوث تحريف في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا اذا اجتمع مع تحريفات في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق هيكل الرقابة الداخلية. (لظفي، بدون سنة، صفحة 152)

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 بالتأكيد بعد التأكد من أن المنشأة صالحة للتدقيق. (رشا، 2013، صفحة 227)
- إن فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل التالية: (عنانى، 2021، صفحة 94)
- ✓ فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق؛
 - ✓ تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات الهدف حيث يكون (مرتفع، متوسط، منخفض)؛
 - ✓ التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر، وتدقيق مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر؛
 - ✓ تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى.

- مخاطر الاكتشاف:

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية، والتي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما. (بن قطيب قاسمي، 2016، صفحة 615)

مخاطر الاكتشاف هي مخاطر الانحرافات المادية في إقرارات الإدارة [الأرصدة] والتي لم يكتشفها المدقق الخارجي. هذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل تدقيق جوهري تفصيلي أكثر، ويجب التنويه هنا أن العلاقة بين المخاطر الملائمة أو الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة، وبين مخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية وبعبارة أخرى إذا زاد أو نقص الأول (موروثة ورقابية) فإن الثاني (الاكتشاف) سينقص أو يزيد، لهذا فإن مخاطر التدقيق تساوي: (هادي، 2004، صفحة 56)

مخاطر التدقيق = المخاطر الموروثة × مخاطر الرقابة × مخاطر عدم الاكتشاف

يتم تحديد مخاطر الاكتشاف من خلال نسبة محددة للمخاطر الكلية التي لا تتجاوز 5%

حددها مكاتب التدقيق العالمية من خبرتها ومن البحوث التي تم عملها حيث أن هذه النسبة تعد معقولة، ويتم تحديد مخاطر الاكتشاف بعد تحديد المعادلة.

مخاطر الاكتشاف = (مخاطر المراجعة الكلية) ÷ (المخاطر الملائمة × المخاطر الرقابية).

إن تحديد مخاطر الاكتشاف يساعد المدقق في تحديد نسبة عملية التدقيق التفصيلية التي

يجب أن يقوم بها، ويمكن الوصول إليها من خلال المعادلة التالية: (لخذاري الزين، 2017، صفحة 24)

نسبة عملية التدقيق التفصيلية = 100% - مخاطر الاكتشاف.

3.1. أداء المدقق الخارجي:

قبل التطرق إلى مفهوم جودة أداء المدقق الخارجي لا بد من تعريف مهنة التدقيق الخارجي إذ تعرف من طرف جمعية التدقيق الأمريكية AAA (1973)، وقانون Sarbanes–Oxley (القانون العام للولايات المتحدة 107-204) and Costa (2023)، تتقارب في جوهرها مع حقيقة أن عملية التدقيق الخارجية هي وظيفة مستقلة، تقوم على أساس قواعد تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المتعلقة بأعمال ونشاط الجهة، والتي يتم إعدادها بناءً على مراجع معينة، من خلال الحصول على الأدلة، ولهذا الغرض، تصدر الرأي من خلال تقرير، يتم الإفصاح عنه لمختلف أصحاب المصلحة. (Osvaldo Helena, 2023, p. 04)، فمن خلال التطرق إلى مفهوم التدقيق الخارجي فإن الشخص الذي يتحمل عبئ هذه الوظيفة هو المدقق الخارجي والذي لا بد أن يتصف بالعديد من السمات و الخصائص التي تعكس مستوى الأداء المهني له: (العبيدي عويد، 2021، صفحة 79)

- أن يكون المدقق مؤهلاً من الناحية العلمية والأكاديمية والعملية؛
- أن يمتلك القدرة على دراسة وفهم طبيعة عمل الجهات الخاضعة للتدقيق قبل ابداء الموافقة بممارسة المهنة؛
- أن يمتلك روح المبادرة في المشاركة المستمرة في الدورات والورش التطويرية في مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- أن يمتلك سمة الموثوقية و يكون محافظاً على أسرار الجهة الخاضعة للتدقيق، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- أن يكون عملياً ومواكباً لما هو جديد في القوانين والتشريعات في مجال المحاسبة والتدقيق كما يجب ان يكون قادر على فهم وتطبيق كامل نص معايير التدقيق الدولية وكما اكدت عليها الفقرات 18 – 19 – 20 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 ، على كيفية امتثال المدقق الخارجي للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها؛
- أن يتمتع بالاستقلالية اي غير خاضع الي ضغوطات والي جهة كانت ويمتلك سمة الحيادية في ابداء الرأي المهني؛
- أن يكون أميناً وواقعياً، وأن يكون قادراً على التعبير والإفصاح عن نتيجة التدقيق بكل وضوح.

3. الطريقة والأدوات :

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار مدققي الحسابات بالجزائر على اختلاف نشاطهم خبراء ومحافظين وأكاديميين كمجتمع للدراسة التطبيقية كون هذه الفئة مناسبة لأغراض البحث ومخولة معرفياً للتفاعل مع أداة جمع بياناته في حين تمثلت عينة الدراسة في عينة عشوائية تم الوصول إليها من خلال توزيع استمارة

أثر الوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي

الكثرونية مصممة لقياس مختلف متغيرات الدراسة للفترة الممتدة من 01/12/2023 إلى 15/09/2023 لنتحصل في نهاية التوزيع على ما مجموعه 61 ردا قابلا للتحليل وتتوافق كما مع متطلبات التحليل الإحصائي المعتمد في هذه الدراسة.
2.3 أداة الدراسة:

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات في هذا البحث، حيث شملت الاستبانة ثلاثة محاور رئيسية:

- المحور الأول: يتناول المتغيرات الشخصية والوظيفية للمبحوثين.
- المحور الثاني: يتضمن آراء وتجارب أفراد عينة الدراسة حول مستويات الوعي بمخاطر التدقيق بأبعادها من وجهة نظر الأفراد المبحوثين، وفي هذا البحث تم قياس هذا المتغير من خلال الأبعاد التالية: (بعد الوعي بالمخاطر الملازمة، بعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية، بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف).

جدول 2: مقاييس محور الوعي بمخاطر التدقيق

نوع المقياس	الفقرات	الأبعاد
ليكرت الخماسي	يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على طبيعة المؤسسة وعوامل القطاع الذي تنتمي إليه.	بعد الوعي بالمخاطر الملازمة
	يراعي المدقق الخارجي التغير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة.	
	يقوم المدقق الخارجي بالرجوع إلى نتائج التدقيق السابق للتعرف على طبيعة المخاطر السابقة.	
	يقف المدقق الخارجي على صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية.	بعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية
	تعد طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملا مؤثرا على مهامه.	
	يعنى المدقق الخارجي بتحليل ومتابعة البيانات التي توفرها التقارير الدورية المؤسسة.	
	يسعى المدقق الخارجي لإجراء اختبارات الوجود لأساليب الرقابة للتأكد من فاعلية عملها.	
	تزيد إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية من فعالية وكفاءة المدقق الخارجي.	
	فهم نظام الرقابة الداخلي من قبل المدقق يساعده للتحكم في حجم العينة.	
الاختيار الصحيح لإجراءات التدقيق المناسبة المطبقة في عملية الفحص عامل مهم في التدقيق الخارجي.		

	تساعد عملية اختيار المساعدين في عملية التدقيق الخارجي.	بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف
	يساهم التخطيط الجيد والدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق في نجاح التدقيق الخارجي.	
	تساهم العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في إنجاح التدقيق الخارجي.	
	تحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية عنصراً هاماً في عملية التدقيق الخارجي	
	تساعد عملية التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق من تحسين مخرجات التدقيق الخارجي.	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

- المحور الثالث: يتضمن آراء وتجارب أفراد عينة الدراسة حول مستويات أداء المدقق الخارجي، حيث تم قياس هذه المتغير من خلال مجموعة من الفقرات التي تمت صياغتها على ضوء هذا المحور كما يلي .

جدول 3: مقياس محور أداء المدقق الخارجي

نوع المقياس	الفقرات	المحور
ليكرت الخماسي	مخرجات عملية التدقيق الخارجي تمتثل لمعايير التدقيق .	أداء المدقق الخارجي
	مخرجات التدقيق الخارجي هي صمام الأمان لمستعملها.	
	المدقق الخارجي يسعى لتقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول في تقاريره.	
	يقدم المدقق الخارجي التأكيد المعقول لا التأكيد المطلق.	
	يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف أعلى عندما تكون مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة مع الاستمرار في تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول.	
	تستفيد تقارير التدقيق الخارجي من خبرات في مجالات لا ترتبط بتخصص المدقق الخارجي في تحديد المخاطر.	
	ينخفض مستوى المخاطر المتعلقة بتوثيق عملية التدقيق نتيجة دراسة الوقت والحركة من طرف المدقق الخارجي.	
	مخرجات عملية التدقيق الخارجي تمتثل لمعايير التدقيق .	
	مخرجات التدقيق الخارجي هي صمام الأمان لمستعملها.	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

حيث تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول 4: ميزان ليكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الاستجابة
عدم الموافقة بشدة	من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
عدم الموافقة	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
المحايدة	من 2.60 إلى 3.39	محايد
الموافقة	من 3.40 إلى 4.19	موافق
الموافقة بشدة	أكبر من 4.20	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

3.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

- من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان ومعالجتها تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) وفق الأساليب الإحصائية التالية:
- معامل الصدق ومعامل الثبات كرونباخ ألفا وذلك لقياس صدق وثبات أداء البحث؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة توجه آراء الأفراد المبحوثين نحو أسئلة متغيرات الدراسة ومدى تمركزها وتشتتها عن أوساطها الحسابية؛
- تحليل الارتباط والانحدار من أجل إبراز طبيعة العلاقة ودرجات التأثير بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

4.3 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

- اختبار الصدق الظاهري: للتأكد من مدى صلاحية الاستبيان والوقوف على درجة صدقه الداخلي والمنطقي ووضوح أسئلته، تم إخضاعه لاختبار الموثوقية من الناحية العلمية والإحصائية، إذ تم عرضه على عينة من الأساتذة المحكمين من ذوي الاختصاص والمتخصصين في مجال الدراسة. أنظر الملحق رقم (1).
- اختبار ثبات أداة الدراسة: لاختبار مدى ثبات واستمرار المقياس في إعطاء نفس النتيجة في كل مرة يتم تطبيقه فيها تحت ظروف مماثلة والسماح بتعميم نتائج العينة المدروسة على مجتمع الدراسة قام الباحث بإجراء اختبار الثبات على الاستبيان وذلك بإيجاد معاملات الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لفقرات الاستبيان ومتغيراته المستقلة والتابعة والتي تعطي فكرة عن اتساق أسئلة الاستبيان مع بعضها البعض والاستبيان بصفة عامة.

جدول 5: معاملات كرونباخ ألفا لاختبار ثبات الدراسة

معامل كرونباخ ألفا	البعد
0.855	الوعي بمخاطر التدقيق
0.786	أداء المدقق الخارجي
0.900	المقياس ككل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ للمقياس ككل قد قدرت بـ 0.900 وقد تجاوزت مستوى القبول 0.70 مما يدل على درجة ثبات واتساق عالية لأداة الدراسة (الاستبيان) ومناسبة لأغراض هذا البحث.

4. النتائج ومناقشتها:

فيما يلي يتم عرض ومناقشة أهم نتائج تحليل البيانات بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS:

1.4 عرض نتائج التحليل الإحصائي

1.1.4 تحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول متغير الوعي بمخاطر التدقيق

جدول 6: وصف أفراد عينة الدراسة لمدى الوعي بمخاطر التدقيق

درجة الانطباق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أبعاد الوعي بمخاطر التدقيق
موافق بشدة	0.474	4,346	بعد الوعي بمخاطر الملازمة
موافق بشدة	0.530	4,325	بعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية
موافق بشدة	0.495	4,346	بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف
موافق بشدة	0,420	4,339	البعد ككل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن أفراد عينة الدراسة يجمعون الموافقة على فقرات محور الوعي بمخاطر التدقيق، حيث حقق المحور ككل متوسطاً حسابياً قدره 4.339 بانحراف معياري قدره 0.420 حيث تشير هذه القيم إلى الموافقة بشدة على مقياس ليكارت الخماسي، وللتفصيل أكثر في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة لابد من الوقوف على تفاعلهم مع كل بعد من أبعاد الوعي بمخاطر التدقيق ويأتي ذلك فيما يلي:

- بعد الوعي بالمخاطر الملازمة: من خلال قيمة المتوسط الحسابي لهذا البعد الذي قدره 4.346 وبانحراف معياري قدره 0.474 يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يجمعون الرأي حول ضرورة معرفة المدقق الخارجي لطبيعة المؤسسة وقطاع نشاطها كما يراعي أيضاً مختلف التغيرات في

الاجراءات والأنظمة داخلها، إضافة إلى رجوعه لنتائج التدقيق السابقة كخطوة للتعرف على المخاطر السابقة، كما أن توقع المدقق ودقته للأخطاء يعتبر حاسما في نجاح أدائه لمهامه.

- بعد الوعي بمخاطر الاكتشاف: من خلال قيمة المتوسط الحسابي لهذا البعد الذي قدر بـ 4,325 وبتباين معياري قدر بـ 0.530 يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة ويجمعون القول بأن المدقق ملزم بتحليل ومتابعة ما توفره المؤسسة من تقارير دورية، إضافة إلى الوقوف على مدى فاعلية الأساليب الرقابية المعتمدة بها، كما يجمعون على أن لدقة وسلامة السجلات المحاسبية دور حاسم في أداء المدقق الخارجي، كما أن المدقق ملزم بفهم أنظمة الرقابة الداخلية لزيادة التحكم في حجم العينة التي يعتمد عليها. زيادة على ذلك فالاختيار الصحيح لإجراءات التدقيق ترهن نجاح عملية التدقيق الخارجي.

- بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف: بالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي لهذا البعد الذي قدر بـ 4,346 والذي يقع ضمن مجال الموافقة بشدة على مقياس لكارث وبتباين معياري قدر بـ 0.495، يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يجمعون على أن كل من الاختيار الصحيح للمساعدين في عملية التدقيق والتخطيط الدقيق والتحديد الجيد لنطاق عملية التدقيق عوامل مهمة لنجاح عملية التدقيق الخارجي، كما أن عملية التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق ضرورية لتحسين مخرجات التدقيق الخارجي.

2.1.4 تحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة حول متغير أداء المدقق الخارجي

جدول 7: وصف أفراد عينة الدراسة لأداء المدقق الخارجي

درجة الانطباق	التباين المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0.477	4,142	أداء المدقق الخارجي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ بأن أفراد عينة الدراسة يجمعون الموافقة على فقرات محور أداء المدقق الخارجي، حيث حقق المحور ككل متوسطا حسابيا قدر بـ 4.142 بتباين معياري قدره 0.477 فهذه القيم تدل على الموافقة بشدة على مقياس ليكرات الخماسي وهو ما يعطي صورة واضحة عن المستوى الجيد الذي يقدمه المدقق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر الأفراد المبحوثين.

2.4 اختبار فرضيات الدراسة:

يتم اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون للترتيب، واختبار الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وقبل المرور إلى التأكد من صحة أو خطأ الفرض القائل بوجود

علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي، لابد من التأكد من أن هناك علاقة ارتباط بين المتغيرين من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون للرتب كما يلي:

جدول 8: قيم معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation)

أداء المدقق الخارجي		المتغير
معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	الوعي بمخاطر التدقيق
0.603	0.776	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط R بين المتغير المستقل الوعي بمخاطر التدقيق والمتغير التابع أداء المدقق الخارجي قدر بـ 0.776، حيث تعبر هذه القيمة عن وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين، في حين كانت القدرة التفسيرية لهذا النموذج مرتفعة وفقا لقيمة R^2 المقدرة بـ 0.603 ، إذ يدل هذا على أن المتغير المستقل الوعي بمخاطر التدقيق يفسر ما مقداره 60.3% من التباين الحاصل في المتغير التابع أداء المدقق الخارجي.

1.2.4 اختبار الفرضية الرئيسية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

يتم اختبار صحة الفرضية الرئيسية التي تقوم عليها الدراسة من خلال اختبار الانحدار الخطي البسيط والذي يمكن إجمال معطياته في الجدول التالي:

جدول 9: نموذج الانحدار الخطي البسيط بين الوعي بمخاطر التدقيق وأداء المدقق الخارجي

القيمة الاحتمالية Sig	F	القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	معامل انحدار المتغير المستقل B1	ثابت النموذج B0
0.000	94.111	0.00	9.701	0.882	0.313

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل نموذج الانحدار الخطي البسيط بين الوعي بمخاطر التدقيق وأداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة أن النموذج معنوي وفقا لقيمة F المحسوبة والتي قدرت بـ 94.111، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 وهذا ما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط وصلاحيته لاختبار فرضيات الدراسة.

كما نلاحظ من خلال ذات الجدول مختلف معاملات الانحدار الخطي البسيط حيث بلغت قيمة B0 ثابت نموذج الانحدار 0.313 وهي التي تعبر عن قيمة متغير أداء المدقق الخارجي في حال انعدام قيمة المتغير المستقل الوعي بمخاطر التدقيق، في حين أن معامل الانحدار B1 قد بلغ 0.882، وتدل هذه القيمة على مقدار الارتفاع الحاصل في قيمة المتغير التابع أداء المدقق الخارجي عند ارتفاع قيمة المتغير المستقل الوعي بمخاطر التدقيق بوحدة واحدة، كما بلغت قيمة T المحسوبة 9.701 بمستوى معنوية 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية 5% مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وبالتالي وحسب المعطيات السابقة يمكننا قبول الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة والقول:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

كما يمكن استخلاص معادلة الانحدار الخطي البسيط للفرضية المدروسة على النحو التالي:

$$\text{أداء المدقق الخارجي} = 0.313 + 0.882 \text{ الوعي بمخاطر التدقيق}$$

2.2.4 اختبار الفرضيات الجزئية:

في هذه المرحلة يتم اختبار صحة الفرضيات الجزئية للدراسة من خلال اختبار الانحدار الخطي المتعدد والذي يمكن تلخيص نتائجه في الجدول التالي:

جدول 10: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة (المخاطر الملزمة، مخاطر الرقابة الداخلية، مخاطر عدم الاكتشاف) على المتغير التابع أداء المدقق الخارجي

حالة الفرضية	القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	معامل انحدار المتغير المستقل B1	ثابت النموذج B0	المتغيرات المستقلة
مرفوضة	0.111	1.616	0.161	0.396	بعد الوعي بمخاطر الملزمة
مقبولة	0.000	3.946	0.369		بعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية
مقبولة	0.004	2.959	0.334		بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS26).

يبين الجدول أعلاه أثر كل بعد من أبعاد الوعي بمخاطر التدقيق على مستويات أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث نلاحظ أن معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (بعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية، بعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف) قد بلغت (0.369، 0.334) على التوالي، وتشير هذه القيم إلى مقدار الارتفاع الحاصل في قيمة المتغير التابع أداء المدقق الخارجي عند ارتفاع قيمة أحد هذه المتغيرات المستقلة بمقدار وحدة واحدة، كما نلاحظ من درجة المعنوية لقيمة T لهذه الأبعاد (3.946، 3.959) أنها دالة إحصائياً عن مستوى معنوية 5% كون قيمتها الاحتمالية أقل من 0.05 في حين أن معامل الانحدار لبعد الوعي بالمخاطر الملزمة فلم يكن معنوياً عند مستوى الدلالة 5% المعتمد حيث بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار T لهذا البعد 0.111، ومن خلال هذه المعطيات يمكننا التوجه نحو الفرضيات الجزئية لهذه الدراسة بالقرارات التالية:

- نرفض الفرضية الجزئية الأولى ونقول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد الوعي بالمخاطر الملزمة على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%:
 - نقبل الفرضية الجزئية الثانية ونقول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد الوعي بمخاطر الرقابة الداخلية على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%:
 - نقبل الفرضية الجزئية الثالثة ونقول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد الوعي بمخاطر عدم الاكتشاف على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%:
- 3.4 مناقشة نتائج الدراسة: من خلال المكتسبات النظرية لهذه الدراسة والتي شكلت لنا قاعدة معرفية عن مخاطر التدقيق وعلاقتها بأداء ممارس مهنة التدقيق الخارجي وتدعيمها بالمعطيات الميدانية التي تم الحصول عليها وتحليلها بالاستعانة بوسائل وتقنيات البحث العلمي المختلفة، سوف نحاول فيما يلي تحليل النتائج المتحصل عليها على ضوء ما آلت إليه فرضيات الدراسة:

1.3.4 طبيعة الوعي بمخاطر التدقيق من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق:

يعد موضوع مخاطر التدقيق من المواضيع الهامة لدى ممارسي مهنة المحاسبة ويعد تحديدها عملية ضرورية للشروع في عملية التدقيق، كما نجد لها الاهتمام الأكثر لدى المدقق الخارجي وهذا ما تم الوقوف عليه لدى المدققين الخارجيين من خلال التفاعل الإيجابي حول مدى وعي المدقق الخارجي بمخاطر التدقيق كل على حدى والمبينة من خلال:

- التعرف على طبيعة المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه بهدف فهم بيئة المؤسسة وتحديد المخاطر المحيطة بها؛
- مدققي الحسابات عينة الدراسة يؤمنون بضرورة فهم نظام الرقابة الداخلي من قبل المدقق ليساعده في التحكم في حجم العينة محل التدقيق بالعلاقة العكسية بين قوة نظام الرقابة وحجم العينة محل التدقيق؛

- اختيار أساليب المعاينة الإحصائية تخضع للتخطيط والعناية الكافية لإنجاح عملية التدقيق؛
- وقوف المدقق على صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية وكذلك الرجوع إلى نتائج التدقيق السابق تعد مرحلة تحديد مخاطر التدقيق سواء كانت سابقة أو المراد كشفها حالياً.

2.3.4 طبيعة أداء المدقق الخارجي: من خلال ما تم استخلاصه نتيجة تحليل البيانات المحصلة من مجموعة الممارسين لمهنة المحاسبة المبحوثين عن الأداء الذي يقدمه المدقق الخارجي تم الوصول إلى أن المدقق الخارجي يقدم مستويات جيدة من الأداء يمكن التعبير عنها من خلال النقاط التالية:

- يتمتع المدققين الخارجيين من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة المبحوثين بمستويات معرفة عالية بمعايير التدقيق يترجمها التمتع بالكفاءة والقدرة على حل المشاكل ذات العلاقة بالمهنة؛
- يخضع أداء العمل لمعايير جودة عالية يعكسها الموقف الإيجابي لممارسي مهنة المحاسبة المبحوثين عن مدى انجاز العمل وفق المعايير والمقاييس المخططة، إضافة إلى تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول؛

- من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة المبحوثين ما يقدمه المدقق الخارجي من عمل يعد صمام الأمان بالنسبة لمستخدم القوائم المالية وهذا يفسره توافق العمل المنجز مع قدراتهم وامكانياتهم. من خلال قبول فرضية الأثر والإقرار بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر التدقيق على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%، حيث قدر معامل انحدار الأثر بين المتغيرين بـ 0.882، ومنه يمكن القول بأن درجة وعي وتحكم المدقق الخارجي في مخاطر التدقيق بأبعادها المقاسة بها له أثر جوهري وبالغ على الأداء المقدم من طرفه وهذا ما تفسره نسبته 88% من التغير الحاصلة في أدائه في هذه الدراسة.
5. الخاتمة:

تندرج هذه الدراسة ضمن مجال البحث المتعلق بمهنة التدقيق ، حيث كانت ولا تزال جهود البحث تتصافر وتتراكم من أجل اكتشاف تقنيات وطرق أكثر حداثة للوصول بالمهنة إلى أعلى درجات الدقة والمصداقية وجاءت هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي وضمن منهجية علمية بغية الإجابة على التساؤلات المطروحة، والتحقق من الفرضيات التي قامت من أجلها، فبعد التعرض للعديد من المفاهيم وبلورة جملة من الأفكار واختبار وتحليل مختلف العلاقات بين متغيرات الدراسة بإمكاننا القول بأن الوعي بمخاطر التدقيق عموماً والوعي بمخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف خاصة يرهن بدرجة كبيرة نجاح وكفاءة أداء المدقق الخارجي، في حين نجد بأن الوعي بمخاطر الملازمة ليس لها الأثر البالغ على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر الأقران ممارسي مهنة التدقيق المبحوثين في الدراسة.

1.5 نتائج الدراسة

- يعي المدقق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق عينة الدراسة بمدى تأثير مخاطر التدقيق على مستوى الأداء المهني للمدقق؛
- يتمتع المدقق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق عينة الدراسة بمعدلات أداء عالية تظهر من خلال إجماعهم بالموافقة على جميع فقرات أبعاد قياس أداء المدقق الخارجي؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للوعي بمخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؛
- لا يوجد أثر مباشر ذو دلالة إحصائية للوعي بالمخاطر الملازمة على أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%، ويمكن رد هذا النفي للأثر بين المتغيرين كون مخاطر الملازمة وريثة بيئة المؤسسة ولا يمكن التحكم فيها عادة من طرف المدقق الخارجي.
- من خلال هذه الدراسة يتضح أيضا بأن المدقق يستطيع قبول مخاطر اكتشاف أعلى عندما تكون مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة مع الاستمرار في تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول.

2.5 توصيات الدراسة على ضوء ما توصلت إليه هذه الدراسة جرى عرض جملة التوصيات التالية:

- ضرورة دراسة طبيعة المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه من طرف المدقق الخارجي لتحديد حجم المخاطر التي يجب أن يتحملها، وتسهيل عملية التدقيق؛
- يجب الاهتمام باختيار أساليب المعاينة الإحصائية اللازمة لإعطاء نتائج أكثر مصداقية يمكن الاعتماد عليها من طرف المستعمل الخارجي؛
- ضرورة اهتمام المدقق الخارجي باختبار الوجود لأساليب الرقابة الداخلية لهدف التأكد من فاعلية عملها، ومدى الاعتماد عليها؛

- لا بد من التخطيط الجيد واختيار المساعدين الأكفاء للمساعدة في عملية التدقيق وإنجاحها.

5. قائمة المراجع:

1. السائح خرواط وآخرون. (2013)، موقف مراجع الحسابات الخارجي الليبي من مخاطر أعمال العميل، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زلين، جامعة المرقب، العدد 02.
2. أحمد جمعة حلمي. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2.
3. التميمي هادي. (2004). مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، عمان، ط2.
4. أمين السيد أحمد لطفي. (بدون سنة). تخطيط عملية المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة.
5. بشير الجرد رشا. (2013). أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها، المجلة الجامعية، جامعة دمشق، لبنان، المجلد 03(15).

6. بن قطيب قاسمي السعيد. (2016). أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد06(02).
7. شادن هاني عرار. (2009). مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط الأردن.
8. عبد الجليل يونس لخذاري الزين. (2017). مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية . دراسة تطبيقية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد01(10).
9. عبد الله عناني. (2021). دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مقال بمجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، المجلد05(02).
10. عامر حاج دحو. (2018)، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر.
11. علي قاسم حسن العبيدي، علي كريم عويد، جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية، مجلة الريادة للمال والأعمال، جامعة النهريين، العراق، المجلد2(03)
12. زين يوسف، زين عيسى (2016)، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، (دراسة تحليلية لأراء عينه من المراجعين الخارجيين في الجزائر)، مقال بمجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمي لخضر الوادي، الجزائر، المجلد06(11).
13. محمود رأفت سلامة وآخرون. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري. دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1.
14. هاني عرار شادن. (2009). مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية . رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط الأردن.
15. COMMISSION EUROPÉENNE. (2017). Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit. COMMISSION EUROPÉENNE DIRECTIONS GÉNÉRALES Politique régionale et urbaine Emploi, affaires sociales et égalité des chances Affaires maritimes.
16. Christelle, B. (2017), Comptabilite Et Audit, Gualino Une Marque de Lextenso, Cet ouvrage a été achevé d'imprimer dans les ateliers de leitzaran, espagne, Numero d'impression 331, Dépot légal Mai 2016.
17. Osvaldo Helena, M. I. (2023). Audit Expectation Gap in the External Audit of Banks in Mozambique. International Journal of Financial Studies, Financial Stud. 2023, 11, 138