



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية
-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري-

المشرفة	اعداد الطالبين	
حسينة تريش	إسلام الحاج علي	1
	عبد الحميد دحماني	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميلة	ضافري ريمة
مشرفا ومقررا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميلة	تريش حسينة
ممتحنا	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميلة	باي مريم

السنة الجامعية: 2026/2025



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة،
ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.
إلى من كانت دعواتها سر نجاحي،
وسهرت من أجل راحتي...
إلى أُمي الغالية، حفظها الله وأطال في عمرها.
إلى من كان سندي وقوتي في الحياة،
وعلمني معنى الاجتهاد والصبر...
إلى أبي العزيز، أطال الله في عمره.
إلى إخوتي وأخواتي،
وكل من شاركني لحظات التعب والنجاح.
إلى أساتذتي الكرام،
الذين أناروا دربي بالعلم والمعرفة.
إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.
أهدي ثمرة جهدي المتواضع
□ للإسلام الحاج علي





الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة،
ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من سهرت الليالي من أجلي،

وكانت دعواتها سر نجاحي...

إلى أُمي الغالية، حفظها الله وأطال عمرها.

إلى من كان سندي وقوتي،

ومن علمني الصبر والاجتهاد...

إلى أبي العزيز، أطال الله في عمره.

إلى إخوتي وأخواتي،

وكل من شاركني لحظات التعب والنجاح.

إلى أساتذتي الكرام،

الذين أناروا دربي بالعلم والمعرفة.

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع...

□ عبد الحميد دحماني



◆ شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة الكريمة، التي تفضلت بتوجيهاتها القيمة ونصائحها السديدة، وكان لها الأثر الكبير في إتمام هذه المذكرة.

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الذين لم يخلوا علينا بعلمهم ومعرفتهم طوال مسيرتنا الدراسية.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى كل المهنيين وأفراد العينة الذين ساهموا في إنجاز الدراسة الميدانية، من خلال تعاونهم وتقديمهم للمعلومات اللازمة.

كما نشكر كل من مدّ لي يد العون من قريب أو بعيد، وساهم في إنجاز هذا العمل.

وفي الأخير، نسأل الله أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم،

وأن ينفع به.

□ إسلام * عبد الحميد

ملخص الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر مخاطر التدقيق بأبعاده الثلاثة (المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف) على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية. وقد تضمنت الدراسة جزءاً نظري وآخر ميداني، حيث تضمن الجزء النظري إحاطة بالمفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة، وتمت الدراسة الميدانية بالاستعانة باستمارة استبيان، تم توزيعها على عينة قصدية شملت 40 مدقق خارجي في بعض ولايات الشرق الجزائري.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية في عينة الدراسة، وأن مهنة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تتمتع بمستوى جودة مرتفع جداً، كما أثبتت الاختبارات الإحصائية وجود أثر موجب وذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق. لذا تقترح الدراسة ضرورة التكوين المهني المتواصل للمدققين، خاصة في ما يتعلق باستخدام تقنيات التدقيق الحديثة المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات وأساليب التحليل المتقدمة للبيانات، لما لها من دور في تمكين المدققين الخارجيين من التحكم في مخاطر الرقابة وهو ما سينعكس بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف، جودة التدقيق الخارجي.

Abstract:

This study aimed to demonstrate the impact of audit risk, in its three dimensions (inherent risk, control risk, and non-detection risk), on the quality of external auditing in the Algerian business environment. The study comprised a theoretical and a field component. The theoretical component provided an overview of the fundamental concepts of the study variables, while the field study utilized a questionnaire distributed to a purposive sample of 40 external auditors in several eastern Algerian provinces.

The study concluded that the external auditing profession in the Algerian business environment enjoys a very high level of quality, according to the responses of the study sample. Statistical tests also demonstrated a statistically significant positive impact of inherent risk on the quality of external auditing, while neither control risk nor non-detection risk had a statistically significant impact.

Therefore, the study suggests the necessity of continuous professional development for auditors, particularly regarding the use of modern auditing techniques based on information technology and advanced data analysis methods. This is crucial because such training empowers external auditors to manage control risk, which will positively impact the quality of external auditing.

Keywords: Inherent risks, control risks, non-detection risks, external audit quality.



فهرس المحتويات



فهرس المدتويات

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات
	قائمة الملاحق
أ - ز	مقدمة
08	الفصل الأول: الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي
09	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
10	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
15	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي
18	المبحث الثاني: ماهية مخاطر التدقيق الخارجي
18	المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيه
21	المطلب الثاني: أنواع مخاطر التدقيق الخارجي
26	المطلب الثالث: نموذج مخاطر التدقيق الخارجي
29	المبحث الثالث: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي
29	المطلب الأول: مفهوم تقييم مخاطر التدقيق الخارجي
31	المطلب الثاني: إجراءات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي
36	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بتقييم المخاطر

فهرس المحتويات

40	خلاصة
41	الفصل الثاني: الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي
42	تمهيد
43	المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي
43	المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي
45	المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي
47	المطلب الثالث: محددات جودة التدقيق الخارجي
50	المبحث الثاني: معايير ومؤشرات جودة التدقيق الخارجي
50	المطلب الأول: المعايير المهنية المنظمة لجودة التدقيق الخارجي
52	المطلب الثاني: الكفاءة المهنية وخبرة المدقق كمؤشر لجودة التدقيق الخارجي
54	المطلب الثالث: خصائص مكتب التدقيق كمؤشر لجودة التدقيق الخارجي
56	المبحث الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي
56	المطلب الأول: تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي
58	المطلب الثاني: تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي
59	المطلب الثالث: تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي
62	خلاصة
63	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لأثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية
64	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: تصميم وتنفيذ الدراسة
67	المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
75	المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة
75	المطلب الأول : عرض البيانات العامة
78	المطلب الثاني : عرض نتائج الدراسة
89	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج
89	المطلب الأول : اختبار اعتدالية التوزيع

فهرس المحتويات

90	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات
94	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
97	خاتمة
101	قائمة المصادر والمراجع
105	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	سلم ليكرت الخماسي	65
02	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)	67
03	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (مخاطر الرقابة)	68
04	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف)	70
05	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول (استقلالية المدقق)	71
06	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق)	71
07	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية)	71
08	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع (جودة تقرير التدقيق)	73
09	نتائج معامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	74
10	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	75
11	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	76
12	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية	76
13	توزيع أفراد العينة حسب الولاية	77
14	تصنيف المتوسطات الحسابية حسب مقياس ليكرت الخماسي	78
15	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الأول (المخاطر الملازمة)	78
16	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثاني (مخاطر الرقابة)	80
17	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف)	82
18	الاتجاه العام للمحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)	83

فهرس المحتويات

19	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الأول (استقلالية المدقق)	<u>84</u>
20	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق)	<u>85</u>
21	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية)	<u>86</u>
22	الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الرابع (جودة تقرير التدقيق)	<u>88</u>
23	الاتجاه العام للمحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي)	<u>88</u>
24	نتائج اختبار شابيرو-ويلك لاعندالية التوزيع	<u>89</u>
25	نتائج اختبار T لعينة واحدة لمستوى جودة التدقيق الخارجي	<u>91</u>
26	نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي	<u>92</u>
27	نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	<u>92</u>
28	نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر مخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي	<u>93</u>
29	جدول نتائج الانحدار الخطي البسيط	<u>93</u>

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة	د

قائمة الاختصارات

الاختصار	دلالة الاختصار باللغة العربية	دلالة الاختصار باللغة الأجنبية
AR	مخاطر التدقيق	Audit Risk
CR	مخاطر الرقابة	Control Risk
DR	مخاطر عدم الاكتشاف (أو مخاطر الاكتشاف)	Detection Risk
ECA	ديوان المحاسبة الأوروبي	European Court of Auditors
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board

فهرس المحتويات

International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
Inherent Risk	المخاطر الملازمة	IR
International Standard on Auditing	معيار التدقيق الدولي	ISA
International Standard on Quality Management	المعيار الدولي لإدارة الجودة	ISQM
Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق	NAA
Risk of Material Misstatement	مخاطر التحريف الجوهرى	RMM
Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
106	مخرجات برنامج spss	1
123	الاستبيان	2
129	قائمة محكمى الاستبيان	3



المقدمة



يشهد العالم المعاصر تطورات متسارعة في بيئة الأعمال، رافقتها زيادة في تعقد المعاملات المالية والمحاسبية، وتنامي الحاجة إلى معلومات مالية تتسم بالمصداقية والشفافية، بما يساعد مختلف الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا السياق، يكتسي التدقيق الخارجي أهمية بالغة باعتباره آلية مهنية تهدف إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية، من خلال فحصها والتحقق من مدى سلامتها وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو عن الخطأ.

وتتحدد فعالية التدقيق الخارجي بدرجة كبيرة بمدى جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، إذ أن جودة التدقيق تمثل أحد المرتكزات الأساسية لضمان موثوقية التقارير المالية وتعزيز الثقة في مخرجات النظام المحاسبي. غير أن هذه الجودة لا تتحقق بصورة تلقائية، بل تتأثر بمجموعة من العوامل والمتغيرات المهنية والتنظيمية، من أهمها مخاطر التدقيق، التي تعد من المفاهيم الجوهرية في مهنة التدقيق، لارتباطها المباشر بقدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية وإبداء رأي فني سليم بشأن القوائم المالية.

وتتنطوي مخاطر التدقيق على احتمال قيام المدقق بإصدار رأي غير مناسب حول قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية، وهي تنوزع عادة إلى ثلاثة مكونات رئيسية، تتمثل في المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف. وتكمن أهمية دراسة هذه المخاطر في كونها تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومدى التوسع فيها، كما تنعكس بشكل مباشر على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، ومن ثم على جودة التدقيق الخارجي بصفة عامة.

وتزداد أهمية دراسة العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، بالنظر إلى خصوصية هذه البيئة وما تتسم به من تغيرات اقتصادية وتنظيمية، إلى جانب تفاوت مستويات الرقابة الداخلية بين المؤسسات، واختلاف درجة الالتزام بالمعايير المهنية والمحاسبية، الأمر الذي قد يزيد من التحديات التي تواجه المدقق الخارجي أثناء ممارسته لمهامه. ومن هنا تبرز الحاجة إلى بحث أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، ومحاولة تحديد طبيعة هذه العلاقة في السياق الجزائري.

أولاً: إشكالية الدراسة: تتمثل الإشكالية الرئيسية للدراسة في ما يلي:

هل تؤثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي ببيئة الأعمال الجزائرية في عينة الدراسة؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مستوى الجودة التي يتمتع التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة؟

- هل تؤثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- هل تؤثر مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- هل تؤثر مخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية أعلاه تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كالتالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي ببيئة الأعمال الجزائرية حسب عينة الدراسة.

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

- ✍ مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تتمتع بمستوى مرتفع من الجودة حسب عينة الدراسة؛
- ✍ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي في عينة الدراسة؛
- ✍ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في عينة الدراسة؛
- ✍ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي في عينة الدراسة.

ثالثا: أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من تناولها لموضوع يجمع بين متغيرين أساسيين في مهنة التدقيق الخارجي، هما مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، خاصة في ظل التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الجزائرية والحاجة المتزايدة إلى تحسين موثوقية المعلومات المالية.

وتتمثل الأهمية العلمية للدراسة في إثراء الجانب النظري المتعلق بمخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، من خلال توضيح مفاهيمهما وبيان طبيعة العلاقة بينهما، مع التركيز على أبعاد مخاطر التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق الخارجي.

أما الأهمية العملية فتظهر في إبراز دور التقييم السليم لمخاطر التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بما يعزز مصداقية القوائم المالية وثقة مستخدميها، كما يمكن أن تسهم نتائج الدراسة في توجيه المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق والجهات المهنية والرقابية في الجزائر نحو تطوير الممارسة المهنية وتحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي.

رابعا: أهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف، من أهمها نذكر ما يلي:
- التعرف على مخاطر التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، والوقوف على واقع تقييمها؛

- الوقوف على واقع جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- التعرف على تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيار موضوع أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية إلى اعتبارات ذاتية وموضوعية.

فمن الناحية الذاتية، يعود ذلك إلى الرغبة في التعمق في موضوع مهم وحديث في مجال التدقيق والمحاسبة، والاهتمام بدراسة القضايا المرتبطة بمهنة التدقيق الخارجي ودورها في تعزيز مصداقية المعلومات المالية، إضافة إلى توظيف المعارف المكتسبة في تخصص المالية والمحاسبة في موضوع يجمع بين الجانب النظري والتطبيقي.

أما من الناحية الموضوعية، فيرجع اختيار الموضوع إلى الأهمية المتزايدة للتدقيق الخارجي في ظل تطور بيئة الأعمال وتعدد العمليات المالية والمحاسبية، وإلى كون مخاطر التدقيق من أبرز العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي. كما أن جودة التدقيق الخارجي تعد عنصراً أساسياً في تعزيز الثقة في القوائم المالية، فضلاً عن الحاجة إلى دراسة هذه العلاقة في البيئة الجزائرية، مع ما يمكن أن تسهم به نتائج الدراسة من تحسين للممارسة المهنية، خاصة في ظل قلة الدراسات المحلية التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

سادسا: منهج الدراسة

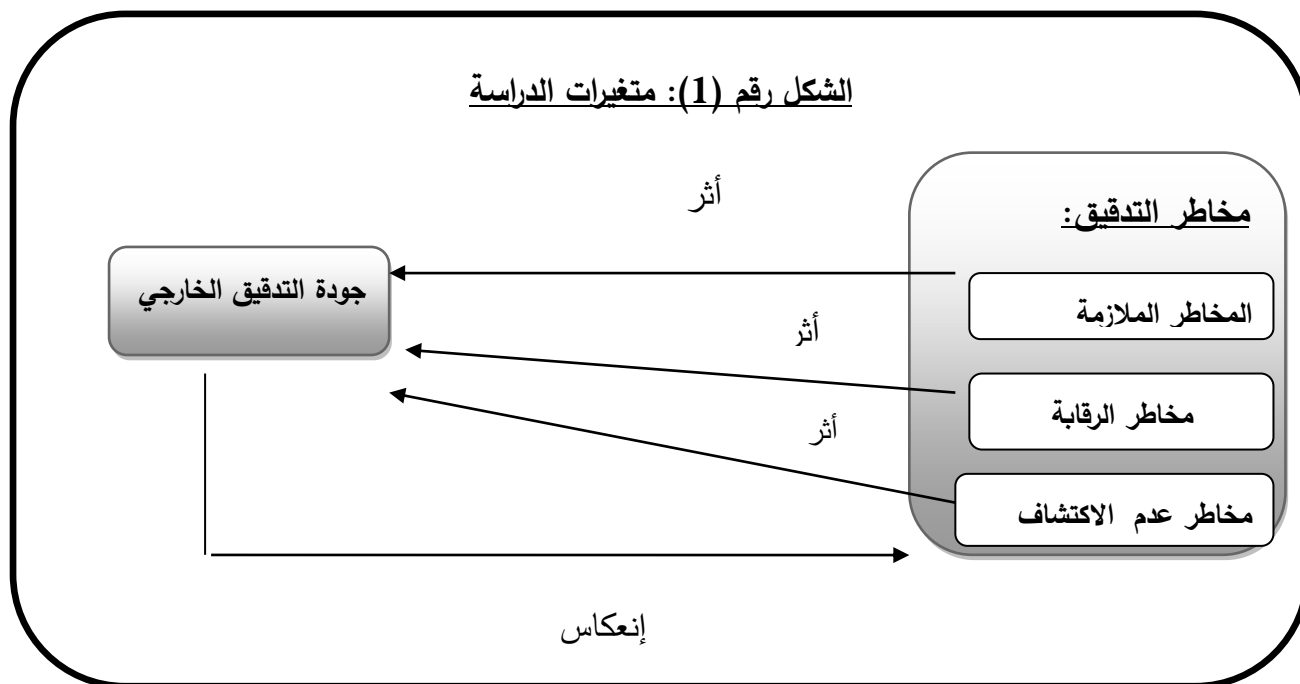
اقتضت طبيعة موضوع أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية على استعمال المنهج الوصفي التحليلي. وذلك من خلال عرض وتحليل المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتدقيق الخارجي، ومخاطر التدقيق، وجودة التدقيق الخارجي، وبيان طبيعة العلاقة بينها. أما في الجانب التطبيقي، فقد تم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، ثم تحليلها بالأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج.

سابعا: متغيرات الدراسة

نذكرها في ما يلي:

- المتغير المستقل: هو مخاطر التدقيق؛
- المتغير التابع: هو جودة التدقيق الخارجي.

والشكل الموالي يلخص ذلك:



المصدر: من إعداد الطالبين، بالاعتماد على الجانب النظري من الدراسة.

ثامنا: حدود الدراسة

تتحدد هذه الدراسة بعدة حدود تتمثل في الآتي:

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على بحث أثر مخاطر التدقيق بأبعادها الثلاثة، وهي المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف، على جودة التدقيق الخارجي.
- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة في بيئة الأعمال الجزائرية، على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري.
- **الحدود الزمنية:** ترتبط بالفترة التي أجريت خلالها الدراسة الميدانية، من إعداد الاستبيان إلى جمع البيانات وتحليلها، ويمكن تحديدها من شهر فيفري إلى غاية نهاية شهر ماي لعام 2026.

تاسعا: صعوبات الدراسة

واجهت هذه الدراسة عدداً من الصعوبات، من أبرزها صعوبة الحصول على إجابات من أفراد العينة بسبب التزاماتهم المهنية وضيق الوقت المتاح لديهم. وكذا تفاوت فهم بعض أفراد العينة لمفاهيم الدراسة.

عاشرا: الدراسات السابقة

❖ الدراسة الأولى: دراسة ريغة أحمد الصغير، بعنوان: أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2024.

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق المحاسبي، من أجل ذلك تم بناء نموذج يربط بين المعايير كمتغير مستقل والجودة كمتغير تابع مع إدخال جهود التدقيق كمتغير وسيط والنظام القانوني كمتغير معدل. وتم إجراء دراسة استطلاعية على مدقي الحسابات في الجزائر باستخدام أداة الإستبيان. اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات على أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية، باستخدام البرنامج الاحصائي (warpPLs8.0).

وقد كشفت النتائج عن وجود تأثير مباشر ضعيف نسبيا لمعايير التدقيق الجزائرية في جودة التدقيق المحاسبي، في حين نفت الدراسة وجود تأثير غير مباشر للمعايير في الجودة عبر جهود التدقيق، كذلك بينت النتائج ان النظام القانوني لا يعدل في طبيعة العلاقة بين معايير التدقيق والجودة.

❖ الدراسة الثانية: دراسة بوالقارة آمنة، مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق وفقا للمعايير الدولية -دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2024/2023.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمسؤوليته اتجاه مخاطر التدقيق وفقا للمعايير الدولية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، وقد تم الاعتماد في ذلك على المنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي، وتوزيع استبيان على مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، كما تم استخدام أداة المقابلة مع عينة من الخبراء المحاسبين.

خلصت الدراسة إلى وجود تشابه كبير في إجراءات المدقق الخارجي في الجزائر اتجاه مخاطر التدقيق، والإجراءات التي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق، ويمكن الاختلاف في أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يغلب عليها الطابع القانوني أكثر من الاقتصادي، ما يخلق صعوبات في تطبيق هذه المعايير بشكل كلي، كما أن تقييم مخاطر التدقيق ليس دقيق بما فيه الكفاية، ولا توجد طريقة معتمدة تنص عليها الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر مثل تلك المشار إليها في المعايير.

١٣ الدراسة الثالثة: دراسة مرشد عيد المصدر، بعنوان: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، ولتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من كافة النواحي وكذلك جودة التدقيق ومقوماتها لتكوين إطار معرفي كامل حول الهدف الأساسي لهذه الدراسة وتحقيقه. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات في قطاع غزة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

من أهم نتائج هذه الدراسة: أن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض المخاطر المألزمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، أن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود ارتباط طردي وثيق بين كل من جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفعاليتها في جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيس ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير لمخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

١٤ الدراسة الرابعة: دراسة جعفر عثمان الشريف، بعنوان: مدى تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر من وجهة نظر المراجعين، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة الامام محمد بن سعود، المملكة العربية السعودية، المجلد 4، العدد 72، 2024.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، حيث اعتمدت الدراسة على قائمة استبيان موزع على عينة من مزاولي المهنة في السعودية. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي إيجابي دال إحصائياً وبدرجات متفاوتة لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، حيث كان

الأثر بدرجة متوسطة في مجال تطبيق متطلبات المخاطر المتلازمة، وبدرجة كبيرة في مجال تطبيق متطلبات مخاطر الرقابة، وبدرجة متوسطة في مجال تطبيق مخاطر الاكتشاف.

من خلال ما سبق عرضه من دراسات سابقة، نلاحظ أن الدراسة الأولى اهتمت بدراسة متغير واحد من متغيرات دراستنا (متغير مخاطر التدقيق)، والدراسة الثانية هي الأخرى تطرقت إلى متغير واحد هو متغير جودة التدقيق، في حين أن الدراسات التي قامت برط العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق (الدراسة الثالثة والرابعة) كانتا في بيئة أعمال تختلف عن بيئة الأعمال الجزائرية.

إحدى عشر: هيكل الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول تجمع بين الجانب النظري والجانب الميداني، تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة.

خُصص الفصل الأول للإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي، من خلال عرض مفهوم التدقيق الخارجي وأهدافه وأهميته، ثم تناول مفهوم مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وأنواعها، إضافة إلى نموذج مخاطر التدقيق، وتقييمها.

أما الفصل الثاني فقد تناول الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي، من حيث مفهومها وأهميتها ومحدداتها ومعاييرها ومؤشراتها، مع بيان العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي. في حين خُصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية، حيث تم عرض منهجية الدراسة، ومجتمعها وعينتها، وأداة الدراسة، ثم تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وصولاً إلى النتائج والتوصيات.



الفصل الأول: الإطار العام

لمخاطر التدقيق الخارجي



تمهيد:

يعد التدقيق الخارجي من أهم الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية من أجل تعزيز الثقة في القوائم المالية، لما يؤديه من دور أساسي في التحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات المالية المعروضة على مختلف الأطراف ذات العلاقة. غير أن فعالية التدقيق الخارجي لا ترتبط فقط بأداء المدقق الخارجي وإلمامه بالمعايير المهنية، بل تتأثر أيضًا بجملة من المخاطر التي قد تواجهه أثناء تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، والتي قد تحد من قدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أو تؤثر في سلامة رأيه المهني.

إن دراسة الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي تمثل خطوة أساسية لفهم طبيعة هذه المخاطر ومكوناتها والعوامل المؤثرة فيها، وكذا كيفية تقييمها وعلاقتها بعملية التدقيق الخارجي. وعليه، سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثاني: ماهية مخاطر التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثالث: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

سننتظر في هذا المبحث إلى ماهية التدقيق الخارجي، من خلال تبيان مفهومه، وعرض أهدافه، بالإضافة إلى إبراز أهميته.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يُعدّ التدقيق الخارجي من المفاهيم المحورية في الفكر المحاسبي والمالي المعاصر، لأنه يمثل الأداة المهنية التي تُضفي على القوائم المالية أكبر قدر من الثقة لدى مختلف المستخدمين، لا سيما المستثمرين والدائنين والجهات الرقابية. وقد تزايدت أهمية التدقيق الخارجي مع اتساع حجم المؤسسات، وتعدّد عملياتها المالية، وانفصال الملكية عن الإدارة، وهو ما أوجد حاجة فعلية إلى طرف مهني مستقل يتولى فحص المعلومات المالية والتحقق من مدى صدقها وعدالتها¹.

ولا يقتصر التدقيق الخارجي على مجرد مراجعة حسابية للأرقام أو مطابقة شكلية للدفاتر، بل تطور ليصبح عملية فحص مهني منظم ومخطط له، يقوم به شخص مستقل ومؤهل، بغرض الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكّنه من تكوين رأي فني محايد بشأن القوائم المالية².

وقد عُرّف التدقيق الخارجي بأنه فحص مستقل للمعلومات المالية أو القوائم المالية بقصد التعبير عن رأي بشأنها، كما عُرّف بأنه تدقيق يُبأشره مدقق مهني مؤهل من خارج الشركة³.

وقد عُرّف أيضاً بأنه عملية فحص للقوائم المالية والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، بغرض الحصول على أدلة كافية وملائمة تسمح بإبداء رأي فني محايد حول صدق وسلامة القوائم المالية، وهو ما يبرز الطابع الفني والمنهجي لهذا النشاط الرقابي والمحاسبي⁴.

يقوم التدقيق الخارجي على مجموعة عناصر جوهرية لا يكتمل مفهومه إلا بها. أول هذه العناصر هو الاستقلالية، لأن المدقق الخارجي لا بد أن يكون منفصلاً عن الإدارة التي أعدت القوائم المالية حتى يكون حكمه موضوعياً وغير متحيز. وثانيها الكفاءة المهنية، إذ لا يكفي أن يكون المدقق مستقلاً، بل يجب أن يمتلك تأهيلاً علمياً وخبرة عملية وقدرة على استخدام الحكم المهني. وثالثها الاعتماد على أدلة الإثبات، لأن رأي المدقق لا يُبنى على الظن أو الانطباع، وإنما على إجراءات فحص واختبارات وقرائن وأدلة كافية وملائمة. أما العنصر الرابع فهو التقرير المهني، لأن نتيجة التدقيق الخارجي تتجسد في تقرير يوجه إلى

¹ - ألفين أ. أرينز، وجيمس ك. لوبك، ومارك س. بيزلي، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2005، ص 24.

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، طبعة محدثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 15.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق والتأكيد المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 31.

⁴ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: دليل المراجع الخارجي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 45.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

مستخدمي القوائم المالية ويعبر فيه المدقق عن رأيه النهائي.¹ كما يتميز التدقيق الخارجي بأنه عملية منهجية تمر بعدة مراحل مترابطة، تبدأ بالتخطيط وفهم نشاط المؤسسة وبيئتها وتحديد مستوى المخاطر، ثم الانتقال إلى جمع أدلة الإثبات من خلال الاختبارات والإجراءات المناسبة، وبعد ذلك تقييم النتائج والتوصل إلى استنتاج مهني، وأخيراً إعداد التقرير النهائي.² وتؤكد معايير التدقيق أنه ينطوي على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، وأن اختيار هذه الإجراءات يعتمد على الحكم المهني للمدقق وتقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية، وهو ما يبرز الطبيعة العلمية والمنظمة للتدقيق الخارجي، ويؤكد أنه ليس نشاطاً شكلياً بل عملية تقدير مهني قائمة على أسس ومعايير دقيقة. ومن جهة أخرى، فإن التدقيق الخارجي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الرأي المهني المحايد. فالمقصود النهائي من عملية التدقيق ليس إعادة إعداد القوائم المالية، ولا تحمل مسؤولية الإدارة عن محتواها، وإنما فحصها وفق معايير مهنية معترف بها ثم إبداء رأي بشأنها. ولهذا تؤكد المعايير الدولية أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على الإدارة، بينما تتمثل مسؤولية المدقق في التعبير عن رأي مستند إلى تدقيق تم إنجازه وفق المعايير المهنية ومتطلبات السلوك الأخلاقي.³ كما تبين الأدبيات المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي أن تقرير المدقق هو المنتج النهائي لعمله، وأن قيمته تتحدد بقدرته على إقناع مستخدمي القوائم المالية بأن الفحص أنجز وفق أسس مهنية سليمة، بما يجعل التقرير أداة اتصال رسمية بين المدقق والأطراف المعنية بالمعلومات المالية.⁴ ويعد التدقيق الخارجي إحدى الآليات الأساسية لدعم الشفافية، وترشيد القرارات، وتعزيز الثقة في التقارير المالية، وهو ما يفسر المكانة التي يحتلها في النظم المحاسبية والرقابية المعاصرة.⁵

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة مفهوم شامل للتدقيق الخارجي على أنه عملية فحص مهني مستقل ومنظم للقوائم المالية والسجلات والبيانات المرتبطة بها، يقوم بها مدقق مؤهل من خارج المؤسسة، اعتماداً على معايير مهنية وأدلة إثبات كافية وملائمة، بهدف إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية وامتثالها للإطار المحاسبي والقانوني المعتمد.

وإذا نظرنا إلى التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية، فإن صورته ترتبط عملياً بوظيفة محافظ الحسابات بوصفه مهنيًا مستقلاً من خارج المؤسسة، يتولى فحص الحسابات والتصديق على القوائم المالية

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل المعاصر في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 58.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار التدقيق الدولي رقم (300): التخطيط لتدقيق القوائم المالية، إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، ترجمة نشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، طبعة 2020، ص 30.

³ - المرجع نفسه، ص 90.

⁴ - وليد ناجي الحياي، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة والتدقيق، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 68.

⁵ - عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 112.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وفقاً للقواعد المنظمة للمهنة. وتظهر الأدبيات القانونية والأكاديمية الجزائرية أن جوهر هذه الوظيفة يقوم على الاستقلال، وعدم الجمع بين مهام الرقابة ومهام التسيير، وعدم القيام بأعمال قد تمس الحياد المهني، وهي كلها شروط تهدف إلى صيانة موضوعية الرأي الفني الذي يبديه المدقق الخارجي¹.

وهذا البعد القانوني لا يغير من المفهوم العلمي للتدقيق الخارجي، لكنه يضيف عليه إطاراً تنظيمياً يحدد شروط ممارسته وحدود مسؤولياته داخل البيئة الجزائرية، ويجعل التدقيق الخارجي في هذا السياق ممارسة مهنية مؤطرة قانوناً ومعياراً وممارسة².

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

تُعدّ أهداف التدقيق الخارجي من العناصر الأساسية التي تُبرز طبيعته المهنية ووظيفته داخل البيئة الاقتصادية والمالية، إذ لم يعد يُنظر إليه بوصفه مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش، بل أصبح يُفهم في إطار أوسع باعتباره نشاطاً مهنيًا منظمًا يهدف إلى تعزيز الثقة في القوائم المالية، وتقديم درجة معقولة من الاطمئنان لمستخدميها بشأن مدى سلامتها وخلوها من التحريفات الجوهرية³.

ويستند تحديد أهداف التدقيق الخارجي في الفكر المعاصر إلى ما قرره المعايير الدولية للتدقيق، التي جعلت الغاية الأساسية من عملية التدقيق هي تمكين المدقق من الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريف الجوهري، سواء كان ناشئاً عن الغش أو الخطأ، بما يسمح له بإبداء رأي مهني مستقل حول ما إذا كانت هذه القوائم قد أُعدت، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق⁴. ومن هذا المنطلق، فإن أول الأهداف الجوهرية للتدقيق الخارجي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد بشأن صدق وعدالة القوائم المالية. فهذا الرأي هو النتيجة النهائية لعملية التدقيق، وهو الذي يمنح القوائم المالية قيمة أكبر من حيث المصادقية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولا يعني هذا أن المدقق يعيد إعداد القوائم المالية أو يتحمل مسؤولية محتواها، لأن هذه المسؤولية تبقى أصلاً على عاتق الإدارة، بينما يقتصر دور المدقق على فحص تلك القوائم وفقاً للمعايير المهنية ثم التعبير عن رأيه بشأنها⁵.

¹ - الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 14 يوليو 2010، المادة 45، ص 6.

² - شنوف شعيب، التدقيق المحاسبي والمالي وفق المعايير الدولية والبيئة الجزائرية، شركة دار روية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 85.

³ - علي عبد الله ذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة المحلية، طبعة محدثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 21.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 92.

⁵ - ألفين أ. أرينز و آخرون، مرجع سابق، ص 164.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

ويُعدّ تعزيز الثقة في القوائم المالية هدفاً ملازماً للهدف الأول، لأن وجود مدقق خارجي مستقل يفحص البيانات المالية ويخضعها لاختبارات وإجراءات مهنية يجعل مستخدمي تلك القوائم أكثر اطمئناناً إلى أنها تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بصورة أقرب إلى الصدق والعدالة. ولهذا يُنظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة للحد من فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة من جهة، والمستثمرين والدائنين وباقي الأطراف الخارجية من جهة أخرى.¹

كما يهدف التدقيق الخارجي إلى الكشف عن التحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، سواء كانت ناتجة عن أخطاء غير مقصودة أو عن ممارسات احتيالية. غير أن هذا الهدف يجب فهمه في إطاره الصحيح؛ فالتدقيق لا يهدف إلى اكتشاف كل خطأ مهما كان بسيطاً، وإنما ينصرف إلى التحريفات التي تكون ذات أثر جوهري في قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهو ما ينسجم مع مفهوم الأهمية النسبية الذي يحكم عمل المدقق في جميع مراحل المهمة.² ويرتبط بهذا الهدف أيضاً سعي المدقق إلى تخفيض خطر التدقيق إلى مستوى مقبول مهنيًا، وذلك من خلال تصميم إجراءات تدقيق مناسبة تستجيب لتقييمه لمخاطر التحريف الجوهري. فالتدقيق الخارجي لا يقدم ضماناً مطلقاً، بل يقدم تأكيداً معقولاً، لأن طبيعة الأدلة التي يحصل عليها المدقق، وكذا القيود الملازمة لعملية التدقيق، تجعل الوصول إلى يقين كامل أمراً غير ممكن عملياً.³

ومن الأهداف المهمة كذلك التحقق من مدى التزام المؤسسة بالإطار المحاسبي المعتمد، لأن القوائم المالية لا تكون ذات قيمة حقيقية ما لم تكن معدّة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية الواجب التطبيق. ولذلك فإن التدقيق الخارجي يستهدف في جوهره التأكد من أن المعالجة المحاسبية والعرض والإفصاح قد تمت بطريقة منسجمة مع القواعد المعتمدة، بما يسمح للحكم على القوائم المالية بأنها تعطي صورة صادقة وعادلة أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية.⁴ ولا يقف الأمر عند حدود الفحص وإبداء الرأي، بل يمتد إلى إبلاغ الجهات المعنية بنتائج التدقيق وما يكشفه من نقائص مهمة، لاسيما فيما يتعلق بأوجه القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد التقارير المالية. فالمعايير الدولية تلزم المدقق بالتواصل مع المسؤولين عن الحوكمة والإدارة بشأن أوجه الضعف التي يحددها أثناء التدقيق متى كانت من الأهمية بمكان بحيث تستحق عنايتهم، وهو ما يجعل التدقيق الخارجي وسيلة لتحسين البيئة الرقابية داخل

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 38.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 264.

³ - المرجع نفسه، ص 92.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 41.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

المؤسسة، حتى وإن لم يكن الهدف المباشر منه هو إبداء رأي مستقل حول فعالية نظام الرقابة الداخلية ذاته.¹ وفي هذا السياق، يحقق التدقيق الخارجي أيضًا هدفًا غير مباشر يتمثل في دعم الانضباط الإداري والمالي داخل المؤسسة، لأن علم الإدارة مسبقًا بأن أعمالها وبياناتها المالية ستكون محل فحص مستقل يدفعها عادة إلى قدر أكبر من الحرص في تطبيق القواعد المحاسبية والالتزام بمقتضيات الإفصاح السليم. ومن ثم، فإن التدقيق لا يؤدي فقط وظيفة لاحقة تتعلق بفحص المعلومات بعد إعدادها، بل يترك كذلك أثرًا وقائيًا يسهم في تقليل فرص التلاعب والإهمال.²

كما أن التدقيق الخارجي لا يخدم فقط أصحاب المصالح المباشرين داخل المؤسسة، بل يخدم السوق ككل، لأن كفاءة الأسواق المالية وفاعلية القرارات الاقتصادية ترتبط بدرجة كبيرة بجودة المعلومات المتاحة وموثوقيتها. وكلما زادت الثقة في القوائم المالية نتيجة خضوعها لتدقيق خارجي مستقل، ازدادت قدرة المستثمرين وغيرهم على اتخاذ قرارات أكثر رشادًا وموضوعية.³

وقد جاء ضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA 200) أن الغرض من التدقيق يتمثل في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال إبداء المدقق رأيًا حول ما إذا كانت هذه القوائم قد أعدت، من جميع النواحي الجوهرية، وفق إطار التقرير المالي المطبق.⁴

أما في البيئة الجزائرية، فإن أهداف التدقيق الخارجي تتخذ بعدًا قانونيًا أكثر وضوحًا من خلال وظيفة **محافظ الحسابات***، الذي يتولى المصادقة على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها للتشريع المعمول به، كما يتأكد من مطابقة المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة للمساهمين أو الشركاء مع الحسابات السنوية، ويُعدّ تقارير خاصة في الحالات التي يفرضها القانون. وهذا يدل على أن المشرع الجزائري لم يحصر وظيفة التدقيق الخارجي في مجرد الفحص الفني، بل ربطها أيضًا بهدف قانوني يتمثل في حماية الشفافية وضمان احترام الأحكام المنظمة للحياة المالية للمؤسسات.⁵

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن أهداف التدقيق الخارجي تتمثل أساسًا في: الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريف الجوهرية، وإبداء رأي مهني محايد بشأن صدقها وعدالتها، وتعزيز الثقة فيها لدى المستخدمين، والكشف عن الأخطاء والغش في حدود الأهمية النسبية، ودعم الالتزام

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 93.

² - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 25.

³ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 90.

* تمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من قبل محافظ الحسابات، وكذا الخبير المحاسب الذي يمكنه إضافة إلى المصادقة على شرعية وانتظام الحسابات تقديم خدمات استشارية.

⁵ - الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق، ص 9.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

بالإطار المحاسبي والقانوني المعتمد، وإبلاغ الجهات المعنية بما يظهر من أوجه قصور أو مخالفات مهمة، فضلاً عن الإسهام في تحسين الشفافية والانضباط المالي داخل المؤسسة وخارجها.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

تتزايد أهمية التدقيق الخارجي كلما ازدادت حاجة الأطراف المختلفة إلى معلومات مالية موثوقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية. فالمؤسسات في البيئة الحديثة لم تعد تعمل في إطار بسيط أو محدود، بل أصبحت تمارس نشاطها في محيط يتسم بتعدد المعاملات، وتعدد أصحاب المصالح، واتساع الفجوة بين من يُعدّ القوائم المالية ومن يستخدمها. وفي ظل هذا الواقع، أصبح التدقيق الخارجي ضرورة مهنية وقانونية، لأنه يمنح القوائم المالية قدرًا أكبر من المصادقية، ويهيئ لمستخدميها أساسًا أقوى للحكم على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة.¹

وتبرز أهمية التدقيق الخارجي، بالدرجة الأولى في تعزيز مصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذه القوائم تُعدّ من قبل الإدارة، في حين يحتاج المساهمون والمستثمرون والدائنون والجهات الرقابية إلى وسيلة مهنية مستقلة تمنحهم قدرًا من الاطمئنان إلى أن تلك القوائم تعكس، من جميع النواحي الجوهرية، صورة صادقة وعادلة عن واقع المؤسسة.² حيث تشير الأدبيات المهنية إلى أن الحاجة إلى التدقيق نشأت أصلًا من انفصال الإدارة عن الملكية، إذ يتولى المديرون إدارة أموال لا يملكونها، بينما يحتاج أصحاب رأس المال إلى من يفحص التقارير المالية المعدة عن هذه الإدارة ويمنحها المصادقية من خلال رأي مستقل ومحايد.³ كما أن التدقيق يعزز ثقة المستخدمين في القوائم المالية، ويساعدهم كذلك على فهم المركز المالي والأداء المالي للشركة بصورة أفضل، وهو ما يجعل القوائم المدققة أكثر نفعًا للمساهمين والمستثمرين والمقرضين وغيرهم من أصحاب المصالح.⁴

ومن ثم، فإن التدقيق الخارجي لا يعد إجراءً شكليًا فحسب، بل يمثل وسيلة أساسية لرفع مستوى الاعتماد على المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات، سواء تعلق الأمر بقرار استثمار، أو منح ائتمان، أو تقييم أداء، أو رقابة على التسيير.⁵

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي، أيضًا في الحد من عدم تماثل المعلومات وتقليص مشكلات الوكالة داخل الشركات. فعندما تتفصل الملكية عن الإدارة، تتزايد احتمالات التحيز أو الإخفاء أو عرض المعلومات

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 45.

² - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 26.

³ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 22.

⁴ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 31.

⁵ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 54.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

بطريقة تخدم مصلحة الإدارة على حساب بقية الأطراف، ومن هنا تتعاظم الحاجة إلى آلية رقابية مستقلة تقلل من هذا الخطر وتدعم نزاهة الإفصاح المالي.¹ وفي هذا الإطار، يسهم التدقيق الخارجي في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح من خلال دعم الشفافية، وتعزيز موثوقية المعلومات، والحد من فرص التلاعب في القوائم المالية، الأمر الذي يجعله من الآليات المهمة في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.²

وقد خلصت بعض الدراسات إلى أن التدقيق الخارجي يعد من أهم الأدوات التي تساعد على تفعيل نظام حوكمة الشركات، لأنه يضمن حقوق أصحاب المصلحة، ويعزز النزاهة وشفافية المعلومات وحرية تداولها داخل المؤسسة، بما ينعكس إيجاباً على فعالية الرقابة وجودة الإدارة.³ كما بينت دراسات أخرى أن التدقيق الخارجي يسهم في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال دعمه لجودة القوائم المالية ورفع مصداقية المعلومات المحاسبية، وهو ما يؤكد أن أهميته لا تقتصر على الجانب المحاسبي الضيق، بل تمتد إلى دعم الإدارة الرشيدة وحماية التوازن بين مختلف المصالح داخل الشركة.⁴

كما تتمثل أهمية التدقيق الخارجي أيضاً في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتنبيه إلى أوجه القصور فيها. فالتدقيق الخارجي، وإن لم يكن هدفه الأصلي إبداء رأي مستقل حول فعالية نظام الرقابة الداخلية إلا إذا اقتضى الإطار التنظيمي ذلك، فإنه يستلزم من المدقق فهم هذا النظام وتقييمه بقدر ما يخدم أهداف المهمة، كما يفرض عليه التواصل بشأن أوجه القصور المهمة التي يكتشفها أثناء التدقيق.⁵

وقد جاء في نص المعيار الدولي للتدقيق (ISA 265) أن هدف المدقق هو إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة بأوجه الضعف في الرقابة الداخلية التي يحددها أثناء التدقيق والتي يرى، في ضوء حكمه المهني، أنها تستحق اهتمامهم، كما يوجب عليه إبلاغ أوجه القصور الجوهرية كتابةً إلى المسؤولين عن الحوكمة.⁶ وتزداد قيمة هذا الدور من الناحية العملية لأنه يمكن الإدارة من تدارك مواطن الخلل في الوقت المناسب، وتحسين النظم والإجراءات، والحد من الأخطاء والانحرافات التي قد تؤثر في جودة التقارير المالية، وبذلك يسهم التدقيق الخارجي بصورة غير مباشرة في رفع كفاءة البيئة الرقابية داخل المؤسسة.⁷

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 70.

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 88.

³ - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 115.

⁴ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 142.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 253.

⁶ - المرجع نفسه، ص 253.

⁷ - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 82.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

كما تتجلى أهمية التدقيق الخارجي أيضا في تعزيز الامتثال للتشريع والقواعد المهنية المعمول بها، ففي البيئة الجزائرية مثلا، لا يُنظر إلى محافظ الحسابات على أنه مجرد فاحص اختياري للقوائم المالية، بل باعتباره مهنيًا مستقلًا عهد إليه القانون بمهمة التصديق على صدق الحسابات وانتظامها وصورتها الوفية.¹ فالقانون رقم 10-01 ينص صراحة على أن محافظ الحسابات يتولى، بصفة اعتيادية، المصادقة على الحسابات السنوية من حيث انتظامها وصحتها ومطابقتها للتشريع المعمول به، كما يتحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير، ويبدى رأيا خاصًا بشأن إجراءات الرقابة الداخلية، وينبه إلى ما قد يهدد استمرارية الاستغلال، وهو ما يكشف عن البعد القانوني والمؤسسي البالغ الأهمية للتدقيق الخارجي في حماية الاقتصاد النظامي وضمان سلامة الإفصاح المالي.²

ومن زاوية أخرى، فإن للتدقيق الخارجي أهمية واضحة بالنسبة إلى الإدارة ذاتها، رغم كونه وظيفة مستقلة عنها. فنتائج التدقيق تساعد الإدارة على اكتشاف نواحي الضعف في الأنظمة والإجراءات، وتوفر لها تقييماً مهنيًا خارجيًا لمدى سلامة الممارسات المحاسبية والرقابية المتبعة داخل المؤسسة.³

أما على المستوى الاقتصادي العام، فتظهر أهمية التدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية والثقة في الأسواق وتخفيض مخاطر التعامل. فكلما كانت المعلومات المالية أكثر مصداقية وشفافية، أصبح الاستثمار والإقراض والتعامل الاقتصادي أكثر أمانًا وكفاءة، وانخفضت درجة المخاطر التي يتحملها المتعاملون عند اتخاذ قراراتهم⁴ وفي هذا السياق، فإن زيادة ثقة المستثمرين والمقرضين في القوائم المالية المدققة تقلل من مخاطر الاستثمار أو الإقراض، وقد تسهم في خفض تكلفة رأس المال، كما تساعد على قيام اقتصاد أكثر كفاءة، وهو ما يبرز أن أثر التدقيق الخارجي لا يقتصر على المؤسسة محل الفحص، بل يمتد إلى خدمة المصلحة العامة أيضًا.⁵

كما خلصت بعض الدراسات إلى أن التدقيق الخارجي يسهم في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية وتقليل فجوة التوقعات لدى المستخدمين، من خلال بذل العناية المهنية اللازمة عند الحكم على مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وهو ما يعزز ثقة مختلف الأطراف في النتائج التي ينتهي إليها المدقق.⁶

¹ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 92.

² - الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 27.

³ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة، مرجع سابق، ص 30.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 74.

⁵ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة، مرجع سابق، ص 32.

⁶ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 35.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه آلية مهنية وقانونية تسهم في تعزيز الثقة في القوائم المالية، ورفع مصداقية المعلومات المحاسبية، وحماية حقوق أصحاب المصالح، وتدعيم الحوكمة، والكشف عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، ودعم الامتثال للتشريع والمعايير المهنية، فضلاً عن الإسهام في تحسين كفاءة القرارات الاقتصادية والمالية داخل المؤسسة وخارجها، ولهذا فإن التدقيق الخارجي يعد من الدعائم الأساسية لسلامة التقارير المالية وجودة بيئة الأعمال، وهو ما يفسر تعاظم مكانته في الأنظمة المحاسبية والرقابية الحديثة، سواء على المستوى المهني أو القانوني أو الاقتصادي العام.

المبحث الثاني: ماهية مخاطر التدقيق الخارجي

سننتقل في هذا المبحث إلى كل من مفهوم مخاطر التدقيق، وكذا أنواعه، بالإضافة إلى نموذج مخاطر التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق

تُعدّ مخاطر التدقيق من المفاهيم الأساسية في مهنة التدقيق الخارجي، لأنها ترتبط مباشرة بإمكانية أن ينتهي المدقق إلى رأي مهني غير مناسب بشأن القوائم المالية. وقد عرّف المعيار الدولي للتدقيق (ISA 200) مخاطر التدقيق بأنها الخطر المتمثل في أن يُبدي المدقق رأياً تدقيقياً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مشتملة على تحريف جوهري، وهو تعريف يكشف منذ البداية أن الأمر لا يتعلق بخطر نظري مجرد، بل باحتمال مهني ذي أثر مباشر في صدقية التقرير النهائي الذي يصدره المدقق¹. ويستفاد من هذا التصور المعياري أن مخاطر التدقيق لا تعبر عن احتمال واحد بسيط، بل عن نتيجة تفاعل مجموعة من المخاطر التي قد تؤثر في سلامة الحكم المهني، ولذلك اشترطت المعايير الدولية أن يحصل المدقق على تأكيد معقول لا مطلق، وأن يجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة تكفل تخفيض هذا الخطر إلى مستوى منخفض مقبول مهنيًا². ومن ثم، فإن التدقيق الخارجي لا يقضي على الخطر نهائياً، وإنما يعمل على إدارته والحد منه ضمن مستوى يمكن قبوله في ضوء طبيعة المهمة، وحجم التحريفات المحتملة، والقيود الملازمة لعملية التدقيق. ولهذا فإن دراسة مخاطر التدقيق لا تُعد مسألة نظرية فحسب، بل تمثل أساساً لتخطيط مهمة التدقيق وتحديد طبيعة الإجراءات الواجب تنفيذها وتوقيتها ومدى اتساعها³.

ويُنظر إلى مفهوم مخاطر التدقيق بأنه احتمال أن يعبر المدقق عن رأي لا ينسجم مع الحقيقة المالية للمؤسسة، إما بسبب وجود تحريفات جوهريّة في القوائم المالية، أو بسبب قصور الإجراءات المهنية التي

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 90.

² - المرجع نفسه ، ص 92.

³ - ألفين أ. أرينز، و آخرون ، مرجع سابق ، ص 275.

الفصل الأول.....الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

اتباعها المدقق أثناء الفحص. وهناك صورتان عمليتان لهذا الخطر، هما: خطر الرفض الخاطئ عندما يرفض المدقق قوائم مالية سليمة، وخطر القبول الخاطئ عندما يقبل قوائم تتضمن أخطاء أو تحريفات جوهرية، وهو ما يبرز أن مخاطر التدقيق تمس فعالية التدقيق وكفاءته في الوقت نفسه¹.

ومن الناحية الفنية، ينص معيار التدقيق الدولي (ISA 200) أن مخاطر التدقيق هي دالة لمكوّنين رئيسيين، هما: مخاطر التحريف الجوهري، ومخاطر الاكتشاف². أما المعيار الدولي للتدقيق (ISA 315) (Revised 2019) فيوضح أن تقييم هذه المخاطر يتم على مستوى القوائم المالية ككل، وعلى مستوى التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وأن عملية تحديدها وتقييمها عملية تكرارية وديناميكية تعتمد على فهم المنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية والإطار المحاسبي المطبق.

ويفهم من هذا البناء المعياري أن مخاطر التحريف الجوهري لا تنشأ من مصدر واحد، بل تتكوّن بدورها من عنصرين فرعيين هما: المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة. والمخاطر الملازمة هي قابلية أحد التأكيدات لأن يتضمن تحريفًا جوهريًا قبل النظر إلى أي رقابة داخلية، أما مخاطر الرقابة فهي احتمال ألا تتمكن الرقابة الداخلية من منع ذلك التحريف أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب. وإذا أضيف إلى ذلك احتمال ألا تتمكن إجراءات المدقق نفسها من اكتشاف التحريف القائم، ظهرت مخاطر الاكتشاف بوصفها العنصر الثالث الذي يكتمل به نموذج مخاطر التدقيق.

أما بخصوص العوامل المؤثرة في هذه المخاطر، فإنها تتمحور أولاً حول العوامل المؤثرة في المخاطر الملازمة، وهي العوامل المرتبطة بطبيعة البند أو العملية أو الإفصاح قبل النظر إلى فعالية الرقابة الداخلية. وقد أشار (ISA 315) (Revised 2019) إلى ما يسمى بعوامل الخطر الملازم، ومن بينها التعقيد، والذاتية، والتغير، وعدم التأكد، والقابلية للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو غيره من عوامل الغش. كما أن الأهمية الكمية أو النوعية للبند، وكثافة المعاملات، وعدم تجانسها، كلها ظروف تزيد من قابلية بعض التأكيدات لوقوع التحريف الجوهري³.

وترتفع المخاطر الملازمة عادة في الحسابات التي تتضمن تقديرات محاسبية أو أحكامًا شخصية واسعة، وفي البنود المعرضة للاختلاس والتلاعب كالنقدية والمخزون، كما ترتفع في البيانات التي تشهد تغيرًا

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 210.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 264.

³ - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

سريعاً في التكنولوجيا أو في الإطار التنظيمي أو في طبيعة النشاط الاقتصادي، لأن هذه الأوضاع تزيد من صعوبة القياس المحاسبي وتفتح المجال أمام التقدير الذاتي والتحيز المحتمل في عرض المعلومات المالية¹. ويتضح من المعيار نفسه أن أثر هذه العوامل لا يكون ثابتاً، بل يُقاس وفق ما يسمى بطيف الخطر الملازم؛ فكلما ازداد احتمال وقوع التحريف، وازدادت جسامته أثره المحتمل، ارتفع تقييم الخطر الملازم. ولهذا فإن طبيعة نشاط العميل، وخصائص القطاع الذي يعمل فيه، ودرجة التعقيد في معاملاته، ومدى اعتماد القوائم المالية على التقديرات والأحكام، كلها عوامل تؤثر بصورة مباشرة في مستوى هذا النوع من المخاطر². أما **مخاطر الرقابة** فتتأثر بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة. فإذا كانت بيئة الرقابة ضعيفة، أو كانت الأنشطة الرقابية غير مصممة بصورة ملائمة، أو كان نظام المعلومات غير قادر على إنتاج بيانات موثوقة، فإن احتمال مرور التحريفات الجوهرية من دون منع أو اكتشاف أو تصحيح يزداد بشكل واضح. ولذلك فإن تقييم مخاطر الرقابة يقتضي من المدقق فهم مكونات الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة، وعملية المنشأة في تقييم المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، والأنشطة الرقابية، ومتابعة فعالية الرقابة³. كما أن بعض الظروف التنظيمية والتشغيلية تزيد من هذا النوع من المخاطر، مثل تعيين موظفين جدد في مواقع حساسة، وإجراء تغييرات كبيرة في نظم المعلومات، والنمو السريع، واعتماد تكنولوجيا جديدة، وإطلاق أنشطة أو نماذج أعمال جديدة، وإعادة الهيكلة أو التوسع الخارجي؛ لأن هذه التغيرات قد تُضعف الضوابط القائمة أو تخلق مخاطر جديدة لم تُصمم الرقابة الداخلية أصلاً للتعامل معها على نحو كافٍ⁴.

وفيما يتعلق بـ **مخاطر الاكتشاف**، فهي تختلف عن النوعين السابقين لأنها ترتبط، في جانب كبير منها، بإجراءات المدقق نفسه لا بظروف المنشأة فقط. فالمعيار (ISA 200) يعرفها بأنها الخطر الذي يتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المدقق لخفض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول لن تكتشف تحريفاً قائماً قد يكون جوهرياً، سواء منفرداً أو عند تجميعه مع غيره من التحريفات⁵.

وتتأثر مخاطر الاكتشاف بعدة عوامل، من أهمها كفاية التخطيط، وحسن توزيع أفراد فريق التدقيق، ومستوى الخبرة والكفاءة المهنية، ومدى تطبيق الشك المهني، وجودة الإشراف والمراجعة على العمل المنجز، فضلاً عن سلامة اختيار الإجراءات ومدى ملائمة أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق. ولذلك فإن ضعف

¹ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 280.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 98.

³ - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 145.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 99.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

التخطيط، أو قلة خبرة الفريق، أو قصور الإشراف، أو الاعتماد على أدلة غير كافية أو غير مناسبة، كلها عوامل قد ترفع مخاطر الاكتشاف، ومن ثم تؤدي إلى ارتفاع مخاطر التدقيق الكلية¹.

وعليه، يمكن القول إن العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق لا ترجع إلى مصدر واحد، بل تتوزع بين خصائص العميل وبيئته وأنشطته، وفعالية نظام الرقابة الداخلية لديه، وجودة الأداء المهني للمدقق وإجراءاته الفنية. فكلما زادت درجة التعقيد وعدم التأكد والتحيز المحتمل، أو ضعفت الرقابة الداخلية، أو انخفض مستوى التخطيط والشك المهني والإشراف، ارتفعت مخاطر التدقيق وازدادت الحاجة إلى استجابة تدقيقية أكثر عمقاً واتساعاً².

وبناءً على ما سبق، يمكن تعريف مخاطر التدقيق تعريفاً إجرائياً شاملاً بأنها: احتمال أن ينتهي المدقق الخارجي إلى رأي مهني غير مناسب بشأن القوائم المالية بسبب وجود تحريفات جوهرية لم تُكتشف، نتيجة تفاعل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

المطلب الثاني: أنواع مخاطر التدقيق الخارجي

تتكون مخاطر التدقيق الخارجي، وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، من ثلاثة أنواع رئيسية مترابطة هي: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف. وتتبع أهمية هذا التقسيم من كونه يشكل الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي في فهم طبيعة الخطر المحيط بالقوائم المالية، وفي تحديد الإجراءات المناسبة للاستجابة له على نحو يضمن تخفيض هذا الخطر إلى مستوى منخفض مقبول مهنيًا³.

كما أن المعيار الدولي للتدقيق (ISA 315) (Revised 2019) يربط بين التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وبين الاستجابة لها من خلال الإجراءات التي ينفذها المدقق وفقاً للمعيار (ISA 330)، وهو ما يدل على أن تصنيف أنواع المخاطر لا يُعد غاية في حد ذاته، وإنما يمثل أداة عملية لتوجيه التخطيط والتنفيذ والحكم المهني أثناء مهمة التدقيق.

ومن الناحية المعيارية، فإن مخاطر التدقيق تعني احتمال أن يُبدي المدقق رأياً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مشتملة على تحريف جوهري. وتُفهم هذه المخاطر من خلال العلاقة بين مخاطر التحريف الجوهري من جهة، ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى، بينما تتكون مخاطر التحريف الجوهري نفسها من عنصرين هما: المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة⁴.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 160.

² - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 115.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 99.

⁴ - المرجع نفسه الصفحة نفسها.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وقد أكدت بعض الأدبيات الأكاديمية العربية هذا التصور، واعتبرت أن فهم هذه الأنواع الثلاثة هو المدخل العملي لتقدير خطر التدقيق وتحديد حجم الجهد المهني الذي ينبغي أن يبذله المدقق الخارجي أثناء الفحص، خاصة في البيئات التي تتسم بارتفاع عدم التأكد وضعف الرقابة الداخلية أو تعقد العمليات المحاسبية¹.

أولاً: المخاطر الملازمة

يقصد بالمخاطر الملازمة قابلية أحد التأكيدات المتعلقة بفئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما لأن يتضمن تحريفاً قد يكون جوهرياً، منفرداً أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، وذلك قبل أخذ أي ضوابط رقابية ذات صلة في الحسبان².

ويظهر من هذا التعريف أن هذا النوع من المخاطر يرتبط بطبيعة العنصر المالي أو العملية أو الإفصاح محل التدقيق، وليس بفعالية الرقابة الداخلية أو بكفاءة المدقق الخارجي. ولذلك ترتفع المخاطر الملازمة عادة في البنود التي تتسم بالتعقيد أو الذاتية أو عدم التأكد أو القابلية للتحيز أو الغش، مثل التقديرات المحاسبية المعقدة، وقيم الأصول التي تتطلب أحكاماً شخصية، والمعاملات غير العادية أو غير الروتينية³.

وقد أبرز (ISA 315) (Revised 2019) ما يسمى بعوامل الخطر الملازم، ومن أهمها: التعقيد، والذاتية، والتغير، وعدم التأكد، وقابلية التحريف الناتجة عن تحيز الإدارة أو عن عوامل الغش، وعدّها من المؤشرات الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في الحكم على مستوى هذا النوع من المخاطر⁴.

وتزداد المخاطر الملازمة كلما كانت بيئة نشاط المؤسسة أكثر تقلباً وتعقيداً، أو كانت العمليات المالية تتطلب تقديرات وإفصاحات يصعب التحقق منها بسهولة. ففي المؤسسات التي تعتمد على أسواق متقلبة، أو تكنولوجيا سريعة التغير، أو نماذج أعمال جديدة، تكون احتمالات وقوع تحريف جوهري بطبيعة النشاط أعلى من غيرها⁵.

كما أن البنود المعرضة للاختلاس أو التلاعب، مثل النقدية والمخزون وبعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، قد تحمل درجة مرتفعة من الخطر الملازم، وهو ما يجعل تقييم المدقق لهذا النوع من المخاطر

¹ - علي عبد الله ذنبيات ، مرجع سابق، ص 142.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 96.

³ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة ، مرجع سابق، ص 276.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 97.

⁵ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 162.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

مرحلة مفصلية في تخطيط المهمة، لأنه يسمح له بتحديد المجالات التي تحتاج إلى عناية أكبر وإجراءات أكثر عمقاً¹.

وقد أكدت بعض الدراسات والمذكرات العربية أن المخاطر الملازمة تُعد غالباً من أخطر عناصر نموذج مخاطر التدقيق، لأنها تعكس هشاشة البند أو العملية نفسها قبل النظر إلى أي دفاع رقابي داخلي، ومن ثم فإن ارتفاعها يفرض على المدقق تصميم استجابة أكثر تحفظاً وتوسعاً².

ثانياً: مخاطر الرقابة

تعرف مخاطر الرقابة بأنها احتمال عدم تمكن الرقابة الداخلية في المنشأة من منع التحريف الجوهرى الذي قد يقع في أحد التأكيدات، أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب³.

ويتضح من هذا التعريف أن هذا النوع من المخاطر لا يرتبط بطبيعة البند المالى وحدها، بل يتعلق بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة. فإذا كانت الرقابة الداخلية مصممة تصميمًا غير ملائم، أو كان تنفيذها ضعيفاً، أو غابت المتابعة الكافية لها، فإن احتمال مرور الأخطاء أو حالات الغش دون اكتشاف يرتفع، وبالتالي ترتفع مخاطر الرقابة⁴.

وقد ربط (ISA 315) (Revised 2019) تقييم هذا النوع من المخاطر بعناصر نظام الرقابة الداخلية، مثل بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر في المنشأة، ونظام المعلومات والاتصال، والأنشطة الرقابية، والمتابعة. ولهذا فإن المدقق لا يستطيع تقدير مخاطر الرقابة تقديرًا صحيحًا ما لم يكون فهمًا كافيًا لهذه العناصر ومدى فاعليتها في الواقع العملي⁵.

كما يزداد هذا الخطر في حالات مثل التوسع السريع، أو إدخال أنظمة معلومات جديدة، أو ضعف الفصل بين المهام، أو كثرة التغييرات في الموظفين، أو غياب الإشراف الكافي من الإدارة؛ لأن هذه الظروف قد تضعف الضوابط القائمة أو تجعلها عاجزة عن الاستجابة للمخاطر الجديدة بالفاعلية المطلوبة⁶.

¹ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة، مرجع سابق، ص 278.

² - أمين السيد أحمد لطفي مرجع سابق، ص 215.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق.

⁴ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة، مرجع سابق، ص 285.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق.

⁶ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 146.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وفي الواقع المهني، فإن ضعف الرقابة الداخلية لا يعني فقط ارتفاع احتمال وقوع الأخطاء أو التحريفات، بل يعني أيضاً ارتفاع عبء المدقق الخارجي، لأنه يضطر في هذه الحالة إلى تقليل اعتماده على الرقابة الداخلية، واللجوء إلى اختبارات جوهرية أوسع وأكثر تفصيلاً للحصول على أدلة كافية وملائمة¹. وتؤكد الأدبيات العربية في هذا السياق أن مخاطر الرقابة تمثل انعكاساً مباشراً لمدى كفاءة النظام الداخلي للمؤسسة في حماية أصولها، وضمان سلامة تقاريرها المالية، ومنع الانحرافات أو اكتشافها في الوقت المناسب، وهو ما يجعلها عنصراً أساسياً في الحكم على البيئة الرقابية للمؤسسة محل التدقيق².

ثالثاً: مخاطر الاكتشاف

أما مخاطر الاكتشاف فهي احتمال ألا تؤدي الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي إلى اكتشاف تحريف جوهرى موجود فعلاً، سواء كان هذا التحريف منفرداً أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى³. ويتميز هذا النوع من المخاطر عن النوعين السابقين في أنه يرتبط أساساً بعمل المدقق نفسه، من حيث تخطيطه للمهمة، وتصميمه للإجراءات، وتنفيذ الاختبارات، وتقييمه للأدلة، وممارسته للشك المهني. فإذا كانت إجراءات التدقيق غير كافية أو غير ملائمة، أو كان نطاق الاختبارات محدوداً، أو لم تُنفذ الإجراءات في الوقت المناسب، أو ضعف الإشراف والمراجعة على عمل الفريق، فإن احتمال عدم اكتشاف التحريف الجوهري يرتفع⁴.

وتوضح المعايير الدولية أن مخاطر الاكتشاف تتأثر بعوامل مثل سوء التخطيط، وضعف توزيع أفراد فريق التدقيق، وقلة الخبرة، وضعف الإشراف، وعدم التطبيق الكافي للشك المهني. ولهذا فهي الخطر الوحيد ضمن نموذج مخاطر التدقيق الذي يستطيع المدقق التأثير فيه بدرجة أكبر من خلال تحسين جودة العمل الميداني، وزيادة حجم الاختبارات، واختيار إجراءات أكثر فاعلية، وتوجيه الجهد نحو المجالات الأعلى خطراً⁵.

ومن هنا تظهر العلاقة الوثيقة بين مخاطر الاكتشاف وجودة التدقيق الخارجي؛ فكلما كان المدقق أكثر كفاءة وتنظيماً واحترافية، أمكنه تخفيض هذا النوع من الخطر إلى مستوى منخفض مقبول مهنيًا، والعكس

¹ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 288.

² - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 120.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق. سابق، ص 288.

³ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 120.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق. 92.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 165.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 53.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

صحيح، إذ إن ضعف الأداء المهني يرفع احتمال بقاء التحريفات الجوهرية دون اكتشاف رغم تنفيذ مهمة التدقيق ظاهرياً¹.

وتذهب بعض الدراسات العربية إلى أن هذا النوع من المخاطر يمثل البعد الأكثر ارتباطاً مباشرة بأداء المدقق الخارجي، لأنه يعكس مدى نجاحه أو فشله في توجيه إجراءاته نحو اكتشاف التحريفات الجوهرية في الوقت المناسب، وهو ما يفسر الاهتمام الكبير الذي توليه المعايير الدولية لجودة التخطيط والإشراف والشك المهني والعناية المهنية الواجبة².

رابعاً: العلاقة بين الأنواع الثلاثة

لا تعمل هذه الأنواع الثلاثة بصورة مستقلة، بل تتفاعل في إطار ما يعرف بنموذج مخاطر التدقيق. فإذا ارتفعت المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة، تعين على المدقق أن يخفض مخاطر الاكتشاف من خلال توسيع إجراءاته وتحسين نوعيتها وتوقيتها، حتى يظل الخطر الكلي في حدود المستوى المقبول مهنيًا³. أما إذا كانت المخاطر الملازمة منخفضة نسبياً، وكان نظام الرقابة الداخلية قوياً وفعالاً، فإن ذلك قد يسمح للمدقق بقبول مستوى أعلى نسبياً من مخاطر الاكتشاف، من دون أن يؤدي ذلك إلى تجاوز مستوى الخطر الكلي المقبول. ومن ثم، فإن نجاح المدقق في الموازنة بين هذه الأنواع الثلاثة هو الذي يمكنه من تخطيط المهمة على نحو رشيد والوصول إلى رأي مهني موثوق⁴.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن المخاطر الملازمة تعبر عن قابلية العنصر المالي للتحريف بطبيعته، ومخاطر الرقابة تعبر عن احتمال قصور النظام الداخلي في منع التحريف أو اكتشافه وتصحيحه، في حين تعبر مخاطر الاكتشاف عن احتمال قصور إجراءات المدقق في كشف التحريف القائم. وهذا التقسيم لا يمثل مجرد تصنيف نظري، بل يشكل أساساً عملياً لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم الاستجابة المناسبة لها، وهو ما يجعل فهم أنواع مخاطر التدقيق خطوة ضرورية للانتقال لاحقاً إلى نموذج مخاطر التدقيق وتقييمه بصورة أكثر دقة⁵.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق، ص 220.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 180.

³ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 272.

⁴ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 150.

⁵ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 125.

المطلب الثالث: نموذج مخاطر التدقيق الخارجي

يُعدّ نموذج مخاطر التدقيق الخارجي من أهم النماذج المفاهيمية في مهنة التدقيق، لأنه يجسد فكرة أساسية مؤداها أن رأي المدقق لا يُبنى على الفحص العشوائي أو على التقدير المجرد، وإنما يقوم على تقييم منظم للمخاطر المحيطة بالقوائم المالية، ثم تصميم استجابة تدقيقية تتناسب مع هذا التقييم¹.

وتوضح المعايير الدولية للتدقيق أن تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها يمثل أساساً جوهرياً لعملية التدقيق، لأنه يزود المدقق بالقاعدة التي يبني عليها تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لمواجهة تلك المخاطر².

كما يؤكد المعيار الدولي للتدقيق (ISA 315) (Revised 2019) أن عملية تقييم المخاطر لا تُقصد لذاتها، بل تهدف إلى دعم استجابات أكثر تركيزاً وفعالية وفقاً لما يقتضيه المعيار (ISA 330)، وهو ما يبرز الطابع العملي لنموذج مخاطر التدقيق، باعتباره أداة تربط بين مرحلتَي التخطيط والتنفيذ داخل مهمة التدقيق.

ومن الناحية الفنية، يقوم هذا النموذج على الربط بين مخاطر التحريف الجوهرية ومخاطر الاكتشاف من أجل الوصول إلى مستوى مقبول من مخاطر التدقيق الكلية. فالمعيار الدولي (ISA 200) يعرف مخاطر التدقيق بأنها الخطر المتمثل في أن يُبدي المدقق رأياً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مشتملة على تحريف جوهري، ويبين أن هذه المخاطر هي دالة في مخاطر التحريف الجوهرية ومخاطر الاكتشاف³. أما مخاطر التحريف الجوهرية نفسها، فإنها تتكون من عنصرين رئيسيين هما: المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وبذلك تتخذ الصيغة الشائعة لنموذج مخاطر التدقيق الشكل الآتي⁴:

$$\text{مخاطر التدقيق} = \text{المخاطر الملازمة} \times \text{مخاطر الرقابة} \times \text{مخاطر الاكتشاف}$$

ويُعبّر عنها اختصاراً بالرموز الآتية⁵:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

كما يمكن التعبير عنها بصيغة أخرى أكثر اختصاراً، على أساس أن مخاطر التحريف الجوهرية تمثل حاصل تفاعل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وذلك كما يأتي⁶:

¹ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 272.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 56.

³ - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 160.

⁵ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 148.

⁶ - المرجع نفسه، ص 149.

$$AR = RMM \times DR$$

حيث ترمز **RMM** إلى مخاطر التحريف الجوهرى، أي مجموع أثر المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة قبل النظر إلى إجراءات المدقق الرامية إلى الاكتشاف¹.

وقد عرض ديوان المحاسبة الأوروبي هذه الصيغة بصورة صريحة عند شرحه لنموذج مخاطر التدقيق، وهو ما يؤكد أن هذا النموذج يحظى بقبول واسع في التطبيقات المهنية والمنهجيات الرسمية، وليس مجرد تصور نظري داخل الأدبيات الأكاديمية².

ويعني هذا النموذج عملياً أن المدقق لا يملك سيطرة مباشرة إلا على **مخاطر الاكتشاف**، أما المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فإنه لا ينشئها ولا يزيلها بنفسه، وإنما يقيّمها في ضوء فهمه للمنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية³.

فإذا قدر المدقق أن المخاطر الملازمة مرتفعة بسبب تعقيد العمليات أو ارتفاع درجة عدم التأكد، وأن مخاطر الرقابة كذلك مرتفعة بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية أو قصور تطبيقه، فإنه يكون مطالباً بخفض مخاطر الاكتشاف إلى مستوى منخفض، وذلك من خلال توسيع الاختبارات، وزيادة حجم الأدلة، وتحسين توقيت الإجراءات، واختيار أساليب أكثر ملاءمة وفاعلية في جمع أدلة الإثبات⁴.

وفي هذا السياق، تؤكد الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكد أن تحسين الربط بين تقييم المخاطر وبين الإجراءات التدقيقية يؤدي إلى تركيز أكبر للجهد التدقيقي على المجالات الأعلى خطراً، وأن جودة الاستجابة للمخاطر المقيمة هي التي تمنح النموذج قيمته العملية داخل العمل المهني⁵.

وعلى هذا الأساس، تقوم العلاقة بين عناصر النموذج على **علاقة عكسية** بين مخاطر التحريف الجوهرى من جهة، ومخاطر الاكتشاف المقبولة من جهة أخرى. فكلما ارتفعت المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة، وجب على المدقق أن يخفض المستوى المقبول من مخاطر الاكتشاف، وأن يزيد من عمق إجراءاته واتساعها حتى يبقى خطر التدقيق الكلي ضمن الحدود المقبولة مهنيًا⁶.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 72.

² - European Court of Auditors (ECA), Financial Audit Manual, Luxembourg, 2012, p. 42.

³ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 275.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق والتأكد المعاصر، مرجع سابق، ص 222.

⁵ - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Basis for Conclusions: ISA 315 (Revised 2019), IFAC, 2019, p. 10.

⁶ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 90.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

أما إذا كانت بيئة الرقابة الداخلية قوية نسبيًا، وكانت البنود محل الفحص أقل تعرضًا للتحريف الجوهري، أمكن للمدقق أن يقبل مستوى أعلى نسبيًا من مخاطر الاكتشاف، من دون أن يؤدي ذلك إلى تجاوز المستوى المقبول من مخاطر التدقيق الكلي¹.

ومن هنا تظهر القيمة التخطيطية لنموذج مخاطر التدقيق، إذ يساعد المدقق على تحديد حجم الأدلة المطلوبة، وطبيعة الإجراءات المناسبة، ومدى الاعتماد الممكن على الرقابة الداخلية، فضلًا عن تحديد المجالات التي تستدعي عناية خاصة أثناء التنفيذ والمراجعة².

غير أن هذا النموذج، رغم أهميته، لا ينبغي التعامل معه بوصفه معادلة حسابية جامدة فحسب، بل باعتباره أداة للحكم المهني الرشيد. فالمعايير الدولية الحديثة، وبخاصة (ISA 315) (Revised 2019)، شددت على أن تقييم المخاطر عملية ديناميكية وتكرارية، وأن المدقق يعتمد فيها على فهمه للمنشأة، وعلى الشك المهني، وعلى الحكم المهني، وليس على التطبيق الآلي لمعادلات رقمية مجردة³.

كما أوضحت الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكد، عند تطوير معايير تقييم المخاطر، أن الغرض من ذلك هو جعل عملية التقييم أكثر اتساقًا وقابلية للتطبيق العملي، بما يسمح بتصميم استجابات أكثر فعالية للمخاطر المقيمة، ويعزز جودة التطبيق المهني لمعايير التدقيق⁴.

ولهذا فإن النموذج يفيد في توجيه المدقق وترشيد قراراته المهنية، لكنه لا يغني عن الخبرة العملية، ولا عن التقدير النوعي لطبيعة المخاطر وسياقها، ولا عن المراجعة المستمرة للنتائج التي تتكشف أثناء تنفيذ المهمة⁵.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن نموذج مخاطر التدقيق الخارجي يمثل الإطار الذي يربط بين طبيعة الخطر القائم في القوائم المالية وبين الاستجابة التدقيقية الواجبة. فهو يوضح أن الوصول إلى رأي مهني موثوق يتطلب من المدقق أن يقيم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة أولًا، ثم يحدد على أساسهما المستوى المقبول من مخاطر الاكتشاف، وبناءً عليه يصمم إجراءاته للحصول على أدلة كافية وملائمة⁶.

¹ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 150.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 185.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 253.

⁴ - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Exposure Draft: Proposed ISA 315 (Revised), 2018, p. 5.

⁵ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 280.

⁶ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 128.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

ومن ثم، فإن هذا النموذج لا يعد مجرد بناء نظري، بل يمثل أداة مركزية في تخطيط التدقيق وتنفيذه، ويجسد الصلة المباشرة بين تقييم المخاطر وجودة التدقيق الخارجي، بما يجعله من أكثر المفاهيم أهمية في فهم العمل التدقيقي المعاصر¹.

المبحث الثالث: تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، من خلال توضيح مفهوم تقييم المخاطر، وكذا إجراءات تقييم المخاطر، ثم توضيح العلاقة بين تقييم المخاطر والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

يُعدّ تقييم مخاطر التدقيق الخارجي مرحلة أساسية ومحورية في عملية التدقيق، لأنه يمثل الأساس الذي يُبنى عليه تصميم الإجراءات اللاحقة، وتحديد طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة، وتوجيه الجهد المهني نحو المجالات الأكثر تعرضًا للتحريف الجوهرية. فالتدقيق الخارجي لا يقوم على الفحص العشوائي أو التطبيق الآلي للإجراءات، وإنما يستند إلى تقييم منظم للمخاطر المحيطة بالقوائم المالية، بما يسمح للمدقق بوضع خطة تدقيق ملائمة لظروف المنشأة وطبيعة نشاطها وبيئتها الرقابية².

وتوضح الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيد أن تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها يُعدّ أمرًا تأسيسيًا للتدقيق، لأنه يزود المدقق بالأساس اللازم لتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الكفيلة بالحصول على أدلة كافية وملائمة لمواجهة تلك المخاطر. كما تؤكد أن المعيار الدولي (ISA 315) (Revised 2019) جاء ليُجعل عملية تقييم المخاطر أكثر اتساقًا ومتانة، بما يقود إلى استجابة مناسبة وفعالة لتلك المخاطر وفقًا لمتطلبات التدقيق المهني الحديث³.

وانطلاقًا من ذلك، يمكن تعريف تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بأنه: العملية التي يقوم من خلالها المدقق بتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى التأكيدات، اعتمادًا على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، وذلك بغرض توجيه طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللاحقة⁴.

¹ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 155.

² - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 270.

³ - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Basis for Conclusions: ISA 315 (Revised 2019), IFAC, 2019, p. 5.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 75.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

ويكشف هذا التعريف أن تقييم المخاطر لا يُفهم بوصفه خطوة مستقلة أو غاية قائمة بذاتها، بل بوصفه مرحلة وظيفية ترتبط مباشرة بالاستجابة التدقيقية اللاحقة. فالمعيار (Revised) (ISA 315) (2019) يربط بوضوح بين التعرف على المخاطر وتقييمها من جهة، وبين تصميم الاستجابات المناسبة لها من جهة أخرى وفق (ISA 330)، وهو ما يعني أن القيمة الحقيقية لتقييم المخاطر تكمن في قدرته على توجيه المدقق نحو المجالات التي تستدعي مزيداً من الفحص والعناية المهنية¹.

كما يُفهم من هذا المفهوم أن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي لا يقتصر على مجرد ملاحظة أولية أو حكم عام، بل هو عملية منهجية مستمرة وديناميكية تبدأ منذ مرحلة التخطيط، وتتطور مع تقدم أعمال التدقيق كلما ظهرت معلومات جديدة أو مؤشرات إضافية على وجود تحريفات محتملة. ولهذا شددت الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيد عند تطوير (ISA 315) (Revised 2019) على تعزيز الصلابة والاتساق في عملية التعرف على المخاطر وتقييمها، وعلى تمكين المدققين من مواكبة البيئة المتغيرة التي تعمل فيها المنشآت، بما في ذلك الجوانب المرتبطة بالتكنولوجيا ونظم المعلومات الحديثة².

ويبرز من ذلك أن التقييم الحديث للمخاطر لم يعد قائماً فقط على الفحص التقليدي للقيود والسجلات، بل أصبح مرتبطاً بفهم أعمق للمنشأة وبيئتها التشغيلية والتنظيمية والرقابية والتكنولوجية، لأن هذه العناصر مجتمعة قد تكون مصدراً مباشراً أو غير مباشر لظهور التحريفات الجوهرية في القوائم المالية³.

كما أن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة الحكم المهني للمدقق الخارجي. فكلما كان فهمه للمنشأة وبيئتها أكثر دقة، وكان تحليله لعوامل الخطر أكثر عمقاً، أمكنه تصميم إجراءات أكثر ملاءمة وفعالية. ولهذا ترى الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيد أن جودة التدقيق تتحسن من خلال تقييم أفضل للمخاطر وفهم أكثر تفصيلاً للمنشأة وبيئتها، كما أن تحسين الربط بين المخاطر المقيمة والإجراءات التدقيقية يؤدي إلى تركيز أكبر لجهد التدقيق على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية⁴.

ومن هنا، فإن تقييم المخاطر لا يُنظر إليه فقط كإجراء فني، بل كأداة مهنية لتخصيص الموارد والوقت والاختبارات على نحو رشيد، بما يحقق الكفاءة في أداء المهمة من جهة، ويعزز فاعلية التدقيق وجودة نتائجه من جهة أخرى⁵.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 75.

² - IAASB, Fact Sheet: ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, New York, 2020, p. 2.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 225.

⁴ - IAASB, Basis for Conclusions: ISA 315 (Revised 2019), op. cit., p. 8.

⁵ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 158.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن مفهوم تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يقوم على ثلاثة عناصر مترابطة: تحديد المخاطر، وتقييمها، وربطها بالاستجابة التدقيقية المناسبة. فهو يهدف إلى كشف مواطن التحريف الجوهرية المحتملة، وفهم أسبابها ومصادرها، ثم توجيه المدقق إلى اختيار الإجراءات التي تخفّض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول مهنيًا¹.

ولذلك فإن تقييم المخاطر يمثل حلقة الوصل بين فهم المنشأة وتنفيذ الاختبارات، كما يشكل قاعدة أساسية لبناء الرأي المهني النهائي للمدقق الخارجي، لأنه يحدد منذ البداية أين ينبغي أن يركز المدقق جهده، وما نوع الأدلة التي يحتاج إليها، وكيف يمكنه أن يستجيب للمخاطر المقيمة بما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية للتدقيق².

المطلب الثاني: إجراءات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

تُعد إجراءات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من أهم المراحل العملية في مهمة التدقيق، لأنها تمثل الوسيلة التي يحصل بها المدقق على الأساس المناسب لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، ثم تصميم الاستجابة الملائمة لها في ضوء ما تقتضيه المعايير المهنية³.

وقد نص المعيار الدولي للتدقيق (ISA 315) (Revised 2019) صراحة على أن على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم مخاطر توفر أدلة تدقيق تشكل أساسًا مناسبًا لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية، سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى التأكيدات، وكذلك لتصميم الإجراءات اللاحقة وفق⁴ (ISA 330)

كما تؤكد الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيد أن هذا المعيار يهدف إلى جعل عملية تقييم المخاطر أكثر اتساقًا ومتانة، بما يقود إلى استجابات تدقيقية أكثر فعالية، وهو ما يبين أن إجراءات التقييم لا تُعد مجرد مرحلة شكلية، بل تمثل الركيزة التي ينبني عليها تخطيط التدقيق وتنفيذه على نحو مهني سليم⁵.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 170.

² - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 130.

³ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 160.

⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 77.

⁵ - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Basis for Conclusions: ISA 315 (Revised 2019), IFAC, 2019, p. 7.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وانطلاقاً من ذلك، يمكن القول إن إجراءات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي تتمثل في مجموعة من الخطوات والإجراءات المنهجية التي يقوم بها المدقق لفهم المنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية، والكشف عن مصادر الخطر، ثم تقدير أثرها المحتمل على القوائم المالية¹.

ولا تقف هذه الإجراءات عند حدود جمع المعلومات فقط، بل تشمل أيضًا تقييم مدى كفاية الأدلة المتحصل عليها، ومراجعة هذا التقييم كلما ظهرت معلومات جديدة أثناء سير المهمة. ويظهر من (ISA 315) أن هذه العملية تكرارية وديناميكية، وأنها ترتبط مباشرة بتعديل الإجراءات اللاحقة كلما تطلبت الظروف ذلك².

أولاً: الاستفسارات من الإدارة ومن الأشخاص المناسبين داخل الشركة

تُعد الاستفسارات أولى إجراءات تقييم المخاطر، إذ أوجب (ISA 315) على المدقق أن يوجه استفسارات إلى الإدارة وإلى أشخاص مناسبين داخل المنشأة، بما في ذلك العاملون في وظيفة التدقيق الداخلي إن وجدت، لأن هذه الاستفسارات تمكنه من الإحاطة بطبيعة النشاط والعمليات الجوهرية والتغيرات التي طرأت على المنشأة ومجالات الضعف المحتملة فيها³.

وتكمن أهمية هذا الإجراء في أنه يتيح للمدقق التعرف على تصورات الإدارة للمخاطر التي قد تؤثر في إعداد القوائم المالية، كما يساعده على تكوين فهم أولي للعوامل التي قد تؤدي إلى وقوع تحريفات جوهرية. غير أن هذا الإجراء لا يكفي وحده، لأن المعلومات المتحصلة من الإدارة قد تكون ناقصة أو متحيزة، لذلك يجب تدعيمها بإجراءات أخرى أكثر موضوعية⁴.

ثانيًا: الإجراءات التحليلية

تُعد الإجراءات التحليلية من إجراءات تقييم المخاطر الأساسية التي نص عليها (ISA 315) ضمن الإجراءات الواجبة في مرحلة التقييم، ويقصد بها تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية، ومقارنة الاتجاهات والنسب والمؤشرات بما يساعد على اكتشاف التقلبات أو العلاقات غير العادية التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية⁵.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 172.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 78.

³ - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

⁴ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 275.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 90.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وتساعد هذه الإجراءات المدقق على توجيه انتباهه إلى المجالات التي تستحق دراسة أعمق واختبارات أكثر تفصيلاً، كما تمكنه من تكوين توقعات أولية حول طبيعة المخاطر ومستواها، الأمر الذي يجعلها أداة فعالة في الانتقال من الفهم العام للمنشأة إلى تحديد مواضع الخطر بصورة أكثر دقة¹.

ثالثاً: الملاحظة والفحص

من بين الإجراءات الجوهرية كذلك الملاحظة والفحص، وقد نص المعيار على إدراجهما ضمن إجراءات تقييم المخاطر. ويشمل ذلك ملاحظة كيفية تنفيذ بعض العمليات أو الضوابط داخل المنشأة، وفحص المستندات والسجلات والتقارير والسياسات والإجراءات الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية. وتظهر أهمية هذا الإجراء في أنه يساعد المدقق على التحقق العملي من المعلومات التي يحصل عليها من خلال الاستفسارات، كما يمكنه من تكوين تصور أكثر واقعية عن بيئة الرقابة ونظام المعلومات والاتصال داخل المنشأة، بدل الاكتفاء بما يقدم له من تفسيرات أو بيانات شفوية².

رابعاً: الاستفادة من المعلومات المتحصلة من مصادر أخرى ومن الخبرة السابقة

لم يحصر (ISA 315) إجراءات تقييم المخاطر في الاستفسارات والتحليل والملاحظة فقط، بل ألزم المدقق أيضاً بمراعاة المعلومات الناتجة عن إجراءات قبول العميل أو الاستمرار معه، وعند الاقتضاء نتائج ارتباطات أخرى نفذاها شريك المهمة للمنشأة نفسها، وهو ما يبين أن تقييم المخاطر يستفيد من المعرفة السابقة ولا يبدأ من الصفر في كل مرة³.

كما اشترط المعيار أنه إذا أراد المدقق استخدام معلومات متحصلة من خبرته السابقة مع المنشأة أو من تدقيقات سابقة، فعليه أن يقيّم ما إذا كانت هذه المعلومات ما تزال ملائمة وموثوقة بالنسبة للتدقيق الحالي، لأن صلاحية المعرفة السابقة تبقى مرتبطة بمدى استمرار الظروف التي أنتجتها وعدم تغير البيئة التشغيلية أو الرقابية للمنشأة.

خامساً: مناقشة فريق الارتباط التدقيقي

أوجب (ISA 315) كذلك إجراء مناقشة بين شريك المهمة والأعضاء الرئيسيين في فريق التدقيق بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المطبق ومدى قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهري، وتعد هذه المناقشة

¹ - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق، ص 230.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 190.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 79.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

خطوة مهمة لأنها تتيح تبادل الخبرات والرؤى بين أعضاء الفريق وتساعد على تحديد المجالات الحساسة وتوحيد الفهم حول طبيعة المخاطر المحتملة¹

كما أن هذه المناقشة تدعم ممارسة الشك المهني، وتزيد من جودة الحكم الجماعي للفريق قبل الانتقال إلى الإجراءات التفصيلية، لأن الحوار المهني المنظم بين أعضاء المهمة يساعد على كشف الزوايا التي قد يغفلها التقدير الفردي للمدقق².

سادسًا: الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها والإطار المحاسبي المطبق

بعد تنفيذ الإجراءات الأولية، ينتقل المدقق إلى إجراء أكثر عمقًا يتمثل في الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك هيكلها التنظيمي وملكيته وحوكمتها ونموذج أعمالها، ومدى دمج تكنولوجيا المعلومات في هذا النموذج، والعوامل القطاعية والتنظيمية والخارجية، والمقاييس التي تستخدمها المنشأة لتقييم أدائها المالي، إضافة إلى الإطار المحاسبي المطبق والسياسات المحاسبية المعتمدة³.

كما يوجب (ISA 315) على المدقق فهم كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم في قابلية التأكيدات للتحريف، لأن هذا الفهم يحدد الخلفية التي تُفسر المخاطر وتساعد على الحكم على طبيعتها ومصدرها ومدى شدتها، وهو ما يجعل فهم المنشأة وبيئتها من أكثر مراحل التقييم أهمية وأثرًا في بقية المهمة.

سابعًا: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية وتقييمها

تتضمن إجراءات تقييم المخاطر كذلك الحصول على فهم لمكونات نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية. ويشمل ذلك بيئة الرقابة، وعملية المنشأة في تقييم المخاطر، وعملية متابعة نظام الرقابة الداخلية، ونظام المعلومات والاتصال، والأنشطة الرقابية، لأن هذه المكونات تمثل الإطار الذي يعمل داخله النظام المحاسبي والرقابي للمؤسسة.

ويطلب المعيار من المدقق، على سبيل المثال، فهم ثقافة النزاهة والقيم الأخلاقية، وآليات الإشراف من قبل المكلفين بالحوكمة، وكيف تحدد المنشأة مخاطر الأعمال المرتبطة بأهداف التقرير المالي وتقييمها وتعالجها، وكيف تراقب فعالية الضوابط وتصحح أوجه القصور، وكيف تتدفق المعلومات داخل النظام المحاسبي، وما هي الضوابط التي تعالج المخاطر الجوهرية، بما في ذلك ضوابط القيود اليومية وضوابط تكنولوجيا المعلومات العامة حيث تكون ذات صلة⁴.

¹ - المرجع نفسه ، ص 79.

² - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 188.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 80.

⁴ - المرجع نفسه ، ص 80.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

كما يتعين على المدقق تقييم ما إذا كانت الضوابط المحددة مصممة بفعالية، وما إذا كانت قد طبقت بالفعل، لأن مجرد وجود الرقابة في الوثائق أو السياسات لا يكفي، بل لا بد من التحقق من ملاءمتها الفعلية وقدرتها على العمل في الواقع العملي

ثامناً: تحديد المخاطر وتقييمها على مستوى القوائم المالية والتأكدات

بعد جمع الفهم المناسب، يقوم المدقق بتحديد مخاطر التحريف الجوهرية، وبيان ما إذا كانت توجد على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى التأكيدات الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاحات، ثم يقيّم هذه المخاطر في ضوء احتمال وقوع التحريف وحجمه المحتمل كما يحدد ما إذا كانت بعض المخاطر تعد مخاطر مهمة، ويبين (ISA 315) أنه إذا كان المدقق يعتزم اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط فإنه يقيّم مخاطر الرقابة، أما إذا لم يخطط لاختبارها فإن تقييم مخاطر الرقابة يكون، عملياً، بحيث يعادل تقييم خطر التحريف الجوهرية تقييم الخطر الملازم. وتبرز أهمية هذه المرحلة في أنها تنقل المدقق من مستوى الفهم العام إلى مستوى الحكم المهني المنظم على مواضع الخطر ودرجته:

تاسعاً: تقييم كفاية الأدلة المتحصلة ومراجعة التقييم عند الحاجة

لا تنتهي إجراءات تقييم المخاطر بمجرد تصنيف المخاطر، بل يفرض (ISA 315) على المدقق أن يقيّم ما إذا كانت الأدلة المتحصلة من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً لهذا التحديد والتقييم، فإذا لم تكن كافية وجب عليه تنفيذ إجراءات تقييم إضافية حتى يحصل على ما يكفي من الأدلة. كما إذا حصل لاحقاً على معلومات جديدة تتعارض مع التقييم الأصلي، وجب عليه مراجعة تحديد المخاطر أو تقييمها، وهو ما يكشف أن تقييم المخاطر ليس نتيجة جامدة ونهائية، بل عملية قابلة للتحديث المستمر طوال المهمة بحسب ما يتكشف للمدقق من وقائع ومؤشرات جديدة¹.

عاشراً: توثيق إجراءات تقييم المخاطر

أخيراً، أوجب (ISA 315) على المدقق أن يوثق في أوراق العمل عناصر أساسية، منها: المناقشة التي جرت بين أعضاء فريق الارتباط، والعناصر الرئيسة لفهمه للمنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية، ومصادر المعلومات التي استند إليها، وإجراءات تقييم المخاطر المنفذة، وتقييم تصميم الضوابط المحددة وتنفيذها، والمخاطر التي جرى تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات، بما في ذلك المخاطر المهمة والأساس المهني للأحكام الجوهرية التي توصل إليها².

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 14

² - المرجع نفسه ، ص 15.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وتبرز أهمية التوثيق في أنه يثبت منطق التقييم الذي اعتمده المدقق، ويسهل مراجعة جودة العمل والاعتماد عليه لاحقاً، كما يضمن إمكانية تتبع الأحكام المهنية التي بُنيت عليها الاستجابة التدقيقية اللاحقة¹.

وبناءً على ما سبق، يمكن تلخيص إجراءات تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في أنها تبدأ بالاستفسارات، والإجراءات التحليلية، والملاحظة والفحص، ثم تتوسع إلى فهم المنشأة وبيئتها والإطار المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ثم تحديد المخاطر وتقييمها، فمراجعة هذا التقييم كلما ظهرت معلومات جديدة، وأخيراً توثيق كل ذلك في أوراق العمل².

وهذا التسلسل هو الذي يسمح للمدقق ببناء استجابة تدقيقية مناسبة وفق (ISA 315) ، ويجعل تقييم المخاطر نقطة الارتكاز في تخطيط مهمة التدقيق وتنفيذها على نحو مهني سليم، بما يضمن توجيه الجهد التدقيقي إلى المجالات الأعلى خطراً والأكثر تأثيراً في القوائم المالية³.

المطلب الثالث :علاقة التدقيق الخارجي بتقييم المخاطر

ترتبط عملية التدقيق الخارجي بتقييم المخاطر ارتباطاً وثيقاً، لأن التدقيق الحديث لم يعد قائماً على الفحص الشامل لجميع البنود أو على تطبيق إجراءات موحدة بصرف النظر عن طبيعة النشاط والظروف المحيطة به، بل أصبح يعتمد على مدخل مهني قائم على المخاطر يوجّه عمل المدقق الخارجي منذ مرحلة التخطيط إلى غاية تكوين الرأي النهائي⁴.

وفي هذا السياق، يقرر المعيار الدولي للتدقيق (Revised 2019) (ISA 315) أن مسؤولية المدقق تتمثل في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، كما يحدد هدفه في هذا المجال بأنه التعرف على هذه المخاطر وتقييمها، سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى التأكيدات، وسواء كانت ناشئة عن الغش أو عن الخطأ⁵.

ويدل ذلك على أن تقييم المخاطر لا يمثل إجراءً ثانوياً أو مرحلة مستقلة عن جوهر التدقيق الخارجي، بل يعد من ركائزه الأساسية، لأنه الإطار الذي يحدد من خلاله المدقق المجالات الأكثر تعرضاً للتحريف، ويستند إليه في بناء استراتيجية التدقيق واختيار الإجراءات الملائمة لكل حالة⁶.

¹ - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 140.

² - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 135.

³ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 165.

⁴ - المرجع نفسه، ص 162.

⁵ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 15.

⁶ - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 270.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وتظهر هذه العلاقة بوضوح في كون التدقيق الخارجي يبدأ عملياً بتقييم المخاطر. فقبل أن يحدد المدقق حجم الاختبارات أو نوعها أو توقيتها، يكون ملزماً بفهم المنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية، ثم بتصميم وتنفيذ إجراءات تقييم مخاطر مناسبة تشمل الاستفسارات، والإجراءات التحليلية، والملاحظة، والفحص.

وقد نص (ISA 315) على أن إجراءات تقييم المخاطر يجب أن توفر أساساً مناسباً لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية، كما أوجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت الأدلة المتحصلة من هذه الإجراءات كافية لهذا الغرض، وأن يجري إجراءات إضافية إذا تبين له أنها غير كافية¹. ومن ثم، فإن تقييم المخاطر يمثل حلقة الوصل الأولى بين فهم المؤسسة وبين تصميم برنامج التدقيق الخارجي، لأنه ينقل المدقق من المعرفة العامة بالمنشأة إلى الحكم المهني المنظم على مواضع الخطر ودرجته، ومن ثم إلى بناء الاستجابة المناسبة له.

كما تتجسد العلاقة بين التدقيق الخارجي وتقييم المخاطر في أن نتائج التقييم هي التي تحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللاحقة. فالمعيار الدولي للتدقيق (ISA 330) يوضح أن المدقق مطالب بتصميم وتنفيذ استجابات كلية لمواجهة المخاطر المقيمة على مستوى القوائم المالية، ثم تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق لاحقة تكون طبيعتها وتوقيتها ومدى اتساعها مبنية على المخاطر المقيمة على مستوى التأكيدات.

ويضيف المعيار نفسه أن المدقق مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقدير المخاطر، وهو ما يعني أن تقييم المخاطر لا ينفصل عن التدقيق الخارجي، بل هو الذي يحدد أين يركّز المدقق جهده، ومتى يتوسع في الاختبارات، ومتى يعتمد على الضوابط، ومتى يلجأ إلى إجراءات جوهرية أكثر عمقاً واتساعاً².

ومن أوجه العلاقة المهمة أيضاً أن تقييم المخاطر يؤثر مباشرة في كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق الخارجي. فالمعيار الدولي (ISA 200) يربط بين تحقيق التأكيد المعقول وبين الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة، كما يبين أن جودة الرأي المهني تتوقف إلى حد كبير على كفاية هذه الأدلة وملاءمتها³.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق (معيار التدقيق الدولي رقم 315 المعدل).

² - ألفين أ. أرينز، وآخرون، مرجع سابق، ص 295.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 23.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

وبذلك، فإن المدقق الخارجي كلما قَدَّر المخاطر بدرجة أعلى، كان مطالبًا بجمع أدلة أكثر قوة وملاءمة، والعكس صحيح. وهذا يؤكد أن تقييم المخاطر ليس مجرد خطوة تنظيمية في ملف التدقيق، بل عنصر مؤثر مباشرة في مصداقية الرأي النهائي الذي يصدره المدقق الخارجي بشأن القوائم المالية¹.

ولا تتوقف العلاقة بين التدقيق الخارجي وتقييم المخاطر عند مرحلة التخطيط فقط، بل تستمر طوال المهمة؛ لأن تقييم المخاطر في المعايير الدولية عملية ديناميكية قابلة للمراجعة. فقد نص (ISA 315) على أنه إذا حصل المدقق على معلومات جديدة لا تتفق مع الأدلة التي بُني عليها التقييم الأصلي، فعليه أن يعيد النظر في تحديد المخاطر أو في تقييمها².

كما أن المعيار يربط بين ما يُكتشف أثناء تنفيذ الإجراءات اللاحقة وبين إمكانية تعديل الاستجابة التدقيقية نفسها، وهو ما يعني أن التدقيق الخارجي يتفاعل باستمرار مع نتائج تقييم المخاطر، وأن المدقق الكفء هو الذي يراجع أحكامه المهنية كلما تغيرت المعطيات أو ظهرت مؤشرات جديدة على وجود تحريف جوهري محتمل³.

وتبرز هذه العلاقة كذلك من خلال الدور المحوري لفهم نظام الرقابة الداخلية في التدقيق الخارجي. ففهم بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر داخل المنشأة، ونظام المعلومات والاتصال، والأنشطة الرقابية، والمتابعة؛ كل ذلك يعد جزءًا من إجراءات تقييم المخاطر وفق³ (ISA 315)

وهذا الفهم يمكّن المدقق الخارجي من التمييز بين المخاطر التي يمكن التعامل معها بالاعتماد على الضوابط، والمخاطر التي تتطلب إجراءات جوهرية أوسع، ومن ثم فإن تقييم المخاطر يمثل في جوهره الإطار الذي يربط بين فحص نظام الرقابة الداخلية وبين تصميم استراتيجية التدقيق الخارجي⁴.

ومن الناحية التطبيقية، تؤكد بعض الدراسات العربية أن مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم المخاطر ترتبط مباشرة بصحة الرأي الذي يبديه بشأن القوائم المالية، وأنه يقوم بذلك من خلال فهم بيئة المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ثم الاستجابة لها عبر اختبارات وإجراءات تهدف إلى الحد من تلك المخاطر⁵.

كما بينت دراسات أخرى أن تقييم مخاطر التدقيق والاستجابة لها يمكّن المدقق من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة، وهو ما ينسجم مع منطق المعايير الدولية ويؤكد أن العلاقة بين التدقيق

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 195.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 18.

³ - المرجع نفسه، ص 18.

⁴ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 168.

⁵ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 140.

الفصل الأول..... الإطار العام لمخاطر التدقيق الخارجي

الخارجي وتقييم المخاطر ليست علاقة نظرية مجردة، بل هي علاقة مجسدة عملياً في الممارسة المهنية اليومية¹.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن علاقة التدقيق الخارجي بتقييم المخاطر هي علاقة تكامل واعتماد متبادل؛ فالتدقيق الخارجي يبدأ بتقييم المخاطر، ويتوجه بها في اختيار إجراءاته، ويتأثر بها في حجم الأدلة التي يجمعها، ويعيد تعديل أحكامه في ضوءها إلى أن يصل إلى الرأي النهائي².
ولذلك فإن جودة التدقيق الخارجي وفعاليتها ترتبطان بدرجة كبيرة بمدى قدرة المدقق على تقييم المخاطر تقييماً سليماً، وربط هذا التقييم باستجابة تدقيقية مناسبة ومستمرة طوال المهمة، بما يضمن توجيه الجهد المهني نحو المجالات الأعلى خطراً والأكثر تأثيراً في صدق وعدالة القوائم المالية³.

¹ - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 155.

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 180.

³ - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality, IFAC, 2014, p. 12.

خلاصة

من خلال هذا الفصل، تبين أن التدقيق الخارجي يمثل آلية مهنية ورقابية أساسية تهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية، من خلال فحصها من طرف مدقق مستقل ومؤهل، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدقها وعدالتها. كما اتضح أن للتدقيق الخارجي أهدافاً متعددة، لا تقتصر على التحقق من سلامة المعلومات المالية، بل تمتد إلى تعزيز الثقة في التقارير المالية، ودعم الشفافية، والمساهمة في ترشيد قرارات مختلف الأطراف المستفيدة.

كما أظهر الفصل أن مخاطر التدقيق الخارجي تعد من المفاهيم الجوهرية في مهنة التدقيق، نظراً لارتباطها المباشر بإمكانية إصدار المدقق رأياً غير مناسب بشأن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية. وقد تم بيان أن هذه المخاطر تنوزع إلى ثلاثة أنواع رئيسية، تتمثل في المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، وهي أنواع مترابطة تشكل في مجموعها الأساس الذي يقوم عليه نموذج مخاطر التدقيق الخارجي.

وتبين كذلك أن نموذج مخاطر التدقيق يشكل أداة مهمة في توجيه عمل المدقق الخارجي، لأنه يربط بين درجة المخاطر المحيطة بالقوائم المالية وبين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب تطبيقها. ومن ثم، فإن نجاح المدقق في فهم هذا النموذج وتوظيفه توظيفاً سليماً يساعده على تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول مهنيًا، ويعزز من جودة أدائه المهني.

ومن جهة أخرى، اتضح أن تقييم مخاطر التدقيق الخارجي يمثل مرحلة محورية في عملية التدقيق، لأنه يشكل الأساس الذي تُبنى عليه مختلف الإجراءات اللاحقة. فكلما كان المدقق أكثر قدرة على تحديد المخاطر وتقييمها في ضوء فهمه للمنشأة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية، كان أكثر قدرة على تصميم استجابة تدقيقية ملائمة وفعالة. كما أن العلاقة بين التدقيق الخارجي وتقييم المخاطر هي علاقة تكاملية، إذ لا يمكن تصور تدقيق خارجي فعال دون تقييم سليم للمخاطر المحيطة بالمهمة.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن الإحاطة بمفهوم التدقيق الخارجي ومخاطره وآليات تقييمها تمثل مدخلاً نظرياً أساسياً لفهم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها. وعليه، فإن الانتقال إلى الفصل الثاني سيكون مخصصاً لدراسة الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي، من حيث مفهومها وأهميتها ومحدداتها ومعاييرها، مع بيان العلاقة بينها وبين مخاطر التدقيق الخارجي.



الفصل الثاني: الإطار العام

لجودة التدقيق الخارجي



تمهيد

تحتل جودة التدقيق الخارجي مكانة مركزية في الفكر المحاسبي والمهني المعاصر، لأنها تمثل المعيار الذي يُقاس به مدى كفاءة المدقق الخارجي في أداء مهمته، ومدى قدرته على تنفيذ إجراءات التدقيق وفقاً للمعايير المهنية المعتمدة، وبما يضمن الوصول إلى رأي مهني سليم يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية. كما أن الاهتمام بجودة التدقيق لم يعد مقتصرًا على الجوانب الفنية فقط، بل أصبح مرتبطًا كذلك بالحوكمة، والاستقلالية، والكفاءة المهنية، ونظم إدارة الجودة داخل مكاتب التدقيق، وهو ما جعل جودة التدقيق عنصرًا أساسيًا في دعم الشفافية والمصداقية داخل بيئة الأعمال الحديثة .

ويزداد الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي بالنظر إلى ما يترتب عليها من آثار مباشرة في حماية مصالح المستثمرين والدائنين والجهات الرقابية، وفي الحد من حالات القصور أو الفشل المهني التي قد تؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المالية. وفي هذا الإطار، أكدت المعايير الدولية الحديثة الخاصة بإدارة الجودة، وعلى رأسها (ISQM 1) و (ISA 220) (Revised)، على ضرورة تبني مقاربة أكثر صرامة واستباقية لإدارة الجودة داخل مكاتب التدقيق وعلى مستوى مهمة التدقيق نفسها، بما ينسجم مع تعقد بيئة الأعمال وتزايد توقعات أصحاب المصلحة. ومن ثم، فإن دراسة جودة التدقيق الخارجي أصبحت ضرورة لفهم العوامل المحددة لها، والمعايير المنظمة لها، والعلاقة التي تربطها بمخاطر التدقيق الخارجي .

وانطلاقًا من ذلك، سيخصص هذا الفصل لدراسة الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي، من خلال التطرق أولاً إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي وخصائصها وأهميتها ومحدداتها، ثم عرض أهم المعايير والمؤشرات المرتبطة بها، مع إبراز دور الكفاءة المهنية وخبرة المدقق وخصائص مكتب التدقيق في التأثير على مستوى الجودة. كما سيتم في الأخير بيان العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، قصد فهم الكيفية التي تؤثر بها مكونات الخطر في جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي .

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

يوضح هذا المبحث مفهوم جودة التدقيق باعتباره منظومة متكاملة لا تقتصر على التقرير النهائي فحسب، بل تشمل المدخلات والعمليات، ويستعرض أهميتها في دعم حوكمة الشركات ومحدداتها المرتبطة بخصائص المدقق، والمهمة، والبيئة

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

تُعَدُّ جودة التدقيق الخارجي من المفاهيم الأساسية في الفكر المحاسبي والمهني المعاصر، لأنها تعبر عن مدى نجاح عملية التدقيق في تحقيق الغاية التي وُجدت من أجلها، والمتمثلة في تعزيز الثقة في القوائم المالية وفي الرأي الذي يقدمه المدقق الخارجي بشأنها. ولا تنصرف جودة التدقيق إلى مجرد صدور تقرير في نهاية المهمة، بل تمتد إلى مجمل العناصر التي صاحبت إنجازها، من مدخلات، وإجراءات، ومخرجات، وعوامل سياقية مؤثرة في بيئة التدقيق¹.

ومن الناحية المفاهيمية، لا يُنظر إلى جودة التدقيق الخارجي على أنها مجرد التزام شكلي بالمعايير، بل هي مفهوم يرتبط بقدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها في ضوء الاستقلالية والكفاءة المهنية. ويُعد تعريف (DeAngelo) من أكثر التعريفات تداولاً في الأدبيات، إذ ينظر إلى جودة التدقيق بوصفها الاحتمال المشترك المدرك في السوق لأن يكتشف المدقق الخلل في النظام المحاسبي للعمل وأن يبلغ عنه، وهو تعريف يبرز بوضوح أن الجودة تقوم على ركيزتين متلازمتين: الكفاءة والاستقلالية².

غير أن الأدبيات الحديثة لم تعد تحصر مفهوم جودة التدقيق في هذا التصور الثنائي وحده، بل اتجهت إلى اعتباره مفهوماً متعدد الأبعاد يصعب اختزاله في مؤشر واحد. وفي هذا الاتجاه، تبرز المراجعات الأكاديمية الحديثة أن دراسة جودة التدقيق تشمل تعريفاتها المختلفة، وأطر بنائها، ومؤشرات المرتبطة بالمدخلات، والعمليات، والنتائج أو المخرجات، بما يجعلها مفهوماً مركباً يجمع بين خصائص المدقق، وطبيعة المهمة، وخصائص البيئة التنظيمية والرقابية المحيطة بها³.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، إطار جودة التدقيق: العناصر الرئيسية التي تخلق بيئة لجودة التدقيق، إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) ، 2014 ، ص 4.

² - DeAngelo, L. E., Auditor size and audit quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 3, 1981, p. 186.

³ - Francis, J. R., A Framework for Understanding and Researching Audit Quality, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 30, No. 2, 2011, pp. 125-152.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

وقد عبّر إطار جودة التدقيق الصادر عن الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيد عن هذا الفهم المركب بوضوح، حين ميّز بين خمسة عناصر رئيسية تؤثر في جودة التدقيق، هي: المدخلات، والعمليات، والمخرجات، والتفاعلات الرئيسية داخل سلسلة التقارير المالية، والعوامل السياقية. كما أوضح أن الحكم على جودة التدقيق لا يكفي فيه النظر إلى عنصر واحد منعزل، لأن جودة المهمة تتأثر كذلك بطبيعة أدلة الإثبات، وملاءمة الأحكام المهنية، ومدى الالتزام بالمعايير ذات الصلة¹.

وفي ضوء هذا الإطار، يتبين أن مفهوم جودة التدقيق الخارجي يتأسس على عناصر مهنية محددة. فمن جهة، ترتبط الجودة بمدخلات مثل قيم المدقق وأخلاقياته ومواقفه المهنية، ومعرفته ومهاراته وخبرته، والوقت المخصص لإنجاز المهمة. ومن جهة ثانية، ترتبط بجودة عملية التدقيق ذاتها، أي بصرامة الإجراءات المطبقة وجودة الرقابة على الأداء. أما من جهة ثالثة، فتعكس في المخرجات، سواء في صورة التقرير النهائي أو في صورة الآثار غير المباشرة التي قد يحدثها التدقيق، مثل تحسين الممارسات المتعلقة بالتقرير المالي والرقابة الداخلية.

ويتأكد هذا المعنى أكثر في المعايير الحديثة الخاصة بإدارة الجودة على مستوى المهمة. فالمعيار الدولي (ISA 220 (Revised) يقرر أن هذا المعيار يتناول المسؤوليات الخاصة بالمدقق فيما يتعلق بإدارة الجودة على مستوى ارتباط تدقيق القوائم المالية، ويجعل هدف المدقق هو إدارة الجودة على مستوى المهمة بحيث يحصل على تأكيد معقول بأن الجودة قد تحققت، كما يحمل شريك المهمة مسؤولية توجيه أعضاء فريق المهمة والإشراف عليهم ومراجعة عملهم² وبذلك تصبح جودة التدقيق الخارجي مرتبطة أيضاً بكيفية قيادة المهمة ومراجعتها، لا بمجرد نتيجة التقرير النهائي فقط.

كما لم يعد مفهوم الجودة في التدقيق مقتصرًا على أداء المدقق الفرد أو فريق المهمة، بل أصبح مرتبطًا كذلك بالنظام المؤسسي للجودة داخل مكتب التدقيق. فالمعيار الدولي (ISQM 1) يقرر أن على المكتب تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام لإدارة الجودة يكون قائمًا على المخاطر ومتلائمًا مع طبيعة المكتب وظروفه وطبيعة الارتباطات التي ينفذها. ويشمل هذا النظام مكونات مترابطة، منها الحوكمة والقيادة، والمتطلبات الأخلاقية، وأداء الارتباطات، والموارد، والمعلومات والاتصال، والمتابعة والمعالجة وهذا يعني أن جودة التدقيق الخارجي ليست مجرد خاصية فردية للمدقق، بل نتيجة لتفاعل الأداء المهني مع بيئة تنظيمية ومؤسسية داعمة للجودة.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 6.

² - المرجع نفسه ، ص 9.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

وتتجه بعض الدراسات الجزائرية الحديثة كذلك إلى النظر إلى جودة التدقيق الخارجي باعتبارها محصلة لعوامل تتعلق بالمدقق الخارجي نفسه، ومكتب التدقيق، ومهمة التدقيق، وبيئة التدقيق، مع إبراز دور السمعة المهنية، والاستقلالية، والخبرة، وحجم المكتب ضمن العوامل المؤثرة فيها ، وهذا الاتجاه، وإن كان غالبًا ذا طابع تطبيقي، ينسجم في جوهره مع ما انتهت إليه الأدبيات والمعايير الدولية من أن جودة التدقيق ليست عنصرًا أحاديًا بل بناء مهني مركب¹.

وبناءً على ما سبق، يمكن تعريف جودة التدقيق الخارجي بأنها: مدى قدرة عملية التدقيق، في ظل الالتزام بالمعايير المهنية ومتطلبات إدارة الجودة، على تنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة واستقلالية وموضوعية، والحصول على أدلة كافية وملائمة، بما يؤدي إلى إصدار رأي مهني موثوق يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويُعد هذا التعريف أكثر ملاءمة للدراسة، لأنه يجمع بين البعد التقليدي الذي يركز على الاكتشاف والإبلاغ، والبعد الحديث الذي يربط الجودة بالمدخلات والعمليات والمخرجات ونظام إدارة الجودة داخل مكتب التدقيق².

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكتسي جودة التدقيق الخارجي أهمية بالغة لأنها تمثل أحد أهم الضمانات المهنية لتعزيز الثقة في القوائم المالية، إذ إن ارتفاع مستوى الجودة في تنفيذ مهمة التدقيق يرفع من اطمئنان مستخدمي القوائم المالية إلى أن الرأي الصادر عن المدقق قد تأسس على فحص مهني كافٍ وموضوعي، وأن المهمة أُنجزت وفق معايير مهنية وإجرائية تدعم موثوقية التقرير النهائي. ومن ثم، فإن جودة التدقيق لا تنعكس فقط على المدقق ومكتبه، بل تمتد آثارها إلى سلامة القرارات الاقتصادية والمالية التي تُبنى على المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية³.

كما تظهر أهمية جودة التدقيق الخارجي في دورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، لأن التدقيق الذي يتسم بالكفاءة، والالتزام بالمعايير، وجودة أدلة الإثبات، يسهم في دعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولا سيما الموثوقية والملاءمة والقابلية للفهم والمقارنة. ولهذا فإن جودة التدقيق تعد وسيلة عملية

¹ - بوطارن زونية، أثر تفعيل قواعد حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2017، ص 45.

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 95.

³ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 40.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

لرفع من نفعية المعلومات المالية بالنسبة إلى المستثمرين، والدائنين، والجهات الرقابية، وبقيّة الأطراف التي تعتمد على تلك المعلومات في التقدير والحكم واتخاذ القرار¹.

وتتبع أهمية جودة التدقيق الخارجي كذلك من كونها إحدى الآليات الأساسية الداعمة لحوكمة الشركات، إذ إن التدقيق الخارجي عالي الجودة يسهم في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، ويعزز مبادئ الشفافية والإفصاح والمساءلة، ويجعل الرقابة على الأداء المالي أكثر فعالية. وقد بينت دراسات جزائرية أن لجودة التدقيق الخارجي دورًا ذا دلالة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، بما يجعلها عنصرًا مؤثرًا في سلامة البيئة الرقابية والحوكمة داخل المؤسسة².

ومن أوجه أهمية جودة التدقيق الخارجي أيضًا أنها تمثل عاملاً حاسماً في الحد من الممارسات المحاسبية الانتهازية، وعلى رأسها إدارة الأرباح. فكلما ارتفع مستوى جودة التدقيق، زادت قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات التلاعب أو التضيق على تلك الممارسات من خلال الكفاءة والاستقلالية والإجراءات التدقيقية الملائمة. وقد خلصت دراسة منشورة حول شركات جزائرية إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما يؤكد أن أهمية الجودة لا تقف عند حدود التحقق الشكلي من الأرقام، بل تمتد إلى حماية صدق الإفصاح المالي ذاته³.

كما ترتبط أهمية جودة التدقيق الخارجي بقدرتها على رفع كفاءة البيئة المهنية والتنظيمية للتدقيق، لأن السعي إلى جودة مرتفعة يقتضي وجود نظم رقابة جودة فعالة، وآليات متابعة ومراجعة واضحة، ومتطلبات مهنية منسجمة مع المعايير الدولية. وفي السياق الجزائري، أظهرت دراسة حول متطلبات الرقابة على جودة التدقيق أن الإطار المحلي ما يزال بحاجة إلى مزيد من التطوير في بعض عناصر الرقابة الذاتية والخارجية على الجودة، الأمر الذي يبرز أن تحسين جودة التدقيق ليس مجرد مسألة فردية تتعلق بالمدقق، بل هو أيضًا قضية تنظيم مهني ومؤسسي⁴.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 98.

² - بوقفة عبد الحليم، أثر جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2018، ص 115.

³ - عبد القادر مسعودي، وهشام بوقار، أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2018، ص 156.

⁴ - بوزيد عزوي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (تخصص محاسبة)، جامعة الجزائر 3، 2014، ص 88.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

وتتجلى أهمية جودة التدقيق الخارجي كذلك في بعدها القانوني والتنظيمي، خاصة في البيئة الجزائرية، حيث ترتبط مهمة محافظ الحسابات بالمصادقة على صدق الحسابات وانتظامها وصورتها الوفية ومطابقتها للتشريع المعمول به. فالقانون رقم 10-01 يقرر أن من مهام محافظ الحسابات التدقيق على انتظام الحسابات وصدقها وصورتها الوفية، وإبداء الرأي في إجراءات الرقابة الداخلية، مع الالتزام بمعايير التدقيق والواجبات المهنية. ومن ثم، فإن جودة التدقيق تمثل شرطاً عملياً لتمكين الرقابة الخارجية من تحقيق أهدافها القانونية والمهنية على الوجه الصحيح¹.

ولا تقتصر أهمية جودة التدقيق الخارجي على مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، بل تمتد إلى مكاتب التدقيق نفسها، لأن تحقيق الجودة يفرض على المكتب أن يضع نظاماً لإدارة الجودة قائماً على المخاطر، يشمل الحوكمة والقيادة، والموارد، وأداء الارتباطات، والمعلومات والاتصال، والمتابعة والمعالجة. وهذا يعني أن الاهتمام بجودة التدقيق يدفع مكاتب التدقيق إلى تطوير أساليب العمل، وتحسين الإشراف، وتخصيص الموارد والتدريب بصورة أفضل، بما ينعكس على استدامة الأداء المهني وجودته على المدى الطويل². وعليه، يمكن القول إن أهمية جودة التدقيق الخارجي تتجسد في كونها تعزز الثقة في القوائم المالية، وتحسن جودة المعلومات المحاسبية، وتدعم حوكمة الشركات، وتحد من إدارة الأرباح، وتقوي البيئة المهنية والتنظيمية للتدقيق، كما تساعد على تحقيق المتطلبات القانونية والمهنية للرقابة الخارجية. ولهذا تُعد جودة التدقيق ركيزة أساسية في بناء الشفافية ورفع فاعلية الممارسة التدقيقية وتحسين كفاءة أسواق الأعمال والتمويل³.

المطلب الثالث: محددات جودة التدقيق الخارجي

تتحدد جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل المهنية والتنظيمية والميدانية التي تتفاعل فيما بينها، ولا يمكن اختزالها في عنصر واحد فقط. إن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في الجزائر يمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات كبرى، هي: خصائص المدقق الخارجي ومكتبه، وخصائص مهمة التدقيق الخارجي، وخصائص بيئة التدقيق، وهناك ستة وأربعين عاملاً ضمن هذه المجموعات، وهو ما يؤكد أن جودة التدقيق الخارجي نتاج منظومة متكاملة لا مجرد نتيجة لجهد فردي محدود⁴.

¹ - الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 27 والمادة 17.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 06.

³ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 102.

⁴ - بوزيد عزوي، مرجع سابق، ص 142.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

ويأتي استقلال المدقق الخارجي في مقدمة محددات جودة التدقيق الخارجي، لأن المدقق الذي لا يتمتع بالاستقلال الكافي يصعب عليه أن يصدر حكمًا مهنيًا موضوعيًا بعيدًا عن التأثيرات والمصالح المتعارضة. كما أن ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق قد تثير إشكالاتًا مهنيًا يرتبط بتشتيت الجهد أو تهديد الموضوعية، وهو ما يفسر إلحاح الأدبيات المهنية على ضرورة الفصل الواضح بين مهام التدقيق الأساسية والخدمات الأخرى كلما كان ذلك لازمًا لصيانة استقلال المدقق وجودة أدائه¹.

كما تعد الكفاءة المهنية والخبرة والتخصص والسمعة المهنية من المحددات الجوهرية لجودة التدقيق الخارجي، لأن تنفيذ المهمة على نحو جيد يقتضي من المدقق امتلاك معرفة علمية ومهارات تطبيقية وقدرة على فهم نشاط العمل وبيئة المخاطر المحيطة به. وقد أظهرت دراسات جزائرية ميدانية أن من أبرز المحددات التي يعتد بها الممارسون في الحكم على جودة التدقيق: التأهيل العلمي، والخبرة، والاستقلالية، والسمعة المهنية، بما يبين أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطًا وثيقًا بخصائص المدقق نفسه، لا بمجرد شكلية الإنجاز الخارجي للمهمة².

ولا تقل خصائص مكتب التدقيق أهمية عن خصائص المدقق نفسه، لأن جودة التدقيق تتأثر كذلك بمدى تنظيم المكتب، ووضوح سياساته وإجراءاته، وفعالية الإشراف والمراجعة الداخلية، ووجود نظام لإدارة الجودة يتلاءم مع طبيعة المكتب والمهام التي يؤديها. وفي هذا السياق، يقرر المعيار الدولي (ISQM 1) أن على المكتب أن يصمم وينفذ ويشغل نظامًا لإدارة الجودة قائمًا على المخاطر، وأن هذا النظام يشمل مكونات مترابطة مثل الحوكمة والقيادة، والمتطلبات الأخلاقية، وأداء الارتباطات، والموارد، والمعلومات والاتصال، والمتابعة والمعالجة؛ كما بينت دراسة جزائرية حديثة وجود قابلية لاعتماد سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق في الجزائر في ضوء هذا المعيار³.

ومن المحددات المهمة أيضًا خصائص مهمة التدقيق نفسها، مثل جودة التخطيط، وكفاية الوقت المخصص للمهمة، وطبيعة المنهج المتبع في التدقيق، وملاءمة الإجراءات المنفذة، ومدى الارتباط بين تقييم المخاطر وبين تصميم الاختبارات. ولهذا أشارت الدراسات الميدانية الجزائرية إلى أن جودة التدقيق تتجسد

¹ - أفين أ. أرينز، وآخرون، المراجعة، مرجع سابق، ص 105.

² - بوطران زونية، أثر تفعيل قواعد حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، مرجع سابق، ص 168.

³ - بربر كمال، وصرابي ربيعة، قابلية اعتماد سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق في المكاتب الجزائرية في ظل المعيار الدولي (ISQM 1)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد 11، العدد 2، 2022، ص 315.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

عملياً عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، وهو ما يجعل خصائص المهمة ذاتها عنصراً حاسماً في تحديد مستوى الجودة المتحقق في الواقع العملي¹.

وتعد الرقابة المهنية والالتزام بالمعايير من المحددات الأساسية الأخرى، لأن جودة التدقيق ترتفع كلما كان محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي أكثر التزاماً بالمعايير الوطنية أو الدولية ذات الصلة، وكلما وُجدت آليات مهنية لمراجعة الأداء ومتابعة الجودة. وقد خلصت دراسات جزائرية حديثة إلى أن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق والإدراك المهني لأهميتها يساهمان في رفع جودة مخرجات التدقيق الخارجي، كما أن أسلوب مراجعة النظير يمثل أداة رقابية يمكن أن تعزز جودة الأداء من خلال التقييم المهني المتبادل لأعمال المدققين ومكاتبهم².

كما تؤثر بيئة التدقيق التشريعية والتنظيمية في جودة التدقيق الخارجي تأثيراً مباشراً، لأن وجود إطار قانوني ومهني واضح، وهيئات إشراف فعالة، ومعايير محلية ملائمة، كلها عناصر تهيئ ظروفاً أفضل لتحقيق الجودة. وقد بينت دراسة تحليلية عن الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر أن الإطار التنظيمي موجود من حيث الأصل، لكن الإشكال الرئيس يظهر في مستوى التجسيد العملي وآليات التنفيذ؛ كما أبرزت دراسات أخرى أن الجزائر قطعت أشواطاً في تبني معايير تدقيق محلية وفي السعي إلى تحسين جودة التقارير، مع بقاء الحاجة قائمة إلى مزيد من التأطير والتكوين والمتابعة المهنية³.

وعليه، يمكن القول إن محددات جودة التدقيق الخارجي تتمثل أساساً في: استقلال المدقق، وكفاءته وخبرته وسمعته المهنية، وخصائص مكتب التدقيق ونظام إدارة الجودة فيه، وخصائص مهمة التدقيق من حيث التخطيط والتنفيذ والمنهج، ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، فضلاً عن البيئة التشريعية والتنظيمية التي تمارس فيها المهنة. وهذه المحددات لا تعمل منفصلة، بل تتفاعل فيما بينها لتحديد في النهاية مستوى الجودة الذي يمكن أن تبلغه عملية التدقيق الخارجي في الواقع العملي⁴.

¹ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 155.

² - مسعودي عبد القادر، تبني المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) وأثره على جودة مخرجات التدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 11، العدد 1، 2020، ص 204.

³ - جبار نور الدين، الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية بين المعايير الدولية والخصوصية المحلية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، العدد 15، 2016، ص 78.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 110.

المبحث الثاني: معايير ومؤشرات جودة التدقيق الخارجي

يناقش المعايير المهنية المنظمة للجودة مثل (ISQM 1) و (ISA 220)، ويبرز الدور المحوري للكفاءة المهنية وخبرة المدقق، إلى جانب تأثير خصائص مكتب التدقيق وحجمه على مستوى جودة الأداء.

المطلب الأول: المعايير المهنية المنظمة لجودة التدقيق الخارجي

تخضع جودة التدقيق الخارجي إلى مجموعة من المعايير المهنية التي تهدف إلى توحيد الأداء المهني للمدققين، وضمان تنفيذ مهام التدقيق وفق أسس علمية ومنهجية سليمة، بما يعزز الثقة في القوائم المالية وفي الرأي المهني الصادر بشأنها. ولا تقتصر أهمية هذه المعايير على بيان ما يجب على المدقق القيام به أثناء الفحص، بل تمتد إلى تحديد الإطار الذي ينبغي أن تُدار في ظلّه الجودة على مستوى مكتب التدقيق، وعلى مستوى مهمة التدقيق ذاتها، وهو ما يجعلها المرجعية الأساسية لكل حديث عن جودة التدقيق الخارجي¹.

ويعد المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول (ISQM 1) من أهم المعايير المنظمة لجودة التدقيق الخارجي، لأنه يحمل مكتب التدقيق مسؤولية تصميم وتنفيذ وتشغيل نظام لإدارة الجودة يكون ملائماً لطبيعة المكتب وظروفه وطبيعة الارتباطات التي ينفذها. كما أن هدف هذا المعيار يتمثل في تمكين المكتب من الحصول على تأكيد معقول بأن المكتب وأفراده يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو شركاء الارتباط تكون مناسبة في ظل الظروف. ومن ثم، فإن (ISQM 1) يشكل الأساس التنظيمي لجودة التدقيق على مستوى المؤسسة المهنية نفسها، لأنه ينقل الاهتمام من الرقابة اللاحقة على الملفات إلى إدارة الجودة وفق مقارنة قائمة على تحديد مخاطر الجودة والاستجابة لها².

وإلى جانب ذلك، يبرز المعيار الدولي للمراجعة (ISA 220 (Revised) بوصفه المعيار المنظم لجودة التدقيق على مستوى مهمة التدقيق المالي. فهذا المعيار يحدد المسؤوليات الخاصة بالمدقق بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباط، ويجعل هدف المدقق هو إدارة الجودة على مستوى المهمة بما يحقق تأكيداً معقولاً بأن الجودة قد تحققت فعلاً. كما يحمل شريك المهمة المسؤولية الشاملة عن إدارة الجودة وتحقيقها في مهمة التدقيق، بما في ذلك تهيئة بيئة تؤكد ثقافة الجودة، والتوجيه، والإشراف، ومراجعة أعمال فريق التدقيق. ويكتسي هذا المعيار أهمية إضافية لكونه أصبح نافذاً بالنسبة لمهام تدقيق القوائم المالية للفترة التي تبدأ في أو بعد 15 ديسمبر 2022.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 90.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 14.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

كما تسهم المعايير الدولية الأساسية للتدقيق، وفي مقدمتها ISA 200، في تنظيم جودة التدقيق الخارجي من خلال تأكيدها على جملة من المرتكزات المهنية التي يقوم عليها التدقيق عالي الجودة، مثل الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، بما فيها الاستقلالية، وممارسة الشك المهني، واستخدام الحكم المهني، والحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. فالجودة، في هذا الإطار، لا ترتبط فقط بوجود نظام رسمي لإدارة الجودة، بل ترتبط أيضًا بمدى احترام المدقق للمتطلبات السلوكية والفنية التي تحكم المهمة منذ التخطيط إلى غاية تكوين الرأي النهائي .

أما في البيئة الجزائرية، فقد أظهرت الدراسات المقارنة أن هناك جهودًا محلية مهمة لتنظيم جودة التدقيق الخارجي، من أبرزها القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة، وما رافقه من بناء معياري وتنظيمي محلي، إضافة إلى إصدار عدة معايير جزائرية للتدقيق. وقد بينت إحدى الدراسات الجزائرية أن هذه المعايير المحلية تتطابق إلى حد كبير مع المعايير الدولية،¹ وقد صدر في سنة 2024 المقرر رقم 121 المؤرخ في 1 جوان 2024، الذي تضمن ثلاثة معايير جزائرية للتدقيق، وهي:²

- المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1، تحت عنوان إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى؛
 - المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2، بعنوان فحوصات جودة المهمات؛
 - المعيار الجزائري (NAA220)، عنوان بإدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية.
- ومن الناحية القانونية، فإن القانون الجزائري رقم 01-10 يشكل أحد الأسس الوطنية المنظمة لممارسة محافظ الحسابات، وقد نص على أن محافظ الحسابات يحدد مدى وكيفية سير مهمته في إطار **معايير التدقيق والواجبات المهنية** المعتمدة، وهو ما يكشف أن الجودة في البيئة الجزائرية ليست مسألة مهنية اختيارية، بل مرتبطة أيضًا بإطار قانوني منظم للمهنة ولمقتضيات ممارستها³.

وعليه، يمكن القول إن المعايير المهنية المنظمة لجودة التدقيق الخارجي تتمثل في معايير إدارة الجودة على مستوى المكتب مثل (ISQM 1)، ومعايير إدارة الجودة على مستوى المهمة مثل ISA 220 (Revised)، فضلًا عن المعايير العامة للتدقيق التي تضبط سلوك المدقق وأداءه المهني مثل (ISA 200)، إلى جانب المعايير الجزائرية للتدقيق والإطار القانوني الوطني المنظم للمهنة. وهذه المنظومة مجتمعة هي

¹ - بوزيد عزوي، مرجع سابق، ص 110 .

² المقرر رقم 121، المؤرخ في 1 جوان 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

³ - الجريدة الرسمية القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة 17.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

التي تشكل المرجعية الأساسية لضمان جودة التدقيق الخارجي وتحسين مخرجاته في البيئة المهنية الجزائرية¹.

المطلب الثاني: الكفاءة المهنية وخبرة المدقق كمؤشرات لجودة التدقيق الخارجي

تُعَدّ الكفاءة المهنية وخبرة المدقق من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، لأن جودة المهمة التدقيقية لا ترتبط فقط بوجود معايير مهنية أو نظم جودة داخل المكتب، بل تتوقف كذلك على قدرة المدقق على فهم طبيعة نشاط العميل، وتقدير المخاطر، وتصميم الإجراءات المناسبة، وتقييم أدلة الإثبات بصورة سليمة. وقد أكدت دراسات ميدانية جزائرية أن خصائص المدقق الخارجي نفسه تحتل موقعاً مركزياً ضمن محددات جودة التدقيق الخارجي، وفي مقدمتها الكفاءة المهنية، والاستقلالية، والسمعة، والخبرة العملية².

ويقصد بالكفاءة المهنية امتلاك المدقق للمعارف المحاسبية والتدقيقية والقانونية اللازمة، إلى جانب المهارات التطبيقية التي تمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق وفقاً للمعايير المعتمدة. ولا تتحقق هذه الكفاءة بالجانب النظري فقط، بل تتطلب أيضاً قدرة على ممارسة الحكم المهني والشك المهني، والتعامل السليم مع موارد المهمة وفريق العمل. وفي هذا الإطار، يقرر المعيار الدولي (ISA 220 (Revised) أن على شريك المهمة أن يتأكد من توافر موارد كافية ومناسبة للمهمة، وأن أعضاء فريق الارتباط يمتلكون مجتمعين الكفاءة والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لأداء مهمة التدقيق على نحو يدعم الجودة³.

وتبرز أهمية خبرة المدقق في كونها تمكنه من الربط بين الجوانب النظرية والواقع العملي، وتساعده على اكتشاف المؤشرات غير العادية وتقدير المخاطر بطريقة أكثر دقة. فالمدقق ذو الخبرة يكون غالباً أكثر قدرة على فهم مواطن التحريف الجوهرية، وعلى التمييز بين الأخطاء العادية والمؤشرات التي قد تدل على ضعف الرقابة أو على ممارسات غير سليمة. وقد بينت دراسة جزائرية منشورة أن العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي، مثل الخبرة الكبيرة، والتدريب، والتأهيل المستمر، والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة، تؤثر في موثوقية القوائم المالية وفي جودة التدقيق الخارجي⁴.

كما ترتبط الكفاءة المهنية وخبرة المدقق ارتباطاً مباشراً بحسن التخطيط لمهمة التدقيق وتنفيذها. فالمدقق الكفء والخبير يكون أكثر قدرة على اختيار أساليب الفحص المناسبة، وتحديد حجم الاختبارات وتوقيتها، وتوزيع الجهد التدقيقي على المناطق ذات المخاطر الأعلى، بدل الاعتماد على إجراءات نمطية قد

¹ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 55.

² - بوطارن زوينة، مرجع سابق، ص 155.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق، ص 25.

⁴ - مسعودي عبد القادر، مرجع سابق، ص 210.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

لا تتلاءم مع خصوصية كل مهمة. ويؤكد (ISA 220 (Revised) أن شريك المهمة يتحمل مسؤولية توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم ومراجعة عملهم، وأن طبيعة هذا التوجيه والإشراف والمراجعة وتوقيته ومداه يجب أن تكون مستجيبة لظروف المهمة ومواردها. كما خلصت دراسة ميدانية جزائرية إلى أن جودة التدقيق تتجسد عملياً في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، وهو ما يبرز أثر مستوى تأهيل المدقق وخبرته في جودة هذه المراحل معاً¹.

ومن جهة أخرى، لا ينبغي فصل الكفاءة المهنية عن التكوين المستمر، لأن بيئة الأعمال والمعايير المهنية والتقنيات المحاسبية والتدقيقية تشهد تطوراً دائماً. ولهذا فإن المحافظة على مستوى مناسب من الجودة تقتضي من المدقق تحديث معارفه ومهاراته بصورة دورية، خاصة في الجوانب المرتبطة بالمعايير الجديدة، وتكنولوجيا المعلومات، وتقييم المخاطر، وأساليب جمع الأدلة. وفي هذا الاتجاه، خلصت دراسات جزائرية حديثة إلى وجود أثر إيجابي لكفاءة المدقق الخارجي من النواحي العلمية والمهنية على جودة عملية التدقيق، سواء عند الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي أو عند تقييم جودة التدقيق الخارجي بوجه عام².

كما أن خبرة المدقق لا تقتصر على عدد سنوات الممارسة فقط، بل تشمل أيضاً التخصص القطاعي وفهم خصوصيات النشاط الذي تنتمي إليه المنشأة محل التدقيق. فالتدقيق في مؤسسة صناعية يختلف عن التدقيق في مؤسسة مالية أو خدمية، وكلما كان المدقق أكثر إلماماً بقطاع العمل زادت قدرته على فهم المخاطر وطبيعة العمليات والسياسات المحاسبية المرتبطة بها. ولهذا عدّت بعض الدراسات الجزائرية العوامل الشخصية والعوامل الميدانية المتعلقة بالمدقق من بين السبل الأساسية لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر³.

وعليه، يمكن القول إن الكفاءة المهنية وخبرة المدقق تمثلان ركيزة أساسية في جودة التدقيق الخارجي، لأنهما تؤثران في فهم المخاطر، وفي التخطيط السليم للمهمة، وفي اختيار الإجراءات المناسبة، وفي جودة الحكم المهني النهائي. ولذلك فإن أي سعي لتحسين جودة التدقيق الخارجي يقتضي بالضرورة الاهتمام برفع كفاءة المدققين، وتعزيز تدريبهم المستمر، وتطوير خبراتهم التطبيقية والقطاعية، بما ينعكس إيجاباً على سلامة الرأي المهني ومصداقية القوائم المالية⁴.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 160.

² - بن لعل سمير، مساهمة الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق: دراسة حالة عينة من مكاتب محافضي الحسابات، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2019، ص 45.

³ - جبار نور الدين، مرجع سابق، ص 82.

⁴ - علي عبد الله ذنبيات، مرجع سابق، ص 62.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

المطلب الثالث: خصائص مكتب التدقيق كمؤشر لجودة التدقيق الخارجي

لا ترتبط جودة التدقيق الخارجي بخصائص المدقق الفرد فقط، بل تتأثر كذلك بخصائص مكتب التدقيق الذي ينتمي إليه، لأن المكتب يمثل الإطار التنظيمي والمهني الذي تُتجزأ داخله المهمة التدقيقية. وقد بينت دراسة جزائرية ميدانية أن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي لا تنحصر في خصائص المدقق، بل تشمل أيضًا خصائص مكتبه، إلى جانب خصائص المهمة وبيئة التدقيق، وهو ما يدل على أن المكتب نفسه يعد محددًا جوهريًا من محددات الجودة¹.

وتتمثل أهم خصائص مكتب التدقيق المؤثرة في الجودة في مدى توفر التنظيم الداخلي الواضح، وتوزيع المسؤوليات، وفعالية الإشراف والمراجعة، وكفاءة العاملين، ووجود سياسات وإجراءات مكتوبة لإدارة الجودة. كما أن قدرة المكتب على توفير الموارد البشرية والزمنية والتقنية المناسبة تعد عنصرًا أساسيًا في إنجاز المهمة على نحو مهني سليم، لأن جودة المهمة لا تتحقق إذا كان المكتب عاجزًا عن دعم المدققين بالموارد والخبرة والرقابة الداخلية اللازمة. ويعزز هذا المعنى المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول (ISQM 1)، الذي يحمل المكتب مسؤولية تصميم وتشغيل نظام إدارة جودة قائم على المخاطر، ويحدد مكوناته الأساسية، ومنها القيادة والحوكمة، وأداء الارتباطات، والموارد، والمعلومات والاتصال، والمتابعة والمعالجة².

ومن الخصائص المهمة كذلك سمعة مكتب التدقيق ومكانته المهنية في السوق، لأن السمعة الجيدة غالبًا ما ترتبط بتراكم الخبرة، والالتزام بالمعايير، والحرص على المحافظة على مستوى مقبول من الجودة في الأداء، كما تدفع المكتب إلى تجنب الممارسات التي قد تضعف الثقة في تقاريره. وفي الأدبيات الأجنبية الكلاسيكية، ربطت دراسة (DeAngelo) بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وذهبت إلى أن الجودة ليست مستقلة عن حجم المكتب، لأن المكتب الأكبر يكون لديه "ما يخسره" أكثر إذا قصر في الإبلاغ عن الخلل المكتشف، وهو ما يجعل السوق ينظر إلى الحجم والسمعة بوصفهما مؤشرين مهمين على جودة التدقيق³.

كما تؤثر درجة التخصص والخبرة القطاعية داخل المكتب في جودة التدقيق الخارجي، لأن المكتب الذي يضم مدققين ذوي خبرة في قطاعات أو صناعات معينة يكون أكثر قدرة على فهم طبيعة نشاط العميل ومخاطره وخصائصه المحاسبية والرقابية. وفي البيئة الجزائرية، أشارت دراسة حول أثر حجم مكتب التدقيق

¹ - بوزيد عزوي، مرجع سابق، ص 142.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 12.

³ - DeAngelo, L. E., op.cit, p 189-186.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

إلى أن التأثير الإيجابي لعناصر المكتب يظهر خصوصًا فيما يتعلق بتوفر الخبرة في الصناعة وكفاءة ومهارة العاملين، وهو ما يبين أن خصائص المكتب النوعية لا تقل أهمية عن حجمه العددي¹.

أما بالنسبة إلى حجم مكتب التدقيق، فيُنظر إليه في الأدبيات المهنية والبحثية باعتباره مؤشرًا مهمًا يمكن أن يؤثر في جودة التدقيق الخارجي، لأن المكتب الأكبر حجمًا يكون غالبًا أقدر على توفير عدد أكبر من المدققين، وتوزيع العمل بصورة أفضل، والاستفادة من التخصص، وتطبيق مستويات أعلى من الإشراف والمراجعة الداخلية، فضلًا عن الاستثمار في التدريب والتحديث المهني. غير أن أثر الحجم لا ينبغي فهمه على أنه علاقة آلية مطلقة، لأن الحجم وحده لا يكفي إذا لم يرافقه تنظيم داخلي جيد، وسياسات فعالة لإدارة الجودة، ورقابة مهنية داخلية وخارجية مناسبة².

وتؤكد الدراسات الجزائرية المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق هذا القيد العملي؛ إذ بينت دراسة **متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر** أن متطلبات الرقابة لا تتسجم في عدة نواحٍ مع ما تقرره معايير رقابة الجودة الدولية، ومن أوجه القصور التي سجلتها: أن الرقابة الذاتية على جودة أعمال مكاتب التدقيق لا تتم عبر لجنة أو إدارة مستقلة داخل المكتب، إضافة إلى عدم تضمنها بعض العناصر الجوهرية مثل قبول العملاء والاستمرارية في العلاقة معهم، والمتابعة والمراقبة. وهذا يعني أن المكتب الكبير قد لا يحقق جودة مرتفعة ما لم تستكمل لديه المقومات التنظيمية والمهنية الضرورية³.

وفي هذا السياق، يكتسب نظام إدارة الجودة داخل المكتب أهمية خاصة، لأن المعالجة الحديثة للجودة لم تعد تقوم على فكرة الفحص اللاحق فقط، بل على تبني نظام متكامل لتحديد مخاطر الجودة والاستجابة لها. وقد سعت دراسة جزائرية حديثة إلى اقتراح إطار لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر في ضوء (ISQM 1)، انطلاقًا من أن تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي يمر عبر سياسات وإجراءات داخلية واضحة ومستمرة على مستوى المكتب نفسه⁴.

وعليه، يمكن القول إن خصائص مكتب التدقيق، مثل التنظيم الداخلي، وسمعة المكتب، وخبرة العاملين، والتخصص، ونظام إدارة الجودة، وحجم المكتب، تؤثر جميعها في جودة التدقيق الخارجي. غير أن حجم المكتب يبقى عاملاً مهمًا لكنه غير كافٍ وحده؛ إذ تتوقف فعاليته الحقيقية على ما إذا كان مصحوبًا

¹ - بربر كمال، وصراوي ربيعة، مرجع سابق، ص 315.

² - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 65.

³ - بوزيد عزوي، مرجع سابق، ص 115-116.

⁴ - بربر كمال، وصراوي ربيعة، مرجع سابق، ص 310.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

بموارد بشرية مؤهلة، وإشراف مهني فعال، وسياسات جودة واضحة، وبيئة تنظيمية تدعم التطبيق السليم للمعايير¹.

المبحث الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي

يُحلل طبيعة التأثير المباشر لكل بعد من أبعاد مخاطر التدقيق (الملازمة، الرقابة، والاكتشاف) على جودة التدقيق الخارجي، وكيفية استجابة المدقق لهذه المخاطر لضمان سلامة مخرجاته

المطلب الأول: تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي

تُعدّ المخاطر الملازمة من أكثر مكونات مخاطر التدقيق ارتباطاً بطبيعة البند أو العملية أو البيئة التي تعمل فيها المنشأة، لأنها تعبر عن قابلية أحد التأكيدات أو البنود المالية لأن يتضمن تحريفاً جوهرياً قبل النظر إلى فعالية الرقابة الداخلية. وتوضح المعايير الدولية أن هذا النوع من المخاطر يكون أعلى في بعض التأكيدات أكثر من غيرها، لاسيما في الحالات التي تتسم بالتعقيد، أو التقدير الشخصي، أو عدم التأكد، أو التأثير بظروف خارجية ومخاطر أعمال قد تجعل بعض البنود أكثر عرضة للتحريف. ومن ثم، فإن ارتفاع المخاطر الملازمة يجعل مهمة المدقق أكثر تعقيداً، ويرفع مستوى العناية المهنية المطلوبة عند التخطيط والتنفيذ، وهو ما يربطها مباشرة بجودة التدقيق الخارجي².

ويظهر تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي في أن ارتفاعها يفرض على المدقق توسيع نطاق الفحص، وزيادة حجم الاختبارات، والحصول على أدلة أكثر قوة وإقناعاً. فالمعيار الدولي (ISA 330) يقرر صراحة أن على المدقق الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقديره للمخاطر، كما أن استجاباته الكلية للمخاطر المقيمة قد تشمل إسناد المهمة إلى أفراد أكثر خبرة، وتشديد الإشراف، وتعديل طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومدى اتساعها. وبناءً على ذلك، فإن أي قصور في تقدير المخاطر الملازمة منذ البداية قد يؤدي إلى تصميم إجراءات غير كافية أو غير ملائمة، وهو ما ينعكس سلباً على جودة التدقيق وعلى سلامة الرأي النهائي³.

كما أن المخاطر الملازمة تؤثر في جودة التدقيق الخارجي من خلال طبيعة القطاعات أو الأنشطة محل الفحص، لأن بعض البيانات الاقتصادية والمحاسبية بطبيعتها تكون أكثر عرضة للتحريف الجوهري من غيرها، مثل البيانات التي تكثر فيها التقديرات المحاسبية، أو المعاملات غير العادية، أو حالات عدم

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 115.

² - المرجع نفسه، ص 162.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 15.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

الاستقرار، أو التعرض لتحيز الإدارة. وقد أوضح (Revised 2019) (ISA 315) أن عوامل الخطر الملازم تؤثر في احتمال وقوع التحريف وفي حجمه المحتمل، وأن زيادة قابلية البند للتحريف ترفع تقييم الخطر الملازم وتقتضي استجابة أكثر دقة. وفي مثل هذه الحالات، تصبح جودة التدقيق مرهونة بمدى قدرة المدقق على فهم خصوصية النشاط وتوجيه إجراءاته نحو المجالات الأعلى خطرًا بدل الاعتماد على فحص روتيني أو نمطي¹.

إن تحديد وتقييم مخاطر التدقيق يعدان من الأمور المهمة عند التخطيط للتدقيق وعند تحديد إجراءاته، لما لذلك من أثر في رفع كفاءة وجودة التدقيق الخارجي. كما أن التقدير السليم لمخاطر التدقيق والتخطيط يسهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، كما أن تقدير مخاطر التدقيق يؤثر في الأداء المهني للمدقق الخارجي، ومنه فآثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق يتمثل في أن تقليل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف يزيد من جودة التدقيق الخارجي².

ومن جهة أخرى، فإن العلاقة بين المخاطر الملازمة وجودة التدقيق الخارجي ليست دائمًا علاقة سلبية مباشرة بالمعنى البسيط، لأن ارتفاع المخاطر الملازمة قد يقود إلى تحسين جودة التدقيق إذا استجاب له المدقق بطريقة مهنية سليمة، من خلال تكثيف إجراءاته، وتعزيز شكه المهني، وتوسيع اختبارات الفحص، والحصول على أدلة أكثر إقناعًا³. وهذا استنتاج تدعمه المعايير الدولية، لأن (ISA 330) يربط صراحة بين ارتفاع المخاطر وبين زيادة قوة الأدلة واتساع الاستجابة التدقيقية، كما تدعمه الدراسات التطبيقية التي ربطت بين حسن تقدير المخاطر وتحسن جودة المراجعة⁴. أما إذا تم تجاهل هذا الخطر أو التقليل من أهميته أو لم تُصمم له استجابة مناسبة، فإن ذلك يؤدي إلى تراجع جودة التدقيق الخارجي ويزيد من احتمال إصدار رأي غير مناسب⁵.

وعليه، يمكن القول إن تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي يتحدد أساسًا بمدى قدرة المدقق الخارجي على فهم طبيعة هذه المخاطر، وتقديرها بدقة، والاستجابة لها بإجراءات مناسبة. فكلما كان

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 15.

² - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 145.

³ - مسعودي عبد القادر، أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2020، ص 212.

⁴ - عيسى، وائل إبراهيم، أثر مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2010، ص 85.

⁵ - خنفر حنيفة، وبوسباغ حكيم، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2، المجلد 10، العدد 1، 2020، ص 340.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

تقييم المخاطر الملازمة أكثر واقعية، وكانت الاستجابة التدقيقية أكثر عمقاً وملاءمة، ارتفع مستوى جودة التدقيق الخارجي، والعكس صحيح¹.

المطلب الثاني: تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تتمثل مخاطر الرقابة في احتمال أن يفشل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب، ولذلك فإنها تعد من أكثر عناصر مخاطر التدقيق ارتباطاً بجودة البيئة الرقابية والتنظيمية داخل المنشأة. وقد عرّف المعيار الدولي للتدقيق (ISA 200) مخاطر الرقابة بأنها الخطر المتمثل في ألا يُمنع التحريف الجوهري، أو يُكتشف ويُصحح في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية للمنشأة، كما أوضح أن هذا الخطر يرتبط بفعالية تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها والمحافظة عليها².

ويظهر تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يفرض على المدقق الخارجي توسيع اختبارات الفحص، والاعتماد بدرجة أكبر على الإجراءات الجوهرية بدل الاكتفاء باختبارات الرقابة. فالـ (ISA 330) يقرر أن على المدقق تصميم وتنفيذ استجابات كلية للمخاطر المقيمة، وأن يحصل على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقدير المخاطر، كما يوضح أن القصور في بيئة الرقابة قد يدفع المدقق إلى تنفيذ إجراءات أكثر عند نهاية الفترة، والحصول على أدلة أوسع من الإجراءات الجوهرية. ومن ثم، فإذا لم ينجح المدقق في تقييم مخاطر الرقابة تقييماً صحيحاً، أو بالغ في الاعتماد على نظام رقابي ضعيف، فإن ذلك قد يؤدي إلى قصور في جمع أدلة الإثبات، ومن ثم إلى تراجع جودة التدقيق الخارجي وإمكانية إصدار رأي غير مناسب³.

كما أن تأثير مخاطر الرقابة لا يقتصر على مرحلة التنفيذ فقط، بل يمتد إلى التخطيط وتحديد طبيعة المهمة وصياغة الاستجابة التدقيقية منذ بدايتها. وقد بينت دراسة جزائرية منشورة في مجلة الباحث أن جودة التدقيق الخارجي تتجسد عملياً في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، وأن خصائص مهمة التدقيق وبيئة التدقيق تؤثر في مستوى هذه الجودة، وهو ما يعني أن سلامة تقييم مخاطر الرقابة تعد عنصراً مهماً في جودة المسار التدقيقي بأكمله، لا في مرحلة واحدة فقط⁴.

¹ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 170.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 13.

³ - المرجع نفسه، ص 13

⁴ - قلاش إسماعيل، أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 11، 2012، ص 188.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

وقد دعمت الدراسات التطبيقية العربية والجزائرية هذه النتيجة؛ إذ خلصت دراسة جزائرية حول مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة إلى أن التقليل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف يزيد من جودة المراجعة. كما أوضحت دراسة أخرى بعنوان دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400 أن مسؤولية المدقق تشمل فهم بيئة المؤسسة وتقييم المخاطر والاستجابة لها بإجراءات عملية للحد منها. كذلك بينت مذكرة ماستر بجامعة برج بوعرييج أن من نتائجها وتوصياتها إبراز دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة، مع التأكيد على أهمية وجود مدقق خارجي يراقب عمليات المؤسسة ويرفع تقارير دورية حول نقاط القوة والضعف ونظام الرقابة المعمول به¹.

ومن جهة أخرى، لا ينبغي فهم العلاقة بين مخاطر الرقابة وجودة التدقيق الخارجي على أنها علاقة سلبية آلية فقط؛ لأن ارتفاع مخاطر الرقابة قد يدفع المدقق الخارجي إلى تحسين جودة عمله إذا استجاب له بصورة مهنية سليمة، كأن يزيد حجم الاختبارات، ويعمق فهمه لنظام الرقابة، ويعزز الشك المهني، ويكثف الإشراف والمراجعة. وهذا المعنى تؤيده المعايير الدولية ذاتها، لأن (ISA 330) يربط بين ارتفاع المخاطر المقيمة وبين ضرورة الحصول على أدلة أكثر إقناعاً، كما يبين أن ضعف بيئة الرقابة يقتضي استجابة تدقيقية أشد وأكثر اتساعاً. أما إذا أهمل هذا الخطر أو لم تُصمم له استجابة مناسبة، فإن أثره يكون سلبياً على جودة التدقيق الخارجي².

وعليه، يمكن القول إن تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي يتحدد أساساً بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من جهة، وبمدى قدرة المدقق الخارجي على تقييم هذا النظام والاستجابة لضعفه بإجراءات تدقيقية مناسبة من جهة أخرى. فكلما كان تقييم مخاطر الرقابة أكثر دقة، وكانت الاستجابة المهنية لها أكثر ملاءمة، ارتفع مستوى جودة التدقيق الخارجي، والعكس صحيح³.

المطلب الثالث: تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي

تُعدّ مخاطر الاكتشاف من أكثر مكونات مخاطر التدقيق ارتباطاً بأداء المدقق الخارجي نفسه، لأنها تمثل احتمال أن تفشل الإجراءات التي ينفذها المدقق في اكتشاف تحريف جوهرى قائم فعلاً، سواء بصورة منفردة أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى. وقد عرّف المعيار الدولي للتدقيق (ISA 200) مخاطر

¹ - عيسى سليمان، أثر مخاطر التدقيق على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر (تخصص محاسبة وتدقيق)، جامعة محمد بوضياف برج بوعرييج، الجزائر، 2019، ص 92.

² - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 182.

³ - شنوف شعيب، مرجع سابق، ص 148.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

الاكتشاف بهذا المعنى صراحة، كما أوضح أن هذا النوع من المخاطر يرتبط بطبيعة الإجراءات التي يختارها المدقق وتوقيتها ومدى اتساعها. ولهذا فإن أثره على جودة التدقيق الخارجي يكون ظاهرًا بوضوح، لأن ارتفاعه يعني ارتفاع احتمال المرور على تحريفات جوهرية دون اكتشاف، وهو ما يضعف قيمة الرأي النهائي ومصادقيته¹.

ويظهر تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي أيضًا في كونها الخطر الذي يستطيع المدقق التأثير فيه بدرجة أكبر مقارنة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة. فالمعيار (ISA 200) يقرر أن المستوى المقبول من مخاطر الاكتشاف يرتبط عكسيًا بالمخاطر المقيمة للتحريف الجوهرية، وأن ارتفاع هذه المخاطر يقتضي من المدقق الحصول على أدلة أكثر إقناعًا. كما يؤكد (ISA 330) أن على المدقق أن يحصل على أدلة أكثر إقناعًا كلما ارتفع تقديره للمخاطر، وأن زيادة قوة الأدلة قد تتحقق بزيادة كمية الأدلة، أو بالحصول على أدلة أكثر ملاءمة وموثوقية. ومن ثم، فإن جودة التدقيق الخارجي ترتفع كلما كان المدقق أقدر على تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال تصميم إجراءات فعالة ومناسبة للمخاطر المقيمة.

كما أن أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي يتجلى في ارتباطه الوثيق بكفاءة المدقق وخبرته العملية وحسن تخطيطه للمهمة. فالمخاطر هنا لا تنشأ من طبيعة البند المالي وحده ولا من قوة الرقابة الداخلية فقط، بل قد تنشأ أيضًا من اختيار إجراء غير مناسب، أو من سوء تطبيق إجراء مناسب، أو من سوء تفسير نتائج الفحص. وقد أوضح (ISA 200) أن بعض جوانب مخاطر الاكتشاف يمكن تقليصها عبر التخطيط السليم، والتخصيص الجيد للإجراءات، والتطبيق الصحيح لها، وتفسير نتائجها تفسيرًا مهنيًا سليمًا، وإن كانت لا تلغى بالكامل بسبب القيود الملازمة للتدقيق. وهذا يعني أن ضعف الخبرة أو قصور الإشراف أو محدودية الشك المهني قد يرفع مخاطر الاكتشاف، ومن ثم ينعكس سلبيًا على جودة التدقيق الخارجي².

وقد دعمت الدراسات العربية والجزائرية هذه العلاقة بصورة مباشرة. فقد بينت دراسة (عيساوي فؤاد) أن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق والاستجابة لها يمثل عنصرًا أساسيًا في سلامة الرأي المهني وفي الحد من احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية³. كما خلصت دراسة أخرى (بن بريك إبراهيم) إلى أن

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 13.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 14.

³ - عيساوي فؤاد، أثر تقييم مخاطر المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المركز الجامعي تيبازة، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2018، ص 156.

الفصل الثاني.....الإطار العام لجودة التدقيق الخارجي

تقدير مخاطر التدقيق والتخطيط لها يعد مدخلاً لدعم جودة التدقيق الخارجي¹. وأظهرت دراسة تحليلية جزائية أخرى أن تقليل مخاطر الاكتشاف، إلى جانب المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. كذلك بينت دراسة (قادري عبد القادر) أن أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق كان ذا دلالة إحصائية، وأن حجم الأثر كان كبيراً وفق مقياس كوهين، حيث بلغ 1.435 وجاء في ترتيب متقدم بين أبعاد المخاطر المؤثرة في الجودة².

ولا ينبغي فهم العلاقة بين مخاطر الاكتشاف وجودة التدقيق الخارجي على أنها علاقة سلبية آلية بالمعنى البسيط؛ لأن ارتفاع هذا النوع من المخاطر قد يقود إلى تحسين جودة التدقيق إذا استجاب له المدقق بصورة مهنية سليمة. فحين يدرك المدقق أن احتمال عدم الاكتشاف مرتفع، فإنه يكون مطالباً بزيادة الاختبارات، وتوسيع أدلة الإثبات، وتعزيز الإشراف، واستخدام إجراءات أكثر عمقاً وملاءمة. وهذا المعنى تدعمه المعايير الدولية نفسها، لأن (ISA 330) يربط بين ارتفاع المخاطر المقيمة وبين ضرورة الحصول على أدلة أكثر إقناعاً، كما توضح المواد التطبيقية للمعيار أن ذلك قد يتحقق بزيادة كمية الأدلة أو بالتركيز على أدلة أكثر موثوقية من أطراف مستقلة. أما إذا لم يقدر المدقق هذا الخطر على نحو صحيح، أو لم يضع له استجابة مناسبة، فإن النتيجة تكون تراجعاً في جودة التدقيق واحتمالاً أكبر لصدور رأي غير مناسب³.

وعليه، يمكن القول إن تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي يتحدد أساساً بمدى قدرة المدقق الخارجي على تصميم إجراءات كافية وملائمة، وجمع أدلة إثبات أكثر إقناعاً، وممارسة الشك المهني، والإشراف الجيد على تنفيذ المهمة. فكلما انخفضت مخاطر الاكتشاف نتيجة تحسن هذه العناصر، ارتفع مستوى جودة التدقيق الخارجي، والعكس صحيح⁴.

¹ - بن بريك إبراهيم، تقدير مخاطر المراجعة والتخطيط لها كمدخل لدعم جودة المراجعة الخارجية، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2018، ص 112.

² - قادري عبد القادر، وخرخاش فريد، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات: دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص 95

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 18.

⁴ - علي عبد الله ذنيبات، مرجع سابق، ص 175.

خلاصة

يخلص هذا الفصل إلى أن جودة التدقيق الخارجي لا تقتصر على النتيجة النهائية فحسب، بل تمثل منظومة متكاملة تشمل المدخلات، والإجراءات، والمخرجات، والبيئة التنظيمية، مما يمكن المدقق من إبداء رأي مهني موثوق يستند إلى أدلة كافية وملائمة وفقاً للمعايير المهنية. وتتجلى أهمية هذه الجودة في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، ورفع مصداقية المعلومات المحاسبية، ودعم آليات الحوكمة والشفافية، مع الحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة.

وتعد هذه الجودة نتاجاً لتفاعل محددات متشابكة، تشمل خصائص المدقق كالاستقلالية والكفاءة والخبرة، وخصائص مكتب التدقيق من حيث الحجم والسمعة والتنظيم الداخلي، فضلاً عن طبيعة مهمة التدقيق والبيئة التشريعية التي توطئها المعايير المهنية، ولا سيما المعايير الجزائرية التي تتطلب مزيداً من تفعيل والتأطير لدعم الرقابة المهنية. من جهة أخرى، يبرز الفصل وجود علاقة ارتباط وثيقة وعكسية بين جودة التدقيق ومخاطر التدقيق؛ فارتفاع المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يستدعي استجابة تدقيقية أعمق نظراً لتعقيد المهمة وضعف الرقابة الداخلية، بينما يمس ارتفاع مخاطر الاكتشاف كفاءة إجراءات المدقق مباشرة، مما يعني أن الجودة ترتفع كلما نجح المدقق في تقييم هذه المخاطر والاستجابة لها بمهنية عالية. وعليه، تُشكل هذه الحصلة النظرية القاعدة والمرجعية الأساسية للانتقال إلى الفصل الثالث، والذي سيُخصص للدراسة الميدانية بهدف اختبار أثر مخاطر التدقيق على جودة الأداء المهني في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك من خلال عرض منهجية الدراسة، وتحليل البيانات، واختبار الفرضيات، وصولاً إلى تقديم النتائج والتوصيات المناسبة.



الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لأثر
مخاطر التدقيق على جودة التدقيق
الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية



المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

في هذا البحث سنعرض الجانب المنهجي الذي سنتبعه لإجراء الدراسة الميدانية، حيث سنناقش كيفية تصميم الدراسة، بما في ذلك تحديد المجتمع وعينة الدراسة، واختيار نوع الأداة المستخدمة لجمع البيانات الأولية، بعد ذلك سنسلط الضوء على أساليب معالجة البيانات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات المجمعة، وفي النهاية سنقوم بإجراء اختبار لثبات أداة الدراسة للتأكد من مدى موثوقيتها.

المطلب الأول: تصميم وتنفيذ الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في الشرق الجزائري، وقد بلغ عدد محافظي الحسابات المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان نشاط سنة (2025) 2913 شخص طبيعي و 20 شخص معنوي عبر كامل التراب الوطني، كما بلغ عدد الخبراء المحاسبين المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين بعنوان نشاط سنة (2025) 324 شخص طبيعي و 11 شخص معنوي عبر كامل التراب الوطني أيضاً¹، وقد تم اختيار محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين باعتبارهم الفئة المهنية المعنية مباشرة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتقييم مخاطر التدقيق وجودة الأداء المهني.

- عينة الدراسة:

تم اختيار عينة قسدية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع أكثر من 50 استمارة استبيان على المدققين الخارجيين، وتم استرجاع 40 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، وهي التي تم الاعتماد عليها في الدراسة التطبيقية.

ثانياً: أسلوب جمع البيانات

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام أسلوب الاستقصاء من خلال الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، وذلك لملاءمته لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى قياس أثر مخاطر التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

¹ مقرر رقم 116 المؤرخ في 24 فيفري 2025، يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعنوان نشاط 2025.

وقد تم توزيع الاستبيان بشكل ورقي على أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين، حيث بلغ عدد الاستمارات الموزعة أكثر من (50) استمارة، وتم استرجاع (40) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي.

وقد صُمم الاستبيان بحيث يغطي محاور الدراسة الأساسية، والتي تمثلت في:

المحور الأول: مخاطر التدقيق الخارجي ويتكون من ثلاثة ابعاد وهي

- المخاطر الملازمة
- مخاطر الرقابة
- مخاطر عدم الاكتشاف

المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي ويتكون من أربعة ابعاد وهي

- استقلالية المدقق
- كفاءة وخبرة المدقق
- الالتزام بالمعايير المهنية
- جودة تقرير التدقيق

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتقييم إجابات أفراد العينة، حيث أُعطيت لكل درجة قيمة رقمية لتسهيل معالجتها إحصائياً، وذلك على النحو التالي:

الجدول (1): سلم ليكرت الخماسي

01	02	03	04	05
غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً

ثالثاً: أساليب تحليل البيانات

تم استخدام برنامج SPSS 25 في معالجة البيانات وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة، حيث اعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات وأهداف البحث، وتمثلت فيما يلي:

- استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة والتأكد من الاتساق الداخلي لفقراتها .

- حساب معاملات الارتباط المصححة (Corrected Item-Total Correlation) بين كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛
- استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد اتجاهات آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة؛
- استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample T-Test) لتحديد مستوى جودة التدقيق الخارجي ومقارنته بالقيمة المعيارية (3) ؛
- استخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد (Simple & Multiple Linear Regression) لاختبار أثر أبعاد مخاطر التدقيق الخارجي (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف) على جودة التدقيق الخارجي؛

رابعاً: مراحل عملية إعداد وتنفيذ الاستبيان

تم إعداد استمارة الاستبيان عبر مراحل متتابعة، حيث تم في المرحلة الأولى إعداد نسخة أولية من الأداة، ثم عرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق، بهدف تقييمها من حيث الصدق الظاهري والمنهجي، وإبداء الملاحظات العلمية حول صياغة الفقرات وملاءمتها لأهداف الدراسة. ووبناء على ذلك، تم إدخال التعديلات اللازمة وتحسين صياغة بعض العبارات لضمان وضوحها ودقتها العلمية.

أما في المرحلة الثانية، فقد تم توزيع أكثر من (50) استمارة استبيان بشكل ورقي، وإلكتروني* على عينة من المدققين الخارجيين محل الدراسة، وبعد عملية الاسترجاع، تم فحص الاستمارات والتأكد من اكتمال بياناتها وصلاحياتها للتحليل الإحصائي، حيث تم اعتماد (40) استمارة صالحة للمعالجة الإحصائية في الدراسة التطبيقية.

* رابط الاستبيان الإلكتروني: <https://forms.gle/Xff6cUXDKEoP2ZeV8>

المطلب الثاني :صدق وثبات أداة الدراسة

أولاً: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس أداة الدراسة ما وضعت لأجل قياسه وهنا قمنا في هذه الدراسة بالتأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

أ. صدق المحكمين:

بعد إنجاز الاستبيان وصياغة عباراته تم عرض الاستبيان الأولي على مجموعة من المحكمين، وقد استجبنا لأرائهم وتصويباتهم وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وإضافة وتعديل حتى خرج الاستبيان في شكله النهائي.

ب. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع متوسط عبارات المحور الذي تنتمي إليه، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستبيان ومتوسط عبارات المحور الذي تنتمي إليه وذلك كما يلي:

1. قياس الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: الجدول الموالي يلخص ذلك.

الجدول (2): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
1	يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة	0.390*	0.013
2	يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة	0.235	0.144
3	يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر الملازمة	0.356*	0.024
4	تتم مراجعة نتائج عمل المدققين السابقين للمؤسسة محل التدقيق بغرض معرفة المخاطر الملازمة	0.307	0.054
5	يجب على المدقق الخارجي التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في	0.532**	0.000

		إتباع الطرق والسياسات المحاسبية	
0.002	0.468**	يطلع المدقق الخارجي على القوانين والتشريعات ذات الصلة بعمل المؤسسة محل التدقيق	6
0.000	0.616**	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى موضوعية المؤسسة في ما يخص التقديرات الخاصة بتحديد أرصدة الحسابات	7
0.003	0.461**	يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة محل التدقيق	8
0.003	0.458**	يراعي المدقق الخارجي عند دراسته للمخاطر الملازمة أثر خبرة الإدارة ومعرفتها بالتغيرات الحاصلة على إعداد البيانات المالية	9

المصدر :من إعداد الطالبين، بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معظم فقرات المحور الأول ترتبط بالمحور، حيث جاءت أغلب قيم Sig أقل من 0.05، وعليه فإن فقرات المحور الأول تتمتع بدرجة جيدة من الاتساق الداخلي، مما يدل على صدقها في قياس ما وضعت من أجله.

2. قياس الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني: الجدول الموالي يلخص ذلك.

الجدول (3): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (مخاطر الرقابة)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
10	يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة	0.223	0.167
11	يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة	0.343*	0.030
12	يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية	0.075	0.644
13	يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من	0.090	0.582

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية لأثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

		قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية	
0.317	0.162	يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة	14
0.000	0.644**	يستعمل المدقق الخارجي أدلة الإثبات لتخفيض مخاطر الرقابة	15
0.000	0.555**	يتم التحقق من وجود وكفاية الضوابط الرقابية اللازمة لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها	16
0.611	0.083	يؤثر حسن اختيار المدقق الخارجي لنوع إجراءات التدقيق على مستوى مخاطر الرقابة	17
0.000	0.600**	يجب على المدقق الخارجي تقييم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالتعيين والفصل والتدريب	18
0.000	0.703**	يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من سلامة تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات	19
0.000	0.727**	يتأكد المدقق الخارجي من فصل المهام المرتبطة ببعضها بشكل مناسب	20
0.000	0.651**	يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى الالتزام بالإجراءات والتعليمات الرقابية	21

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أن أغلب فقرات البعد الثاني ترتبط بالمحور إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05، حيث سجلت عدة عبارات معاملات ارتباط قوية، خاصة المرتبطة بفصل المهام، وتقويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات. وعليه فإن البعد الثاني يتمتع باتساق داخلي جيد ويعكس صدق فقراته في قياس مخاطر الرقابة.

3. قياس الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث: الجدول الموالي يلخص ذلك.

الجدول (4): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
22	يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية	0.073	0.656
23	يراعي المدقق تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة	0.731**	0.000
24	يبدل المدقق العناية المهنية عند اختيار أسلوب المعاينة	0.200	0.215
25	يتم اختيار حجم عينة مناسب وممثل للمجتمع	0.335*	0.035
26	تصميم إجراءات تحليلية تناسب المخاطر المقدرة للتحريفات	0.743**	0.000
27	تحديد الأهمية النسبية للبند والأرصدة	0.787**	0.000
28	الاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة	0.809**	0.000
29	تنفيذ إجراءات إضافية عند عدم كفاية رد الإدارة	0.176	0.277
30	إجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء	0.106	0.515
31	تكتيف إجراءات التدقيق عند اكتشاف أخطاء جوهرية	0.423**	0.007
32	مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات والموازنات	0.391*	0.013
33	استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التدقيق	0.788**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من النتائج أن البعد الثالث يتمتع باتساق داخلي مرتفع نسبياً، حيث جاءت أغلب معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً، خاصة الفقرات المتعلقة بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة، استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التدقيق، وتحديد الأهمية النسبية، مما يدل على أن فقرات هذا البعد صادقة وتمثل بشكل جيد مفهوم مخاطر عدم الاكتشاف.

4. قياس الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: الجدول الموالي يلخص الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول.

الجدول (5): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول (استقلالية المدقق)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
34	يتحلى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق	0.598**	0.000
35	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة	0.678**	0.000
36	لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني	0.643**	0.000
37	لا توجد مصالح شخصية أو مالية تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة	0.506**	0.001
38	يتم الالتزام بمبدأ الحياد في جميع مراحل التدقيق	0.654**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن كل الفقرات ترتبط بالبعد الأول، حيث نجد أن معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة كانت موجبة، كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى دلالة 0.05 في جميع فقرات البعد، مما يدل على وجود ارتباط معنوي، ومنه تعتبر فقرات البعد الأول صادقة ومتسقة داخليًا لما وضعت لقياسه.

والجدول الموالي يلخص الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني.

الجدول (6): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
39	يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة	0.731**	0.000
40	يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية	0.864**	0.000
41	يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق	0.738**	0.000

المصدر :من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن كل الفقرات ترتبط بالبعد الثاني، حيث نجد أن معاملات الارتباط لكل فقرة كانت موجبة، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.05 في جميع فقرات البعد، مما يدل على وجود ارتباط معنوي، ومنه تعتبر فقرات البعد الثاني صادقة ومتسقة داخليًا لما وضعت لقياسه.

والجدول الموالي يلخص الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث.

الجدول (7): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
42	يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفق التشريعات والمعايير الجزائرية	0.601**	0.000
43	التزام المؤسسة بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر	0.674**	0.000
44	يتم تنفيذ إجراءات التدقيق وفق منهجية واضحة ومنظمة	0.722**	0.000
45	يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفق المعايير الجزائرية للتدقيق في	0.786**	0.000

		أداء مهامه	
0.000	0.669**	يتم توثيق أعمال التدقيق بشكل كاف	46
0.001	0.518**	يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق	47

المصدر :من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن كل الفقرات ترتبط بالبعد الثالث، حيث نجد أن معاملات الارتباط موجبة، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.05 في أغلب فقرات البعد، مما يدل على وجود ارتباط معنوي، ومنه تعتبر فقرات البعد الثالث صادقة ومتسقة داخليًا لما وضعت لقياسه. والجدول الموالي يلخص الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع.

الجدول (8): الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع (جودة تقرير التدقيق)

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة المعنوية (Sig)
48	تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم	0.757**	0.000
49	يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية	0.618**	0.000
50	يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب	0.569**	0.000

المصدر :من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن كل الفقرات ترتبط بالبعد الرابع، حيث نجد أن معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة كانت موجبة، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.05 في جميع فقرات البعد، مما يدل على وجود ارتباط معنوي، ومنه تعتبر فقرات البعد الرابع صادقة ومتسقة داخليًا لما وضعت لقياسه.

ثانيا: اختبار ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة أو القياس (الاستبيان) هو أن يعطي الاستبيان بعد تنفيذه نفس النتيجة في حالة ما إذا ما أعيد تنفيذه مرة أخرى تحت نفس الشروط والظروف. وهناك عدة طرق لقياس ثبات الأداة أو الاتساق الداخلي بين عباراته نذكر منها:

أ. طريقة الاختبار وإعادة الاختبار (Test – Retest): حيث يتم توزيع الاستمارة على نفس المجموعة بعد مدة تتراوح بين عدة أسابيع وعدة أشهر وتُقَصَّ درجات المفحوصين على الاختبار في المرة

الأولى وفي المرة الثانية ثم يحسب معامل الارتباط بينهما وكلما كان معامل ارتباط الثبات كسرا عشريا مرتفعا كان ذلك دليلا على جودة المقياس المستخدم بما يعني استقرار نتائج المقياس.

ب. طريقة التجزئة النصفية: حيث يتم في هذه الطريقة تجزئة الاستبيان إلى جزئين متساويين إما بطريقة عشوائية أو باعتماد الأرقام الزوجية والفردية ومن ثم يتم قياس معامل الارتباط بين نتائج النصفين.

ج. طريقة معامل ألفا كرو نباخ: يهدف هذا المعامل إلى قياس مدى ثبات أداة القياس من حيث الاتساق الداخلي لعباراتها وتكون الأداة ممتاز بثبات مقبول إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من 0.60.

وقد قمنا في هذه الدراسة بتطبيق الطريقة الأخيرة كما يلي:

للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) نقوم بحساب قيمة معامل ألفا كرونباخ فحصلنا على ما يلي:

الجدول (9): نتائج معامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: مخاطر التدقيق الخارجي	33	0.736
البعد الأول: استقلالية المدقق	5	0.413
البعد الثاني: كفاءة وخبرة المدقق	3	0.602
البعد الثالث: الالتزام بالمعايير المهنية	6	0.742
البعد الرابع: جودة تقرير التدقيق	3	0.838
الأداة ككل	50	0.736

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات ألفا كرونباخ للمحاور والأبعاد هي معاملات مقبولة إلى مرتفعة، حيث سجلت قيمة ألفا كرونباخ الكلية للأداة (0.736)، وهي قيمة تفوق الحد الأدنى المقبول إحصائيا والمقدر بـ (0.60)، مما يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات جيدة.

المبحث الثاني : عرض وتحليل بيانات الدراسة

في هذا القسم من البحث، سيتم عرض وتحليل بيانات محاور الدراسة بالاعتماد على إجابات أفراد العينة، وذلك بهدف التعرف على آرائهم واتجاهاتهم حول أثر مخاطر التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي.

وسيتم الاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي، من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقياس درجة استجابة أفراد العينة لكل عبارة من عبارات الاستبيان، وكذلك لكل محور من محاور الدراسة (المخاطر الملزمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف، وجودة التدقيق الخارجي)، بما يسمح بتحديد مستوى المتغيرات وتفسيرها بشكل دقيق ومنهجي، إضافة إلى استخدام أساليب إحصائية أخرى لاختبار الفرضيات مثل الانحدار الخطي واختبار T لعينة واحدة.

المطلب الأول: عرض البيانات العامة

1. عرض توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية: نلخصها في الجدول الموالي:

الجدول (10): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	22.5%
ماستر	10	25.0%
ماجستير	13	32.5%
دكتوراه	8	20.0%
المجموع	40	100%

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تركيبة العينة من حيث المستوى التعليمي تميل نحو المستويات العليا، حيث تمثل فئة الماجستير النسبة الأكبر (32.5%)، تليها فئة الماستر (25%). هذا التوزيع يعكس أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بتكوين أكاديمي متقدم، وهو ما يرفع من موثوقية الإجابات ودقتها، خاصة في موضوع يرتبط بالتدقيق الخارجي ومخاطره، كما أن وجود نسبة معتبرة من

حملة الدكتوراه (20%) يعزز الجانب العلمي والتحليلي في استجابات العينة، ويقلل من احتمالية التحيز الناتج عن ضعف التكوين.

2. عرض توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي: نلخصها في الجدول الموالي.

الجدول (11): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	27	67.5%
مالية	7	17.5%
اقتصاد	4	10.0%
تسيير	2	5.0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتبين أن هيكل العينة يغلب عليه التخصص المحاسبي بنسبة (67.5%)، وهو ما يعد مناسب لطبيعة الدراسة المرتبطة بالتدقيق الخارجي.

هذا التركيز يعزز من دقة النتائج لأن أفراد العينة يمتلكون خلفية مباشرة في مجالات المحاسبة والتدقيق. في المقابل، تمثل التخصصات الأخرى (مالية، اقتصاد، تسيير) نسبة أقل لكنها تضيف التنوع الذي يسمح برؤية أوسع لموضوع الدراسة من زوايا مختلفة مرتبطة بالبيئة المالية والإدارية للمؤسسات.

3. عرض توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية: نلخصها في الجدول الموالي:

الجدول (12): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	6	15.0%
محافظ حسابات	34	85.0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يظهر من النتائج أن أغلب أفراد العينة هم محافظو حسابات بنسبة (85%)، مقابل نسبة محدودة من الخبراء المحاسبين (15%).

هذا التوزيع يعكس طبيعة التدقيق في الجزائر حيث يُعد محافظ الحسابات الفاعل المنتشر بكثرة في

الميدان

كما أن هذا التمرکز في فئة مهنية واحدة يضمن التجانس في الخبرة العملية المرتبطة بإجراءات التدقيق، ما يدعم اتساق الإجابات حول متغيرات الدراسة.

4. عرض توزيع أفراد العينة حسب مقر المكتب (الولاية): نلخصها في الجدول الموالي.

الجدول (13): توزيع أفراد العينة حسب الولاية

الولاية	التكرار	النسبة المئوية
ميلة	19	47.5%
قسنطينة	6	15.0%
سكيكدة	4	10.0%
أم البواقي	11	27.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح أن توزيع العينة جغرافيًا يتمركز بشكل أكبر في ولاية ميلة بنسبة (47.5%)، تليها ولاية أم البواقي بنسبة معتبرة (27.5%)، بينما تظل قسنطينة وسكيكدة بنسب أقل، هذا التنوع الجغرافي، رغم تفاوت نسبه، يساهم في إعطاء صورة أقرب لواقع الممارسة المهنية في بعض ولايات الشرق الجزائري.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة

تم تحميل وعرض بيانات محاور الاستبانة من خلال جداول اتجاه العبارات المكونة للاستبيان وذلك بالاعتماد على أدوات احصائية من أهمها التكرارات، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل التعرف على استجابات أفراد العينة المدروسة تجاه محاور وأبعاد الدراسة ودرجة موافقتهم لمختلف الفقرات المعبرة عن المحاور والأبعاد وذلك وفقا لمقياس ليكرت الخماسي. أي أنه مقسم لخمس أجزاء متساوية حيث نلاحظ في المقياس المستعمل أنه متدرج من موافق بشدة (5) الى غير موافق بشدة (1) أي ان طول المقياس هو 5-4=1، فنقوم بقسمة 4 على 5 فنحصل على 0.8 أي أن طول كل فئة يساوي 0.8 وذلك كما هو ملخص في الجدول التالي :

الجدول (14): تصنيف المتوسطات الحسابية حسب مقياس ليكرت الخماسي

الفئة	الاتجاه
1.....1.80	منخفضة جدا
1.80.....2.60	منخفضة
2.60.....3.40	متوسطة
3.40.....4.20	مرتفعة
4.20.....5	مرتفعة جدا

أولاً: اتجاه عبارات المحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول فهمهم وتقييمهم للمخاطر الملازمة في عملية التدقيق.

الجدول (15): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الأول (المخاطر الملازمة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة.	4.78	0.42	مرتفعة جدا
2	يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة.	4.55	0.78	مرتفعة جدا
3	يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر	4.48	0.55	مرتفعة

				الملازمة.	جدا
4	تتم مراجعة نتائج عمل المدققين السابقين للمؤسسة محل التدقيق بغرض معرفة المخاطر الملازمة.	4.33	0.53	مرتفعة	جدا
5	يجب على المدقق الخارجي التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية.	4.60	0.55	مرتفعة	جدا
6	يطلع المدقق الخارجي على القوانين والتشريعات ذات الصلة بعمل المؤسسة محل التدقيق.	4.13	0.82	مرتفعة	
7	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى موضوعية المؤسسة فيما يخص التقديرات الخاصة بتحديد أرصدة الحسابات.	4.38	0.70	مرتفعة	جدا
8	يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة محل التدقيق.	3.85	0.74	مرتفعة	
9	يراعي المدقق الخارجي عند دراسته للمخاطر الملازمة أثر خبرة الإدارة، ومعرفتها بالتغيرات الحاصلة على إعداد البيانات المالية للمؤسسة.	4.35	0.66	مرتفعة	جدا
المتوسط العام للبعد الأول					مرتفعة
					جدا

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من نتائج الجدول أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول بعد المخاطر الملازمة جاء في مستوى مرتفعة جدا، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.38)، مع انحراف معياري (0.27)، مما يدل على وجود اتفاق مرتفع بين أفراد العينة وتجانس نسبي في إجاباتهم، وهو ما يعكس إدراكاً مهنيًا واضحاً لأهمية هذا البعد في عملية التدقيق الخارجي.

على مستوى العبارات، سجلت العبارة رقم (1) يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة أعلى متوسط حسابي (4.78)، ما يؤكد أن فهم بيئة المؤسسة يمثل العنصر الأكثر أهمية في تقييم المخاطر الملازمة. في المقابل، جاءت العبارة رقم (8) يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة

محل التدقيق بأقل متوسط (3.85)، رغم بقائها ضمن مستوى مرتفع، ما يشير إلى ضعف نسبي في الاهتمام بعنصر أصحاب المصلحة مقارنة ببقية عناصر البعد.

كما تبين النتائج أن أغلب العبارات جاءت ضمن مستوى مرتفعة جدا، خاصة ما يتعلق بثبات السياسات المحاسبية (4.60) وتقييم الأداء المالي (4.55) والأهمية النسبية (4.48)، مما يعكس تركيز واضح لدى أفراد العينة على الجوانب الفنية والمحاسبية المباشرة عند تقييم المخاطر الملازمة، مقابل تراجع نسبي في الاهتمام بالعوامل البيئية الخارجية.

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول فهمهم وتقييمهم لمخاطر الرقابة في عملية التدقيق.

الجدول (16): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثاني (مخاطر الرقابة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة موافقة
1	يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة.	4.30	0.65	مرتفعة جدا
2	يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	4.25	0.59	مرتفعة جدا
3	يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية.	4.25	0.49	مرتفعة جدا
4	يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية.	4.20	1.11	مرتفعة
5	يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد.	4.58	0.55	مرتفعة جدا
6	يستعمل المدقق الخارجي أدلة الإثبات لتخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد ممكن.	3.93	0.86	مرتفعة
7	يتم التحقق من وجود وكفاية الضوابط الرقابية اللازمة لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها.	4.18	0.96	مرتفعة

8	يؤثر حسن اختيار المدقق الخارجي لنوع إجراءات التدقيق في عملية الفحص على مستوى مخاطر الرقابة.	4.00	0.96	مرتفعة
9	يجب على المدقق الخارجي أن يقيم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب وأمانتهم.	3.55	1.11	مرتفعة
10	يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من سلامة تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات في المؤسسة محل التدقيق.	3.73	1.22	مرتفعة
11	يتأكد المدقق الخارجي من فصل المهام المرتبطة ببعضها بشكل مناسب.	3.65	1.12	مرتفعة
12	يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى الالتزام بالإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل موظفي المؤسسة.	3.80	1.16	مرتفعة
المتوسط العام للبعد الثاني		4.03	0.40	مرتفعة

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من نتائج جدول (3) أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول بعد مخاطر الرقابة جاء في مستوى مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.03)، مع انحراف معياري (0.40)، ما يعكس وجود درجة موافقة جيدة من طرف أفراد العينة، مع تباين نسبي أكبر مقارنة بالبعد الأول، وهو ما يشير إلى اختلاف نسبي في تقييم بعض الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

على مستوى العبارات، سجلت العبارة رقم (5) يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد أعلى متوسط حسابي (4.58)، مما يدل على إدراك قوي لأهمية جودة النظام المحاسبي في تقليص مخاطر الرقابة. في المقابل، جاءت العبارة رقم (9) يجب على المدقق الخارجي أن يقيم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب وأمانتهم بأقل متوسط (3.55)، وهو ما يعكس ضعفاً في التركيز على الجانب البشري مقارنة بالجوانب التقنية والرقابية الأخرى.

كما تشير النتائج إلى أن أغلب العبارات تقع ضمن مستوى مرتفع، لكن بدرجات متفاوتة، خاصة تلك المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية (4.30) وعمل المدقق الداخلي (4.25)، مقابل انخفاض نسبي في العبارات المرتبطة بتنظيم الموارد البشرية وفصل المهام، وهو ما يدل على أن اهتمام المدققين الخارجيين يتركز بشكل أكبر على الجوانب الفنية لنظام الرقابة أكثر من الجوانب التنظيمية والإدارية داخل المؤسسة.

الجدول (17): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.	4.60	0.63	مرتفعة جدا
2	يراعي المدقق الخارجي تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لطبيعة عمل المؤسسة.	4.43	1.01	مرتفعة جدا
3	يبدل المدقق الخارجي العناية المهنية عند اختيار الأسلوب الملائم للمعاينة.	4.73	0.51	مرتفعة جدا
4	يتم اختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة التي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل.	4.38	0.67	مرتفعة جدا
5	يجب على المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تتناسب المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية.	4.20	0.97	مرتفعة جدا
6	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهمية النسبية للبند والأرصدة المكونة للقوائم المالية بناءً على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.43	0.98	مرتفعة جدا
7	يقوم المدقق الخارجي بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من أجل تقييم مخاطر التدقيق.	4.45	0.96	مرتفعة جدا
8	يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات أخرى للتدقيق عندما يعد رد الإدارة غير كافيا.	4.58	0.64	مرتفعة جدا
9	يعمل المدقق الخارجي على إجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء وتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.	4.55	0.60	مرتفعة جدا
10	يعمل المدقق الخارجي على تكثيف إجراءات التدقيق وتنويعها في حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية هامة.	4.35	0.83	مرتفعة جدا
11	يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء بمقارنة	4.53	0.60	مرتفعة

بيانات المؤسسة محل التدقيق مع توقعاتها (الموازنات)			جدا
لتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.			
يسعى المدقق الخارجي إلى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة لتنفيذ أعمال التدقيق.	4.48	0.99	مرتفعة جدا
المتوسط العام للبعد الثالث	4.47	0.41	مرتفعة جدا

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يتضح من نتائج الجدول أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول بعد مخاطر عدم الاكتشاف جاء في مستوى مرتفعة جدا، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.47)، مع انحراف معياري (0.41)، مما يدل على وجود اتفاق مرتفع بين أفراد العينة وتجانس نسبي في إجاباتهم، وهو ما يعكس وعيا مهنيا واضحا بأهمية هذا البعد في تعزيز فعالية عملية التدقيق الخارجي والحد من مخاطر عدم الاكتشاف.

على مستوى العبارات، سجلت العبارة رقم (3) المتعلقة بالعبارة المهنية عند اختيار الأسلوب الملائم للمعينة أعلى متوسط حسابي (4.73)، ما يؤكد أن اختيار أسلوب المعينة يمثل عنصرا محوريا في تقليل مخاطر عدم الاكتشاف. في المقابل، جاءت العبارة رقم (5) المتعلقة بتصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية المناسبة للمخاطر المقدرة بأقل متوسط (4.20)، رغم بقائها ضمن مستوى مرتفع، وهو ما يشير إلى وجود تباين نسبي في تطبيق الإجراءات التحليلية مقارنة ببقية إجراءات التدقيق.

كما تبين النتائج أن أغلب العبارات جاءت ضمن مستوى مرتفع جدا، خاصة ما يتعلق بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية عند عدم كفاية رد الإدارة (4.58)، وإجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء (4.55)، ومقارنة بيانات المؤسسة بالتوقعات (4.53)، إضافة إلى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التدقيق (4.48)، وهو ما يعكس تركيزا واضحا على الجوانب التطبيقية والميدانية في خفض مخاطر عدم الاكتشاف، مقابل تراجع نسبي في بعض الجوانب التحليلية المرتبطة بتصميم الإجراءات وفق تقدير المخاطر.

الجدول (17): الاتجاه العام للمحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
مخاطر التدقيق الخارجي	4.29	0.26	مرتفعة جدا

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يظهر الجدول أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول المحور الأول الخاص بـ(مخاطر التدقيق الخارجي) جاء مرتفعاً جداً، بمتوسط حسابي بلغ (4.29) وانحراف معياري منخفض (0.26)، ما يدل على تجانس واضح في إجابات أفراد العينة.

ويعكس هذا المستوى المرتفع من الموافقة إدراك كبير لدى أفراد العينة لأهمية مخاطر التدقيق الخارجي بمختلف أبعادها (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف)، باعتبارها عناصر أساسية في عملية التدقيق الخارجي وتحديد جودة الحكم المهني للمدقق.

كما يشير الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري إلى تقارب آراء المستجوبين وعدم وجود تباين كبير في تقديراتهم، مما يعزز موثوقية النتائج المتحصل عليها حول هذا المحور.

ثانياً: اتجاه عبارات المحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي)

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول استقلالية المدقق.

الجدول (18): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الأول (استقلالية المدقق)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتحلى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق.	4.73	0.51	مرتفعة جداً
2	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.	4.83	0.45	مرتفعة جداً
3	لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني.	4.68	0.66	مرتفعة جداً
4	لا توجد مصالح شخصية أو مالية تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة.	4.73	0.60	مرتفعة جداً
5	يتم الالتزام بمبدأ الحياد في جميع مراحل التدقيق.	4.78	0.42	مرتفعة جداً
	المتوسط العام للبعد الأول	4.72	0.31	مرتفعة جداً

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يُبين جدول الاتجاه العام للبعد الأول (استقلالية المدقق) أن مستوى الموافقة لدى أفراد العينة جاء مرتفعاً جداً بمتوسط حسابي كلي قدره (4.72)، ما يعكس إدراك كبير لأهمية استقلالية المدقق الخارجي كعنصر أساسي في ضمان جودة عملية التدقيق.

وتشير النتائج التفصيلية إلى تقارب مستويات التقييم بين مختلف العبارات، حيث سجلت جميعها درجات مرتفعة جداً، وهو ما يدل على اتفاق شبه تام بين أفراد العينة حول ضرورة توافر الاستقلالية والحياد والالتزام بأخلاقيات المهنة خلال أداء مهام التدقيق.

كما حققت العبارة رقم (2) يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة أعلى متوسط حسابي (4.83)، مما يعكس أن الاستقلالية التنظيمية تعد العنصر الأكثر أهمية في هذا البعد.

في المقابل، جاءت العبارة رقم (3) لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني بأقل متوسط نسبي (4.68)، لكنها تبقى ضمن مستوى مرتفع جداً، ما يشير إلى وجود قبول واسع أيضاً رغم اختلاف طفيف في درجة الاتفاق.

وبشكل عام، تعكس النتائج تجانس كبير في آراء أفراد العينة، مع تأكيد واضح على أن استقلالية المدقق تمثل شرطاً أساسياً لضمان مصداقية وفعالية عملية التدقيق الخارجي.

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول كفاءة وخبرة المدقق كمؤشر لجودة التدقيق.

الجدول (20): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة.	4.65	0.48	مرتفعة جداً
2	يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية.	4.65	0.53	مرتفعة جداً
3	يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق.	4.73	0.51	مرتفعة جداً
	المتوسط العام للبعد الثاني	4.68	0.40	مرتفعة

جدا			
-----	--	--	--

المصدر :من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يظهر جدول الاتجاه العام للبعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق) أن مستوى الموافقة لدى أفراد العينة كان مرتفعاً جداً، بمتوسط حسابي كلي بلغ (4.68)، ما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية الكفاءة المهنية والخبرة العملية في تعزيز جودة التدقيق الخارجي.

وتشير النتائج التفصيلية إلى تقارب كبير بين متوسطات العبارات، حيث جاءت جميعها في مستوى مرتفع جداً، مما يدل على وجود إجماع لدى أفراد العينة حول الدور الحاسم للخبرة والمؤهلات العلمية والتكوين المستمر في رفع فعالية جودة التدقيق الخارجي.

وسجلت العبارة رقم (3) يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق أعلى متوسط حسابي (4.73)، ما يعكس اعتبار التكوين المستمر عنصر رئيسي في تطوير كفاءة المدقق. في حين جاءت العبارتان (1) و(2) بمتوسط متساو (4.65)، وهو ما يدل على تقارب أهمية الخبرة العملية والمؤهلات العلمية في نظر أفراد العينة.

وبشكل عام، تؤكد النتائج أن الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي تعد من أهم العناصر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وضمان فعاليته.

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول التزام المدقق بالمعايير المهنية كمؤشر لجودة التدقيق.

جدول (21): الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفق التشريعات والمعايير الجزائرية.	4.73	0.45	مرتفعة جداً
2	يتأكد المدقق الخارجي من التزام المؤسسة بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.	4.75	0.44	مرتفعة جداً
3	يتم تنفيذ إجراءات التدقيق وفق منهجية واضحة ومنظمة.	4.73	0.45	مرتفعة جداً
4	يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفق المعايير الجزائرية	4.65	0.53	مرتفعة

للتدقيق.			جدا
5	يتم توثيق أعمال التدقيق بشكل كاف.	4.65	0.48
			مرتفعة جدا
6	يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق.	4.75	0.44
			مرتفعة جدا
المتوسط العام للبعد الثالث		4.71	0.31
			مرتفعة جدا

المصدر :من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يظهر جدول الاتجاه العام للبعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية) أن مستوى الموافقة لدى أفراد العينة كان مرتفعاً جداً، بمتوسط حسابي كلي بلغ (4.71)، ما يدل على وجود التزام قوي من طرف المدققين بالمعايير المهنية والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق.

وتشير النتائج التفصيلية إلى تجانس كبير بين إجابات أفراد العينة، حيث جاءت جميع العبارات في مستوى مرتفع جداً دون فروقات جوهرية، ما يعكس اتفاقاً واضحاً حول أهمية الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق واعتماد منهجية عمل واضحة ومنظمة.

وسجلت العبارة رقم (2) يتأكد المدقق الخارجي من التزام المؤسسة بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والعبارة رقم (6) يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق أعلى متوسط حسابي (4.75)، ما يعكس تركيزاً قوياً على الجوانب التقنية والتنظيمية في عملية التدقيق. في حين جاءت العبارتان (4) و(5) بأقل متوسط نسبي (4.65)، لكنها تبقى ضمن مستوى مرتفع جداً، مما يدل على استقرار نسبي في تقييم هذه الجوانب.

وبشكل عام، تؤكد النتائج أن الالتزام بالمعايير المهنية يعتبر من أهم العناصر في ضمان جودة التدقيق الخارجي ورفع مستوى موثوقية مخرجاته.

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول جودة تقرير التدقيق كمؤشر لجودة التدقيق الخارجي.

الجدول (22) : الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول البعد الرابع (جودة تقرير التدقيق)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم.	4.80	0.41	مرتفعة جدا
2	يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية.	4.83	0.38	مرتفعة جدا
3	يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب.	4.93	0.27	مرتفعة جدا
المتوسط العام للبعد الرابع		4.85	0.31	مرتفعة جدا

يظهر جدول الاتجاه العام للبعد الرابع (جودة تقرير التدقيق) أن مستوى الموافقة لدى أفراد العينة جاء مرتفعاً جداً بمتوسط حسابي كلي بلغ (4.85)، وهو أعلى متوسط مقارنة ببقية الأبعاد، ما يعكس أهمية كبيرة لجودة تقرير التدقيق في تقييم فعالية عملية التدقيق الخارجي.

وتبين النتائج التفصيلية وجود تجانس واضح في آراء أفراد العينة، حيث حصلت جميع العبارات على درجات مرتفعة جداً، مما يدل على اتفاق قوي حول أن تقرير التدقيق يجب أن يكون واضحاً وشاملاً ويصدر في الوقت المناسب.

وسجلت العبارة رقم (3) يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب أعلى متوسط حسابي (4.93)، وهو ما يعكس تركيز كبير لدى أفراد العينة على عنصر التوقيت كعامل حاسم في فاعلية تقرير التدقيق. بينما جاءت العبارة رقم (1) تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم بأقل متوسط نسبي (4.80)، لكنها تبقى ضمن مستوى مرتفع جداً، ما يشير إلى رضا مرتفع أيضاً حول وضوح التقارير.

وبشكل عام، تؤكد النتائج أن جودة تقرير التدقيق تعتبر من أهم العناصر في تعزيز مصداقية مخرجات عملية التدقيق الخارجي ورفع مستوى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

يتضمن الجدول الموالي كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وكذا درجة موافقة أفراد العينة حول كل مؤشرات جودة التدقيق (كل أبعاد المحور الثاني).

الجدول (23): الاتجاه العام للمحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
جودة التدقيق الخارجي	4.74	0.22	مرتفعة جدا

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

يظهر جدول الاتجاه العام للمحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي) أن مستوى الموافقة لدى أفراد العينة كان مرتفعاً جداً، بمتوسط حسابي كلي بلغ (4.74)، وانحراف معياري منخفض (0.22)، ما يدل على تجانس كبير في إجابات أفراد العينة واتفاق واضح حول تقييم جودة التدقيق الخارجي.

ويعكس هذا المستوى المرتفع إدراك كبير لدى أفراد العينة لأهمية عناصر جودة التدقيق الخارجي، سواء من حيث استقلالية المدقق وكفاءته المهنية أو الالتزام بالمعايير المهنية أو جودة تقرير التدقيق، باعتبارها عناصر مترابطة تسهم في رفع فعالية عملية التدقيق وتحسين مخرجاتها.

كما يشير الانخفاض في قيمة الانحراف المعياري إلى تقارب كبير في آراء المستجوبين وعدم وجود تباين جوهري بينهم، مما يعزز موثوقية النتائج المتوصل إليها، ويؤكد أن جودة التدقيق الخارجي تعد من القضايا المتفق عليها بشكل واسع داخل مجتمع الدراسة.

المبحث الثالث : اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

سننتقل في هذا المبحث إلى اختبار إعتدالية التوزيع، ثم سنقوم باختبار فرضيات الدراسة، وأخيراً سيتم مناقشة نتائج هذه الاختبار.

المطلب الأول: اختبار اعتدالية التوزيع

لاختبار اعتدالية التوزيع تم استخدام اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) باعتباره الأنسب لحجم العينة (40 مفردة)، لدقته العالية في العينات الصغيرة والمتوسطة مقارنة باختبار كولموغوروف-سميرنوف، وفيما يلي ملخص نتائجه:

الجدول (24): (نتائج اختبار شابيرو-ويلك لاعتدالية التوزيع)

المتغير	الإحصائية	df	Sig.	التوزيع
البعد الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)	0.959	40	0.154	طبيعي
البعد الثاني (مخاطر الرقابة)	0.968	40	0.304	طبيعي
البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف)	0.753	40	0.000	غير طبيعي
المحور الأول (مخاطر التدقيق الخارجي)	0.991	40	0.982	طبيعي
البعد الأول (استقلالية المدقق)	0.836	40	0.000	غير طبيعي
البعد الثاني (كفاءة وخبرة المدقق)	0.780	40	0.000	غير طبيعي
البعد الثالث (الالتزام بالمعايير المهنية)	0.848	40	0.000	غير طبيعي
البعد الرابع (جودة تقرير التدقيق)	0.540	40	0.000	غير طبيعي

المحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي)	0.820	40	0.000	غير طبيعي
--------------------------------------	-------	----	-------	-----------

المصدر : من إعداد الطالبين على ضوء مخرجات SPSS 25

تظهر نتائج اختبار شابيرو-ويلك لاعتدالية التوزيع أن البيانات المدروسة ليست متجانسة من حيث التوزيع الطبيعي عبر جميع الأبعاد.

حيث أظهرت النتائج أن بعض المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي، ويتعلق الأمر بالبعد الأول (مخاطر التدقيق الخارجي) حيث كانت قيمة الدلالة ($\text{Sig} = 0.154$) ، وكذلك البعد الثاني (مخاطر الرقابة) بقيمة (0.304)، إضافة إلى المحور الأول ككل (0.982)، وهي قيم تفوق 0.05 مما يدل على اعتدالية التوزيع في هذه الحالات.

في المقابل، تبين أن بقية الأبعاد لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سجلت جميعها قيم دلالة أقل من 0.05، مثل البعد الثالث (مخاطر عدم الاكتشاف) وأبعاد المحور الثاني (استقلالية المدقق، الكفاءة والخبرة، الالتزام بالمعايير المهنية، وجودة تقرير التدقيق)، ما يشير إلى عدم اعتدالية توزيع البيانات فيها. ووبناء على هذه النتائج، يمكن اعتماد الاختبارات المعلمية في تحليل الأبعاد التي تحقق شرط التوزيع الطبيعي، في حين يستحسن استخدام الاختبارات اللامعلمية أو التعامل بحذر إحصائي مع المتغيرات التي لم تحقق شرط الاعتدالية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر أبعاد مخاطر التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي، رغم عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي في بعض المتغيرات حسب اختبار شابيرو-ويلك، وذلك للأسباب التالية:

- إن حجم العينة (40 مفردة) يُعد مقبولا في الدراسات السلوكية والاجتماعية، مما يسمح بالاعتماد على نماذج الانحدار وفق مبدأ النظرية الحدية المركزية التي تقلل من تأثير عدم الطبيعية عند العينات المتوسطة .
- المتغيرات محل الدراسة تمثل أبعادا مركبة مبنية على مقياس ليكرت، وهو ما يجعلها أقرب إلى المتغيرات الفترية، الأمر الذي يبرر استخدام الانحدار الخطي .
- الدراسات الإحصائية الحديثة تشير إلى أن الانحدار الخطي لا يتطلب شرط الطبيعية الصارمة للمتغيرات المستقلة، بل يركز على طبيعية البواقي (Residuals) وخطية العلاقة .
- كما أن الهدف من الدراسة هو قياس الأثر وليس التنبؤ الدقيق الفردي، مما يجعل الانحدار الخطي أداة مناسبة للتحليل .

1. اختبار الفرضية الأولى: التي تنص على أن "مستوى جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرتفع"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T لعينة واحدة (One Sample T-Test)**، من خلال مقارنة متوسطات أبعاد جودة التدقيق الخارجي والقيمة المعيارية (3) التي تمثل المستوى المتوسط على مقياس ليكرت.

الجدول (25): نتائج اختبار T لعينة واحدة لمستوى جودة التدقيق الخارجي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	Sig	القرار
استقلالية المدقق	4.7188	0.30976	35.092	0.000	دال
كفاءة وخبرة المدقق	4.6750	0.39576	26.768	0.000	دال
الالتزام بالمعايير المهنية	4.7083	0.31066	34.779	0.000	دال
جودة تقرير التدقيق	4.8500	0.31078	37.649	0.000	دال
المحور الثاني (جودة التدقيق الخارجي)	4.7372	0.21904	50.158	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تظهر نتائج اختبار T لعينة واحدة أن جميع المتوسطات الحسابية الخاصة بأبعاد جودة التدقيق الخارجي جاءت أعلى من القيمة المعيارية (3)، مع دلالة إحصائية قوية ($Sig = 0.000$) وهذا يشير إلى أن الفروق بين المتوسطات المحسوبة والقيمة الافتراضية فروق جوهرية وليست عشوائية.

كما سجل المحور الكلي لجودة التدقيق الخارجي متوسطاً مرتفعاً (4.7372)، وهو ما يعكس أن أفراد العينة يدركون أن مهنة التدقيق الخارجي تتميز بمستوى مرتفع من الجودة من حيث الاستقلالية، الكفاءة المهنية، الالتزام بالمعايير، وجودة التقارير.

وبناءً على النتائج الإحصائية، يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تتمتع بمستوى مرتفع من الجودة.

2. اختبار الفرضية الثانية:

لاختبار الفرضية الثانية التي تنص على "وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي"، تم استخدام الانحدار الخطي البسيط.

الجدول (19): نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	R	R ²	F	Sig	β	النتيجة
المخاطر الملازمة	0.336	0.113	4.838	0.034	0.336	دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير نتائج الانحدار الخطي البسيط إلى وجود أثر موجب وذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة ($\text{Sig} = 0.034$) وهي أقل من 0.05، كما بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.113$)، مما يعني أن المخاطر الملازمة تفسر حوالي 11.3% من التغير في جودة التدقيق الخارجي

ووبناء على النتائج السابقة، يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي.

3. اختبار الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الثالثة التي تنص على "وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي"، تم استخدام الانحدار الخطي البسيط.

الجدول (20): نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر مخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	R	R ²	F	Sig	β	النتيجة
مخاطر الرقابة	0.072	0.005	0.198	0.659	-0.072	غير دال إحصائيا

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تظهر نتائج الانحدار الخطي البسيط عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.659$) وهي أكبر من 0.05، كما أن معامل التحديد ($R^2 = 0.005$) يوضح أن نسبة تفسير المتغير ضعيفة جدا وغير مؤثرة. وبناء على هذه النتائج يتم رفض الفرضية الثالثة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

4. اختبار الفرضية الرابعة

لاختبار الفرضية الرابعة التي تنص على "وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي"، تم استخدام الانحدار الخطي البسيط.

الجدول (21): نتائج الانحدار الخطي البسيط لأثر مخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي

المتغير المستقل	R	R ²	F	Sig	β	النتيجة
مخاطر عدم الاكتشاف	0.013	0.000	0.006	0.936	0.013	غير دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج إلى عدم وجود أي أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة (Sig = 0.936) ، وهي قيمة مرتفعة جداً مقارنة بمستوى الدلالة 0.05، كما أن معامل التحديد يكاد يكون منعدماً ($R^2 = 0.000$) ، مما يدل على غياب العلاقة التفسيرية بين المتغيرين. وبناءً على النتائج يتم رفض الفرضية الرابعة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي.

5. الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة 0.05"، تم استخدام الانحدار الخطي البسيط، كما هو ملخص في الجدول الموالي .

الجدول (29): جدول نتائج الانحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل	R	R ²	قيمة F	Sig F	B	قيمة t	Sig t	القرار
مخاطر التدقيق الخارجي	0.063	0.004	0.151	0.700	0.053	0.389	0.700	غير دالة إحصائياً

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات SPSS

تظهر النتائج أن معامل الارتباط R يساوي 0.063 وهو ما يدل على وجود علاقة طردية ضعيفة جداً بين مخاطر التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي، كما يبين معامل التحديد R² أن هذه المتغيرات تفسر نسبة 0.4 بالمئة فقط من التغيرات في جودة التدقيق الخارجي بينما تعود النسبة المتبقية إلى متغيرات أخرى غير مدرجة في النموذج.

كما أن قيمة F المحسوبة بلغت 0.151 مع مستوى دلالة 0.700 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم معنوية النموذج إحصائياً وعدم صلاحيته للتنبؤ.

وفيما يخص معامل الانحدار فقد بلغ 0.053 إلا أن اختبار t أظهر قيمة 0.389 مع مستوى دلالة 0.700 وهو ما يؤكد أن الأثر غير دال إحصائياً.

بناءً على هذه النتائج يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر التدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة 0.05.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

جاءت هذه الدراسة بهدف تحديد أثر مخاطر التدقيق الخارجي بأبعادها (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف) على جودة التدقيق الخارجي لدى عينة من المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى قياس مستوى جودة مهنة التدقيق في الجزائر.

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي تم اختبار الفرضيات كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى التي تنص على أن مستوى جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرتفع، أظهرت النتائج أن مستوى الجودة المدرك من طرف أفراد العينة مرتفع، من حيث الالتزام بالمعايير المهنية، والاستقلالية، والكفاءة، وجودة التقارير، ويعكس ذلك أن المهنة تُمارس في إطار تنظيمي ومهني مستقر، ما أدى إلى قبول هذه الفرضية.

أما الفرضية الثانية المتعلقة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق الخارجي، فقد تبين وجود تأثير واضح، ويمكن تفسير ذلك بأن هذه المخاطر نابعة من طبيعة نشاط المؤسسة ودرجة تعقيد عملياتها وعدم التأكد الاقتصادي المحيط بها، وهو ما يجعلها من أهم العناصر التي تفرض على المدقق تعديل أساليبه وتقديراته، وبالتالي تنعكس بشكل مباشر على مستوى جودة التدقيق.

في المقابل، لم يثبت وجود أثر لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، ويعود ذلك إلى تقارب أنظمة الرقابة الداخلية بين المؤسسات محل الدراسة، واعتمادها على إجراءات تنظيمية ومعايير شبه موحدة، مما يقلل من الفروقات بين المؤسسات في هذا الجانب، كما أن المدقق الخارجي يعتمد على اختبارات بديلة وأدلة إثبات مستقلة أكثر من اعتماده على تقييم اختلاف قوة الرقابة الداخلية، وهو ما يضعف تأثير هذا البعد على جودة التدقيق.

وبالمثل، لم يظهر لمخاطر عدم الاكتشاف أثر معنوي على جودة التدقيق، ويمكن تفسير ذلك بأن هذا النوع من المخاطر يرتبط بكفاءة المدقق المهنية وإجراءات التخطيط والتنفيذ التي يخضع لها وفق معايير موحدة، وليس بخصائص المؤسسة محل التدقيق. لذلك فإن التحكم فيه يتم داخل عملية التدقيق نفسها وليس عبر متغيرات خارجية، مما يجعل تأثيره على جودة التدقيق محدود.

ويمكن تفسير عدم وجود أثر لمخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي من منظور مهني، يرتبط بطبيعة ممارسة التدقيق في البيئة محل الدراسة، إذ يلاحظ أن جودة التدقيق الخارجي في الواقع العملي لا تتأثر بشكل مباشر بتغيرات هذه المخاطر بقدر ما تتأثر بعوامل أكثر جوهرية مرتبطة

بخصائص المؤسسة ونشاطها، أي بالمخاطر الملازمة التي تعكس مستوى التعقيد الاقتصادي وطبيعة العمليات والبيئة التشغيلية للمؤسسة، أما مخاطر الرقابة، فإن تأثيرها يكون غير مباشر، لأن المدقق الخارجي لا يتعامل معها كمتغير مستقل يؤثر في الجودة بحد ذاتها، وإنما كمدخل ضمن إجراءات تقييم شاملة، خاصة في ظل اعتماد المؤسسات على أنظمة رقابة داخلية متقاربة في الفعالية، مما يقلل من الفروقات الاقتصادية بين المؤسسات محل الدراسة، وبالنسبة لمخاطر عدم الاكتشاف، فإنها ترتبط بكفاءة إجراءات التدقيق وأساليبه الفنية، وهي عوامل تتحدد أكثر بمدى التزام المدقق بالمعايير المهنية وبالبيئة التنظيمية العامة، وليس بعوامل اقتصادية مستقلة تؤثر مباشرة في جودة التدقيق، وعليه، فإن هيمنة المخاطر الملازمة في تفسير جودة التدقيق يفسر غياب الأثر المباشر لبقية الأبعاد في هذه الدراسة.

ومن جهة أخرى، يمكن الإشارة إلى أن ارتفاع مستوى الموافقة على فقرات الاستبيان يعكس الوعي المهني بأهمية أبعاد مخاطر التدقيق، لكنه لا يترجم بالضرورة إلى تأثير مباشر في الواقع التطبيقي، حيث تبقى جودة التدقيق مرتبطة بعوامل أكثر جوهرية مثل طبيعة النشاط الاقتصادي، وتعقيد العمليات، ومستوى الحوكمة داخل المؤسسة.

وعند مقارنة هذه النتائج مع الاتجاهات العامة في الدراسات السابقة ذات الصلة، يتضح وجود تقارب فيما يتعلق بأهمية المخاطر الملازمة باعتبارها الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق، في حين يظهر اختلاف نسبي بشأن أثر مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف، حيث تشير بعض النتائج السابقة إلى تأثيرهما في سياقات معينة، بينما تتفق نتائج هذه الدراسة مع الاتجاه الذي يحد من تأثيرهما المباشر نتيجة تشابه بيئات العمل وتوحيد المعايير المهنية بين المدققين.



خاتمة



في ظل التحولات الاقتصادية العميقة والتطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة، تعقدت الأنشطة المالية والتجارية للمؤسسات، مما أدى إلى تزايد الحاجة إلى معلومات مالية تتسم بالشفافية، والموثوقية، والمصادقية. وفي هذا السياق، برز الدور المحوري للتدقيق الخارجي كآلية رقابية ومهنية لا غنى عنها، تهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية، وحماية حقوق أصحاب المصالح، والحد من ممارسات عدم تماثل المعلومات. غير أن تحقيق هذه الغايات النبيلة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمستوى "جودة التدقيق الخارجي"، وهي الجودة التي لا تتحقق في فراغ، بل تصطدم بحتمية مهنية تعرف بـ "مخاطر التدقيق" بأبعادها المختلفة .

وانطلاقاً من هذا الطرح، سعت هذه الدراسة إلى استكشاف وتحليل أثر مخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف) على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، معتمدة في ذلك على تزاوج منهجي بين التأصيل النظري المعمق للمفاهيم، والدراسة الميدانية التحليلية التي استهدفت آراء عينة من المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) الممارسين للمهنة في الجزائر .

خلصت الدراسة في شقها النظري إلى أن جودة التدقيق الخارجي ليست مجرد التزام شكلي بمعايير التدقيق أو إصدار تقرير نهائي خالٍ من التحفظات، بل هي منظومة متكاملة تشمل المدخلات، والإجراءات، والمخرجات، والتفاعل مع البيئة التنظيمية والمهنية .وتتحدد هذه الجودة بجملة من العوامل، أبرزها كفاءة المدقق، استقلاليته، خبرته، وحجم مكتب التدقيق، فضلاً عن مدى الالتزام بالمعايير المهنية الوطنية والدولية .

من جهة أخرى، تبين أن "مخاطر التدقيق" تشكل الإطار الحاكم لخطة المدقق واستراتيجيته .فالعلاقة بين تقييم المخاطر وجودة التدقيق هي علاقة تكاملية وعكسية في آن واحد؛ إذ يتطلب ارتفاع المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة استجابة تدقيقية أعمق وأكثر صرامة لتقليص مخاطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى مقبول، وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة الأداء المهني وورصانة الرأي المعبر عنه .

من خلال معالجة البيانات الإحصائية المستقاة من (40) مفردة باستخدام برنامج (SPSS) ، أسفرت الدراسة عن نتائج علمية ومهنية بالغة الأهمية، تعكس واقع الممارسة في البيئة الجزائرية، والتي يمكن إجمالها فيما يلي :

1. **مستوى جودة عالٍ ومدرّك**: أثبتت الدراسة أن مستوى جودة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يُعد مرتفعاً جداً من وجهة نظر الممارسين (متوسط حسابي 4.74). ويتجسد هذا الارتفاع بوضوح في التزام

المدققين بالاستقلالية، الكفاءة، المعايير المهنية، وجودة التقارير المصدرة، مما يعكس استقراراً في الإطار التنظيمي للمهنة في الجزائر .

2. **الأثر الجوهري للمخاطر الملازمة** : أثبتت الإختبارات الإحصائية وجود أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية لـ "المخاطر الملازمة" على جودة التدقيق الخارجي . ويُفسر هذا مهنياً بأن المخاطر النابعة من طبيعة نشاط المؤسسة، وتعقيد عملياتها، والظروف الاقتصادية المحيطة بها، هي المحرك الأساسي الذي يدفع المدقق لتعديل خطته، وتكثيف جهده، والحذر في أحكامه، مما ينعكس مباشرة على رفع جودة مخرجات التدقيق .

3. **محدودية تأثير مخاطر الرقابة وعدم الاكتشاف** : على عكس التوقعات النظرية، لم تثبت الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة أو مخاطر عدم الاكتشاف على جودة التدقيق الخارجي كمتغيرات مستقلة . ويُعزى هذا الغياب إلى تشابه البيئات الرقابية والأنظمة الداخلية للمؤسسات الجزائرية محل الدراسة، واعتماد المدققين الخارجيين بشكل مكثف على الاختبارات الجوهرية (Substantive tests) وأدلة الإثبات المباشرة، بدلاً من التعويل الكبير على أنظمة الرقابة الداخلية . أما بخصوص مخاطر عدم الاكتشاف، فهي محكومة بصرامة الإجراءات الموحدة والمنهجيات المعتمدة من طرف المدققين وفقاً للمعايير، مما يجعل التحكم فيها نابعاً من كفاءة المدقق نفسه وليس متغيراً خارجياً يؤثر بصفة مستقلة على الجودة .

4. **الفرضية الرئيسية** : أثبتت نتائج التحليل الإحصائي رفض الفرضية الرئيسية (البديلة) وقبول الفرضية الصفرية، مما يؤكد أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر التدقيق الخارجي (كمتغير مستقل كلي) على جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة 0.05 . ويرجع ذلك إلى أن هذه المتغيرات تفسر نسبة ضئيلة جداً (0.4%) من التغيرات في جودة التدقيق الخارجي، بينما تعود النسبة المتبقية إلى متغيرات أخرى غير مدرجة في النموذج

ثالثاً: الإقتراحات

بناءً على الحصيلة النظرية والميدانية، وفي سبيل الارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، توصي الدراسة بما يلي :

- **تعميق الفهم الاستراتيجي للمؤسسات** : ضرورة تركيز المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق على التحليل الدقيق لبيئة المؤسسة (الصناعة، القوانين، الاقتصاد) لتقييم المخاطر الملازمة بدقة، نظراً لثبوت تأثيرها المباشر والأكبر على جودة التدقيق.

- **التكوين المستمر:** دعم برامج التكوين المهني المتواصل للمدققين (محافظي الحسابات)، خاصة فيما يتعلق بأحدث التقنيات لتقييم المخاطر، وإدارة الجودة وفقاً لمعيار (ISQM 1).
- **توظيف التكنولوجيا الحديثة:** تبني تقنيات التدقيق المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات وأساليب التحليل المتقدمة للبيانات، مما يسهم بشكل فعال في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف واكتشاف التحريفات الجوهرية المعقدة.
- **تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية:** حث المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطوير أنظمة رقابة داخلية حديثة وقابلة للقياس، بما يسمح للمدقق الخارجي بالاعتماد عليها بثقة، وتقليل الجهد والوقت، ورفع كفاءة عملية التدقيق.
- **رابعاً: آفاق الدراسة (الدراسات المستقبلية)** إن هذه الدراسة، تفتح الباب واسعاً أمام الباحثين لاستكمال البحث في هذا المجال، ومن أبرز الآفاق المقترحة :
- إجراء دراسة حول تأثير تبني تكنولوجيا الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة (Big Data) على تقليص مخاطر الاكتشاف وتحسين جودة التدقيق.
- دراسة معمقة حول أثر لجان المراجعة وحوكمة الشركات كآلية وقائية لتخفيض المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في البيئة الجزائرية.
- إعداد دراسات مقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى (Big 4) ومكاتب التدقيق المحلية في الجزائر من حيث آليات الاستجابة لمخاطر التدقيق.
- **ختاماً،** يمكن القول إن جودة التدقيق الخارجي في الجزائر ليست مجرد امتثال لمعايير قانونية، بل هي ممارسة مهنية ديناميكية تعيش في قلب بيئة تتسم بالمخاطر. وإن النجاح في تحقيق الجودة المنشودة يكمن في براعة المدقق في استشعار المخاطر الملازمة، والاستجابة لها بتخطيط سليم وحكم مهني رصين، ليبقى التدقيق الخارجي صمام الأمان الأول لحماية الاقتصاد الوطني وتعزيز الثقة في مؤسساته.



قائمة المصادر و المراجع



قائمة المصادر والمراجع

أولاً: النصوص القانونية والوثائق الرسمية

1. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 14 يوليو 2010.
2. المقرر رقم 116 المؤرخ في 24 فيفري 2025، يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعنوان نشاط 2025.
3. المقرر رقم 121، المؤرخ في 1 جوان 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ثانياً: المعايير المهنية الدولية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية: (IAASB)

1. إطار جودة التدقيق: العناصر الرئيسية التي تخلق بيئة لجودة التدقيق، 2014.
2. المعيار الدولي لإدارة الجودة رقم (1): إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات تدقيق أو مراجعة للقوائم المالية، 2020.
3. معيار التدقيق الدولي رقم (200): الأهداف العامة للمدقق المستقل وإنجاز التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
4. معيار التدقيق الدولي رقم (220) (المعدل): إدارة الجودة لارتباط تدقيق القوائم المالية، 2020.
5. معيار التدقيق الدولي رقم (265): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة.
6. معيار التدقيق الدولي رقم (300): التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
7. معيار التدقيق الدولي رقم (315) (المعدل 2019): تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية.
8. معيار التدقيق الدولي رقم (320): الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
9. معيار التدقيق الدولي رقم (330): استجابات المدقق للمخاطر المقيمة.
10. معيار التدقيق الدولي رقم (500): أدلة التدقيق.

1. ألفين أ. أرينز، وجيمس ك. لوبك، ومارك س. بيزلي، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2005.
 2. أحمد حلمي جمعة، المدخل المعاصر في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
 3. أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق والتأكد المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
 4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
 5. تيسير عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: دليل المراجع الخارجي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
 6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
 7. شنوف شعيب، التدقيق المحاسبي والمالي وفق المعايير الدولية والبيئة الجزائرية، شركة دار روية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
 8. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
 9. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
 10. علي عبد الله ثنابات، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة المحلية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
 11. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
 12. وليد ناجي الحياي، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة والتدقيق، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.
- رابعاً: الأطروحات والرسائل الجامعية
1. بوزيد عزايوي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2014.

2. بوطارن زوينة، أثر تفعيل قواعد حوكمة الشركات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.
 3. قادري عبد القادر وخرخاش فريد، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات: دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.
 4. عيسى سليمان، أثر مخاطر التدقيق على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف برج بوعرييج، الجزائر، 2019.
 5. وائل إبراهيم عيسى، أثر مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2010.
- خامساً: مقالات في مجلات علمية محكمة**
1. بربر كمال وصراوي ربيعة، "قابلية اعتماد سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق في المكاتب الجزائرية في ظل المعيار الدولي" (ISQM 1)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد 11، العدد 2، 2022.
 2. بن بريك إبراهيم، "تقدير مخاطر المراجعة والتخطيط لها كمدخل لدعم جودة المراجعة الخارجية"، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد بشار، المجلد 4، العدد 1، 2018.
 3. بن لعل سمير، "مساهمة الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 2، العدد 3، 2019.
 4. بوقفة عبد الحليم، "أثر جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 11، العدد 1، 2018.
 5. جبار نور الدين، "الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 15، 2016.
 6. خنفر حنيفة وبوسباغ حكيم، "أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر"، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2، المجلد 10، العدد 1، 2020.
 7. عبد القادر مسعودي وهشام بوقار، "أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 4، العدد 2، 2018.

8. عيساوي فؤاد، "أثر تقييم مخاطر المراجعة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر"، **مجلة البحوث والدراسات التجارية**، المركز الجامعي تيبازة، المجلد 4، العدد 2، 2018.
 9. قلاش إسماعيل، "أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية في الجزائر"، **مجلة الباحث**، جامعة ورقلة، العدد 11، 2012.
 10. مسعودي عبد القادر، "تبني المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) وأثره على جودة مخرجات التدقيق الخارجي في الجزائر"، **مجلة دفاتر اقتصادية**، جامعة الشلف، المجلد 11، العدد 1، 2020.
- سادساً: المراجع باللغة الأجنبية

1. De Angelo, L. E. "Auditor size and audit quality". **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3.1981.
2. European Court of Auditors (ECA). **Financial Audit Manual**,2012, Luxembourg.
3. Francis, J. R. "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 2, 2011.
4. IAASB, **Basis for Conclusions: ISA 315, Revised 2019**, New York..
5. IAAS, **Fact Sheet: ISA 315, Revised 2019**, New York.
6. IAASB, **Exposure Draft: Proposed ISA 315, Revised, 2018**, New York..



قائمة الملاحق



الملحق رقم 1: مخرجات برنامج spss

1. البيانات العامة

الشهادة العلمية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	22.5	22.5	22.5
	ماستر	10	25.0	25.0	47.5
	ماجستير	13	32.5	32.5	80.0
	دكتوراه	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	27	67.5	67.5	67.5
	مالية	7	17.5	17.5	85.0
	اقتصاد	4	10.0	10.0	95.0
	تسيير	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الشهادة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	6	15.0	15.0	15.0
	محافظ حسابات	34	85.0	85.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الولاية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ميلة	19	47.5	47.5	47.5
	قسنطينة	6	15.0	15.0	62.5
	سكيكدة	4	10.0	10.0	72.5
	ام بواقي	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

2. المتوسطات والانحرافات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة	40	4.7750	.42290
يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة	40	4.5500	.78283
يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر الملازمة	40	4.4750	.55412
تتم مراجعة نتائج عمل المدققين السابقين للمؤسسة محل التدقيق بغرض معرفة المخاطر الملازمة	40	4.3250	.52563
يجب على المدقق الخارجي التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية	40	4.6000	.54538
يطلع المدقق الخارجي على القوانين والتشريعات ذات الصلة بعمل المؤسسة محل التدقيق	40	4.1250	.82236
يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى موضوعية المؤسسة في ما يخص التقديرات الخاصة بتحديد أرصدة الحسابات	40	4.3750	.70484
يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة محل التدقيق	40	3.8500	.73554
يراعي المدقق الخارجي عند دراسته للمخاطر الملازمة أثر خبرة الإدارة، ومعرفتها بالتغيرات الحاصلة على إعداد البيانات المالية للمؤسسة	40	4.3500	.66216
البعد الأول	40	4.3806	.27320
يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة	40	4.3000	.64847

يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة	40	4.2500	.58835
يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية	40	4.2500	.49355
يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية	40	4.2000	1.11401
يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد	40	4.5750	.54948
يستعمل المدقق الخارجي أدلة الإثبات لتخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد ممكن	40	3.9250	.85896
يتم التحقق من وجود وكفاية الضوابط الرقابية اللازمة لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها	40	4.1750	.95776
يؤثر حسن اختيار المدقق الخارجي لنوع إجراءات التدقيق في عملية الفحص على مستوى مخاطر الرقابة	40	4.0000	.96077
يجب على المدقق الخارجي أن يقيم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب، وأمانتهم	40	3.5500	1.10824
يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من سلامة تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات في المؤسسة محل التدقيق	40	3.7250	1.21924
يتأكد المدقق الخارجي من أنه يتم فصل المهام المرتبطة ببعضها في المؤسسة محل التدقيق بشكل مناسب	40	3.6500	1.12204
يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى الالتزام بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل موظفي المؤسسة	40	3.8000	1.15913
البعد الثاني	40	4.0333	.40245
يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق	40	4.6000	.63246
يراعي المدقق الخارجي تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لطبيعة عمل المؤسسة	40	4.4250	1.00989
يبدل المدقق الخارجي العناية المهنية عند اختيار الأسلوب الملائم للمعاينة	40	4.7250	.50574

يتم اختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة التي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل.	40	4.3750	.66747
يجب على المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تتناسب المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية	40	4.2000	.96609
يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهمية النسبية للبنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية بناءً على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.	40	4.4250	.98417
يقوم المدقق الخارجي بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من أجل تقييم مخاطر التدقيق	40	4.4500	.95943
يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات أخرى للتدقيق عندما يعد رد الإدارة غير كافياً	40	4.5750	.63599
يعمل المدقق الخارجي على إجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء وتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف	40	4.5500	.59700
يعمل المدقق الخارجي على تكثيف إجراءات التدقيق وتبويبها في حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية هامة	40	4.3500	.83359
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق مع توقعاتها (الموازنات) لتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف	40	4.5250	.59861
يسعى المدقق الخارجي إلى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة لتنفيذ أعمال التدقيق	40	4.4750	.98677
البعد الثالث	40	4.4729	.40972
المحور الأول مخاطر التدقيق الخارجي	40	4.2879	.26158
يتحلى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق	40	4.7250	.50574
يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة	40	4.8250	.44650
لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني	40	4.6750	.65584
لا توجد مصالح شخصية أو مالية تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة	40	4.7250	.59861
يتم الالتزام بمبدأ الحياد في جميع مراحل التدقيق	40	4.7750	.42290
البعد الأول	40	4.7188	.30976

يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة	40	4.6500	.48305
يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية	40	4.6500	.53349
يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق	40	4.7250	.50574
البعد الثاني	40	4.6750	.39576
يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفقا لما تنص عليه التشريعات والمعايير الجزائرية	40	4.7250	.45220
يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة محل التدقيق تلتزم بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر	40	4.7500	.43853
يتم تنفيذ إجراءات التدقيق وفق منهجية واضحة ومنظمة	40	4.7250	.45220
يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفق المعايير الجزائرية للتدقيق في أداء مهامه	40	4.6500	.53349
يتم توثيق أعمال التدقيق بشكل كاف	40	4.6500	.48305
يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق	40	4.7500	.43853
البعد الثالث	40	4.7083	.31066
تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم	40	4.8000	.40510
يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية	40	4.8250	.38481
يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب	40	4.9250	.26675
البعد الرابع	40	4.8500	.31078
المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي	40	4.7372	.21904
Valid N (listwise)	40		

3. اختبار الفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.736	50

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.413	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.602	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.742	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.700	5

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.677	3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.747	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.838	3

4. معاملات الارتباط

		البعد الأول	يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة	يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة	يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر الملازمة
	Pearson Correlation	1	.390 [*]	.235	.356 [*]
	Sig. (2-tailed)		.013	.144	.024
	N	40	40	40	40

يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة.	Pearson Correlation	.390*	1	.228	.140
	Sig. (2-tailed)	.013		.156	.391
	N	40	40	40	40
يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة.	Pearson Correlation	.235	.228	1	.151
	Sig. (2-tailed)	.144	.156		.353
	N	40	40	40	40
يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر الملازمة.	Pearson Correlation	.356*	.140	.151	1
	Sig. (2-tailed)	.024	.391	.353	
	N	40	40	40	40
تتم مراجعة نتائج عمل المدققين السابقين للمؤسسة محل التدقيق. بغرض معرفة المخاطر الملازمة.	Pearson Correlation	.307	-.124	-.009	-.015
	Sig. (2-tailed)	.054	.446	.954	.925
	N	40	40	40	40
يجب على المدقق الخارجي التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية.	Pearson Correlation	.532**	.267	-.192	.051
	Sig. (2-tailed)	.000	.096	.235	.755
	N	40	40	40	40
يطلع المدقق الخارجي على القوانين والتشريعات ذات الصلة بعمل المؤسسة محل التدقيق.	Pearson Correlation	.468**	.304	.010	-.246
	Sig. (2-tailed)	.002	.056	.951	.126
	N	40	40	40	40
يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى موضوعية المؤسسة في ما يخص التقديرات الخاصة بتحديد أرصدة الحسابات.	Pearson Correlation	.616**	.032	.174	.189
	Sig. (2-tailed)	.000	.843	.282	.243
	N	40	40	40	40
يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة محل التدقيق.	Pearson Correlation	.461**	.054	-.432**	-.009
	Sig. (2-tailed)	.003	.743	.005	.954
	N	40	40	40	40
يراعي المدقق الخارجي عند دراسته للمخاطر الملازمة أثر خبرة الإدارة، ومعرفتها بالتغيرات الحاصلة على إعداد البيانات المالية للمؤسسة.	Pearson Correlation	.458**	-.169	-.134	.304
	Sig. (2-tailed)	.003	.296	.411	.057
	N	40	40	40	40

Correlations

يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية.	يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية.	يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة.	البعد الثاني
---	---	--	--	--------------

البعد الثاني	Pearson Correlation	1	.223	.343*	.075	.090
	Sig. (2-tailed)		.167	.030	.644	.582
	N	40	40	40	40	40
يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة	Pearson Correlation	.223	1	.202	-.080	-.192
	Sig. (2-tailed)	.167		.212	.623	.236
	N	40	40	40	40	40
يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة	Pearson Correlation	.343*	.202	1	.221	-.156
	Sig. (2-tailed)	.030	.212		.171	.335
	N	40	40	40	40	40
يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.075	-.080	.221	1	-.140
	Sig. (2-tailed)	.644	.623	.171		.389
	N	40	40	40	40	40
يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية	Pearson Correlation	.090	-.192	-.156	-.140	1
	Sig. (2-tailed)	.582	.236	.335	.389	
	N	40	40	40	40	40
يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد	Pearson Correlation	.162	.079	-.139	.024	.226
	Sig. (2-tailed)	.317	.627	.393	.885	.160
	N	40	40	40	40	40
يستعمل المدقق الخارجي أدلة الإثبات لتخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد ممكن	Pearson Correlation	.644**	-.097	.140	.166	-.171
	Sig. (2-tailed)	.000	.553	.391	.305	.290
	N	40	40	40	40	40
يتم التحقق من وجود وكفاية الضوابط الرقابية اللازمة لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها	Pearson Correlation	.555**	-.087	-.216	-.149	.087
	Sig. (2-tailed)	.000	.595	.180	.358	.596
	N	40	40	40	40	40
يؤثر حسن اختيار المدقق الخارجي لنوع إجراءات التدقيق في عملية الفحص على مستوى مخاطر الرقابة	Pearson Correlation	.083	.247	.136	-.216	.144
	Sig. (2-tailed)	.611	.125	.402	.180	.376
	N	40	40	40	40	40
يجب على المدقق الخارجي أن يقيم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب، وأمانتهم	Pearson Correlation	.600**	.050	.098	.023	-.174
	Sig. (2-tailed)	.000	.760	.546	.886	.282
	N	40	40	40	40	40
يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من سلامة تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات في المؤسسة محل التدقيق	Pearson Correlation	.703**	.075	.456**	-.096	-.147
	Sig. (2-tailed)	.000	.647	.003	.556	.365
	N	40	40	40	40	40
يتأكد المدقق الخارجي من أنه يتم فصل المهام المرتبطة	Pearson Correlation	.727**	.078	.175	.069	-.066
	Sig. (2-tailed)	.000	.634	.281	.670	.687

بعضها في المؤسسة محل التدقيق بشكل مناسب	N 40	40	40	40	40	
يجب على المدقق الخارجي تقييم	Pearson Correlation	.651**	.184	.150	.134	-.127
مدى الالتزام بإتباع الإجراءات	Sig. (2-tailed)	.000	.255	.354	.408	.435
والتعليمات الرقابية من قبل موظفي المؤسسة	N 40	40	40	40	40	

Correlations

يجب على المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تتناسب المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية	يتم اختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة التي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل.	يبدل المدقق الخارجي العناية المهنية عند اختيار الأسلوب .الملائم للمعاينة	يراعي المدقق الخارجي تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لطبيعة .عمل المؤسسة	يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق .البعد الثالث			
.743**	.335*	.200	.731**	.073	1	Pearson Correlation	البعد الثالث
.000	.035	.215	.000	.656		Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	
-.243	.061	.289	-.008	1	.073	Pearson Correlation	يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق
.130	.710	.071	.961		.656	Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	
.541**	.024	.134	1	-.008	.731**	Pearson Correlation	يراعي المدقق الخارجي تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لطبيعة .عمل المؤسسة
.000	.884	.409		.961	.000	Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	
-.147	.085	1	.134	.289	.200	Pearson Correlation	يبدل المدقق الخارجي العناية المهنية عند اختيار الأسلوب .الملائم للمعاينة
.366	.600		.409	.071	.215	Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	
.477**	1	.085	.024	.061	.335*	Pearson Correlation	يتم اختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة التي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل
.002	.600	.884	.000	.710	.035	Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	
1	.477**	-.147	.541**	-.243	.743**	Pearson Correlation	يجب على المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تتناسب المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية
	.002	.366	.000	.130	.000	Sig. (2-tailed)	
40	40	40	40	40	40	N	

يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهمية النسبية للبند والأرصدة المكونة للقوائم المالية بناءً على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.	Pearson Correlation	.787**	-.214	.562**	-.171	.220	.825**
	Sig. (2-tailed)	.000	.184	.000	.291	.173	.000
	N	40	40	40	40	40	40
يقوم المدقق الخارجي بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من أجل تقييم مخاطر التدقيق.	Pearson Correlation	.809**	-.203	.671**	-.003	-.030	.675**
	Sig. (2-tailed)	.000	.209	.000	.987	.854	.000
	N	40	40	40	40	40	40
يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات أخرى للتدقيق عندما يعد رد الإدارة غير كافياً.	Pearson Correlation	.176	.076	-.231	.265	.023	-.150
	Sig. (2-tailed)	.277	.639	.152	.098	.890	.355
	N	40	40	40	40	40	40
يعمل المدقق الخارجي على إجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء وتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.	Pearson Correlation	.106	.258	-.185	.259	-.080	-.107
	Sig. (2-tailed)	.515	.108	.253	.107	.622	.512
	N	40	40	40	40	40	40
يعمل المدقق الخارجي على تكثيف إجراءات التدقيق وتنويعها في حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية هامة.	Pearson Correlation	.423**	.029	.093	.113	.081	.102
	Sig. (2-tailed)	.007	.858	.569	.489	.621	.532
	N	40	40	40	40	40	40
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق مع توقعاتها (الموازنات) لتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.	Pearson Correlation	.391*	.027	.343*	-.104	.072	.213
	Sig. (2-tailed)	.013	.868	.031	.524	.658	.187
	N	40	40	40	40	40	40
يسعى المدقق الخارجي إلى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة لتنفيذ أعمال التدقيق.	Pearson Correlation	.788**	-.058	.770**	.063	.151	.543**
	Sig. (2-tailed)	.000	.724	.000	.700	.353	.000
	N	40	40	40	40	40	40

Correlations

البعد الاول	يتحلّى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق.	البيد الاول	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.
Pearson Correlation	1	.598**	.678**
Sig. (2-tailed)		.000	.000
N	40	40	40

يتحلى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق.	Pearson Correlation	.598**	1	.576**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	40	40	40
يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.	Pearson Correlation	.678**	.576**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	40	40	40
لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني.	Pearson Correlation	.643**	.342*	.501**
	Sig. (2-tailed)	.000	.031	.001
	N	40	40	40
لا توجد مصالح شخصية أو مالية تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة.	Pearson Correlation	.506**	.252	.199
	Sig. (2-tailed)	.001	.117	.218
	N	40	40	40
يتم الالتزام بمبدأ الحياد في جميع مراحل التدقيق.	Pearson Correlation	.654**	.303	.465**
	Sig. (2-tailed)	.000	.058	.002
	N	40	40	40

Correlations

		البعد الثاني	يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة	يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية
البعد الثاني	Pearson Correlation	1	.731**	.864**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	40	40	40
يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة.	Pearson Correlation	.731**	1	.507**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001
	N	40	40	40
يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية.	Pearson Correlation	.864**	.507**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	
	N	40	40	40
يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق.	Pearson Correlation	.738**	.226	.489**
	Sig. (2-tailed)	.000	.161	.001
	N	40	40	40

Correlations

			يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة محل التدقيق تلتزم بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي لمالي المطبق في الجزائر	يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفقا لما تنص عليه التشريعات والمعايير الجزائرية	البعد الثالث
البعد الثالث	Pearson Correlation	1	.601**	.674**	
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	
	N	40	40	40	
يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفقا لما تنص عليه التشريعات والمعايير الجزائرية	Pearson Correlation	.601**	1	.808**	
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	
	N	40	40	40	
يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة محل التدقيق تلتزم بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر	Pearson Correlation	.674**	.808**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		
	N	40	40	40	
يتم تنفيذ إجراءات التدقيق وفق منهجية واضحة ومنظمة	Pearson Correlation	.722**	.373*	.550**	
	Sig. (2-tailed)	.000	.018	.000	
	N	40	40	40	
يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفق المعايير الجزائرية للتدقيق في أداء مهامه	Pearson Correlation	.786**	.335*	.384*	
	Sig. (2-tailed)	.000	.035	.015	
	N	40	40	40	
يتم توثيق أعمال التدقيق بشكل كاف	Pearson Correlation	.669**	.018	.061	
	Sig. (2-tailed)	.000	.914	.711	
	N	40	40	40	
يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق	Pearson Correlation	.518**	-.097	-.067	
	Sig. (2-tailed)	.001	.552	.683	
	N	40	40	40	

Correlations

يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية	تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم	يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب
يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية	Pearson Correlation 1	.569**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N 40	40
يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية	Pearson Correlation .757**	.618**
	Sig. (2-tailed) .000	.000
	N 40	40

يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب	Pearson Correlation	.569**	.618**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	40	40	40
البعد الرابع	Pearson Correlation	.910**	.918**	.789**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	40	40	40

5. اختبار اعتدالية التوزيع

Tests of Normality

	Statistic	Kolmogorov-Smirnov ^a		Statistic	df	Sig.
		df	Sig.			
البعد الأول	.169	40	.006	.959	40	.154
البعد الثاني	.130	40	.087	.968	40	.304
البعد الثالث	.220	40	.000	.753	40	.000
المحور الأول مخاطر التدقيق الخارجي	.098	40	.200*	.991	40	.982
البعد الأول	.243	40	.000	.836	40	.000
البعد الثاني	.319	40	.000	.780	40	.000
البعد الثالث	.226	40	.000	.848	40	.000
البعد الرابع	.460	40	.000	.540	40	.000
المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي	.152	40	.021	.820	40	.000

6. اختبار الفرضيات

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد الأول	40	4.7188	.30976	.04898
البعد الثاني	40	4.6750	.39576	.06257
البعد الثالث	40	4.7083	.31066	.04912
البعد الرابع	40	4.8500	.31078	.04914
المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي	40	4.7372	.21904	.03463

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence

Interval of the

Difference

Lower

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower
البعد الأول	35.092	39	.000	1.71875	1.6197
البعد الثاني	26.768	39	.000	1.67500	1.5484
البعد الثالث	34.779	39	.000	1.70833	1.6090

البعد الرابع	37.649	39	.000	1.85000	1.7506
المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي	50.158	39	.000	1.73715	1.6671

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

البعد الأول	1.8178
البعد الثاني	1.8016
البعد الثالث	1.8077
البعد الرابع	1.9494
المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي	1.8072

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد الأول ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.336 ^a	.113	.090	.20900

a. Predictors: (Constant), البعد الأول

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.211	1	.211	4.838	.034 ^b
	Residual	1.660	38	.044		

Total	1.871	39			
-------	-------	----	--	--	--

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. Predictors: (Constant), البعد الأول

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.557	.538		6.616	.000
	البعد الأول	.269	.123	.336	2.200	.034

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

/METHOD=ENTER مخاطر الرقابة.

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	البعد الثاني	.	Enter

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.072 ^a	.005	-.021	.22133

a. Predictors: (Constant), البعد الثاني

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.010	1	.010	.198	.659 ^b
	Residual	1.862	38	.049		
	Total	1.871	39			

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. Predictors: (Constant), البعد الثاني

Coefficients^a

	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4.895	.357		13.715	.000
	البعد الثاني	-.039	.088	-.072	-.445	.659

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

/METHOD=ENTER مخاطر عدم الاكتشاف

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	. ^b البعد الثالث		Enter

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.013 ^a	.000	-.026	.22189

a. Predictors: (Constant), البعد الثالث

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.000	1	.000	.006	.936 ^b
	Residual	1.871	38	.049		
	Total	1.871	39			

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

b. Predictors: (Constant), البعد الثالث

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.706	.389	12.083	.000
	البعد الثالث	.007	.087	.013	.936

a. Dependent Variable: المحور الثاني جودة التدقيق الخارجي

الملحق رقم 2: إستمارة الاستبيان

أولاً: بيانات عامة

(الرجاء وضع علامة (X) في الخانة الموافقة لإجابتك).

1. الشهادة العلمية:

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه

2. التخصص العلمي:

محاسبة	مالية	اقتصاد	تسيير	تخصصات أخرى يرجى تحديدها
				-
				-
				-

3. الشهادة المهنية:

خبير محاسبي	محافظ حسابات

4. عدد سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق:

أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	21 سنة فأكثر

5. الولاية:

يرجى ذكر الولاية التي يقع فيها مقر مكتبكم:

ثانيا: محاور الدراسة

لإبداء رأيكم، يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة عند كل جملة، مع مراعاة أنه لا يجوز وضع أكثر من علامة (x) على نفس السطر، أي يتعين اختيار خانة واحدة أمام كل جملة.

المحور الأول: مخاطر التدقيق الخارجي					العبارة
أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما	
أولا: المخاطر الملازمة					
					1 يجب على المدقق الخارجي فهم مجال عمل المؤسسة وبيئتها، ليتمكن من التقييم السليم للمخاطر الملازمة.
					2 يساهم تقييم المدقق الخارجي للأداء المالي للمؤسسة في التحكم بالمخاطر الملازمة.
					3 يتم الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تقييم المخاطر الملازمة.
					4 تتم مراجعة نتائج عمل المدققين السابقين للمؤسسة محل التدقيق بغرض معرفة المخاطر الملازمة.
					5 يجب على المدقق الخارجي التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية.
					6 يطلع المدقق الخارجي على القوانين والتشريعات ذات الصلة بعمل المؤسسة محل التدقيق.
					7 يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى موضوعية المؤسسة في ما يخص التقديرات الخاصة بتحديد أرصدة الحسابات.
					8 يتعرف المدقق الخارجي على أصحاب المصلحة والذين يمكن أن تكون لهم علاقة تأثير أو تأثر بعمل المؤسسة محل التدقيق.
					9 يراعي المدقق الخارجي عند دراسته للمخاطر الملازمة أثر خبرة الإدارة، ومعرفتها بالتغيرات الحاصلة على إعداد البيانات المالية للمؤسسة.
ثانيا: مخاطر الرقابة					
					10 يعتمد المدقق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة.

					11	يقيم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي من أجل تحديد مخاطر الرقابة.
					12	يطلع المدقق الخارجي على التقارير الدورية التي يعدها المدقق الداخلي حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
					13	يعمل المدقق الخارجي على التأكد من فعالية الإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة لحماية سلامة السجلات المحاسبية.
					14	يساعد تقييم المدقق الخارجي لفعالية وسلامة النظام المحاسبي على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد.
					15	يستعمل المدقق الخارجي أدلة الإثبات لتخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى حد ممكن.
					16	يتم التحقق من وجود وكفاية الضوابط الرقابية اللازمة لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها.
					17	يؤثر حسن اختيار المدقق الخارجي لنوع إجراءات التدقيق في عملية الفحص على مستوى مخاطر الرقابة.
					18	يجب على المدقق الخارجي أن يقيم سياسة إدارة الموارد البشرية المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب، وأمانتهم.
					19	يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من سلامة تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات في المؤسسة محل التدقيق.
					20	يتأكد المدقق الخارجي من أنه يتم فصل المهام المرتبطة ببعضها في المؤسسة محل التدقيق بشكل مناسب.
					21	يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى الالتزام بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل موظفي المؤسسة.
ثالثاً: مخاطر عدم الاكتشاف						
					22	يتم التأكد من وجود وثائق إثبات لكل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.
					23	يراعي المدقق الخارجي تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لطبيعة عمل المؤسسة.
					24	يبدل المدقق الخارجي العناية المهنية عند اختيار الأسلوب

					الملائم للمعاينة.
					25 يتم اختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة التي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل.
					26 يجب على المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية تتناسب المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية، وتراعي احتمال وجود أخطاء في البنود ذات العلاقة.
					27 يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهمية النسبية للبنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية بناءً على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.
					28 يقوم المدقق الخارجي بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من أجل تقييم مخاطر التدقيق.
					29 يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات أخرى للتدقيق عندما يعد رد الإدارة غير كافياً.
					30 يعمل المدقق الخارجي على إجراء الاختبارات التفصيلية لاكتشاف الأخطاء وتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.
					31 يعمل المدقق الخارجي على تكثيف إجراءات التدقيق وتبويبها في حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية هامة.
					32 يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق مع توقعاتها (الموازنات) لتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف.
					33 يسعى المدقق الخارجي إلى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة لتنفيذ أعمال التدقيق.
المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي					
العبارة					
أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق تماماً	لا أوافق	
أولاً: استقلالية المدقق					
					34 يتحلّى المدقق الخارجي بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية التدقيق.
					35 يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.

					36	لا يتعرض المدقق لأي ضغوط تؤثر على رأيه المهني.
					37	لا توجد مصالح شخصية أو مالية تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة.
					38	يتم الالتزام بمبدأ الحياد في جميع مراحل التدقيق.
ثانيا: كفاءة وخبرة المدقق						
					39	يتمتع المدقق الخارجي بخبرة كافية في مجال نشاط المؤسسة.
					40	يتمتع فريق التدقيق الخارجي بالمؤهلات العلمية والمهنية الكافية.
					41	يتوجب على المدقق الخارجي التكوين المتواصل والمستمر للحصول لمواكبة التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق.
ثالثا: الالتزام بالمعايير المهنية						
					42	يتم بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية التدقيق وفقا لما تنص عليه التشريعات والمعايير الجزائرية.
					43	يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة محل التدقيق تلتزم بإعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر.
					44	يتم تنفيذ إجراءات التدقيق وفق منهجية واضحة ومنظمة.
					45	يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفق المعايير الجزائرية للتدقيق في أداء مهامه.
					46	يتم توثيق أعمال التدقيق بشكل كاف.
					47	يتم استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق.
رابعا: جودة تقرير التدقيق						
					48	تقرير التدقيق واضح وسهل الفهم.
					49	يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية.
					50	يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب.

وفي الأخير نشكركم على الوقت الذي خصصتموه للإجابة على الاستبيان.

الملحق رقم 3: قائمة محكمي الاستبيان

رقم	الاسم و اللقب	المؤسسة / الجامعة
01	ضافري ريمة	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله
02	تريش حسينة	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله
03	باي مريم	جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف ميله