وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة زيان عاشور الجلفة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة ومالية

العنوان

أثر الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

من إعداد: **عباس بن العربي**

المناقشة بتاريخ **20 /2024/06** من طرف اللجنة المكونة من:

بن عيسى بن علية	أستاذ	جامعة زيان عاشور بالجلفة	رئيسا
عمر قمان	أستاذ	جامعة زيان عاشور بالجلفة	مشرفا ومقررا
بن عيسى رقيق	أستاذ محاضر" أ"	جامعة زيان عاشور بالجلفة	مشرفا مساعدا
فريد بن جريبيع	أستاذ محاضر" أ"	جامعة زيان عاشور بالجلفة	ممتحنا
سعد قصري	أستاذ	جامعة زيان عاشور بالجلفة	ممتحنا
علال بن ثابت	أستاذ	جامعة عمار ثليجي بالأغواط	ممتحنا
بلقاسم بوفاتح	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي الشريف بوشوشة بأفلو	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Ziane Achour University of Djelfa

Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences

Department of Finance and Accounting

PhD Thesis Third Phase

Division: Science of Finance and Accounting

Specialty: Accounting and Finance

Title:

The Effect of Dysfunctional Auditor's Behavior on Building Audit Strategy: An Empirical study on sample of Audit offices in Algeria

Prepared by: Abbas Benlarbi

Discussed and publicly approved on 20/06/2024 By the committee composed of:

Benaissa Ben Alia	Professor	**University of Djelfa**	**President**
Amar Gamane	Professor	**University of Djelfa**	**Advisor & Rapporteur**
Benaissa reguigue	Lecturer Professor "A"	**University of Djelfa**	**Examiner**
Farid Ben djeraibie	Lecturer Professor "A"	**University of Djefla**	**Examiner**
Saad kasri	Professor	**University of Djelfa**	**Examiner**
Allal Benthabet	Professor	**University of Laghouat**	**Examiner**
Belkacem Boufateh	Lecturer Professor "A"	**University-center of Aflou**	**Examiner**

University Year: 2023/2024

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة زيـــان عاشور الجلفـــة
كليـة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة ومالية

العنوان

أثر الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

من إعـداد: **عباس بن العربي** تحت إشراف: **أ.د عمر قمان**

المناقشة بتاريخ **20 /2024/06** من طرف اللجنة المكونة من:

بن عيسى بن علية	أستاذ	جـــامعة زيـــان عاشـــور بالجلفة	رئيسا
عمـــــر قمـــان	أستاذ	جـــامعة زيـــان عاشـــور بالجلفة	مشرفا ومقررا
بن عيـسى رقيـق	أستاذ محاضر" أ"	جـــامعة زيـــان عاشـــور بالجلفة	مشرفا مساعدا
فـــريد بن جـريبيع	أستاذ محاضر" أ"	جـــامعة زيـــان عاشـــور بالجلفة	ممتحنا
سعـــد قـصـــري	أستاذ	جـــامعة زيـــان عاشـــور بالجلفة	ممتحنا
عـــلال بن ثـابت	أستاذ	جـــامعة عمـــار ثليجـــي بالأغواط	ممتحنا
بلقـــاسم بوفـــاتح	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي الشريف بوشوشة بأفلو	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم، الحمد لله حمدا كثيرا ولا إله إلا الله ولي الصالحين، وله الشكر والمنة وحده جل في علاه، فله ينسب الفضل كله، والصلاة والسلام الدائمين المتلازمين على سيدنا ورسولنا محمد إلى يوم الدين، أما بعد:

فإني أحمد الله وأشكره على أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع، وفي هذا المقام لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والعرفان الجزيل:

إلى والديا العزيزين رمز العطاء والتضحية فجزاكما الله عني كل خير، وأسأل الله عز وجل أن يرحم أمي ويجعل مثواها الجنة وجميع المسلمين، وأسأل الله لأبي أن يعمر حياته بالعطاء والعمل الصالح ويقربه منه، وأن يبارك في عمره.

إلى أسرتي الكريمة جزاكم الله عني كل خير ووفقكم وأن يسدد خطاكم إلى ما يحب ويرضى.

إهداء خاص إلى عائلتي الصغيرة

زوجتي الفاضلة وقرتا عيني إسراء وإسحاق

شكر وعرفان

أوجه جزيل الشكر والتقدير إلى لجنة المناقشة الأساتذة الموقرين لقبولهم مناقشة هذا العمل وإثراءه وتقويم نقائصه، وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور قمان عمر لما قدمه من دعم وتوجيه طيلة مساري التكوين وإنجاز هذه الأطروحة، كما أتوجه بالشكر إلى المشرف المساعد الأستاذ رقيق بن عيسى على توجيهاته القيمة، وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد. كما أتوجه بالشكر والتقدير الخاص إلى أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية لجامعة زيان عاشور بالجلفة والذين لم يدخروا جهدا بتقديم النصح والتوجيه الأكاديمي في مساري التكويني. كما أتوجه بجزيل الشكر إلى القائمين على المصف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والى أصحاب مهنة التدقيق والمحاسبة من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين وموظفي مكاتب التدقيق والذين لم يبخلوا بإعطاء آرائهم التي لولاها لما تمت الدراسة.

لكل من كان له فضل علينا، له منا فائق الشكر والتقدير.

ملخص:

تهدف الدراسة إلى استقصاء تأثير العوامل الجوهرية المكونة للاختلالات السلوكية للمدقق الواجب تقليلها على بناء إستراتيجية تدقيق مناسبة لدى مكاتب التدقيق في الجزائر من خلال التحقق من الأثر المباشر لبيئة التدقيق وغير المباشر عن طريق علاقة تقليل الاختلالات السلوكية ببناء استراتيجية التدقيق. كما تهدف الدراسة إلى اختبار أثر المتغير المعدل المتمثل في آراء عينة الدراسة حول مستوى المتابعة من قبل الجهات الوصية على العلاقة بين الاختلالات السلوكية واستراتيجية التدقيق. ولتحقيق غرض الدراسة تم تصميم أداة الإستبانة وتوزيعها على عينة بلغت (204) مهني مدقق ناشط في ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات في الجزائر، حيث تم الحرص على أن وحدة المعاينة تنتمي إلى مجتمع الأشخاص ذوي الصلة المهنية بإجراء عمليات التدقيق على مستوى المكاتب المتضمنة في عينة الدراسة وتحليل البيانات المستقاة من أداة الدراسة عن طرق استخدام نمذجة المعادلات البنائية بتقنية المربعات الصغرى الجزئية. خلصت الدراسة إلى أن تقليل الاختلالات السلوكية الجوهرية عند المدقق تؤثر بصورة جوهرية على بناء إستراتيجية التدقيق لاسيما الاختلالات المرتبطة بالميزانية الزمنية والمرتبطة بالإطار القانوني، كما أن هناك أثر مباشر جوهري لبيئة التدقيق على كل من تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية تدقيق مناسبة في الظروف. ومن جهة أخرى فقد خلصت الدراسة إلى أن هناك دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق في العلاقة بين بيئة التدقيق وبناء إستراتيجية التدقيق. كما أن المتابعة من الجهات الوصية تعدل بشكل جوهري العلاقة بين الاختلالات السلوكية للمدقق واستراتيجية التدقيق لكن حجم أثر سلبي وضعيف.

الكلمات المفتاحية: الاختلالات السلوكية؛ استراتيجية التدقيق؛ بيئة التدقيق

Abstract

The study aims to investigate the effect of dysfunctional auditor's behavior on developing audit strategy in Algeria, in addition, the study attempts to verify the direct effect of the audit environment as well as the indirect effect path through reducing dysfunctional auditor's behavior as a mediator toward building the audit strategy. The study also examines the effect of the moderator variable represented by monitoring process on the relationship between reducing dysfunctional auditor's behavior and the audit strategy. To achieve the purpose of the study, a questionnaire tool was designed and distributed to a sample of 204 auditors in Algeria. By exploiting structural equation modeling using the partial least squares technique for the purpose of analyzing extracted data from the questionnaire survey, the study concluded that reducing dysfunctionals auditor's behavior significantly affect positively developing audit strategy, especially Dysfonctions related to the time budget and the legal framework, in Addition there is a direct and significant impact of the audit environment on each of dysfunctional auditor's behaviour categories and audit strategy. On the other hand, the study concluds that dysfunctionals auditor's behavior play a mediating role in the relationship between audit environment and the developing audit strategy. Also, monitoring variable significantly moderates the relationship between reducing dysfunctionals auditor's behavior and developing audit strategy.

Key Word: Dysfunctional Behavior; Audit Strategy; Audit Enviromnent.

Abstrait

L'étude vise à étudier l'effet du comportement d'un auditeur dysfonctionnel sur l'élaboration d'une stratégie d'audit en Algérie. En outre, l'étude tente de vérifier l'effet direct de l'environnement d'audit ainsi que l'effet indirect en réduisant le comportement de l'auditeur dysfonctionnel en tant que médiateur vers la construction. La stratégie d'audit. L'étude examine également l'effet de la variable modératrice représentée par le processus de surveillance sur la relation entre la réduction du comportement dysfonctionnel de l'auditeur et la stratégie d'audit. Pour atteindre l'objectif de l'étude, un outil de questionnaire a été conçu et distribué à un échantillon de 204 auditeurs en Algérie. En exploitant la modélisation d'équations structurelles utilisant la technique des moindres carrés partiels dans le but d'analyser les données extraites de l'enquête par questionnaire, l'étude a conclu que la réduction du comportement des auditeurs dysfonctionnels affecte de manière significative le développement positif de la stratégie d'audit, en particulier les dysfonctionnements liés au budget temps et au cadre juridique, En outre, il existe un impact direct et significatif de l'environnement d'audit sur chacune des catégories de comportement et sur la stratégie d'audit de l'auditeur dysfonctionnel. D'autre part, l'étude conclut que le comportement des auditeurs dysfonctionnels joue un rôle médiateur dans la relation entre l'environnement d'audit et la stratégie d'audit en développement. En outre, la variable de surveillance modère considérablement la relation entre la réduction du comportement dysfonctionnement de l'auditeur et l'élaboration d'une stratégie d'audit.

Mots Cles: Dysfonctionments comportementaux; Strategie d'audit; Enviromnent d'Audit.

قائمة المحتويات

إهداء.....iv
شكروعرفان v
ملخص: vi
قائمة المحتويات.....ix
قائمة الجداول xi
قائمة الأشكال xiii
قائمة الملاحق.....xiv
مقدمة: 16
الفصل الأول: بيئة التدقيق في الجزائر.....33
المبحث الأول: البيئة الاجتماعية للمدقق 35
المطلب الأول: السمات الاجتماعية للجزائر 35
المطلب الثاني: التدقيق كظاهرة اجتماعية 36
المطلب الثالث: النظريات الاجتماعية لتفسير سلوك المدقق 38
المطلب الرابع: المسؤولية الاجتماعية للمدقق 41
المبحث الثاني: البيئة الاقتصادية وعلاقتها بسلوك المدقق 42
المطلب الأول: سمات الاقتصاد الجزائري 43
المطلب الثاني: سلوك المدقق وفق البيئة الاقتصادية 47
المبحث الثاني: البيئة المؤسساتية للمدقق.....54
المطلب الأول: مفاهيم حول النظرية المؤسساتية.....55
المطلب الثاني: المجال التنظيمي لمهنة التدقيق في البيئة المؤسساتية:.....66
المطلب الثالث: أثر البيئة المؤسساتية على سلوك المدقق 86
خلاصة الفصل.....92
الفصل الثاني: إستراتيجية التدقيق 94
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إستراتيجية التدقيق 95
المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية 96
المطلب الثاني: المزيج الإستراتيجي لعملية التدقيق 98
المبحث الثاني: متطلبات بناء استراتيجية التدقيق.....114
المطلب الأول: تحديد مسؤوليات وأهداف التدقيق:.....115
المطلب الثاني: تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق:.....123
المطلب الثالث: توفر الموارد البشرية المناسبة.....128
المطلب الرابع: المتطلبات المتعلقة بحدود التدقيق والاستقلالية 132
المبحث الثالث: مكونات استراتيجية التدقيق 134
المطلب الأول: تقييم المخاطر 135
المطلب الثاني: إختبارات الرقابة.....139

المطلب الثالث: الإختبارات الأساسية والتفصيلية 151
المطلب الرابع: الإجراءات التحليلية..... 160
خلاصة الفصل..... 163
الفصل الثالث: الاختلالات السلوكية للمدقق..... 165
المبحث الأول: المفاهيم العامة المتعلقة بسلوك المدقق 166
المطلب الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق 167
المطلب الثاني: التناقض السلوكي عند المدقق..... 169
المطلب الثالث: علاقة جودة التدقيق بالاختلالات السلوكية للمدقق..... 170
المبحث الثاني: مسببات الإختلالات السلوكية للمدقق 171
المطلب الأول: العوامل الخارجية..... 174
المطلب الثاني: العوامل الداخلية وضغوط العمل..... 184
المبحث الثالث: أنواع الإختلالات السلوكية للمدقق..... 189
المطلب الأول: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية 190
المطلب الثاني: الإختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل..... 194
المطلب الثالث: الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام 195
المطلب الرابع: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني 197
خلاصة الفصل..... 200
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر..... 202
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية ومجتمع الدراسة..... 203
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية..... 203
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة..... 217
المطلب الثالث: مصادروأدوات جمع البيانات والمعلومات..... 225
المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية 231
المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي 232
المطلب الثاني: موثوقية وصدق نموذج الدراسة..... 234
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة 256
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية. 306
المطلب الأول: تقييم النموذج الهيكلي للدراسة 307
المطلب الثاني: نتائج اختبار الفرضيات ذات المسارات المباشرة ومناقشتها..... 310
المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الوساطة والتعديل للنموذج الهيكلي ومناقشتها 325
خلاصة الفصل..... 339
الخاتمة..... 341
الملاحق:..... 349
المراجع والمصادر..... 363

قائمة الجداول

الجدول رقم 1-1: آليات النظرية المؤسساتية..... 57
الجدول رقم 1-2: البنية المؤسساتية لمهنة التدقيق..... 67
الجدول رقم 1-3: مقارنة زمنية لتعريفات المدقق 79
الجدول رقم 1-4: مقارنة بين المنطق المهني والمنطق التجاري 89
الجدول رقم 1-5: أوجه الاستجابة للضغوط المؤسساتية..... 90
جدول رقم 2-1 منهجية تحديد مخاطر التدقيق المقبولة 102
الجدول رقم 2-2 الإجراءات التحليلية من حيث مراحل التدقيق والتوقيت 113
الجدول رقم 2- 3 العناصر الأساسية والفرعية لنظام الرقابة الداخلي 141
الجدول رقم 2- 4المصطلحات المتعلقة بمعاينات السماة أو الخصائص المتعلقة بإختبارات الرقابة 146
الجدول رقم 2-5 تأثير أنواع المخاطر المرصودة في حجم العينة الخاضعة لإختبارات الرقابة 148
الجدول رقم 2-6 الاختلافات الجوهرية بين اختبارات التدقيق حسب غرض القياس 152
الجدول رقم 2-7 العلاقة بين العوامل المؤثرة في مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات (ARIA)وحجم العينة 156
الجدول رقم 2- 8 العوامل المؤثرة على حجم العينة عند أداء الاختبارات التفصيلية 156
الجدول رقم 2-9 المصطلحات المتعلقة بالمعاينة للاختبارات التفصيلية 159
الجدول رقم3-1: العوامل المسببة للاختلالات السلوكية للمدقق 173
الجدول رقم 3-2 تأثيرات ضغوطات العمل..... 188
الجدول رقم 4-1 تطور مجتمع المدققين في الجزائر..... 218
الجدول رقم 4-2 عدد أفراد مجتمع الدراسة وتصنيفاتهم..... 218
الجدول رقم 4-2 تقسيمات عبارات المحور الأول حسب الأبعاد 228
الجدول رقم 4-3 تقسيمات عبارات المحور الثاني حسب الأبعاد 229
الجدول رقم 4-4 تقسيمات عبارات المحور الثالث حسب الأبعاد..... 229
الجدول رقم 4-5 تقسيمات عبارات المحور الرابع حسب الأبعاد 229
الجدول رقم 4-6 ميزان تقديري للأوزان حسب مقياس ليكرت الخماسي 230
الجدول رقم 4-7 الوسط الحسابي المرجح للأوزان حسب مقياس ليكرت الخماسي..... 230
الجدول رقم 4-8 الإحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيانة عل عينة الدراسة 231
الجدول رقم 4-9: معاملات التشبع لمؤشرات القياس بعد حذف المقاييس غير المناسبة..... 235
الجدول رقم 4-10: معاملات الارتباط الخطي الاحصائي حسب معامل تضخم التباين(VIF) 238
الجدول رقم 4-11: تحليل موثوقية البناء..... 239
الجدول رقم 4-12: الصدق التقاربي..... 240
الجدول رقم 4-13: الصدق التمايزي (Fornell and Lacker Criterion)..... 242
الجدول رقم 4-14: التشبعات المتقاطعة بعد حذف المقاييس غير المناسبة 242
الجدول رقم 4-15: الصدق التمايزي بنسبة سمة اللاتجانس-سمة الأحادية (HTMT Criterion) 245
الجدول رقم 4-16: معاملات التشبع ومؤشرات موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء..... 246
الجدول رقم 4-17: صدق التمايز للرتب العليا للبناء (Fornell-Lacker Criterion) 247
الجدول رقم 4-18: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (HTMT)..... 247
الجدول رقم 4-19: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross-Loadings) 248

الجدول رقم 4-20: مؤشرة الارتباط الخطي الاحصائي 248
الجدول رقم 4-21: موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء 250
الجدول رقم 4-22: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (Fornell-Lacker Criterion) 250
الجدول رقم 4-23: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (HTMT) 251
الجدول رقم 4-24: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross-Loadings) 251
الجدول رقم 4-25: مؤشرة الارتباط الخطي الاحصائي 252
الجدول رقم 4-26: معاملات التشبع ومؤشرات موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء 253
الجدول رقم 4-27: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (Fornell-Lacker Criterion) 254
الجدول رقم 4-28: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (HTMT) 254
الجدول رقم 4-29: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross-Loadings) 255
الجدول رقم 4-30: مؤشر الارتباط الخطي الاحصائي 255
الجدول رقم 4-31: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية 257
الجدول رقم 4-32: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي 259
الجدول رقم 4-33: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة 260
الجدول رقم 4-34: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية 261
الجدول رقم4-35: اتجاء آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة الاجتماعية المؤثرة على السلوك 264
الجدول رقم 4-36: اتجاء آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة الاقتصادية 267
الجدول رقم 4-37: اتجاء آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة المؤسساتية 270
الجدول رقم 4-38: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميز انية الزمنية 274
الجدول رقم 4-39: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل 278
الجدول رقم 4-40: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام 281
الجدول رقم 4-41: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني 283
الجدول رقم 4-42: درجات المو افقة على عبارات اختبارات تقييم المخاطر 286
الجدول رقم 4-43: درجات المو افقة على عبارات اختبارات الرقابة 290
الجدول رقم 4-44: درجات المو افقة على عبارات الاختبارات الأساسية والتفصيلية 294
الجدول رقم 4-45: درجات المو افقة على عبارات الإجراءات التحليلية 298
الجدول رقم 4-46: درجات المو افقة على عبارات المتابعة 302
الجدول رقم4-47: معاملات التحديد (R^2) 307
الجدول رقم4-48: معامل حجم الأثر (f^2) 308
الجدول رقم 4-49: جودة التنبؤ (Q^2) 309
الجدول رقم4-50: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الأول وفروعها 310
الجدول رقم4-51: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثانية وفروعها 313
الجدول رقم4-52: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثالثة وفروعها 315
الجدول رقم 4-53: نتائج اختبار الفرضيات للأثر غير المباشر الخاص (Specific Indirect Effect) 325
الجدول رقم 4-54: نتائج اختبار الفرضية الوساطة حسب مجال الثقة (Specific Indirect Effect) 326
الجدول رقم 4-55: نتائج اختبار فرضية الأثر الكلي وفروعها (Total Effect) 328
الجدول رقم 4-56: نتائج اختبار الفرضية الأساسية للمتغير المعدل وفروعها 331

قائمة الأشكال

الشكل رقم2-1: مراحل تطوير إستراتيجية التدقيق..... 99
الشكل رقم 2-2 تقييم مخاطر أعمال من خلال فهم لأعمال العميل وبيئته..... 101
شكل رقم 2- 3 العوامل المؤثرة في تحديد مستوى المخاطر المتأصلة 106
الشكل رقم 2-4 العلاقة بين مستوى مخاطر التحريفات ومزيج الإختبارات 110
الشكل رقم 2-5 المزيج الاستراتيجي بين إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية..... 112
الشكل رقم 2-6 يمثل مصفوفة تقييم المخاطر 138
الشكل رقم 4-1 النموذج الدراسة مع المتغيرات 210
الشكل رقم 4-2: نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (شخص معنوي)..... 219
الشكل رقم 4-3 نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (شخص طبيعي) 219
الشكل رقم 4-4: نموذج الدراسة لمتغيرات رتب الدنيا بعد حذف المقاييس غير المناسبة..... 237
الشكل رقم 4-5: البناء من الرتبة العليا انعكاسي-انعكاسي لمتغير الاختلالات السلوكية للمدقق 249
الشكل رقم4-6: نموذج الدراسة المتضمن البناء الانعكاسي-الانعكاسي لمتغير بيئة التدقيق 252
الشكل رقم 4-7: نموذج الدراسة المتضمن البناء الانعكاسي-الانعكاسي لمتغير استراتيجية التدقيق..... 256
الشكل رقم4-8: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية 257
الشكل رقم 4-9: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي 259
الشكل رقم 4-10: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة 261
الشكل رقم 4-11: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية 262
الشكل رقم 4-12: اتجاه آراء المدققين فيما يخص البيئة الاجتماعية..... 264
الشكل رقم 4-13: اتجاه أراء المدققين فيما يخص البيئة الاقتصادية..... 268
الشكل رقم 4-14: اتجاه آراء المدققين فيما يخص البيئة المؤسساتية 271
الشكل رقم 4-15: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختلالات المتعلقة بالميزانية الزمنية 275
الشكل رقم 4-16: اتجاه أراء المدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل 279
الشكل رقم 4-17: اتجاه آراءالمدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام..... 282
الشكل رقم 4-18: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني 284
الشكل رقم 4-19: اتجاه آراء المدققين فيما يخص اختبارات تقييم المخاطر 287
الشكل رقم 4-20: اتجاه آراء المدققين فيما يخص اختبارات الرقابة..... 291
الشكل رقم 4-21: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختبارات الأساسية والتفصيلية 295
الشكل رقم 4-22: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الإجراءات التحليلية..... 299
الشكل رقم 4-23: اتجاه آراء المدققين فيما يخص المتابعة..... 303
الشكل رقم 4-24: نموذج الدراسة الجزئي الأول مع نتائج البسترة (Bootstrapping) 312
الشكل رقم 4-25: نموذج الدراسة الجزئي الثاني مع نتائج البسترة (Bootstrapping) 314
الشكل رقم 4-26: نموذج الدراسة الجزئي الثالث لنتائج البسترة (Bootstrapping) 316
الشكل رقم 4-27: نموذج الدراسة الجزئي الرابع لنتائج البسترة (Bootstrapping)..... 330
الشكل رقم4-28: نموذج الدراسة الكلي مع نتائج البسترة (Bootstrapping)..... 337
الشكل رقم 4-29: نموذج الدراسة الكلي مع نتائج البسترة بدون متغير معدل(Bootstrapping)..... 337
الشكل رقم 4-30: تحليل الميل للمتغير المعدل..... 338

قائمة الملاحق

الملحق أ: الاستبيانة باللغة العربية..... 349
الملحق ب: الاستبانة باللغة الفرنسية..... 352
الملحق ج: قائمة المحكمين للاستبيانة..... 355
الملحق د: جداول القيم الاحتمالية المجدولة لتحديد حجم العينة..... 356
الجدول د-1 تحديد حجم العينة لمعاينة السماة أو الخصائص لإختبارات الرقابة:..... 356
الجدول د-2: تقييم نتائج عينة السماة لاختبارات الرقابة:..... 357
الجدول د-3: القيم المجدولة لمعامل الثقة لمعاينة الوحدة النقدية لاختبارات التفصيلية..... 357
الملحق هـ: مخرجات تحليل المربعات الصغرى الجزئية..... 358
الشكل رقم هـ-1: نموذج القياس الأولي المكون من مركبات الرتب الدنيا (Low Order Component)..... 358
الجدول رقم هـ-1: معاملات التشبعات الخارجية للمركبات قبل الحذف (Outer Loadings)..... 359
الجدول رقم هـ-2: مؤشرات موثوقية وصدق البناء قبل الحذف(Construct Reliability and Validity)..... 360
الجدول رقم هـ-3 : مصفوفة قيم ارتباطات سمة اللاتجانس-الأحادية (HTMT) قبل الحذف..... 361
الجدول رقم هـ-4: مصفوفة قيم معيار فورنل-لاكر (Fornell-Lacker Creterrion) قبل الحذف..... 361
الجدول رقم هـ-5: مصفوفة قيم التشبعات المتقاطعة (Cross-Loadings) قبل الحذف..... 361

الفصل التمهيدي

المقدمة

مقدمة:

إن دراسة استراتيجية التدقيق من الناحية الأكاديمية هي ذات أهمية كبيرة لما لها من أثر بالغ على جودة مخرجات عملية التدقيق، وكذا لطبيعة المحددات المشكلة للمزيج الاستراتيجي من تخطيط، واختبارات مناسبة، وإطار زمني، وتكلفة عملية التدقيق والتي تأتي كاستجابة لطبيعة مؤسسة العميل ووضعيتها المالية، إلا أن عملية تصميم والعمل على ضبط مزيج استراتيجي مناسب لعملية التدقيق يخضع لعدة عوامل من أهمها تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق ومايصاحبها من حقائق محيطة لبيئة التدقيق في حيز زماني ومكاني معين. إن تولد الاختلالات السلوكية عند المدقق قد يؤدي إلى إحداث ضعف لفعالية المزيج الاستراتيجي ومن ثم تدني مستوى جودة مخرجات عملية التدقيق. ومصطلح الاختلالات السلوكية للمدقق في دراستنا يشير إلى التصرفات المهنية الناتجة عن مجموعة الضغوط الوظيفية والنفسية، والتي تؤثر على عملية اتخاذ قرار بشأن المزيج الاستراتيجي لاختبارات التدقيق المختلفة، كما يحتمل أن تؤثر هذه الاختلالات على مدى عقلانية تقديرات المدقق بشأن تقييم المخاطر والعوامل المحددة لرأي المدقق. والحاصل أن عملية تقييم توكيدات الإدارة بشأن صحة البيانات المالية المبينة من خلال الإفصاح عن التقارير المالية هي عملية تخضع إلى محددات متعلقة بسلوك المدقق وظروف أداء عملية التدقيق التي تحدد أنماط اختيار استراتيجية التدقيق لضمان استجابة مناسبة. ومن جهة أخرى تتخلل عملية تصميم استراتيجية التدقيق مجموعة من القيود المتأصلة تولد في الغالب من الضغوط التي تؤثر في سلوك المدقق وتنتج اختلالات ضمنه، والتي تؤثر بشكل متفاوت في جودة عملية التدقيق. إن محاولة تحديد أثر تقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية تدقيق الحسابات هي ذات أهمية أكاديمية ومهنية لما له من تبعات على جودة التقرير الذي يعده المدقق، وكذا الحاجة المتزايدة إلى تحسين أداء عملية التدقيق التي تأتي من خلال تصميم استراتيجية مناسبة في الظروف والتنفيذ الفعال للمهام ، حيث يقوم المدقق بتجميع البيانات اللازمة حول طبيعة نشاط العميل، وأية معلومات أخرى قد يراها ضرورية للقيام بعملية التخطيط ووضع الاستراتيجية اللازمة لكيفية تحديد إجراءات تنفيذ عملية التدقيق ونطاقها وتوقيتها بشكل محين للحصول على الأدلة والقرائن من أجل تكوين رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، كما تتطلبه معايير التدقيق من تخطيط وإشراف وضبط داخلي وجمع أدلة إثبات، لكن فشل المدقق سواء أكان في اختيار نمط استراتيجية التدقيق المناسب أم عدم تنفيذها بشكل سليم، قد يؤدي إلى صعوبة في اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، الأمر الذي يترتب عليه إصدار رأي مهني غير مناسب يؤثر في النهاية على قرارات مستخدمي التقارير المالية. ومن هذا المنطلق فإن مفهوم

استراتيجية التدقيق ومكوناتها مرتبط بالمنهج الذي يجب على المدقق أن يتبعه لأداء مهمة التدقيق سواء ارتبطت بحساب معين أو مجموعة حسابات وذلك بالاعتماد على كل من الاختبارات الأساسية والتفصيلية، والإجراءات التحليلية، والرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر، إذ قد يستخدم المدقق استراتيجية معينة لعملية التدقيق بكاملها، أو قد يتم استخدام مجموعة من استراتيجيات التدقيق المختلفة لمهمة تدقيق معينة أو جزء منها، كما أن نجاح أو فشل المدقق في أدائه لمهامه يعتمد في جانب كبير منه على بناء استراتيجية تدقيق مناسبة والتي يجب أن تتصف بكل من الكفاءة والفاعلية حول استيفاء متطلبات العناية المهنية اللازمة. ومن جهة أخرى فقد تخضع العلاقة بين كل من تقليل الاختلالات السلوكية وبناء استراتيجية تدقيق مناسبة إلى عدة عوامل مؤثرة في هذه العلاقة محل الدراسة كبيئة التدقيق بمجالتها الاجتماعية والاقتصادية والمؤسساتية. كما أن العلاقة قد تتأثر بمدى قوة وفعالية سياسة المتابعة من الجهات الوصية المسؤولة عن الإشراف والتنظيم لمهنة التدقيق في الجزائر.

مشكلة الدراسة

إن مدى فهم المدقق للعوامل المكونة للاختلالات السلوكية تقود المدقق إلى تقليل مخاطر هاته الإختلالات، ومن ثم تمكنه من بناء استراتيجية تدقيق مناسبة في الظروف المختلفة، وكذلك فإن الفهم لهذه العوامل تساعد المدقق في تعزيز جودة العملية ومخرجاتها التي تنعكس على تقرير التدقيق. إن بناء استراتيجية التدقيق المناسبة من حيث الظروف المحيطة والحقائق تمثل تحديا للمهنيين لاسيما وجود العوامل المسببة للاختلالات السلوكية للمدقق، بحيث تفرض هذه الحالة البحث عن كيفيات العمل على تقليلها من أجل استيفاء المتطلبات المهنية وخفض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول، وهذا ينعكس على أداء المدقق الذي يتمثل في التأكد من مدى مصداقية وحقيقة تأكيدات الإدارة والتي قد تشير في بعض الأحيان إلى تصريحات غير معبرة عن الحالة المالية الحقيقية للمؤسسة. إن قدرة المدقق على الكشف عن مدى صدق الصورة المالية للمؤسسة الاقتصادية يخضع إلى كيفية استجابة المدقق للحقائق المكتشفة والظروف التي تحيط بعملية التدقيق والتي من شأنها أن تؤثر على رأي المدقق. وبمعنى آخر فإن استراتيجية التدقيق تتأثر من خلال تواجد مجموعة من الضغوط المتعلقة بالعميل بما في ذلك العوامل المتعلقة ببنية مكاتب التدقيق سواء كانت عوامل مرتبطة بالشخصية أو حجم الهيكل التنظيمي أو حتى طبيعة علاقة العمل السابقة. إن دراسة جانب السلوك المهني للمدقق لاسيما المتعلق بالاختلالات السلوكية للمدقق وأثرها على تطوير استراتيجية التدقيق هي ذات أهمية كبيرة لما لها من أثر بالغ على جودة مخرجات عملية التدقيق، حيث جاءت هذه الدراسة بمحاولة لتحليل أنواع الاختلالات السلوكية للمدقق

التي يجب تقليلها من وجهة نظر عينة الدراسة، بالإضافة إلى البحث عن كيفيات تصميم وتطوير استراتيجية تدقيق بمزيج استراتيجي للاختبارات المختلفة بشكل مناسب، ومن ثم تحليل أثر تقليل أهم الإختلالات السلوكية على بناء وتطوير استراتيجية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة باعتبارها عملية جوهرية في تحديد مدى تحقيق أهداف عملية التدقيق واستيفاء المتطلبات المهنية، ومما سبق ذكره يمكن التعبير عن الإشكالية العامة للدراسة كما يلي "***إلى أي مدى تؤثر عملية تقليل الإختلالات السلوكية للتدقيق ذات الأهمية على بناء إستراتيجية التدقيق مناسبة في الظروف في ظل كل من بيئة التدقيق الراهنة وواقع المتابعة من الجهات الوصية على المهنة من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر***"، حيث يمكن تقسيم الإشكالية العامة إلى مجموعة من تساؤلات الأساسية التي تتلاءم وأهداف دراستنا الحالية، وهي كالتالي :

11- السؤال الأساسي الأول:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

2- السؤال الأساسي الثاني:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

3- السؤال الأساسي الثالث:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4- السؤال الأساسي الرابع:

هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق على علاقة بيئة التدقيق مع بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

5-السؤال الأساسي الخامس:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المعدل المتمثل في المتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق وبناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

فرضيات الدراسة:

لغرض معالجة إشكالية الدراسة والإجابة على التساؤلات الأساسية السابقة الذكر يمكن طرح الفرضية الصفرية الرئيسية التالية "***لا يوجد أي تأثير لتقليل الاختلالات السلوكية المدقق ذات الأهمية على بناء استراتيجية التدقيق مناسبة وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر في ظل كل من بيئة التدقيق وواقع المتابعة من الجهات الوصية على المهنة***"، ومن أجل ذلك، تمت تجزئت الفرضية العامة إلى خمسة فرضيات أساسية، حيث تتلخص فرضيات الدراسة كالتالي:

1- الفرضية الأساسية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

2- الفرضية الأساسية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

3- الفرضية الأساسية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4- الفرضية الأساسية الرابعة:

لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع بناء إستراتيجية التدقيق من خلال من وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

5-الفرضية الأساسية الخامسة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المعدل المتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق وبناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهنيي التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي الذي يلائم الجانب النظري للدارسة من خلال عرض البيانات من أجل وصف الظاهرة، فهي تسعى إلى جمع المادة العلمية اللازمة لفهم العوامل والظروف الجوهرية وذات الأهمية لتشكيل الإختلالات السلوكية للمدقق، ومن جهة أخرى تصف استراتيجيات التدقيق بصوره مناسبة من خلال البحث في المصادر والمراجع ذات التخصص من الكتب والمقالات والأبحاث باستخدام أسلوب المسح. إضافة إلى الاعتماد على المنهج التحليلي لغرض تحليل البيانات وتفسيرها للوصول إلى النتائج، فهي تهدف إلى اختبار الفرضيات الموضوعة من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر على شكل استبيان تم تحديد أبعاده، بحيث يتم وصف وتحليل مخرجات أداة الدراسة من خلال نماذج المعادلات البنائية (SEM) المناسبة للعلاقات الممثلة بالمسارات المتاحة بين متغيرات الدراسة حسب الإطار النظري وحسب ما يخدم اختبار الفرضيات محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

تتجلى الأهمية العامة لهذا الدراسة في محاولة استقصاء ورصد تأثير المحددات التي تمثل الاختلالات السلوكية للمدقق الواجب تقليلها على بناء وتطوير استراتيجية التدقيق عند أداء عمليات تدقيق. كما أن أهمية الدراسة تتمثل في إبراز الفراغ المعرفي للظاهرة في جانبه النظري من خلال التفصيل في المفاهيم النظرية لمتغيرات البحث عن طريق التحليل الوصفي للأدبيات السابقة ذات العلاقة بموضوع الأطروحة ومحاولة إيجاد مسارات معقولة تفسر الظاهرة عن طريق استقراء النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة، وإيجاد أساس نظري لتفسير العلاقات المختلفة بين المتغيرات محل الدراسة. فضلا عن الجانب النظري الكلاسيكي للمتغيرات، فإن اقتراح مقاربات منهجية جديدة عن طريق تأكيد التوافق وكذا المفارقات للنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة يساهم في إبراز القيمة المضافة التي يراد تحقيقها من خلال هذه الدراسة. أما فيما يخص الدراسة الميدانية، فإن الأهمية العلمية لهذه الدراسة تتجسد في التفكير الجدي في اقتراح حلول مناسبة للمشاكل المهنية المرتبطة بالجانب السلوكي، كون هذه المشاكل تمثل عائقا للارتقاء ممارسات التدقيق على المستوى الوطني، وملء الفراغات التي من شأنها أن تخلق معوقات وانحرافات سلوكية مهنية قد تؤدي بأصحاب المهنة إلى إنتاج مخرجات ذات جودة متدنية لا تساهم في تطوير محيطها المالي والاقتصادي على المستوى الوطني. بإضافة لذلك، تتمثل أهمية الدراسة أيضا في توفير معلومات عن المحددات ذات التأثير الهام على بناء استراتيجيات التدقيق وهذا ما يزيد من جودة عملية التدقيق، وتسليط الضوء على العوامل الجوهرية المتحكمة في الاختلالات السلوكية للمدقق عند

التخطيط لعملية التدقيق واختيار المزيج الاستراتيجي للتدقيق. وبالتالي يمكن اعتبارها من الدراسات الاكاديمية المختصة في مجال التدقيق التي تدمج الجانب السلوكي للمدقق مع الجانب التقني لعملية التدقيق وإدماج الواقع المهني المتمثل في بيئة التدقيق وطبيعة الاشراف والمتابعة من خلال محاولة تكثيف الجهود لإبراز التفاصيل النظرية و التقنية عند إعداد استراتيجية التدقيق المتعلقة بعملية التدقيق، والذي بدورها تعتبر أحد أهم أدوار التأكيد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الأطراف ذوي العلاقة ومستعملي القوائم المالية والذين يعتمدون بشكل أساسي على تقرير المدقق، أما بالنسبة للاكاديميين فإن الدراسة يمكنها تقديم مفهوم نظري مدعوم بنتائج الدراسة الميدانية يمكنهم من استنباط إطار تصوري لفهم سلوك المدققين عند تصميم استراتيجية تدقيق والتعبير بشكل أكثر عن الحالة المالية والصورة الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق في محيطها وما يؤثر فيه من عوامل جوهرية في سياق هذه الدراسة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المرتبطة بالاختلالات السلوكية وتحديد الاختيارات الاستراتيجية للمدقق وكذا تحليل العلاقة بينها ومدى تأثير هذه الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق، حيث تركز الدراسة على تحليل العلاقة والأثر بشكل مباشر، وبالشكل غير المباشر من حيث درجة التأثير عن طريق دمج متغير بيئة التدقيق. كما يمكن حصر مجموعة من الأهداف النظرية والتطبيقية التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة حيث تتلخص في النقاط الآتية:

- محاولة إبراز الأهمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسساتية لدور المدقق على الساحة الدولية والجزائرية؛
- العمل على تقديم تصور للإطار النظري للمحددات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه والتعرف على العوامل الهامة المسببة للاختلالات سلوك المدقق عند أداء عمليات تدقيق؛
- إبراز الجانب القانوني والتنظيمي للمشرع الجزائري ومدى الكفاية القانونية لمهام المدقق في الجزائر فيما يخص استراتيجيات التدقيق والتقارير المختلفة ومقارنتها مع متطلبات المعايير الدولية ذات العلاقة؛
- العمل على الإلمام بمختلف العوامل التي تساعد مدقق الحسابات في وضع استراتيجيات مناسبة لتقييم والاستجابة للمخاطر لاسيما الاجتماعية والاقتصادية والمؤسساتية؛
- التوصل إلى أهم العوامل السلوكية المهمة المرتبطة بتقليل الاختلالات السلوكية التي تفسر مدى قيام المدقق بتصميم استراتيجية تدقيق فعالة ومزيج استراتيجي مناسب ومحاولة تفسير النتائج المتوصل إليها اعتمادا على

دراسة واقع بيئة التدقيق وعنصر المتابعة من الجهات الوصية وإبراز أهم نقاط التطوير المتوصل إليها ومحاولة تقديم اقتراحات وتوصيات تتلائم مع نتائج الدراسة مع أخذ بعين الاعتبار الواقع المهني في الجزائر.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

- دراسة على المستوى المحلي من خلال إعداد استبيان حول أثر تقليل الإختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق بما في ذلك رصد الأثر البيئي للمدقق وعنصر المتابعة، موجهة لعينة من الأفراد ذوي الاختصاص العاملين في مكاتب التدقيق والمحاسبة التابعين للهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر.

- إحصاء القوانين والتعليمات ذات العلاقة بموضوع الدراسة لاسيما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة.

الحدود الزمانية: تتمثل في:

- الحدود الزمنية للإحصائيات:2019م -2023م
- الحدود الزمنية للاستبيان من إعداد وتوزيع ومعالجة تم خلال مارس 2023م إلى غاية نوفمبر 2023م

مبررات اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي حفزت الباحث على اختيار موضوع الدراسة:

- ضرورة لفت نظر المدقق إلى أهمية دراسة طبيعة المحددات السلوكية والبيئية ذات الأهمية ودورها الجوهري في تشكيل رأي المدقق عند تصميم استراتيجية لغرض الاستجابة لمخاطر التدقيق المختلفة، خاصة وأن ممارسة المهنة تتخللها مجموعة من المخاطر المهنية التي تهدد مكاتب التدقيق في ظل الأزمات المالية والاقتصادية التي تتعرض لها المؤسسات حول العالم من الانهيارات جراء عدم كفاءة وفعالية استراتيجيات التدقيق، وعدم قدرة المدققين على إصدار تقارير مناسبة؛
- كون الدراسة من المواضيع التي تركز على موضوع الاختلالات السلوكية للمدقق وبيئة التدقيق وتأثير كل منها على بناء استراتيجية التدقيق وتطوير المزيج الاستراتيجي لاختبارات التدقيق هي دراسات قليلة، وتركيز الدراسة على لفت انتباه الاكاديمين والمهنيين إلى الجانب السلوكي والبيئي في الحياة المهنية للمدقق في الجزائر.

- الرغبة الشخصية في موضوع الدراسة لما له من علاقة أكاديمية ومهنية مرتبطة بتوجهات الباحث وتخصصه المهني.

الدراسات السابقة:

إن الإلمام بالجوانب الخاصة بالدراسات السابقة للموضوع محل الدراسة يعتبر من أهم المراحل البحثية والمكونات العلمية التي تستخدم في إيجاد إطار نظري حول الظاهرة المراد دراستها، حيث تستخدم الدراسات السابقة في تحديد معالم موضوع الدراسة ومتغيراته المراد مناقشتها من خلال هذا العمل، وكذا تحديد الفراغ البحثى والمعرفي الذي يساعد الباحث في بلورة القيمة المضافة لهذه الدراسة، ومن أجل ذلك تم إدراج ومناقشة مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية كقاعدة معرفية وبحثية على سبيل الذكر لا الحصر لغرض إبراز معالم الدراسة الحالية ومايميزها، وتقديم مجال تعريفي للدراسات السابقة المختارة حسب معيار الارتباط بالدراسة الحالية وكذلك حسب المتغيرات محل الدراسة، بالإضافة إلى التركيز على منهجية التحليل والتي تمكن من تقديم لمحة حول الاهتمامات البحثية لهذه الدراسة.

أولا: باللغة العربية:

1. **سليمان محمد عطية، 2007م، بعنوان "*العوامل المؤثرة على عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية*"[1]،**

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي يحتمل أن يكون لها تأثير على استراتيجية التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن. تمثلت هذه العوامل في أنشطة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب؛ والتأهيل للمدققين؛ ومدى تطبيق ضوابط الجودة؛ ومستوى الاندماج المحلي أو الدولي. وقامت الدراسة الميدانية على تحليل البيانات المستسقاة من خلال استخدام أداة الاستبانة، حيث وزعت على عينة من مجتمع الدراسة بلغت (28) مكتبة مرخصا وهي جميع المكاتب التي يعمل فيها محاسبان قانونيان فأكثر. وخلصت الدراسة إلى أن العوامل المذكورة أعلاه تؤثر بصورة هامة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن، حيث جاءت العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في مكاتب التدقيق كأكثر عامل مؤثرة على الاستراتيجية، ثم تلتها العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي في المركز الثاني من حيث التأثير، كما أن العوامل المرتبطة بتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق حسب المعايير التدقيق الدولية

[1] سليمان، محمد، عطية, '**العوامل المؤثرة على عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية** ,'المجلة الأردنية في إدارة الأعمال 03.03 , (2007), 371-343.

تصدرت المرتبة الثالثة، إلا أن العوامل المرتبطة بتنوع أنشطة خدمات مكاتب التدقيق جاءت بالمرتبة الأخيرة. وانتهت الدراسة بتقديم التوصيات التالية: تشجيع الاندماج بين مكاتب التدقيق في الأردن؛ وتطبيق معايير الجودة حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية؛ وتبني استراتيجية التخصص من أجل تحسين المركز التنافسي لمكاتب التدقيق ورفع مستوي جودة مهنة التدقيق في الأردن.

2. **دراسة محمد إبراهيم النوايسة، 2007م، بعنوان "*العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن*"[1]:**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وتكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من 86 مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (326) مدقق المزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية 2005. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية بناء استراتيجية تدقيق مناسبة بدرجة (4.84 %) وأن درجة تأثير العوامل مجتمعة على اختيار استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة بلغت (0.78 %) وعلى اختيار الإجراءات التحليلية (4.75 %).

3. **دراسة مؤيد محمد الفضل، 2006م، بعنوان "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين و المدققين القانونيين في كل من العراق و الأردن"[2]:**

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تؤدي إلى تأخير إصدار تقارير الشركات وعن مدى التأثير لهذه العوامل قيد الدراسة، حيث تم تقسيم العوامل إلى عوامل مرتبطة بالمؤسسة وعوامل مرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، والعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، وأخيرا العوامل المرتبطة بعملية التدقيق. لتحقيق غرض الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة مكونة من فئتين: الأولى تستهدف مديري المؤسسات بلغ عددها 25 وفئة تمثل المدققين

---

[1] محمد ابراهيم، النوايسة, '**العوامل المؤثرة في بناء إستراتيجية تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**', المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, 03.03 (2007), 371–343.

2 مؤيد محمد علي الفضل, '**تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركاتدراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمراجعين القانونيين في كل من العراق والأردن** ,'مجلة القادسية للادارة و علوم الاقتصاد.(2007) 9.2 ,

الخارجيين لكل من العراق والأردن بلغ عددهم 35 مدققا. خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أهمها

- اتفاق جميع عناصر العينة المختارة للدراسة على أن العوامل محل الدراسة هي عوامل مؤثرة بشكل جوهري في تأخير إصدار تقارير التدقيق بخلاف حجم الشركة وحجم أعمالها؛
- تباين في أراء العينة بين البلدين من حيث مستوى أهمية وتأثير بعض العوامل وترتيبها؛
- ضرورة التزام مديري المؤسسات بإصدار التقارير السنوية كما يلتزم المدققين أيضا بوضع جدول زمني لإنهاء عملية التدقيق ضمن الأطر القانونية المحددة سلفا.

4. **دراسة إيهاب نظمي صابر إبراهيم، 2005م ،بعنوان "*تطوير استراتيجية التدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء على مخاطر الأعمال*"[1] :**

تهدف هذه الدراسة إلى تطوير استراتيجية التدقيق الخارجي بناء على مخاطر الأعمال من خلال القيام بدراسة ميدانية للإجابة على المشكلة الرئيسية المتمثلة في إمكانية وجود تأثير لمخاطر الأعمال على تطوير استراتيجية التدقيق الخارجي في المصارف الأردنية؟ حيث تم تطوير استبانة وتوزيعها على مجتمعات الدراسة والتي تكونت من المدققين الخارجيين الحاليين والذين بلغ عددهم 181 مدققا ومديري التدقيق في المصارف الأردنية ويبلغ عددهم (24) مديرا. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية : إن مدققي الحسابات الخارجيين هم عرضة لمخاطر الأعمال بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا ، وبغض النظر عما إذا كان المدقق قد التزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها أم لا، كما أن وقوع حالات التقاضي ضد مكاتب التدقيق الخارجي لا يعني بالضرورة فشل المدققين أو عملية التدقيق نفسها ، وتوصلت الدراسة الى أن العديد من الحالات التي يتم التقاضي حولها ترجع أسبابها إلى الشركة ذاتها ، لذلك فإن مخاطر التدقيق الشامل يحتوي على مخاطر الأعمال، كما أن على المدقق أن يكون ملما بمخاطر الأعمال الناجمة عن الأضرار التي تلحق بممارسته المهنية المرتبطة بالقوائم المالية التي قام بفحصها وأعد تقريره عنها. بالإضافة إلى أن الدراسة خلصت إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند تطوير استراتيجية

1 ايهاب، نظمي، صابر، إبراهيم, '**تطوير إستراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء عل مخاطر الأعمال**' جامعة عمان العربية للدراسات العليا, (2005).

التدقيق المبنية على مخاطر الأعمال تعزى للمؤهل العلمي، في حين أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند تطوير استراتيجية التدقيق المبنية على مخاطر الأعمال تعزى إلى سنوات الخبرة. وقد أوصى الباحث بضرورة الأخذ بعين الاعتبار تأثير الأنظمة والتعليمات والطبيعة الخاصة لعمل المصارف بدرجة كبيرة. إضافة إلى ضرورة توفر خبرة كافية في مجال أنظمة المعلومات، والاهتمام بشروط التكليف باعتبارها الأساس الذي ينظم العلاقة بين المدقق والعميل.

ثانيا: باللغة الإنجليزية:

1. **دراسة أون ديسمون، 2013م، بعنوان:**

"Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau[1]"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من العوامل المتعلقة بالاختلالات السلوكية للمدقق التي قد تؤدي إلى ارتفاع معدل دوران المدققين في ماكاو. تشمل العوامل التي تم أخذها في الاعتبار أهمية العميل، وتعقيد المهام، والميزانية الزمنية القيود واستقلالية المدقق، وقبول الإختلالات السلوكية من قبل شركات التدقيق في ماكاو. تم تضمين ما مجموعه 135 استبيانات قابلة للاستخدام في تحليل بيانات الانحدار المتعدد بالإضافة إلى دعمها بالمقابلة. توصلت الدراسة إلى أن تعقيد المهام ليس له تأثير كبير على قبول الإختلالات السلوكية للمدقق بغض النظر عن مدى تعقيد مهمة التدقيق، كما تشير الدراسة أيضا إلى أن المدقق يحتاج إلى الدعم بما في ذلك الإشراف من قبل شركاء التدقيق والرئيس المباشر له . ثانيا، وجد أن قرار الدوران مرتبطة بشكل إيجابي بقبول الإختلالات السلوكية للمدقق.

2. **دراسة هيرو سوليستيو وآخرون، 2018م، بعنوان:**

"***An Empirical Study on the Role of Auditor Independence in reducing Dysfunctional Audit Behavior of Public Accountants in Indonesia***[2]"

تتناول هذه الدراسة تحليل سلوك المدقق غير الفعال من خلال دراسة تجريبية في شركة محاسبة عامة في إندونيسيا. والغرض من ذلك هو تحليل تأثير موضع السيطرة والالتزام المهني على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق بوساطة عامل استقلالية. تكونت عينة الدراسة من المدققين الصغار والكبار والمديرين الذين يعملون في شركة المحاسبة العامة الإندونيسية والذي يبلغ مجموعهم 386 شخصا. تم إختيار عينة الدراسة بطريقة أخذ العينات العرضية غير

[1] Desmond C Y Yuen and others, '**Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau**', *International Journal of Accounting & Information Management*, 2013.

[2] Heru Sulistiyo, Darsono Darsono, and Subchan Subchan, '**An Empirical Study on the Role of Auditor Independence in Reducing Dysfunctional Audit Behavior of Public Accountants in Indonesia**', *Calitatea*, 19.167 (2018), 93–97.

العشوائية حيث تم جمع البيانات من خلال الاستبيانات المرسلة عبر البريد الإلكتروني. وخلصت الدراسة إلى أن موضع الرقابة والالتزام المهني بشكل جزئي قادران على تحسين استقلالية المدقق. علاوة على ذلك، من المرجح أن يكون موضع التحكم والالتزام المهني والاستقلالية أكثر قدرة على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق.

3. دراسة نيردان، 2001م، بعنوان:

"***The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy***[1]"

هدفت الدراسة إلى عرض استراتيجية تدقيق كفؤة وفعالة في مجال اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية في التدقيق، حيث أكدت الدراسة على إجراء التدقيق في اتجاهين سماهما الباحث استراتيجية اختبار المبالغة (Test Overstatement Strategy) واستراتيجية اختبار التدني في القوائم المالية (Test Understatement Strategy)، وكان من نتائج هذه الدراسة أن منهج فحص الحسابات في الاتجاهين السابقين يشكل جوهر عملية التدقيق ذات الكفاءة والفاعلية، كما أن استراتيجية اختبار المبالغة توفر دليلا يتعلق بخصائص العملية مثل الحدوث، والوجود، والتبويب، كما أنها يجب أن تكون معززة بإجراءات أخرى للتأكد من الملكية والتقييم، أما استراتيجية اختبار التدنية فإنها تهتم ببرهنة توكيد الاكتمال، أي أن هذا النوع من الفحص يبحث في المبالغ التي من المحتمل أن تكون غير مسجلة، كما أنه يوفر دليلا يتعلق بصحة التسجيل والتبويب والتلخيص معززا بالإجراءات الأخرى، كما أن استراتيجية اختبار التدني تكون أكثر صعوبة من استراتيجية اختبار المبالغة بسبب عدم معرفة المدقق بالعينة أو المجتمع الذي تم الحذف منه . ومن أهم توصيات هذه الدراسة السابقة، ضرورة بناء استراتيجية تدقيق ذات كفاءة وفاعلية من أجل ضمان نطاق التدقيق بحيث يشمل كافة المواطن، مع تجنب التدقيق بأكثر من المطلوب وفي كلا اتجاهي التدقيق لتوفير دليل بأن القوائم المالية غير مضللة .

4. دراسة هليل بينو، 2012م، بعنوان:

"Auditor acceptance of dysfunctional behaviour An explanatory model using individual factors[2]**"**

تتلخص هذه الدراسة في تحليل العوامل الفردية أو الشخصية التي تسهم في اختلافات المدقق الفردي في تحديد المستوى المقبول من الإختلالات السلوكية للمدقق. حيث أشارت الدراسة الى ان الإختلالات السلوكية للمدقق ترتبط بعدة سلوكية من بينها التوقيع مبكر لأوانه لإنهاء مهمة التدقيق، وجمع أدلة غير كافية، وقبول تفسير ضعيف للعميل،

[1] Dan c Kneer, '**The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy'. Bureau of Business and Economic Research**, College of business Administration, (1983).

[2] Halil Paino, Malcolm Smith, and Zubaidah Ismail, '**Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Individual Factors**', *Journal of Applied Accounting Research*, 2012.

وتغيير أو استبدال إجراءات التدقيق، والإبلاغ غير الصحيح عن الوقت المبذول في المهمة. بالإضافة إلى أن هذه الدراسة اعتمدت على السلوك التنظيمي وآداب علم النفس الصناعي كأساس لتطوير اختبارات نموذج العوامل الفردية. وبشكل عام، توصي هذه الدراسة إلى أن المدققين الذين يتقبلون الإختلالات السلوكية يميلون إلى امتلاك مركز خارجي للسيطرة ويظهرون نوايا دوران أعلى، وأن العوامل الفردية تلعب دورًا هاما في تحديد أولئك المهنيين الذين يتقبلون الاختلالات السلوكية بشكل أكبر.

5. دراسة هليل بينيو، 2010م، بعنوان:

"Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia[1]'

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد إحتمالية حدوث الإختلالات السلوكية للمدقق التي تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق والتقليل من فعالية جمع الأدلة. تستند الدراسة على تحليل استقصائي شمل 244 مدققا يعملون في شركات تدقيق صغيرة ومتوسطة وكبيرة في ماليزيا. خلصت هذه الدراسة إلى أن كثير من المدققين في ماليزيا يعتقدون بصعوبة الالتزام بالاطر الزمنية، بحيث يميل المدققين المتعرضين لضغوط الميزانية الزمنية إلى الاقتصار على الجوانب الهامة جدا أو إنهاء علاقة التدقيق والانتقال لعميل آخر حيث تقدم هذه الدراسة أدلة تجريبية أساسية لمخاطر الاختلالات السلوكية عند المدقق التي قد تضعف جودة عمليات التدقيق، كما توصي الدراسة بتفعيل دور شركاء التدقيق ونظراء التدقيق الخارجيين من اجل تجنب هذا النوع من الاختلالات السلوكية للمدقق.

6. دراسة إيريكسون وآخرون، 2000م، بعنوان:

"Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and .Loans?"[2]

هدفت الدراسة إلى إجراء المزيد من الفهم لمخاطر الأعمال، وتم اختبار الأسباب التي أدت إلى فشل عدد من مهام التدقيق في الولايات المتحدة في العقد الثامن من القرن العشرين، حيث تبين أن المدققين الذين اتبعوا تقنيات الإختبارات التفصيلية كغستراتيجية تدقيق أساسية قد فشلوا في كشف تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وأن المدققين الذين اكتشفوا الكثير من التحريفات المادية كانوا قد ركزوا على فهم مخاطر أعمال المنشأة وأثر ذلك على القوائم المالية. وأوضحت الدراسة أن شركة التوفير والإقراض قامت بإجراء صفقات عقارية، ولو قام المدققون بإتباع

[1] Halil Paino, Zubaidah Ismail, and Malcolm Smith, '**Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia**', *Asian Review of Accounting*, 18.2 (2010), 162–173.

[2] Erickson. Merle, W Brian, and Felix William, '**Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loans**', *Journal of Accounting Research*, 38.01 (2000), 165–194.

استراتيجية تدقيق مبنية على مخاطر الأعمال لتبين لهم أن المنشأة أجرت صفقات عقارية ذات مخاطر عالية، أي أنها تجاوزت نشاطها الذي تأسست لأجله إلى عقد صفقات ليست من صميم مهامها الرئيسة، كما أن هناك مخاطر قد تترتب في حالة التخلف عن السداد، وكان من أبرز توصيات هذه الدراسة، ضرورة أن تقوم منهجية التدقيق واستراتيجية عملياته على ادراج تحديد وتقييم المخاطر وبخاصة مخاطر الأعمال كأحد العناصر الأساسية للمزيج الاستراتيجي للتدقيق.

إضافة الدراسة:

مما سبق إيراده من الدراسات السابقة أعلاه حسب مجال الاطلاع لا الحصر، فقد اتسمت هذه الدراسات بتغطية بعض النواحي المتعلقة باستراتيجية التدقيق والاختلالات السلوكية للمدقق كل على حدا وبشكل لا يعتبر شاملا ومظهرا بشكل واضح للعلاقة بين المتغيرين، بالإضافة إلى أن دراسة المتغيرين تم تناوله بصورة غير موسعة من حيث العناصر المركبة والعوامل المسببة، كما تشير الدراسات المنتقاة إلى عدم وجود دراسات معمقة حسب ما تم الاطلاع عليه تتعلق بظاهرة الإختلالات السلوكية للمدقق ولا بعلاقتها ببناء استراتيجية التدقيق في الجزائر، أما هذه الدراسة فتتناول دراسة العلاقة على عدة جهات أهمها العوامل البيئية المحيطة بالاختلالات السلوكية للمدقق في ظل واقع المهنة وبيئة العمل الحالية إلى جانب الاختلالات السلوكية العامة الواجب تقليلها، بالإضافة إلى التركيز على أنماط بناء استراتيجية التدقيق. بالإضافة إلى محاولة رصد التأثيرات الهامة من قبل بيئة التدقيق ودورها في كل من تقليل الاختلالات السلوكية وكذا بناء وتطوير استراتيجية التدقيق. بالإضافة الى محاولة رصد أثر سياسات المتابعة من الجهات الوصية على اتجاه العلاقة بين كل من تقليل الاختلالات السلوكية وبناء استراتيجية التدقيق في محاولة لتشكيل صوره شبه كاملة بتفاصيل الظاهرة المدروسة، بإستخدام أحد أهم أدوات التحليل غير المعلمي المتمثل في معادلات النماذج الهيكلية بتقنية المربعات الصغرى الجزئية.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة فقد تم تصميم هيكل الدراسة وفق أربعة فصول تمس مختلف الجوانب التي تحتوي عليها إشكالية البحث سواء على المستوى النظري أو التطبيقي، وجاءت على النحو التالي:

مقدمة عامة:

يتم من خلالها عرض كل من الإشكالية، والفرضيات، بالإضافة إلى أهداف وأهمية الدراسة. كما تم عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع دراستنا الحالية والقيمة المضافة لهذه الدراسة على ضوء الدراسات السابقة.

الفصل الأول: بيئة التدقيق في الجزائر

يخصص الفصل الأول للدراسة بيئة التدقيق في الجزائر من خلال تناول الظروف العامة لمهنة التدقيق وتطورها وما يزامنها من بيئة اجتماعية تحيط وتؤثر وتتأثر بدور المدقق، وبيئة اقتصادية لما تمثله من النسيج التجاري والصناعي وما ينجر عنه من مؤشرات على مستوى الاستثمار والتنافسية بين المهنيين، ثم الانتقال إلى أهم سمات البيئة المؤسساتية من جانبه النظري لغرض بيان سبب إدراجه، وتناول أهم التغيرات في الهيكل المؤسساتي لمهنة المحاسبة والتدقيق وما يمثلها من الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق، والجوانب التي كانت محل إصلاحات للمهنة في محاولة لإبراز تأثير البيئة المؤسساتية للمهنة في الجزائر على سلوك المدقق وتبرير دمجه في الدراسة كجزء أساسي من الإشكالية.

الفصل الثاني: استراتيجية التدقيق:

نحاول استعراض المتغير التابع للدراسة وهو بناء استراتيجية التدقيق من حيث مفهومه وخطواته وعناصره، كما يتم إدراج مفهوم المزيج الاستراتيجي لاختبارت التدقيق، والتعريج على مكونات استراتيجية التدقيق الممثلة باختبارات تقييم المخاطر واختبار الرقابة والاختبارات الأساسية والتفصيلية والإجراءات التحليلية بما يتخللها من إجراءات متضمنة لها تداخلاتها وأنماطها.

الفصل الثالث: الإختلالات السلوكية للمدقق

خصص هذا الفصل للمتغير الذي يتمثل في الاختلالات السلوكية عند المدقق، حيث يتم تفصيل المتغير من حيث إبراز الإطار النظري لمفهومه العام المتمثل في التعريف ومسبباتها الداخلية والخارجية عند أداء عمليات التأكيد، كما يتم إدراج أنواع التصنيفات الهامة ذات السياق للاختلالات السلوكية عند المدقق.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي من خلال تسليط الضوء على منهجية وكيفيات جمع المصادر الأولية، الخصائص الإحصائية للعينة ومناقشة محاور الاستبيان، بالإضافة إلى تحليل البيانات والاختبارات الإحصائية المتبعة وتفسير النتائج المتوصل إليها.

صعوبات الدراسة:

من خلال مراحل إنجاز هذه الدراسة واجه الباحث مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

- الوقوع في بعض مشاكل المعاينة الناجم عن الاستعانة بالاستبيان الإلكترونية والتقليدية مما أدى إلى إعادة التوزيع عدة مرات، بالإضافة لصعوبة الوصول إلى شريحة أكبر من أفراد العينة الناجم عن حساسية الموضوع المتعلق بالاختلالات السلوكية. مما استهلك كثير من الوقت والجهد للوصول إلى حجم العينة المستهدف الصالح لعملية التحليل؛

- عدم القدرة على التوزيع العادل للجزء الخاص بالاستبانة الورقية حسب التوزيع الجغرافي العادل والاكتفاء ببعض الولايات ذات الكثافة العالية للمهنيين؛

- حساسية موضوع الاختلالات السلوكية ومتغير المتابعة مما أدى إلى إعادة صياغة فقرت المحاور وتحكيمها وإعادة التوزيع عدة مرات لحث المهنيين على المشاركة؛

- صعوبة إيجاد بعض المراجع ذات الصلة بمتغيرات الدراسة.

الفصل الأول:

بيئة التدقيق في الجزائر

الفصل الأول: بيئة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

تبحث هذه الدراسة بشكل عام العوامل التي تؤثر على سلوك المدقق وبالأخص تلك التي تؤثر في طبيعة ومستوى الاختلالات السلوكية عند المدقق من حيث إبرازها وتقليلها، وكذا تناول الأحداث ذات العلاقة بالسلوك المهني للمدقق التي من شأنها تكييف استراتيجية التدقيق لدى المكاتب المهنية عند أداء مهامها في الجزائر. يأتي أهمية هذا الفصل باعتباره تقديما لما يليه من الفصول الموالية، والغرض منه توضيح الهدف من دراسة الظاهرة وإعطاء قاعدة تمكن المطلع على تشكيل فكرة عن تفاصيل الظاهرة ومتغيراتها وجذور تكوينها بحيث أنه لا يمكن فصل ظاهرة عن بيئتها، وأن الظاهرة بدورها يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أحد جوانب بيئتها. وكغيرها من الظواهر الاجتماعية فإن المحاسبة والتدقيق باعتبارها من المهن ذات الأهمية العالية في المجتمع والاقتصاد على حد سواء يتأثران بالقيم الاجتماعية، وتتأثر هذه القيم بدورها ببيئتها من خلال عوامل جغرافية وتاريخية، واقتصادية وتكنولوجية وحضرية. وتتأثر هذه العوامل نفسها بعدة عوامل مثل قوى الطبيعة والأوبئة والتجارة والاستثمار وحالة السلم والحرب. وكلا الجانبين من العوامل البيئية والقيم الاجتماعية تؤثر على العناصر الأساسية للمجتمع مثل النظام السياسي والقانوني وملكية الشركات وأسواق رأس المال والجمعيات المهنية والتعليم والدين، والتي قد تؤثر جميعها على ممارسات المحاسبة والتدقيق لأن المدقق يعتبر من الفئات الفاعلة في المؤسسات والمجتمع وجهات أخرى عديدة مثلما سيتم مناقشته. وبناء على ما سبق يناقش هذا الفصل بيئة التدقيق في الجزائر حيث يضمن المباحث التالية والتي جاءت منظمة على النحو التالي:

المبحث الأول: البيئة الاجتماعية للمدقق

المبحث الثاني: البيئة الاقتصادية وعلاقتها بسلوك المدقق

المبحث الثالث البيئة المؤسساتية للمدقق .

المبحث الأول: سمات البيئة الاجتماعية

من خلال هذا المبحث يتم محاولة إبراز أهم سمات البيئة الاجتماعية للمدقق لما لها من أهمية في تحديد موقع التدقيق اجتماعيا، ناهيك عن محاولة التعريج على بعض النظريات الاجتماعية التي تفسر سلوك المدقق ومدى ضرورة عمل المدقق في تحديد سلوك الأفراد والجماعات حيث يتم بناء صور حول الطبيعة السلوكية للمدقق من جهة وخصائص البيئة الاجتماعية. وقد تم تقسيم المبحث الأول إلى مطالب وهم كتالي:

المطلب الأول: السمات الاجتماعية للجزائر

المطلب الثاني: التدقيق كظاهرة اجتماعية

المطلب الثالث: النظريات الاجتماعية لتفسير سلوك المدقق

المطلب الرابع: المسؤولية الاجتماعية للمدقق

المبحث الأول: البيئة الاجتماعية للمدقق

المطلب الأول: السمات الاجتماعية للجزائر

حسب ما هو معروف عند باحثي العلوم الاجتماعية، فإن الخصائص الجغرافية والتي من بينها شساعة المساحة تساعد في تنوع الأعراق التي تتخذ من الأقاليم المنظمة إلى كيان الدولة الحديثة مواطنين رغم الاختلاف العرقي واللغوي التي تكون نتاج أيضا للعامل التاريخي الغني بحوادث الغزو و تمدد الحضارات المحيطة[1]، وكل ذلك يمثل عوامل جوهرية تؤثر على سلوك الفرد. حسب الإحصائيات السكانية لسنة 2021م فقد بلغ عدد سكان الجزائر 43 مليون نسمة -حسب تقرير الأمم المتحدة والبنك الدولي- بمتوسط عمر يقدر بـ 28.5 سنة، كما أن عدد سكان الجزائر يمثل 0.56% من العدد الإجمالي لسكان العالم[2]، هذا المجتمع يتضمن الفئة العمرية المنتجة ما بين 15 سنة إلى 64 سنة ما معدله 62% في سنة 2021م. ثاني أكبر فئة في المجتمع الجزائري هي الفئة ما بين 0 سنة إلى 14 سنة بمعدل مئوي قدر ب 31% من إجمالي المجتمع لسنة 2021م[3]. من خلال هذا العدد الإجمالي لعدد سكان المجتمع الجزائري فيمكن اعتبار الجزائر سوق متوسط بالمقارنة مع الدول ذات الكثافات السكانية، إلا أن المجتمع يتمتع بقوة عاملة غير مكلفة نسبيا. بالنسبة للتقسيمات العرقية فإن الجزائر تضم مجموعات عرقية ليست بكثيرة العدد وتتمثل في أغلبية من العرب والأمازيغ يمثلون في مجملهم نسبة 99%، الأصول الإفريقية والأوروبية قدرت ب 1%[4]. هذا التنوع العرقي غير الحديث النشأة وامتزاجه عبر الأحداث التاريخية من خلال الفتوحات والتجارة والاحتلال والحالة السياسية والاقتصادية لما بعد الاستقلال ساهم في توليد ترابطات اجتماعية ذات طابع خاص.

---

[1] Suyanto Suyanto, '**Pressure on Auditors and Dysfunctional Behaviour as Institutional Work**' (University of Dundee, 2014). P 10.

[2] موقع البنك الدولي، **الاحصاءات المتعلقة بالمؤشرات الديمغرافية للجزائر** - Population ages 15-64 (% of total population) - Algeria | Data (worldbank.org) ، مطلع عليها بتاريخ 2022/10/14.

[3] موقع ويرد ميترز، **الاحصاءات المتعلقة بالمؤشرات الديمغرافية للجزائر**، Algeria Population (2022) - Worldometer (worldometers.info) ، مطلع عليها بتاريخ 2022/10/14.

[4] احصائيا المتعلقة بالاثنيات في الجزائر، Algeria - a Nations Online Project Country Profile ، مطلع عليها بتاريخ 2022/10/14.

المطلب الثاني: التدقيق كظاهرة اجتماعية

إن التدقيق يعبر عن ظاهرة اجتماعية والتي نشأت استجابة لتلبية حاجة الأفراد والمجموعات إلى التعرف على سلوك أفراد ومجموعات آخرين[1]، حيث أن وظيفة المدقق لا يعمل بصفة منفردة كما أنه لا تقتصر مهامه على النظام الاقتصادي بصورة حصرية وإنما يرتبط بشكل مباشر بالجانب الاجتماعي أيضا شأنه شأن الجانب السياسي، والأخلاقي، والقيم الثقافية[2]. إن ارتباط التدقيق بالجانب الاجتماعي ينبع من وجود شبكة واسعة ومعقدة من العلاقات التي تتطور بشكل سريع نتاجا لعاملي العولمة والتكنولوجيا[3]. ومن وجهة نظر أخرى يمثل التدقيق بعدا اجتماعيا باعتباره مؤثرا في سلوك الإنسان بإدراج مفهوم المساءلة الاجتماعية[4] بحيث أن البعد الاجتماعي للتدقيق يتعلق بالأحكام الصادرة عن القيم المجتمعية والتي تطرح مصطلح المساءلة وقواعدها بشكل جوهري ناهيك عن الضوابط الأخلاقية التي تحكمها العلاقات الاجتماعية[5]. فحسب النظرة الاجتماعية فإن مهام التدقيق يجب أن تتعدى البعد المحاسبي المتعلقة بالأهداف المالية إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية[6]، والتي تخدم حاجة المجتمع إلى التدقيق من حيث كيفية تنظيم علاقة أجهزة التدقيق فيما بينها وبين فئات المجتمع المختلفة بحيث وجب تكييف وظيفة التدقيق مع القيم المجتمعية داخل عملية المساءلة من خلال التركيز على عمليات تعامل الإدارة مع الموارد المتاحة لها[7]. ومن جهة أخرى فقد وصفت وظيفة التدقيق

---

[1] D Flint, ***Philosophy and Principles of Auditing*** (Hamsphire: Macmillan Education Ltd, 1988).

[2] B.J.M Almeida, '**Audit Role in Today's Society: The Portuguese Perspective**', *Review of Applied Management Studies*, 15.01 (2017), 42–57.

[3] M Ikabal, ***International Accounting: A Global Perspective***, 2nd ed (cincinnati: South-Western: Thomson Learning, 2002).

[4] لغويا قاموس أوكسفورد للغويات The Oxford Dictionary يعرف المفردة بأنها accountable المسؤولية عن القرارات والأفعال التي يقوم بها الشخص والمطالبة بتفسيرها متى دعت الحاجة. المساءلة تنضوي تحت مجموعة من المصطلحات المفسرة والداعية لها مثل الصدقHonesty ، الصراحة والشفافيةOpenness ، الإفصاح الكافي والحذر Adequate disclosure and careful ، التطبيق الفعال للموارد Effective application of resources، العدالةFairness ، كما أنها مفهوم يقع ضمن الاهتمام العام Public interest، كما المساءلة Accountability مصطلح يعد من أهم المفاهيم التي تسعى إلى ضمان العدالة والنزاهة. ويعد أحد أهم أركان المسؤولية .Responsibility وهي صيغة تعاقدية تمنح بموجبها الصلاحيات والمسؤوليات في مقابل الحق في السؤال والتحقق من صحة القرار المتخذ بعيدا عن المصالح التي لا تحقق الهدف العام. عامر بن محمد الحسيني، جريدة العرب الاقتصادية الدولية، 2022 مفهوم المساءلة | صحيفة الاقتصادية(aleqt.com) ، الاطلاع بتاريخ 2022/10/14.

[5] R Gray, D Owen, and C Adams, ***Accounting and Accountability*** (Edinburgh: Prentice Hall, 1996).

[6] M Sharer and D Kent, ***Auditing and Accountability*** (London: Pitman, 1983).

[7] T Lee, ***Corporate Audit Theory*** (New York: Chapman Et Hall, 1996).

على أنها وضعت بغية الحفاظ على النظام الاجتماعي بحيث تهدف إلى تجنب الصراعات الاجتماعية[1]، كما أن التدقيق هو عبارة عن إجراءات ومعايير لإضفاء الشرعية على عمل المدقق لهدف دعم الإيديولوجية الاقتصادية كالرأسمالية [2]. وتكمن أهمية التدقيق في أنها مهنة اجتماعية تقود إلى تقديم خدمة تأكيدية واستشارية وكذا خدمات المراجعة للأخرين, والتي تعتمد في جوهرها على الثقة المتبادلة للعلاقات بين المدقق من جهة، والجهات ذات الصلة بالتقارير المالية من جهة أخرى، وبالتالي فان إلزامية تضمين هذه الخدمات عبر رقابة الجودة أصبح من الحتميات لاستكمال المهمة التي صخر لها المدققون بتقليل المخاطر المتأتية من هذه الخدمات[3]. إن زيادة الاعتماد على مخرجات عمليات التدقيق في اتخاذ القرارات المختلفة حسب الجهة ذات العلاقة فرضت ازدياد مستويات المسؤولية للمدققين من جهة ضمان جودة مخرجات خدماتهم , والتي أوجدت الحاجة إلى فرض إجراءات الرقابة على جودة عمليات التدقيق وذلك لتوفير الأداء المعقولة للمدقق والأطراف ذات العلاقة بأن عملية التدقيق من إجراءات و سياسات قد سيرت بدرجة معقولة لخلو العملية من مخاطر التدقيق كأن يكون هناك مخاطر غير موقعه غير ما هو معلن في تقرير الذي توصل إليه فريق التدقيق المكلف بمهمة ما[4]. إن تمتع المدقق بالكفاءة والعدالة والسرعة والفعالية يضفي ثقة كافية لتلافي نقاط الضعف في جودة ومصداقية عمليات التدقيق والتأكيد الذي يقوم بها مكاتب التدقيق، وبالتالي فإن ضرورة تجنيب مكاتب التدقيق المشاكل المتأتية من العقوبات والجزاءات المترتبة جراء عدم فعالية إجراءات وسياسات الوفاء بمتطلبات المجتمع للعمليات المنجزة، الأمر الذي قد يؤدي بالمدقق بعدم إيفاء مسؤوليته الاجتماعية تجاه محيطه الاجتماعي. حسب دراسة أليدا 2017 [5]، فإن العلاقة بين التدقيق و المجتمع تتحدد طبيعتها وفقا خمسة عوامل تتمثل في حجم مكتب التدقيق ودرجة استقلاليته، درجة وصول أفراد المجتمع لتقارير شركات التدقيق، درجة توسع أهمية تقييم القدرة على الاستمرارية والتنبؤ بالفشل المالي، ودرجة اكتشاف عمليات الغش، وأخيرا درجة فهم المجتمع لخصائص التدقيق وأهمية مساهمته للمجتمع. من خلال هذه العوامل يتمكن المدقق من أداء خدمات اجتماعية عن طريق إصدار تقارير مناسبة في السياق تفيد الأفراد في اتخاذ قرارات اقتصادية واجتماعية على حد سواء. كنتيجة للفضيحة المالية التي تسببت بها

---

[1] S Mills and M. Bettner, '**Ritual and Conflict in Audit Profession**', *Critical Perspective in Accounting*, 3.2 (1992), 185–200.

[2] D. Portwood and A Fielding, '**Privilege and the Professions'**, *Sociological Review*, 29.4 (1981), 749–73.

[3] Kyungha Lee and Carolyn Levine, '**Audit Partner Identification and Audit Quality**', *Review of Accounting Studies*, 2019, 1–32.

[4] أمير، القيق, '**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**' (الجامعة الاسلامية– غزة, 2012).

[5] Almeida.Almeida. **Audit role in today's society: The Portuguese perspective**, 2017.

شركة إنرون وردكام و شركة تايكو، فقد ساهم بهاته الأزمة المالية الإخلال باستقلالية شركات التدقيق مما أدى إلى انخفاض ثقة المجتمع في أداء شركات التدقيق لمبدأ المساءلة[1]، بحيث أن مبدأ الاستقلالية أصبح من أهم العوامل التي تشكل علاقة التدقيق ببيئته الاجتماعية، كما أن درجة الاستقلالية تزيد من تأكيد الموثوقية في مخرجات عملية التدقيق وزيادة اعتمادية المجتمع خدمات المدقق.

المطلب الثالث: النظريات الاجتماعية لتفسير سلوك المدقق

تتمثل هذه النظريات في كل من نظرية الفعل المعقول ونظرية العمل الاجتماعي حيث تأتي أهمية ذكر هذه النظريات الاجتماعية من أجل للإحاطة بالتفسيرات السلوكية للمدقق من خلال توضيح الخيارات السلوكية والمواقف، ومن جهة أخرى إظهار تأثيرات المجتمع على سلوك المدقق.

الفرع الأول: نظرية الفعل المعقول

أولا: مفهوم نظرية الفعل المعقول:

تمثل نظرية الفعل المعقول أو المنطقي نموذجًا للتنبؤ بالإتجاهات السلوكية من خلال توقع المواقف والسلوكيات الفردية وكذلك التحقيق في المآلات السلوكية والتي تؤدي إلى فهم نوع الموقف تجاه قضايا محددة في المجتمع، حيث تم تطوير نظرية الفعل المعقول بواسطة فيشبين وأجزان[2] في سنة 1980م، وحيث جاءت النظرية كإمتداد لنظرية الموقف لنفس المؤلفين[3]، ويشرح النموذج الذي طوره فيشبين و أجزان العلاقة بين المعتقدات والمواقف والمعايير والنوايا ومعاملة الأفراد بحيث أن المعايير الفكرية مثل أن تصور الأفراد يؤدي بكثير من الناس لرفض القيام بسلوكيات متعلقة لمهامهم[4]. إن فحوى النظرية التي جاء بها فيشبين وأجزان تتلخص في أن النية لأداء سلوك اجتماعي ما يتشكل وفق عاملين هما المواقف والمكتسبات الذاتية، بحيث أن المحفزات الخارجية تؤدي إلى تعديل بنية المعتقدات الشخصية. يمكن أن

---

[1] F Sawalga and A Qtish, '**Jordanian Sharholders Perception of External Auditor Independence**', *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 4.3 (2012), 626–83.

[2] I Ajzan and M Fishbein**, *Understanding Attitude and Predicting Social Behavior*** (englwood Cliffs: Prentice Hall, 1980). P 32

[3] Gholamhossein Mahdavi and Abbas Ali Daryaei, '**Attitude toward Business Environment of Auditing, Corporate Governance and Balance between Auditing and Marketing**', *Contaduria y Administracion*, 62.3 (2017), 1019–40 <https://doi.org/10.1016/j.cya.2017.04.005>.

[4] M Fishbein and I Ajzan, *Blief, **Attitude and Behavior: An Introduction to Theory and Research*** (Massachusetts: Addison-Wesley, 1975). P 302.

تؤثر المعتقدات على أداء الفرد في المجتمع. كما أن السلوك الفردي هو نتيجة للمفاهيم المكتسبة وموقفه من البيئة المحيطة أو الظرف المعاش.

ثانيا: سلوك المدقق وفق نظرية الفعل المعقول:

تعتبر النظرية من أحد المدارس المستخدمة لتفسير سلوك المدقق تجاه المجتمع، ومن هذا المنطلق فإن تزايد عدد مكاتب وشركات التدقيق يؤدي إلى تزايد المنافسة بين المكاتب من حيث جودة العمليات والخدمات المقدمة، والملاحظ أن تشكل سلوك المدقق ليكون أكثر تنافسية نابعا من الوضع المعاش والظرف المحيط بالمهنة، ومن جهة أخرى معتقداته ومفاهيمه المكتسبة لعرض خدمات أكثر جودة من منافسيه أو حتى التخصص في مجال معين لتطوير خدماته. واستناداً إلى نظرية الفعل المعقول فإن اتجاه المدقق لاستخدام أو تجاهل القواعد الذاتية لحوكمة الشركات يؤثر على سلوك المدقق، لذلك فإن موقف المدقق من الحوكمة هو فعال لتقويم السلوك المهني[1]. ومن جهة أخرى، فقد يكون سلوك المدقق عند اتخاذ إجراءات غير متوافقة مع مهامهم الأساسية مبررا عند الفهم الصحيح لموقف المدقق الخاص به بناء على نظرية الفعل المعقول. وبالرغم من أن الأنشطة المهنية للمدقق هي محل تنظيم اجتماعي تشريعي للشؤون الشخصية مع العملاء[2] ، فإن موقف المدقق عند أداء عملية التدقيق يتأثر بالعديد من العوامل مثل ريادة الأعمال والبيئة الاقتصادية وطبيعة إجراءات التدقيق والجنس[3] والخصائص الشخصية الأخرى[4]. ومن المنظور الاجتماعي، فإن المدقق هو جزء من المجتمع وعلى هذا الأساس يتم بناء الأساس الفكري للمدقق وتشكيل سلوك معقول وفقا لمصالح الأطراف ذوي العلاقة والذين يشكلون المجتمع بصورة مباشرة وغير مباشرة.

[1] A Mitra and J.G Lynch, '**Toward a Reconciliation of Market Power and Information theories of Advertising Effects on Price Clasticity**', *Journal of Consumer Research*, 21 (1995), 644–659.p 649

[2] M Pratt and K.A Peursem, '**Toward Conceptual Framework for Auditing**', *Accounting Education*, 2.1 (1993), 11–32.

[3] M.S Tremblay and G.B Malsch, '**Gender on Board: Deconstructing the Legitimate Female Director'**, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29.1 (2016), 165–190.

[4] C.R Popescu and G.N Popescu, '**The Entrepreneur's Role in the Performance Growth of the Financial Audit Activity in Romania**', *Amfiteatru Economic*, 17.38 (2015), 228–246.

الفرع الثاني: نظرية نظام العمل الاجتماعي

أولا: مفهوم نظرية العمل الاجتماعي:

تأتت هذه النظرية من خلال طرح بارسونز في سنة 1951م[1] حيث اتجه إلى وصف المجتمع بالنظام الذي يتم من خلاله القيام بالعمل الاجتماعي، ويتم ذلك من خلال توحيد أنواع معينة من الأنشطة والأدوار من خلال شبكة من العلاقات الاجتماعية المنظمة والمتوازنة التي تتولد بدورها من التفاعلات الاجتماعية واسعة النطاق بين أفراد المجتمع وجماعاته الذين لكل واحد منهما هدفه وأفكاره ومواقفه. وفقًا لبارسونز، فإن العمل الاجتماعي هو موضوع جميع دراسات العلوم الإنسانية، وبما أن مفهوم النظام من وجهة نظر بارسونز مهم جدًا لتفسير التوجهات السلوكية للأفراد ومسؤولياتهم، فهو يؤمن بقدرة إسقاط وتحليل مقاربة الأنظمة على العمل البشري. وبالتالي فإن ما جاءت به نظرية العمل الاجتماعي تهدف إلى تفسير التوازن بين جميع أصحاب المصلحة من طبقات المجتمع وأفراده[2].

ثانيا: سلوك المدقق وفق نظرية العمل الاجتماعي

إن الافتقار إلى إطار مفاهيمي واضح حول التوجهات السلوكية والتفاعلات الاجتماعية هو أحد القضايا الرئيسية المتعلقة بموقف المدقق وبالتالي سلوكه[3]. ووفقًا لنظرية بارسونز عن العمل الاجتماعي يجب أن يكون المدقق قادرا على خلق توازن بين احتياجاته واحتياجات الآخرين[4]. إن مهمة المدقق تعتبر كجزء من المجتمع وهي ليست استثناء من هذه القاعدة العامة للنظرية، لذلك فعندما تفقد الشركة ممتلكاتها بالكامل يعتقد المساهمون أن المدقق هو المسؤول عن هذا، إذن فإن دور المدققين في منع وقوع مثل هذا الحوادث هو جوهري. بناءً على كتابات بارسونز، فإن هناك تشكيل هيكلي غير مناسب للعلاقة بين أصحاب المصالح في الشركات وبالتالي فإن مهمة المدقق في كونه طرف ثالث مضمن للاطراف الاخرى الخارجية والداخلية يشكل تحديا في حد ذاته. وتتجسد فكرة العمل الاجتماعي من خلال تكوين نظام يضمن مصالح كل اطراف المجتمع كحوكمة الشركات التي كانت نتاج حالة الضعف للعلاقة بين الشركة وأصحاب

---

[1] Parsons Talcott, ***The Social System***, ed. by Routledge sociology classics, 2ed edn (London: Routledge and kegan Paul Ltd, 1951).
[2] Talcott. ***The Social System***, 1951.
[3] P Broberg, T Umans, and C Gerlofstig, '**Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study**', *Journal of International Accounting*, 30.3 (2013), 421–435.
[4] alvin A. Randal J. Elder. Mark S. Beasley Arens, ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***, 5th edn (Chicago: Pearson Education).

المصالح، بحيث أن وجود ميكانزمات الحوكمة التي من شأنها تنظيم العلاقة بين اطراف معينة هي جديرة بخلق هيكل قوي لنظام المجتمع من خلال تقوية مواقف الأفراد لتبني سلوك سليم[1]. لذا فيمكن أن تساهم نظرية العمل الاجتماعي والنظام الاجتماعي في شرح الأبعاد السلوكية الخاصة بالمدقق ودوره كجزء لا يتجزأ من النظام الاجتماعي الذي طرحه بارسونز في نظريته.

المطلب الرابع: المسؤولية الاجتماعية للمدقق

يتمثل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمدقق في أن المدقق كفرد يتنمى إلى مجتمع معين هو ملزم بأداء مهامه ليس فقط لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية وإنما يتعداها ليشمل عدة نشاطات تتمثل في مدى إيفاء المنظمات بمسؤوليتها تجاه محيطها ومدى تأثير نشاط المنظمات في مجتمعها[2]، كما أن مسؤولية المدقق تكون تجاه المنظمات من خلال تزويد هذه الأخيرة بمعلومات عن مدى الكفاءة التشغيلية والمالية لغرض اتخاذ قرارات داخل المنظمة لتزيد في تعظيم ما تهدف له. كما أن الممارسات المهنية للمدقق يحكمها اطار قانوني يحدد مهامه[3]، وأن القانون الجزائري يخضع بعض من المنظمات سواء كانت ربحية أو غير ربحية بمسك محاسبة مالية وبتعيين مدقق حسابات، كما أن المشرع الجزائري حدد مسؤوليات المدقق المدنية والجزائية عند عدم التزام هذا الأخير ببذل العناية المهنية اللازمة وتحمل مسؤولية الضرر الذي قد ينجم عن إصدار رأي غير مناسب[4]. ومن جهة أخرى فإن المسؤولية الاجتماعية للمدقق تتبلور في تضمين المعلومات الصادرة من المنظمات في ظل عالم توفر فيه تكنولوجيا المعلومات كم هائل من المعلومات لا يعرف الصادق منها من الكاذب، أي أن المدقق ينتهج سلوك مهني مناسب يضمن من خلاله تحقيق الثقة في المعلومات المصدرة من جهات معينة من المجتمع والتي يسعى الأطراف ذوي المصلحة إلى تأكيدها عن طريق الاستعانة بخدمات التدقيق، بحيث يجب على المدقق أن يراعي المصلحة العامة للطرف الموكل بعملية التأكيد بحيث أن طبيعة المصالح تميل لأن تكون

---

[1] B. Black and A Rachinsky, '**Corporate Governance Indicates and Firms Market Values: Time Series Evidence from Russia**', *Journal of Emerging Markets Review*, 7 (2006), 361–379.

[2] مجيد، الشرع, '**معطيات التدقيق الخارجي عن المسؤولية الاجتماعية للمنظمات الهادفة للربح** ,'مجلة علوم الاقتصاد والادارة 15.53 , (2009), 282–289.

[3] القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4 يعرف المدقق على انه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحته.

[4] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق **بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،** ج.ر العدد 42 الصادرة في 11 جويلية 2010.

أضداد بعضها، كما أن المسؤولية الاجتماعية للمدقق تحمل في طياتها خاصية الردع لما لها من جزاءات قانونية قد تحمل على عاتق المدقق مسائلة عند الفشل في تضمين المعلومات المالية الصادرة من جهات في المجتمع. بالإضافة إلى أن المسؤولية الاجتماعية يجب أن تحمل طابع العدالة والمساواة على جميع أفراد المجتمع ومنظماته.

المبحث الثاني: البيئة الاقتصادية وعلاقتها بسلوك المدقق

من خلال هذا المبحث يتم محاولة إبراز أهم سمات البيئة الاقتصادية المحيطة والمؤثرة في المدقق من خلال إبراز الواقع الاقتصادي الجزائري ومحاولة رصد التأثير التفاعلي بين المدقق كمضمن للمعلومات المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة، وقد تم تقسيم المبحث الثاني إلى مطلبين وهما كالتالي:

المطلب الأول: سمات الاقتصاد الجزائري

المطلب الثاني: سلوك المدقق وفق البيئة الاقتصادية

المطلب الأول: سمات الاقتصاد الجزائري

يغلب على الاقتصاد الجزائري هيمنة الدولة على القطاعات الاقتصادية الهامة إما من خلال التسيير المباشر عن طريق مؤسسات اقتصادية عمومية أو التقييد القانوني للخواص وحتى الشراكات الأجنبية. يندرج هذا ضمن طبيعة الاقتصاد الذي يهيمن عليه قطاع المحروقات وقطاع الاستغلال المنجمي بمعدل يفوق 25 بالمئة من نسبة النمو المحلي الجزائري[1]. وبالرجوع إلى سنة 1962م، فقد غلب على الاقتصاد الجزائري النشاط الفلاحي واعتماده على الزراعة باعتباره مكملا للاقتصاد الفرنسي في تلك الحقبة الاستعمارية. تميز الاقتصاد الجزائري ما بعد الاستقلال بنظام التخطيط المركزي[2] ضمن برنامج متعدد السنوات، بالإضافة إلى تأميم الصناعات الرئيسية والتركيز على الصناعة الاستخراجية للنفط والمعادن[3]، كما تميز أيضا بانخفاض النشاط الزراعي دون مستوى الاكتفاء الذاتي[4]. من سنة 1999 تم اتخاذ مجموعة من الإصلاحات من طرف صانعي السياسة الجزائرية سعيا إلى تحقيق معدلات نمو من خلال إنشاء بنى تحتية تجارية و ترقية الاستثمار الداخلي وجلب الاستثمار الأجنبي، و الشروع في مسار خوصصة القطاعات غير السيادية[5].

الفرع الأول: الواقع الاقتصادي وبيئة الأعمال

لقد أتاح تعافي الأسعار العالمية للنفط وتخفيف القيود المالية للحكومة في الجزائر بعض الانفراج بمعدل نمو 3.9 % خلال التسع أشهر الأولى من سنة 2021م[6] بعد عدد من السنوات الصعبة للاقتصاد. وكأهم مصدر للغاز في إفريقيا، لا تزال الجزائر تعتمد بشكل كبير على قطاع الهيدروكربونات في معظم عائدات حكومتها وكامل صادراتها تقريبًا بالرغم من الإصلاحات الرامية إلى تشجيع تنمية القطاع الخاص وتعزيز التنويع وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر في السنوات الأخيرة بحيث لا تزال الدولة تلعب دورًا رئيسيًا، مما يعني أن التغييرات في الإنفاق والاستثمارات الحكومية لا تزال تؤثر بشكل كبير على الأداء الاقتصادي العام. ويعد التراجع في أسعار النفط العالمية منذ عام 2014م السبب الجذري

---

[1] AfDB/OECD, **African Economic Outlook, 2011**(ALGERIA GB 06 (oecd.org).

[2] محمد بلقاسم حسن، بهلول, **سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر** ,الطبعة الاولى (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية, 1999).

[3] أحمد،هاني ,**إقتصاد الجزائر المستقلة** ,الطبعة الثانية (بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية, 1993).

[4]Brown Carl and Zaimeche Salah, **'Economy of Algeria'**, *Britannica*, 2022 <https://www.britannica.com/place/Algeria/Independent-Algeria>.

[5] هجيرة، عبد الجليل, **'العوامل المؤثرة على تنافسية الإقتصاد الجزائري'** (جامعة أبي بكر بلقايد, 2017).

[6]WorldBank, **'Algeria's Economic Update'**, *Website*, 2022, p. 10 <https://www.worldbank.org/en/country/algeria/publication/economic-update-april-2022#:~:text=Increasing oil and gas demand,however%2C while inflation is rising.> visited 04/11/2022.

لأحدث التحديات الاقتصادية التي تواجهها الجزائر، والذي أدى إلى نشوء عجز مزدوج كبير في الحسابات المالية والحسابات الجارية[1]. عادة ما يتطلب تصحيح مثل هذه الاختلالات إجراءات مثل ضبط أوضاع المالية العامة وتخفيض قيمة العملة، مما قد يؤدي إلى تفاقم الضعف الاقتصادي على المدى القصير. على الرغم من أن السلطات شرعت في هذه الاستراتيجية في منتصف عام 2016م، تم التخلي عنها في أكتوبر 2017م. وبدلاً من ذلك أصبحت زيادة الإنفاق العام هي الهدف لعام 2018م وتم تأجيل الموعد المستهدف لتحقيق التوازن في الميزانية من عام 2021م إلى عام 2022م . وتحقيقا لهذه الغاية، تبنت السلطات سياسة "التيسير الكمي"، حيث يشتري البنك المركزي بنك الجزائر السندات السيادية مباشرة من الحكومة مما يخفف من ضغط التمويل على الحكومة عن طريق تقليل حتمية إصدار السندات في السوق الأولية. تمكنت الجزائر من التخفيف من تأثير هبوط أسعار النفط منذ منتصف عام 2014م على النمو الاقتصادي من خلال السحب من المدخرات من صندوق تثبيت النفط لدعم المالية العامة والاستثمار. ومع ذلك ، فقد استُنفدت هذه الأموال في أوائل عام 2017م[2] ، ومنذ ذلك الحين شرعت السلطات في مسار ضبط أوضاع المالية العامة لكبح عجز الميزانية. كان لهذا تأثير على نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي ، والذي صمد بشكل معقول عند 3.7٪ و3.2٪ في 2015م و 2016م ، على التوالي ، قبل أن يتباطأ بشكل ملحوظ إلى 1.4٪ في عام 2017م وفقا لصندوق النقد الدولي[3]. على الرغم من أن القطاع خاج المحروقات قد تسارع بشكل طفيف من نمو بلغ 2.3٪ في عام 2016م إلى 2.6٪ في عام 2017م، فقد غمره التأرجح الكبير في قطاع المحروقات، والذي تقلص بنسبة 3٪. في عام 2017م بعد مكاسب بلغت 7.7٪ في عام 2016م. ووفقا للديوان الوطني للإحصاء[4] فقد استمر النمو في التراجع في الربع الثاني من عام 2018م ، مع توسع الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بنسبة 0.7٪ مقارنة بـ 1.5٪. تراجع أداء قطاع المحروقات بشكل ملحوظ، حيث تقلص بنسبة 8.2٪، بينما نمى النشاط خارج المحروقات بنسبة 2.8٪. وقاد القطاع الزراعي هذا الأخير، الذي توسع على أساس سنوي من 0.7٪ إلى 8.9٪، على الرغم من أنه كان ضعيفا إلى حد ما مقارنة بالقطاع الصناعي الذي تراجع من نمو بنسبة 4.4٪ إلى 2.1٪.

---

[1] Oxford Business Group, ***Economic Recovery and Export Diversification*** (oxford, 2022) <https://oxfordbusinessgroup.com/news/focus-report-how-can-export-diversification-support-algeria-economic-recovery> visited 26/12/2022.

[2] Oxford Business Group, ***The Report Algeria 2018*** **(Oxford, 2018)** <https://oxfordbusinessgroup.com/algeria-2018>.visited 26/12/2022

[3] Algeria and the IMF, visited 26/12/2022.

[4] الديوان الوطني للاحصاء **,الجزائر بالأرقام** (الجزائر, 2021).<https://www.ons.dz/spip.php?rubrique327> تم الاطلاع بتاريخ 2022/12/26.

الفرع الثاني: مناخ الاستثمار في الجزائر

أصبح مناخ الاستثمار في البلاد أكثر تعقيدًا بشكل تدريجي في السنوات الأخيرة، خاصة بالنسبة للمستثمرين الأجانب. وهذا واضح في تصنيفات الجزائر في المؤشرات الدولية، ففي عام 2008م ، صنف البنك الدولي الجزائر في المرتبة 134 عالميا من بين 178 اقتصادا في مؤشر سهولة ممارسة الأعمال التجارية[1]، ومع ذلك في عام 2018م انخفض ترتيب البلاد إلى المرتبة 166 من أصل 190 دولة. وللمقارنة احتلت الجارتان المغرب وتونس المرتبة 69 و88 على التوالي في 2018. وسجلت الجزائر أداء ضعيفا بشكل خاص في فئات حماية المستثمرين الأقلية (المركز 170)، والحصول على الائتمان (177) والتجارة عبر الحدود(181) . ومع ذلك، فقد تم إحراز بعض التقدم المهم في السنوات الأخيرة. في 2016م اعتمدت الجزائر القانون رقم 16-09 [2]، المعروف أيضا باسم قانون الاستثمار المنقح ، وكذلك المراسيم المصاحبة التي حدّثت الإطار القانوني الذي يحكم الاستثمارات في الجزائر. وكان أحد الابتكارات المهمة هو إلغاء الالتزام بأن الاستثمارات الأجنبية تولد فائضا من العملات الأجنبية للبلد المضيف. وقد سهل ذلك على المستثمرين الأجانب إعادة الأرباح المتأتية من الجزائر .في غضون ذلك، تم التخلص من العبء على المستثمرين الأجانب الأقلية في الحالات التي لا تتجاوز فيها الحصة المملوكة 10٪ من رأسمال الشركة الجزائرية. في عام 2017 بلغ رصيد الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد 16.4٪ من الناتج المحلي الإجمالي، ونصف المستوى في ليبيا وأقل من ربع ذلك في تونس المجاورة. في حين أن أوروبا، وخاصة فرنسا، كانت تقليديا أهم مصدر للاستثمار الأجنبي المباشر. وبدأت الجزائر في التطلع إلى الأسواق في الشرق، كما أصبحت دول الخليج مستثمر نشط. كما أصبحت الصين أيضًا لاعبًا رئيسيًا حيث شكلت 17.9٪ من إجمالي التجارة الواردة إلى الجزائر في عام 2016م، مما يجعلها أكبر سوق استيراد للدولة الأفريقية. في سبتمبر 2018، وقعت الجزائر مذكرة تفاهم للانضمام إلى مبادرة الحزام والطريق الصينية، مع التركيز على الاستثمار المستقبلي المحتمل للبنية التحتية في الجزائر[3]. ومع ذلك، هناك عدد من الإصلاحات التي يمكن أن تكون مفيدة بشكل خاص من حيث جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. على سبيل المثال، تحظر قاعدة 51:49 على المستثمرين الأجانب الحصول على حصة أغلبية في الشركات الجزائرية أو الشركات التابعة. وبالمثل، يُطلب من المتعاقدين الأجانب البحث عن شركاء محليين في العطاءات للمناقصات العامة. يتردد المستثمرون في

---

[1] WorldBank. **Algeria's Economic Update**. (2021).

[2] زهرة ناجي, **'تقرير ملتقى وطني بعنوان: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16 - 09 المتعلق بترقية الاستثمار** ,'السياسة العالمية.(2018) 2.2 ,179–185.

[3] Oxford Business Group, ***The Report Algeria 2018***.

نقل رأس المال أو التكنولوجيا أو المعرفة إلى بلد لا يمكنهم فيه الحفاظ على مصلحة الأغلبية، حيث يمكن الاستفادة من أصحاب المصلحة من الأقليات في غياب الحماية الكافية. ومنه فإن تخفيف هذه القاعدة لن يشجع فقط زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الداخل، ولكن يمكن أن يكون له تأثير غير مباشر مفيد من خلال زيادة الإنتاجية في بقية الاقتصاد. كما أنه سيزيد من قاعدة الإنتاج المحلية وإن كانت مملوكة للأجانب[1].

الفرع الثالث: وضعية الأسواق المالية الجزائرية

أولا: ظروف إنشاء لجنة التنظيم والمر اقبة لعمليات البورصة

تم إنشاء لجنة التنظيم والإشراف على سوق الأوراق المالية (لجنة التنظيم والمراقبة لعمليات البورصة، COSOB) في عام 1993م كمنظم مستقل لأسواق رأس المال في الجزائر، وهي مكلفة بضمان حماية المستثمر والأداء السليم والشفاف للسوق من خلال الاستخدام الصحيح للأدوات المالية بدقة وفي الوقت المناسب. كما أدخل قانون المالية لعام 2018م تعديلا يسمح لـ COSOB بالمشاركة في تبادل المعلومات عبر الحدود مع البورصات الأخرى، ويسمح للهيئة بالانضمام إلى المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للمساعدة في معالجة الجرائم المالية. فضلا على ذلك تعمل COSOB مع وزارة المالية على قوانين أخرى من شأنها أن توسع وتوضح جوانب الأسواق المالية التي تقع تحت مسؤولية المنظم؛ تحديد طبيعة التدخلات الممكنة؛ إعادة تحديد نطاق أنشطة وسطاء الأسواق المالية، مثل الوسطاء ومديري المحافظ؛ وإسناد المسؤولية عن مقاصة السوق؛ وتقديم عتبة يتوجب على المساهم الأغلبية أن يتقدم فوقها للحصول على حصة أقلية معلقة؛ كما وضع تعريفا لإساءة استخدام السوق وتفصيل المخالفات المختلفة التي لا ينبغي للمشاركين في السوق ارتكابها. بالاضافة الى أن الشركات المدرجة من جانبها لقواعد جديدة لمتطلبات نشر المعلومات عند إصدار أسهم جديدة. اللائحة رقم 17-01 تتعلق بالشركات التي ترغب في إصدار أسهم لأول مرة من خلال الاكتتاب العام، واللائحة رقم 17-02 للاتصالات المالية من الجمعيات المدرجة في البورصة. ومع ذلك اعتبارا من أواخر عام 2018م لم يتم تطبيق أي من اللوائح التي تم اعتمادها بالكامل وتبقى في مرحلة المشروع.

[1] Oxford Business Group, ***Economic Recovery and Export Diversification***.2018

ثانيا: حالة الأسواق المالية الجزائرية

نظرا لغياب سوق الأوراق المالية المفعل في الجزائر فإن تمويل الأسهم الخاصة يكافح من أجل النمو، حيث يميل الطلب إلى تجاوز قدرة المؤسسات المالية على تلبية احتياجات السوق. علاوة على ذلك، غالبًا ما تُعطى الأولوية للمشاريع الأكبر، مما يترك الشركات الصغيرة تواجه صعوبات متكررة، بالإضافة إلى مستوى منخفض جدًا من الرسملة .لا يزال الجمهور الجزائري الأوسع غير مهتم إلى حد كبير بشأن قطاع الأسهم الخاصة، بسبب الافتقار إلى الترويج والتواصل من جانب الصناديق نفسها، فضلاً عن حقيقة أن ثقافة ريادة الأعمال المحلية تميل إلى التمويل الذاتي، أو ببساطة المديونية. إلى جانب ذلك، تؤثر العوامل الاقتصادية المختلفة بشكل مباشر على نمو أعمال الأسهم الخاصة، مثل خسائر الصرف الأجنبي والتأخيرات الإدارية. وعلى الرغم من الجهود المبذولة لتحسين السوق المالي لا تزال الحواجز التي تحول دون دخول نشاط الأسهم الخاصة في الجزائر إلى السوق صارمة نسبيا، بحيث يخضع الدخول إلى إذن مسبق من وزارة المالية بناء على رأي صادر عن لجنة التنظيم والإشراف على عمليات البورصة، وبنك الجزائر. فإذا تم إزالة هذه الحواجز أو تخفيفها، قد يمكن للاستثمار في الأسهم الخاصة أن يعمل على تشجيع الاستثمار المحلي في البلاد، وتعزيز أنشطة التصدير وكذلك تعزيز أرباح البلد من النقد الأجنبي. وهذا من شأنه أن يسهم بشكل كبير في تطوير النسيج التجاري والصناعي الخاضع لعمليات التدقيق.

المطلب الثاني: سلوك المدقق وفق البيئة الاقتصادية

الفرع الأول: علاقة الظروف الاقتصادية بسلوك المدقق

يتأثر سلوك المدقق كغيره من أفراد المجتمع بالعوامل الاقتصادية المنشأة بدورها للبيئة الاقتصادية لمحيط ما، وقد تختلف مستويات التأثير لهذه العوامل حسب موقع المدقق إذا ما كان يشغل منصب في شركة تدقيق متوسطة أو كبيرة شأنه شأن الموظف، أو قد يتأثر كفرد يؤدي مهامه لشخصه وبإسمه. ومن جهة أخرى فقد شهد العالم مجموعة تكاد تكون متتالية من الأحداث السياسية والمالية والصحية التي أثرت في العوالم المشكلة للاقتصاد العالمي وعلى مستوى

الدول والتي بدورها تأثر على المحيط التنظيمي لمهنة المدقق[1] من جهة وعلى سلوك المدقق من جهة أخرى، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

أولا: التأثير على استقلالية المدقق:

يمكن أن تؤثر العوامل الاقتصادية على استقلالية المدقق، حيث قد يكون المدققون أكثر عرضة للتنازل عن استقلاليتهم إذا كانوا يعتمدون بشكل كبير على عميل أو صناعة معينة في إيراداتهم .التأثير على جودة التدقيق: يمكن أن تؤثر العوامل الاقتصادية أيضًا على جودة التدقيق حيث قد يكون المدققون أقل رغبة في الاستثمار في التدريب أو التكنولوجيا أو الموارد إذا كانوا يواجهون ضغوطًا مالية [2].

ثانيا: التأثير على تقييم مخاطر التدقيق:

يمكن أن يكون للعوامل الاقتصادية أيضًا تأثير على تقييم مخاطر التدقيق و قد يكون المدققون أكثر عرضة للتغاضي عن المخاطر المحتملة إذا كانوا يواجهون ضغوطا مالية، أو إذا كانوا معتمدين على عميل أو صناعة معينة للحصول على إيراداتهم[3].

ثالثا: التأثير على الإبلاغ عن المخالفات:

يمكن أن تؤثر العوامل الاقتصادية أيضًا على ما إذا كان المدققون سيبلغون عن الاحتيال أو غيره من الأنشطة غير القانونية، حيث قد يترددون في القيام بذلك إذا كانوا معتمدين على عميل أو صناعة معينة للحصول على إيراداتهم . من المهم ملاحظة أن تأثيرات العوامل الاقتصادية على سلوك المدقق يجب أن تؤخذ في الاعتبار في سياق البيئة

[1] Gregory M Farmer, Timothy A.; Rittenberg, Larry E.; Trompeter, '**An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence**', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7.1 (1987), 1–14 (p. 3).

[2] B Arruñada, *The Economics of Audit Quality: **Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services*** (Springer Science & Business Media, 2013), p. 44.

[3] bekiaris. Michalis And Andreas G. Koutoupis Thanasis. Efthymiou, 'E**conomic Crisis Impact On Corporate Governance & Internal Audit: The Case Of Greece**', *Corporate Ownership & Control*, 11.1 (2013), 55–64 (p. 58).

الاقتصادية العامة، وكذلك الظروف الخاصة للمدقق وعملائه .بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون المدققون على دراية بهذه التأثيرات ويجب أن يتخذوا خطوات للتخفيف من أي عواقب سلبية محتملة[1]

رابعا: القيود المالية:

يمكن أن تؤثر فترات الانكماش الاقتصادي والقيود المالية على سلوك المدقق من خلال تقليل توافر الموارد، مثل الموظفين والتمويل، مما قد يجعل من الصعب على المدقق إجراء تدقيق فعال .

خامسا: الضغط لتحقيق أهداف الإيرادات:

يمكن للضغوط الاقتصادية، مثل الحاجة إلى تحقيق مستوى إيرادات معينة أن تدفع المدققين إلى إعطاء الأولوية لتوليد الإيرادات على اعتبارات أخرى.

سادسا: تضارب المصالح:

العوامل الاقتصادية كإعتماد المدقق على الإيرادات من عميل معين، يمكن أن تخلق تضاربًا في المصالح يمكن أن يؤثر على سلوك المدقق .

سابعا: التنظيم والامتثال:

يمكن أن تؤثر العوامل الاقتصادية مثل التغييرات في القوانين واللوائح على سلوك المدقق من خلال مطالبتهم بالامتثال للمعايير واللوائح الجديدة أو المختلفة والتي يمكن أن تكون مضيعة للوقت والتكلفة .

ثامنا: الشك المهني:

العوامل الاقتصادية مثل الضغوط للحفاظ على علاقة إيجابية مع العميل، يمكن أن تقلل من مستوى الشك المهني، وهو موقف المدقق من احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيان المالي.

تاسعا: إدارة المخاطر:

يمكن أن تؤثر العوامل الاقتصادية مثل المنافسة العالمية المتزايدة والتقلبات في الأسواق المالية على سلوك المدقق من خلال زيادة الحاجة إلى إدارة المخاطر، الأمر الذي قد يتطلب من المدقق اتباع نهج استباقي وحاسم في التدقيق .

[1] Arruñada, ***The economics of audit quality*: Private incentives and the regulation of audit and non-audit services** 2013, p. 64.

الفرع الثاني: دور المدقق في التنمية الاقتصادية

يمكن إرجاع الأصول المبكرة لمهنة التدقيق في شكلها الحديث إلى تطوير الشركات ذات المسؤولية المحدودة خلال القرن التاسع عشر في إنجلترا وأمريكا هو الذي خلق طلبًا على المحاسبين والمدققيين المحترفين، وبدافع الأزمات والفضائح الناشئة عن بعض الشركات فإن قانون الشركات الإنجليزي لعام 1845م[1] ألزم لأول مرة مراجعة نصف سنوية لحسابات بعض الشركات من قبل لجنة تدقيق مكونة من المساهمين. تكمن أهمية هذا الإلزام في أن المعلومات غير الدقيقة قد تؤدي إلى قرارات اقتصادية دون المستوى الأمثل أو زيادة في تخصيص الموارد. كما تعبر مهنة التدقيق على أهم الآليات التي توفر ضمانًا مستقلًا لصانعي القرار حول جودة ودقة المعلومات المقدمة لهم، وهذا ما يعكس ضرورة وجدية وظيفة المدقق في كونه شرطا لا غنى عنه لتحقيق الاستقرار المالي والنمو الاقتصادي من خلال حل مشاكل الوكالة بسبب عدم تناسق المعلومات بين الوكيل (الإدارة أو الدوائر الحكومية / مستخدمو الأموال العامة) والمدير (المساهمون والمستثمرون والجمهور)[2]. كما يعتمد استقرار ونمو الاقتصاد والأسواق المالية على الثقة بين أصحاب المصلحة في زمن أصبحت الثقة أمرا غير مسلما بها، مع زيادة انفتاح الاقتصاد وتسريع نقل تدفق المعلومات بفعل ظهور التكنولوجيا، أصبح من الأهمية بمكان ضمان المصداقية والثقة في النظام الاقتصادي بحيث يلعب المدققون دورًا حيويًا في الحفاظ على ثقة السوق في البيانات المالية المدققة. ونظرًا لكون التدقيق هو خط الدفاع الخارجي الأول، فإن إخفاقه في إرساء الاستقرار المالي ومحاربة الفساد والاحتيال في الكيانات الخاضعة للتدقيق سيؤثر سلبًا على تحديد المشكلات والمخاطر الرئيسية في الوقت المناسب، ومع ذلك، فإن التدقيق أيضًا له دور حاسم يلعبه على المستوى النظامي من خلال فحص مدى ملاءمة الأطر الحالية لسد فجوات الرقابة وتقديم ضمانات لمجلس الإدارة وصناع القرار وحماية الاقتصاد المحلي والعالمي على حد سواء.

---

[1] Philip Leonard Cottrell, ***Industrial Finance, 1830-1914: The Finance and Organization of English Manufacturing Industry*** (Routledge, 2013).

[2] Abdolmohammadi. Mohammad J and Tucker . Robert R, '**The Influence of Accounting and Auditing on a Country's Economic Development**', *Review of Accounting and Finance*, 1.3 (2002), 42–53 (p. 44).

أولا: آثار البيئة الاقتصادية على سلوك المدقق:

إن فشل المحاسبة والتدقيق في الوفاء بمسؤوليتهما في توفير معلومات ذات موثوقية تؤدي في الغالب إلى عواقب وخيمة على الإقتصاد، حيث يسعى المديرين التنفيذيين للكيانات الاقتصادية بشكل أو بآخر إلى تحقيق أرباح في المدى القصير والتضحية بالمصالح طويلة الأجل للاقتصاد الوطني المتمثلة في الإستثمار، والبحث والتطوير، والأهداف الأخرى طويلة الأجل و تجاهل مصلحة الأطراف ذوي العلاقة ، ومن جهة أخرى فقد يركز المديرون على تعزيز مؤشرات الأداء المالي وتضخيم مكاسبهم الخاصة[1]. إن العديد من الحكومات تتبع سياسات خاصة لغرض إنقاذ اقتصاداتها من خلال التدعيم المباشر المؤسسات المالية والاقتصادية المتعثرة والشركات الكبرى في شكل إعانات الأموال العامة وهذا ما كان يحصل للشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي حيث أن مجموعة منها كانت محل إعانات كبيرة لتغطية خسائرها الراجعة إلى تمويل مراحل الاستغلال عن طريق القروض في حين أن هذه المؤسسات لا تحقق عوائد مالية تتناسب وآجال تسديد القروض[2]. ترجع هذه المشاكل الاقتصادية بصورة مباشرة إلى فشل عمليات التدقيق من خلال الاختلالات في المؤشرات الاقتصادية التي تحدثها الأزمات المالية الناجمة عن إنهيار المؤسسات من خلال هدر الوظائف والمدخرات والأمن والغذاء والرعاية الصحية والمياه النظيفة والبنية التحتية[3]. كما أن الأزمات المالية أصبحت تتصف بانتشار تأثيرها الكبير على الدول الأخرى نظرًا لأن اقتصاد بلد ما مرتبط باقتصادات دول أخرى، وأن الأزمة في بلد ما يمكن أن تضر بالدول الأخرى وبالتالي التأثير سلبا في الاقتصاد العالمي ككل.

ثانيا: أهمية العوامل الاقتصادية لعمل المدقق:

إن العديد من النظريات المحللة لمستوى طلب السوق على عمليات التدقيق بما في ذلك نظرية الوكالة والمسائلة الاجتماعية و التضمين والشرعية تشير إلى أن عمليات التدقيق وظيفة مهمة ومطلوبة في اقتصاد الدولة[4] بحيث تضيف عمليات التدقيق مصداقية إلى البيانات المالية للإدارة، والتي يتم استخدامها بعد ذلك من قبل المالكين والمستثمرين

---

[1] A. Mitchell and others, '**Accounting for Change: Proposals for Reform of Audit and Accounting', in *London*: *The Fabian Society*,** 1991.

[2] الطيب، داودي, **'تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية** ,'مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة.(2007) 03.01 ,

[3] P. N Michas, '**The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries**', *Accounting Review*, 86.05 (2011), 1731–1764.

[4] Thomas B. Lawrence, Roy Suddaby, and Bernard Leca, ***Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations***, (Cambridge University Press, 2009).

ووكالات التصنيف والمصرفيين والدائنين الآخرين والمنظمين والمستخدمين الآخرين لغرض اتخاذ قرارات اقتصادية. على سبيل المثال، يستخدم المساهمون البيانات المالية المدققة لتقييم إشراف الإدارة واتخاذ قرارات بشأن شراء أو بيع الأوراق المالية، كما تساعد تقارير المدقق على توجيه وكالات التصنيف الائتماني لإتخاذ قرارات بشأن الجدارة الائتمانية للكيانات الاقتصادية ويقوم المصرفيون بصياغة قرارات بشأن إقراض المال وبالتالي -من خلال المعلومات المالية الموثوقة - يمكنهم اتخاذ قرارات اقتصادية بمزيد من الثقة. على هذا النحو تساعد عمليات التدقيق في تعزيز الرخاء الاقتصادي، وتوسيع وتنوع المعاملات التي يكون الناس على استعداد للدخول فيها. و يمكن أن توفر الممارسة السليمة للمحاسبة والتدقيق ضمانًا للمستثمرين والدائنين والمحللين والحكومات والجهات المانحة للتعامل مع الأعمال التجارية بثقة أكبر[1]، بالإضافة إلى ذلك ، نظرًا لأن المحاسبة والتدقيق عنصران مهمان في حوكمة الشركات ، فإن ممارسات المحاسبة والتدقيق الأفضل في بلد ما يمكن أن تجتذب الاستثمار الأجنبي المباشر و غير المباشر ، وتعزز إصلاحات الحوكمة ، وتحد من الجرائم الاقتصادية ، بما في ذلك الاحتيال والفساد وغسيل الأموال [2]. في الواقع ، وحسب دراسة شرفي و بوضياف (2021)[3]، فإن الجزائر كغيرها من البلدان الناشئة لديها مثل هذه القضايا الكبيرة بشأن الجرائم الاقتصادية والتي وجب إنشاء آليات للحد من ممارساتها، حتى يتسنى للسياسات الحكومية من زيادة جذب الاستثمار، الأمر الذي يمثل فرصة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية واستيراد التكنولوجيا ومجالات الصناعات المختلفة. كما أن هذه البلدان الناشئة قد يكون لديها حماية منخفضة لحقوق المستثمرين[4] ، وعلى هذا الأساس فقد تم صدور قانون الاستثمار في سنة 2007 والذي يهدف إلى منح ضمانات وإجراءات لحماية المستثمرين سواء كانت الاستثمارات عبارة عن مساهمات في رأسمال مؤسسات أو اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة أو استعادة النشاطات في إطار الخوصصة الجزئية أو الكلية.

ومن جانب الطبيعة القانونية، فإن الدول التي تعتبر قوانينها نابعة من القانون المدني الفرنسي تتمتع عموما بأضعف حماية قانونية للمستثمرين مقارنة بالقانون المدني الألماني والإسكندنافي اللذان يتمتعان بحماية متوسطة،

[1] I. Gray and S. Manson, ***The Audit Process: Principles, Practice and Cases*** (Thomson Learning, 2005).
[2] R. S Roussey, '**A Case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective**', *International Journal of Auditing*, 4 (2000), 203–211.
[3] شرفي منصف و بوضياف إلياس, '**الجريمة الاقتصادية: أسبابها وطرق مكافحتها في الجزائر** ,'مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية , 02.03 (2021), 87–103.
[4] P. N Michas, '**The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries**', *Accounting Review*, 85.5 (2011), 1731–1764.

والدول ذات القانون العام كالولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا التي تعتبر الأقوى في حماية المستثمرين[1] ، و من جهة فإن الجزائر تصنف ضمن الدول التي يعد قانونها نابع من القانون الفرنسي، ولذا فقد شهدت الجزائر مجموعة من الإصلاحات قصد تلافي النقص في حماية المستثمرين من خلال العديد من التحسينات القانونية. ويمكن للدول الناشئة وذات الحماية القانونية المنخفضة أن تزيد من مصداقية المعلومات المالية وتؤثر على قرارات المستثمرين والدائنين من خلال توفير خدمات تأكيدية ذات جودة، لأن خدمات التدقيق ذات الجودة تفرض على الكيانات الاقتصادية تقديم معلومات موثوقة وذات صلة للمستثمرين. ومنه فإن تطور مهنة التدقيق تعتبر سياسة ذات جوهرية للبلدان النامية التي تهدف إلى تحسين اقتصادها وزيادة معدلات فعالية الإنفاق الخاص والعام[2]. وبالتالي، فإن فتح المجال أمام شركات التدقيق القوية يمكن البلدان الناشئة من تحسين جودة المعلومات المالية التي تستخدم من قبل عدد كبير من المستخدمين. لهذا السبب تهتم هذه الدراسة في البحث في سلوك لمدققين، لذا فإن استقرار العلاقة بين للعوامل الاجتماعية والاقتصادية والتنظيمية من جهة والمدقق من جهة أخرى الذي ينتج معلومات ذات موثوقية يعد شرطا مهما في دعم الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي فإن مجموع جميع الأنشطة الاقتصادية والنسيج التجاري والصناعي المكون من الكيانات الاقتصادية سيساهم في النمو الاقتصادي للجزائر. ويمكن القول إن عملية الاستعانة بشركات تدقيق ذات جودة تتمثل في الانطلاقة الأولى لمنح الثقة العامة وزيادة الائتمان العام داخل الاقتصاد المحلي بصورة قد تكون أكثر تأثيرا على الجانب النفسي للمستثمرين المحليين أو الأجانب مما قد يؤدي إلى زيادة في رؤوس أموال عدد كبير البنوك والشركات الكبيرة والمتوسطة والإدراج في البورصة وانتعاش الاقتصاد بصورة واضحة. ونظرا لأن جميع هذه الشركات هي محل لعمليات التدقيق بقوة القانون، فيمكن لهذه الشركات عند طريق إشهار بيانات حساباتها الاجتماعية بصورة صادقة ومؤكدة من طرف ثالث الوصول إلى رأس المال ، ويمكن للمستثمرين شراء وبيع أوراقهم المالية ويمكن للدائنين إقراض أموالهم، بتكاليف منخفضة نسبيا لرأس المال[3]. ويمكن القول إن تأثير الدومينو في العلاقة بين سلوك المدقق والأنشطة الاقتصادية من خلال أن تحسين واستقرار الظروف الاجتماعية والاقتصادية والتنظيمية يؤدي إلى خلق حصص سوقية

[1] R La Porta and others, '**Law and Finance**', *Journal of Political Economy*, 52.03 (1997), 1131–1155.
[2] Michas, '**The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries**'. 2011.
[3] Rick Antle, '**The Auditor As an Economic Agent**', *Journal of Accounting Research*, 20.2 (1982), 503–527 (p. 509).

لعمل شركات التدقيق وتحسين الرفاهية والحد من المشاكل الاجتماعية وبالتالي تأثير سلبي أقل على السلوك المهني للمدقق.

المبحث الثاني: البيئة المؤسساتية للمدقق

يستعرض هذا المبحث البيئة المؤسساتية من خلال تناول النظرية المؤسساتية لغرض محاولة توضيح العلاقة البيئة المؤسساتية والأنماط التي يتخذها سلوك المدقق والذي قد يؤثر على أداء عملية التدقيق. تلعب المدقق دورا مهما في توفير معلومات مالية موثوقة للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية ويمكن الحصول على مثل هذه المعلومات الموثوقة إذا تصرف المدققون بشكل مناسب من خلال أداء إجراءات التدقيق بشكل صحيح حسب ما تمليه القوانين الملزمة والمعايير والأعراف المهنية. ومع ذلك هناك العديد من العوامل المؤسساتية التي تحول دون أداء المدققين لمهامهم، وسيتناول هذا المطلب العلاقة بين هذه العوامل وسلوك المدقق من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفاهيم حول النظرية المؤسساتية

المطلب الثاني: المجال التنظيمي لمهنة التدقيق في البيئة المؤسساتية الجزائرية

المطلب الثالث: أثر البيئة المؤسساتية على سلوك المدقق

المطلب الأول: مفاهيم حول النظرية المؤسساتية

يتم تناول فيما يلي النظرية المؤسساتية لما لها من أهمية في تفسير التأثيرات المختلفة المسؤولة عن سلوك المدقق باعتباره أحد أفراد مؤسسات التدقيق من جهة، ومن جهة أخرى قد يكون المدقق عرضة للضغوطات المؤسساتية التي تظهر جلية على نمط سلوكه المهني عند أداء العمليات التأكيدية.

الفرع الأول: مفهوم النظرية المؤسساتية:

ظهرت النظرية المؤسسية كنظرية بارزة لتقديم تفسير قوي لكل من العمل الفردي[1] والتنظيمي [2]. ومع ذلك لا يوجد إجماع متفق عليه حول ماهية النظرية المؤسساتية وهي قيد التطوير[3]. وترجع أصول النظرية المؤسساتية إلى القرن التاسع عشر كأحد نظريات علم الاجتماع بحيث أن المؤسساتية هي نتاج لتحولات مستمرة، ويقصد بالنظرية المؤسساتية التوجه السيسيولوجي للمؤسسات والمنظمات من خلال نمط تفاعلها ببعضها وتأثيرها على المجتمع والمحيط[4]. ومن خلال هذا التعريف فإن النظرية المؤسساتية لا تتوفر على متغير واحد بل هي نتاج تفاعل عدة متغيرات[5] والتي بدورها تؤدي إلى التغيير المؤسساتي الذي يعبر عن الارتقاء التنظيمي الذي يسمح بالانتقال من حالة إلى حالة أفضل داخل المنظمة[6] ، والذي يؤدى إلى تباين مؤسساتي بين المنظمات[7] . بالإضافة إلى أن التفاعل الواقع بفعل سلوك المؤسسات بعضها ببعض يسمى بالبيئة المؤسساتية[8]، وأن هذه البيئة المؤسساتية تدفع بالمنظمات لتصبح متماثلة في الشكل إلا أن وتيرة وأنماط تطورها تكون مختلفة ومميزة. إن البيئة المؤسساتية تمثل حقل تنظيمي خاص يتمتع بتواجد هياكل وتحالفات تتمثل في الأفراد، كما أن هؤلاء الأفراد يتمتعون بالإدراك الكامل لإنتمائهم إلى هذا الحقل، بالإضافة إلى

---

[1] T Kostova, K Roth, and M T Dacin, '**Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: A Critique and New Directions**', *Academy of Management Review*, 33.4 (2008), 994–1006.

[2] M T Dacin, J Goodstein, and W R Scott, '**Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum**', *Academy of Management Journal*, 45.1 (2002), 45–56.

[3] C R Hinings and P S Tolbert, '**Organizational Institutionalism and Sociology: A Reflection'**, in *Handbook of Organizational Institutionalism*, ed. by H Gunz and M Peiperl (London: SAGE, 2008), pp. 473–490.

[4] وردة، شناقرة .و امال، مهاوة., '**النظرية المؤسسية في ظل المفهوم الحقيقي لمشرعية قراءة نقدية في النظرية المؤسسية**',مجلة العلوم الانسانية.86–776 ,(2021) 21.02 ,

[5] W R Scott, '**The Adolescence of Institutional Theory**', *Administrative Science Quarterly*, 32.4 (1987), 493–511.p 493

[6] سوهيلة، بوداود, '**الأثر التنظيمي الناتج عن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية- قراءة في ظل النظرية المؤسساتية الجديدة**',مجلة دراسات.209–197 ,(2017) 01.29 ,

[7] W R Scott, '**Reflections: The Past and Future of Research on Institutions and Institutional Change**', *Journal of Change Management*, 10.1 (2010), 5–21.

[8] شناقرة .و مهاوة، نفس المرجع.

وجود تفاعلات تنظيمية بين أطراف البيئة المؤسساتية من خلال توفر مستوى معين من المعلومات المجهزة و المستخدمة في العملية التنظيمية[1]. أما بالنسبة للكيان المؤسساتي فهو مفهوم نسبي ويتشكل حسب الحقل التنظيمي الذي يشكل مستوى معين في البيئة المؤسساتية، على سبيل المثال فقد تتمثل المؤسسة في المنظمات أو تتمثل في الدول أو شركة تجارية، بحيث أن النظرية المؤسساتية لم تفرق بين الحقول التنظيمية واعتبرتها نمط واحد في الشكل. فمصطلح المؤسسة عند المؤسساتيين هو مفهوم عام ويشير إلى الكيانات أو الحقول المؤسساتية التي تتوفر على عناصر تنظيمية مناسبة[2]. في هذا السياق، يشير سكوت في دراسته[3] بأن المؤسسة هي طرف في البيئة المؤسساتية بغض النظر عن هويتها العملية بحيث تمكن أن تكون منظمة أو وظيفة لها هدف واضح وأساس يستديم أدائها له بفعالية في النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. ومن الجانب الاجتماعي للنظرية المؤسساتية، فإن هذا الأخير يفسر دور البيئة المؤسساتية في تأثيرها على هياكل المنظمات والكيانات المختلفة لجعلها مقبولة اجتماعيا. هذا التأثير يمثل وجود طرف من البيئة المؤسساتية يؤثر على طرف أو أطراف أخرى للتماثل مع ما هو موجود في البيئة المؤسساتية عن طريق ضغوط مختلفة، وهو ما يعرف بظاهرة التماثل (Isomorphisme)[4]. يؤكد سكوت نقلا عن دراسة ديماجيو وباول 1983[5] بأن البيئة المؤسساتية تفرض التماثل على المنظمات أو المؤسسات المختلفة في بيئتها عن طريق ثلاثة من عناصر مختلفة يمكن تصنيفها إلى ثلاث ركائز : قسرية ؛ معيارية؛ العناصر الثقافية المعرفية[6]. حيث يعرض الجدول أدناه العناصر الثلاث والتي تمثل أعمدة النظرية المؤسساتية والتي تحمل معنى السلوك الاجتماعي الفردي.

---

[1] P J DiMaggio and W W Powell, '**The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**', *American Sociological Review*, 48.2 (1983), 147–160.

[2] Pierre-Marc Lanteigne, ***Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation***, 2012.

[3] W R Scott, **'Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory**', *Theory and Society*, 37.5 (2008), 427–442.

[4] J W Meyer and B Rowan, '**Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony**', *American Journal of Sociology*, 83.2 (1977), 340–363.

[5] DiMaggio and Powell. Same Source.

[6] P H Thornton, C Jones, and K Kury**, 'Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing**', *Research in the Sociology of Organizations*, 23 (2005), 125–170.

الجدول رقم 1-1: آليات النظرية المؤسساتية

أوجه التطبيق	قسري/تنظيمي	معياري	العناصر الثقافية والمعرفية
الامتثال	حسب الذريعة	الالتزام الاجتماعي	تؤخذ على أنها مسلمات أو فهم مشترك
الطلب	القواعد التنظيمية	الربط	التوقعات
الآليات	المخطط التأسيسي	الالزام	معياري
المنطق	الوسيلة	الملاءمة	أرثودوكسي
المؤشرات	القواعد القوانين العقوبات	الاعتمادات الشهادات التعليم	المعتقدات المشتركة المنطق المتشارك في السلوك
الأساس الشرعي	العقوبات القانونية	التحكم الأخلاقي	الثقافة المتعارف عليها بشكل واسع

المصدر: سكوت، 2005، ص 465. جدول رقم 1.22

أولا: العناصر القسرية او التنظيمية:

تعبر العناصر القسرية أو ما يعرف بالتماثل القسري (Isomorphismcoercive) على قوة فرض الإمتثال للبيئة المؤسساتية، بحيث تتكون هذه العناصر القسرية أو التنظيمية من لوائح وقواعد رسمية تقيد السلوك الفردي والمؤسساتي وتحكمه، مثل الدساتير والقوانين التنظيمية وحقوق الملكية[1] ، بحيث تركز العمليات التنظيمية على وضع قواعد المراقبة والتنظيم والعقوبات التشغيلية كنظام المكافآت والعقوبات والتي تساعد في التحكم في سلوك الأفراد والمجتمع وإدارته[2]. واستنادا إلى تصنيف ديماجيو[3] يتم استخدام العناصر التنظيمية بأسلوب إلزامي يتصف بالقوة والإقناع والتواطؤ والتي تتوافق مع الممارسات المستخدمة المتصفة بالشرعية، الأمر الذي يولد ضغوطا يمكن تقسمها حسب منشئها إلى مصدرين: الأول ينبثق من السلطة الداخلية للمنظمة والثاني متوالد في القوة القسرية للبيئة المؤسساتية، والتي يتم تطبيقها من خلال الآليات المؤسساتية الرسمية وغير الرسمية[4]. ومن جهة أخرى إن توفر

[1] W R Scott, ***Institutions and Organizations: Foundations for Organizational Science*** (Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc, 1995); R J Orr and W R Scott, '**Institutional Exceptions on Global Projects: A Process Model'**, *Journal of International Business Studies*, 39.4 (2008), 562–588.

[2] W R Scott, '**Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program', in *Great Minds in Management**: The Process of Theory Development*, ed. by K G Smith and M A Hitt (New York: Oxford University Press Inc, 2005).

[3] DiMaggio and Powell. **The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**, 1983.

[4] C Fowler, '**Performance Management, Budgeting, and Legitimacy-Based Change in Educational Organisations**', *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5.2 (2009), 168–196.

العناصر القسرية والتنظيمية يعد مبررا للدعوة إلى الشرعية وفرض الأفراد و المنظمات للتماثل الجبري من خلال العقوبة القانونية ، وبالتالي يمتثل الفاعلون الاجتماعيون بدافع تجنب العقاب[1]. إن امتثال الأفراد و المنظمات للقواعد والقوانين يكون من خلال قاعدة الإلزام الذي إن انتهكها الأفراد والمؤسسات سلطت عليهم العقوبات الموضحة مسبقا من خلال القوانين والتنظيمات وهذا يعبر عن منطق الإلزامية التامة والامتثال الكامل[2].

ثانيا: العناصر المعيارية:

تعرف العناصر المعيارية بالتماثل المعياري (Isomorphisnormative)بحيث تشتمل هذه العناصر المعيارية على القواعد غير الرسمية والقيم والمعايير والأدوار والإتفاقيات والممارسات ومدونات السلوك الأخلاقي التي توجه السلوك والقرارات[3]. غالبا ما تتشكل الممارسات والأفكار المعيارية من خلال التدريب الرسمي المشترك والتعليم والشهادات[4]. إن مثل هذه القواعد المعيارية تحدد الجوانب الإلزامية والتقويمية للحياة الاجتماعية. علاوة على ذلك، فإنه بالإضافة إلى ضرورة تحديد الأهداف والوصول إلى الغايات مثل الفوز بلعبة ما أو تحقيق ربح تجاري، يجب على الأنظمة المعيارية أن تقترح طرقًا مناسبة لتحقيقها مثل تحديد قواعد اللعبة أو إنشاء مفاهيم الممارسات التجارية العادلة. ومن الجانب المهني للمحاسبين والمدققين فإن المعايير والتصريحات المهنية تشكل تأثيرا مهما على الممارسة المعيارية للمحاسبين والمدققين[5].

وبالاستعانة بالجدول رقم 1-1 أعلاه، فإن الأساس الشرعي عند تناول العناصر المعيارية هو مضبوط أخلاقيا ويمكن للفاعلين الاجتماعيين الحصول عليه من خلال الالتزام الاجتماعي[6]، يتبع هذا الالتزام الاجتماعي منطق الملاءمة في الظروف المحيطة، وهو أكثر تعقيدا من منطق الوسيلة، لأن الملاءمة تتطلب الإرادة والقدرة في التأثير على القرارات المتخذة من الأفراد والمنظمات[7]. ومن أمثلة العناصر المعيارية وجود شبكات مهنية تتمتع بالخبرة والاحترافية تعمل على

[1] W R Scott**, 'Lords of the Dance: Professionals as Institutional Agents**', *Organization Studies*, 29.2 (2008), 219–238.
[2] P M Hirsch, '**Sociology without Social Structure: Neoinstitutional Theory Meets Brave New World'**, *American Journal of Sociology*, 102.6 (1997), 1702–1723.
[3] Orr and Scott. **Institutional Exceptions on Global Projects: A Process Model**, 2008.
[4] C Fowler. **Performance Management, Budgeting, and Legitimacy-Based Change in Educational Organisations**, 2009.
[5] Scott, ***Institutions and Organizations: Foundations for Organizational Science***.
[6] W R Scott, '**Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory'**, *Theory and Society*, 37.5 (2008), 427–442.
[7] Hirsch. **Sociology without Social Structure: Neoinstitutional Theory Meets Brave New World'.**1997.

نشر وإرساء المعايير المهنية التي توضح الممارسات المهنية المختلفة وكيفيات أداءها، كما أن التماثل المعياري يزيد نسبة اعتماديته في المنظمات المهنية.

ثالثا: العناصر المعرفية-الثقافية:

تعرف العناصر المعرفية والثقافية بتماثل المحاكات (Isomophismememitic)، بحيث أن هذه العناصر المعرفية والثقافية تشمل المعتقدات المشتركة، والهويات، والمخططات، والاستدلال العام للمعرفة، ومنطق الفعل والتصورات العقلية[1]، إذ أن المنظمات تسعى إلى نسخ وتكرار الأنماط السلوكية الموجودة في حدود مواردها من خلال تقليد المنظمات الأخرى التي تتمتع بالشرعية في ظل حالة عدم اليقين من توفر قواعد تنظيمية أو قواعد معيارية في مجال نشاطها. هذا النوع من السلوكيات تشجع على الانتشار المؤسساتي والذي يتم وفق الطبيعة الاجتماعية والثقافية السائدة عن طريق التقليد[2]. بمعنى أنه يتم إنشاء النظام الاجتماعي من المعتقدات والمسلمات والمفاهيم المشتركة ومنطق الفعل وليس من الوصفات التنظيمية أو المعيارية[3]. بحيث تشكل العناصر الثقافية أطر رمزية خارجية تبرر الواقع الاجتماعي، ومن جهة أخرى فإن العناصر المعرفية تفسر وتبرر الواقع الاجتماعي من خلال أطر داخلية معينة[4]. بالإضافة إلى ذلك، يؤكد منظرون المؤسساتية على أهمية الأبعاد المعرفية للوجود البشري من خلال التفاعلات بين المؤثرات الخارجية ومدى استجابة الفرد والذي ينتج عنه مجموعة من السلوكيات[5] بحيث تكون هذه السلوكيات مقبول بفعل الميولات المشتركة للممارسة الفردية، بمعنى آخر تتشكل هذه الممارسات من الميول المتشابهة حيث تصبح هذه الممارسة جزءا لا يتجزأ من السلوكيات المقبولة والناجحة للآخرين. بالإضافة إلى ذلك فإن الأساس المنطقي لادعاء الشرعية لهذه الممارسات هو من خلال الدعم الثقافي مثل ترسيخ المعتقدات والإفتراضات والمنطق والعقيدة حيث يسترشد السلوك بالفهم المشترك ومجموعة الافتراضات المسلم بها من أجل ممارسة حياة طبيعية سوية و مقبولة داخل المجتمع[6] . كما أن

[1] Orr and Scott. **Institutional Exceptions on Global Projects: A Process Model**, 2008

[2] C Fowler. **Performance Management, Budgeting, and Legitimacy-Based Change in Educational Organisations**, 2009.

[3] W R Scott, ***Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*** *(5 Ed.)* (Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc, 2003).

[4] Scott, 'Approaching Adulthood: **The Maturing of Institutional Theory**', p:565-566.

[5] Scott, ***Institutions and Organizations****: Foundations for Organizational Science*.

[6] Hirsch. **Sociology without Social Structure: Neoinstitutional Theory Meets Brave New World'.**1997.

تماثل المحاكاة المعبر عليه بالعناصر المعرفية والثقافية تعتمد أكثر من طرف المنظمات المنفتحة على البيئة المؤسساتية ولكن ليس بمستوى التماثل القسري كما هو الحال بالنسبة للعناصر التنظيمية.

رابعا: أنماط مزيج العناصر المؤسساتية:

قد تختلف طبيعة المنظمات مؤسساتية من خلال نمط المزيج لهته العناصر من منظمة إلى منظمة أخرى، كما يتغير مزيج العناصر المؤسساتية بمرور الوقت[1]، ولكن بدون فقدان أحد العناصر لأنها ضرورية فهي تمزج يشكل مكمل فيما بينها[2]، قد تشكل أحد العناصر المؤسساتية محور مركزي لباقي العنصرين[3]، على سبيل المثال يركز الاقتصاديون ومنظروا الاختيار العقلاني على العناصر التنظيمية وكذلك لشرح الهياكل التنظيمية والإجراءات[4]؛ ويركز علماء الاجتماع الأوائل على العناصر المعيارية[5]؛ وعلماء الاجتماع التنظيمي وعلماء الأنثروبولوجيا الثقافية يتبنون العناصر الثقافية المعرفية[6]. ومن جهة أخرى يمكن لسلوك الفرد أن يحدث ويدوم من خلال ممارسة العادة أو العرف أو الملاءمة أو الالتزام الاجتماعي دون أي ارتباط ضروري بمصالح المنظمة الخاصة أو الكفاءة التنظيمية أو السيطرة[7]، كما أن الظواهر التنظيمية هي ليست نتاج للقرارات العقلانية المتخذة وفق اعتبارات تقنية بحتة فقط، بل هي مرتبطة بمتغيرات أخرى ترتبط بالعناصر المعيارية والمعرفية والثقافية[8]، وبدلا من ذلك فإن السلوك يكون موجها من خلال الامتثال للشرعية أو

[1] Scott, '**Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program**'; Orr and Scott.
[2] P H Thornton and W Ocasio, '***Institutional Logics***', in *R*, ed. by C Oliver Greenwood, R Suddaby, and K Sahlin-Andersson (The Sage Handbook of Organizational Institutionalism (pp. 840). London: SAGE Publication Ltd, 2008).
[3] Scott, ***Institutions and Organizations: Foundations for Organizational Science*.** 1995.
[4] M W Lander, B A S Koene, and S N Linssen, '**Committed to Professionalism: Organizational Responses of Mid-Tier Accounting Firms to Conflicting Institutional Logics**', *Accounting, Organizations and Society*, 38.2 (2013), 130–148; P D Jennings and others, '**Institutions, Entrepreneurs, and Communities: A Special Issue on Entrepreneurship**', *Journal of Business Venturing*, 28.1 (2013), 1–9; Thornton and Ocasio; M Lounsbury, '**Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice**', *Accounting, Organizations and Society*, 33.4 (2008), 349–361.
[5] DiMaggio and Powell; Meyer and Rowan; L G Zucker, '**Institutional Theories of Organization**', *Annual Review of Sociology*, 13.1 (1987), 443–464.
[6]Scott, ***Institutions and Organizations****: Foundations for Organizational Science*; Scott, 'Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program'; Orr and Scott.
[7] C Oliver, '**Strategic Responses to Institutional Processes**', *Academy of Management Review*, 16.1 (1991), 145–179.
[8] P W Roberts and R Greenwood, '**Integrating Transaction Cost and Institutional Theories: Toward a Constrained-Efficiency Framework for Understanding Organizational Design Adoption**', *Academy of Management Review*, 22.2 (1997), 346–373.

الضغوط لفرض الشرعية أو كلاهما[1]. وتماشيا مع هذا الطرح فإن المنظمات تسعى بشكل عملي وأخلاقي ومعرفي للحصول على الشرعية من أجل ضمان استمراريتها في بيئتها المحيطة[2]. ومن خلال إسقاط مفاهيم العناصر المؤسساتية على البيئة التنظيمية، فإن هذه الأخيرة تتكون من أبعاد ثقافية ومسلمات ومعتقدات تعمل كقوالب للتنظيم عن طريق قواعد وقوانين صادرة في سياقها والتي يكون مصدرها الجهات الفاعلة المركزية التي تتمتع بالقوة مثل الدولة أو الهيئات المهنية أو الوكلاء المهيمنين في المجالات التنظيمية القادرة على إعادة الإنتاج المؤسساتي بحيث تتمكن هذه الجهات الفاعلة من فرض القيود و توجيه السلوك[3].

بفعل تأثير البنية المؤسساتية سواء من جانبها التنظيمي؛ أو المعياري؛ أو الثقافية تميل المنظمات إلى ممارسة سلوكيات أو إجراءات ليست نابعة من قرارات عقلانية بدافع الحفاظ على استمراريتها مع اعتبار المنظمات لسلوكها أمرا مفروغا منه[4]، بحيث تقوم البنية المؤسساتية المؤلفة من العناصر السابقة الذكر بتشكيل النمط السلوكي كالمنافسة في السوق وكذا تحديد نوعية الأداء المطلوب وشكل العمليات الفعالة لتحقيق الأهداف المرجوة[5]. ومن جهة أخرى فإن الامتثال للقيود المؤسساتية يؤدي في كثير من الأحيان إلى التشابه في الشكل التنظيمي والسياسات المسطرة (تماثل الشكل) لما تتطلبه طبيعة ممارسة العمليات التنظيمية والمعيارية[6] . ومع هذا فقد اتجهت الدراسات في مجال النظرية المؤسساتية إلى الاعتماد على الإجراءات التنظيمية مع تجاهل وإسقاط فرضية العقلانية في اتخاذ القرار لعدم اعتباره في

[1] R J Martinez and M T Dacin, '**Efficiency Motives and Normative Forces: Combining Transactions Costs and Institutional Logic**', *Journal of Management*, 25.1 (1999), 75–96.
[2] M C Suchman, 'Managing Legitimacy: **Strategic and Institutional Approaches**', *Cademy of Management Review*, 20.3 (1995), 571–610.
[3] P J Dimaggio and W W Powell, ***The New Institutionalism in Organizational Analysis*** (Chicago: University of Chicago, 1991),p:8-27.
[4] J M Lepoutre and M Valente, **'Fools Breaking Out: The Role of Symbolic and Material Immunity in Explaining Institutional Nonconformity**', *Academy of Management Journal*, 55.2 (2012), 285–313; Thornton and Ocasio.
[5] Lounsbury, **Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice**, 2008.
[6] Meyer and Rowan; Scott, '**Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program**'.

كثير من الدراسات أحد عناصر الضغوط المؤسساتية [1]، بالإضافة إلى الاتجاه إلى دراسة التغيير المؤسساتي و التباين[2]، والذي أدى إلى تركيز المنظرين في مجال المؤسساتية إلى الجوانب غير العقلانية و السطحية للتنظيم[3].

وعلى عكس تماثل الشكل أو التشابه التنظيمي المذكور في الفقرة السابقة فقد توجهت النظرية المؤسساتية الجديدة في بعض الدراسات المعاصرة إلى عدم قابلية التشابه العملي والذي يوفر تفسيرا منطقيا لقيام المنظمات بتطبيق استراتيجيات مختلفة والتنافس مع بعضها البعض كل حسب تصوره[4]، خاصة في البيئات التقنية والمؤسساتية مثل مجال التدقيق والعمليات التأكيدية[5]. علاوة على ذلك فإن التشابه العملي لا يمكن أن ينجح على مستوى المنظمات المؤسساتية المبنية على أساس الابتكار والديناميكية واللذان يعتبران من أحد الأداوات القوية والضرورية للاستمرارية التنظيمية[6] . على سبيل المثال عندما تواجه الشركات نفس البيئة الخارجية باستخدام موارد وكفاءات مماثلة ، فإن ذلك يزيد من حدة المنافسة، لهذا السبب قد تستخدم الشركات استراتيجيات التمايز للحد من هذه المنافسة ورفع أدائها من خلال توليد ميزة تنافسية مستدامة ومتجددة[7]. وبالإستعانة ببعد الشرعية فإن الجدل القائم بين التماثل الشكلي والإختلاف العملي قد يمكن الموازنة بينها باعتبارهما نقيضين من خلال السعي لإضفاء الشرعية على المنظمات، ويتم ذلك من خلال السماح بتماثل الشكل وفي نفس الوقت الحفاظ على الهويات الفريدة المميزة للمنظمات عن بعضها البعض من حيث الجانب العملي[8].

---

[1] Oliver, '**Strategic Responses to Institutional Processes**'; D L Deephouse, '**To Be Different, or to Be the Same?'**, ***It's a Question (and Theory) of Strategic Balance***, 20.2 (1999), 147–166; Lepoutre and Valente.

[2] C R B Hinings and others, '**Dynamics of Change in Organizational Fields**', in *Handbook of Organizational Change and Innovation*, ed. by M S Poole and A H V d. Ven (Madison Avenue, New York: Oxford University Press, Inc, 2004), pp. 3004–3323.

[3] Scott, '**Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program**',P 470-469.

[4] M.-J. Chen, '**Competitor Analysis and Interfirm Rivalry: Toward a Theoretical Integration**', *Academy of Management Review*, 21.1 (1996), 100–134.

[5] W R Scott and J W Meyer, ***Institutional Environments and Organizations: Structural Complexity and Individualism*** (Sage Publications, 1994).

[6] J Mahoney and K Thelen, ***Explaining Institutional Change: Ambiguity*** (Agency, and Power: Cambridge University Press, 2010).

[7] D L Deephouse, '**Does Isomorphism Legitimate?**', *Academy of Management Journal*, 39.4 (1996), 1024–1039.

[8] Kostova, Roth, and Dacin. **Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: a Critique and New Directions**, 2008.

الفرع الثاني: مفهوم الشرعية في البنية المؤسساتية:

تسعى المنظمات إلى اكتساب الشرعية في نظر محيطها وبيئتها بحيث أن المنظمات تحاول باستمرار أن تظهر بشكل يقبله المجتمع من خلال ضمان نشاطها حسب تصور المجتمع الذي تعمل فيه[1]. وفي سياق النظرية المؤسساتية، فإن مفهوم الشرعية تأتى من فكر "ماكس فيبر" الذي وضح بأن الشرعية يشار لها بالإيمان والاعتقاد التي يصاغ من قبل الأطراف المهيمنة وفرضها على المهيمن عليه من خلال الإعتراف بها وقبولها والإمتثال لها[2]. بحيث أن المنظمات تقوم بتبني الأشكال التي يصاغ لها بأنها تضفي الشرعية على أعمالها، وبالتالي فإن مفهوم الشرعية يرتبط بإكتساب قبول واعتراف المهيمن عليه لعلاقة الهيمنة. ومن خلال المنظور السيسيولوجي للنظرية المؤسساتية فإن تحقيق الشرعية هو التموضع التي يتخذه المهيمن عليه نتيجة تأثير (ضغط) البيئة المؤسساتية بهدف قبول واعتراف المهيمن بالمهيمن عليه من قبل المجتمع. فما يشير إليه مفهوم الشرعية من خلال تعريف فيبر هو خضوع المنظمات والمؤسسات للهيمنة أو الخضوع للسلطة بإسم الشرعية[3]. تشير نظرية الشرعية إلى وجود "عقد اجتماعي" بين منظمة الأعمال والمجتمعات التابعة لها بحيث يضمن هذا العقد الاجتماعي ما إذا كانت المنظمة تعمل ضمن حدود ومعايير المجتمع المذكورة أعلاه أو ببساطة توقعات المجتمع[4]. ويمكن أن تكون الشروط المتمثلة في المتطلبات القانونية لهذا العقد صريحة أو ضمنية، في حين أن توقعات المجتمع تشكل مصطلحات ضمنية[5]. كما تحتاج المنظمة إلى ضمان عدم انتهاك هذه الشروط من أجل الحفاظ على حالة جيدة من الشرعية للمنظمة التي من خلالها يسمح المجتمع للمنظمة بالإستمرارية[6].

في نظرية الشرعية ، ينظر إلى المجتمع ككل دون النظر إلى الأفراد على حدة، وبالتالي فإنها تهتم بالعلاقة بين المنظمة والمجتمع ككل[7]. ومن جهة أخرى لا يمكن عزل المنظمات عن مجتمعها وتحتاج إلى علاقات مستمرة مع محيطها.

---

[1] C Deegan, ***Financial Accounting Theory*** (Australia: McGraw-Hill, 2009).
[2] DiMaggio and Powell. 1983
[3] شناقرة .و مهاوة، نفس المرجع.
[4] C Deegan, '**Legitimacy Theory', in *Methodological Issues in Accounting Research**: Theories and Methods, Spiramus, London, U*, ed. by Z. Hoque ed p :161-181 (K, 2006).
[5] C. Deegan, '**Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence**'', *Accounting Forum*, 24.1 (2000), 101–130.
[6] Susith Fernando and Stewart Lawrence, '**A Theoretical Framework For Csr Practices: Integrating Legitimacy Theory, Stakeholder Theory And Institutional Theory**', *The Journal of Acconting*, 10.1 (2014), 149–178.
[7] C. Deegan, '**An Examination of the Corporate Social and Environmental Disclosures of BHP from 1983-1997**: A Test of Legitimacy Theory', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15.3 (2002), 312–343; A R Belal and D Owen, '**The Views of Corporate Managers on the Current State Ot and Future Prospects**

على سبيل المثال تحصل المنظمات على الموارد البشرية والمواد من المجتمع كما أنها توفر منتجاتها وخدماتها للمجتمع من أجل السماح باستمرار وجود المنظمات ويتوقع المجتمع أن الفوائد تفوق التكلفة التي يتحملها. تشير نظرية الشرعية إلى أن توقعات المجتمع ككل يجب أن تتحقق من قبل المنظمة، وليس فقط متطلبات المالكين أو المستثمرين كما هو الحال في نظريات المساهمين مثل نظرية الوكالة[1]. وفقا لنظرية الشرعية عندما يتم تلبية هذه التوقعات فقط يسمح المجتمع للمنظمة بمواصلة عملياتها وضمان بقائها[2]، بعبارة أخرى تجادل النظرية بأن المنظمات لا يمكن أن تستمر في الوجود إلا إذا كان المجتمع الذي توجد فيه يدرك أن المنظمة تعمل بنظام قيم يتناسب مع نظام القيم الخاص بالمجتمع، وبالتالي فإن مستوى شرعية أي منظمة أمر بالغ الأهمية لاستمرار بقائها[3]. ومع ذلك فإن تشغيل منظمة بهذه الطريقة ليس بالأمر السهل دائما حيث تتغير معايير المجتمع وتوقعاته المختلفة باستمرار، وبالتالي من الصعب تحقيق التطابق مع أهداف المنظمة. ونتيجة لذلك، يمكن حدوث لما يسمى بـ "فجوة الشرعية "، وفي حالات أخرى فإن السعي نحو كسب الشرعية عن طريق الامتثال التام يساهم في بعض الحالات إلى تقليص فرص الاستمرارية لهذه المنظمات.

في بعض الأحيان يمكن أن تكون هناك "تهديدات شرعية" نتيجة لأحداث غير متوقعة مثل فضيحة مالية أو حادث كبير أو أي حادث يؤثر على سمعة المنظمة. يمكن أن تشكل هذه الأنواع من الفجوات أو التهديدات خطرا على المنظمة ما لم تنفذ استراتيجية شرعية مناسبة. يوجد أربع استراتيجيات لإضفاء الشرعية يمكن اعتمادها من قبل منظمة من أجل إضفاء الشرعية على عملياتها داخل المجتمع الذي تعمل فيه. هذه الاستراتيجيات الأربع هي: تثقيف أصحاب المصلحة المعنيين حول أدائها الفعلي ؛ تغيير تصورات أصحاب المصلحة المعنيين حول القضية الأساسية دون تغيير سلوك المنظمة ؛ صرف الانتباه أو التلاعب به بعيدا عن القضية محل الاهتمام والسعي إلى تحويل الانتباه إلى قضية مؤاتيه ؛ أو السعي لتغيير التوقعات الخارجية حول أداء المنظمة[4]. من هذا الموقف، المنظور السيسيولوجي للنظرية المؤسساتية الجديدة يؤكد حقيقة أن المؤسسات بدل أن تسعى لتحقيق معايير الكفاءة والنجاعة في ظل

---

for, **Social Reporting in Bangladesh: An Engagement Based Study**', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20.3 (2007), 472–494.

[1] M R Mathews, ***Socially Responsible Accounting*** (London, UK: Chapman and Hall, 1993).

[2] Y.eta/ An, **'Towards a Comprehensive Theoretical Framework for Voluntary IC Disclosure'**, *Journal of Intellectual Capital*, 12.4 (2011), 571–585.

[3] R.eta/ Gray, '**Some Theories for Social Accounting**?: A Review Essay and a Tentative Pedagogic Categorisation of Theorisations around Social Accounting', in *Sustainability, Environmental Performance and Diclosure: Advances in Environmental Accounting and Management, Emerald Group Publishing*, ed. by M Freedman and B Jaggi (UK: Bingley, 2010), pp. 1–54.

[4] Cristi K Lindblom, **The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure**', in *Critical Perspectives on Accounting Conference* (New York, NY, 1994).

المنافسة الحرة لكسب خصائص قوة تأهلها للاعتراف بها والقبول من المجتمع[1]، تتجه نحو اعتماد نماذج قائمة بذاتها لهيمنة هذه الأخيرة عليها وفرض نفوذها في البيئة المؤسساتية. وهكذا، فإن الشرعية تؤدي إلى التماثل[2] . وفي المقابل، فإن الشرعية تكتسب عن طريق رفع الكفاءة، في حين ترتبط الشرعية بالبيئة المؤسساتية الخارجية التي تشير إلى جميع معايير القبول والاعتراف، و هاتين المجموعتين من المعايير في البيئة المؤسساتية كثيرا ما تتشابك مع بعضها في حين تتطور بشكل منفصل في نفس المؤسسة مما يدفع في الكثير من الأحيان بالمؤسسات لمحاولة تحسين الشرعية الخارجية بينما تحاول تبرير تصرفاتها بتحسين الكفاءة مما يؤدي إلى نوع من اللغة المزدوجة والعديد من التناقضات السلوكية التي قد تبدو غريبة ومشكوك فيها[3] .

الفرع الثالث: الاستجابة السلوكية للبيئة المؤسساتية:

إن التناقض بين التشابه الشكلي والاختلاف العملي للمنظمات المؤسساتية هو نتاج للمنطق المؤسساتي الذي تطور استجابة للبيئة المؤسساتية [4] . وفي حالة مهنة المحاسبة والتدقيق قد تبتعد شركات ومكاتب التدقيق عن المنطق المهني عند أداءها لعمليات التأكيد إلى المنطق التجاري أو العكس نظرا لاستجابتها لواقع البيئة المؤسساتية[5]. ومع ذلك قد تتخذ الاستجابة للبيئة المؤسساتية شكلا سلبيا بصورة تؤدي إلى فشل المنظمات في الاستمرارية عن طريق عدم تحقيق الشرعية كما هو متوقع من تصميم مزيج العناصر المكونة للبنية المؤسساتية [6]. ففي مجال الخدمات التأكيدية قد تتصرف شركات التدقيق بما يتجاوز متطلبات المنطق التجاري مثل الإنخراط في عمليات الاحتيال، وبالتالي قد تؤثر عمليات الاحتيال التي يشارك فيها المدققون سلبا على شرعيتهم كمضمنين لمصداقية البيانات المالية في تقارير التدقيق وتتعامل المنظمات مع البيئة المؤسساتية بصورة مختلفة عن بعضها البعض وفي بعض الأحيان خارج منطق الشرعية وما

---

[1] Scott and Meyer.

[2] D L Deephouse, '**Does Isomorphism Legitimate?**', *Academy of Management Journal*, 39.4 (1996), 1024–1039.

[3] Lanteigne. **Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation,** 2012.

[4] Kostova, Roth, and Dacin; C Oliver, '**The Antecedents of Deinstitutionalization**', *Organization Studies*, 13.4 (1992), 563–588; Oliver, 'Strategic Responses to Institutional Processes'.

[5] R Suddaby, Y Gendron, and H Lam, '**The Organizational Context of Professionalism in Accounting', *Accounting, Organizations and Society*,** 34.3–4 (2009), 409–427.

[6] Lander, Koene, and Linssen; David L. Deephouse and Mark Suchman, '**Legitimacy in Organizational Institutionalism**', in *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, ed. by K S C Oliver Greenwood and R Suddaby (The Sage Handbook of Organizational Institutionalism : Thousand Oaks CA: Sage, 2012), pp. 49–77.

تفرضه العناصر المؤسساتية مما يوجب الاستعانة بمنظمات تسعى إلى ضبط العمل المؤسساتي وتوفير نوع من الامتثال للعناصر المؤسساتية وتعطيل أي إنحراف عن المألوف[1].

و بالنظر إلى واقع التناقض بين المنطقين الذين يخضع لها نمط الاستجابة للبيئة المؤسساتية، فغالبا ما يعاني المدققون بفعل البنية المؤسساتية الحالية من الإجهاد الذي يؤدي في كثير من الأحيان إلى تأثير سلبي على عمل المدقق[2]. وعلى هذا فإن الاستجابة تتم من خلال تبني الفاعين على مستوى الأفراد سياسات مختلفة أو عمل مؤسساتي غير متماثل بدءًا من السلوك السلبي إلى الإيجابي ومن الامتثال إلى الانحراف ومن اللاوعي إلى التحكم ومن العجز إلى التأثير ومن المعتاد إلى الانتهازي[3] . وعلى مستوى شركات التدقيق وبالرجوع الى ما حدث في الازمات المالية المختلفة قد يكون المنطق السلوكي للمدقق إما مهني أو تجاري أو الاتجاه الى الموازنة بين المنطقين، فقد تتبع مكاتب وشركات التدقيق استراتيجيات أخرى لا تتصف بالشرعية وتتجاوز ما يتطلبه المنطق المهني والتجاري على الرغم من توافر عنصر العقلانية لهذه المنظمات[4].

المطلب الثاني: المجال التنظيمي لمهنة التدقيق في البيئة المؤسساتية:

من المفيد التعرف على المجال التنظيمي في البيئة المؤسساتية لمهنة التدقيق والمحاسبة وتحديد موقعه ضمن النظام الاجتماعي[5]. وكما هو موضح في الشكل 1-2 أدناه للدراسة الحالية، يشمل المجال التنظيمي تلك المنظمات التي تشكل مجالا معترفا به في البنية المؤسساتية وهم: الموردون الرئيسيون؛ ومستهلكو الموارد والمنتجات؛ والهيئات التنظيمية؛ والمنظمات الأخرى التي تنتج خدمات أو منتجات مماثلة[6]، ويتم تبني هذا التقسيم وفق دراسة ديماجيو 1983م، بحيث يمكن تقسيم المجال التنظيمي إلى أربعة وظائف رئيسية تمثل الجهات الفاعلة في البنية المؤسساتية وهم كالتالي: الرقابة (هياكل الحوكمة)؛ توريد الخدمات (مقدمو الخدمات)؛ وشراء الخدمات (المشترين)؛ وتجميع وتحمل المخاطر (الوسطاء)

[1] P Jarzabkowski and others, '**Institutional Ambidexterity: Leveraging Institutional Complexity in Practice', in *Institutional Logics in Action, Part B: Research in the Sociology of Organizations (Vol*, ed. by M Lounsbury and E Boxenbaum (39,: Emerald Group Publishing, 2013), pp. 37–61; P M Hirsch and Y S Bermiss, '**Institutional "Dirty" Work: Preserving Institutions Through Strategic Decoupling**', in *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations: Cambridge*, ed. by T B Lawrence, R Suddaby, and B Leca (University Press, 2009).

[2] K E Weick, '**Stress in Accounting Systems**', *Accounting Review*, 1983, 350–369.

[3] Oliver, '**Strategic Responses to Institutional Processes**', 1991.

[4] Deephouse, '**To Be Different, or to Be the Same**?, 1999'

[5] W R Scott and others, ***Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care*** (Chicago: University of Chicago Press, 2000).

[6] DiMaggio and Powell, P: 18 ; Scott and others, 2000.

في أبسط أشكالها بحيث يلعب كل ممثل وظيفة واحدة بصورة تفاعلية واكثر أهمية في هذا المجال مقارنة بالجهات الفاعلة خارج المجال التنظيمي لهؤلاء الفاعلين[1].

الجدول رقم 1-2: البنية المؤسساتية لمهنة التدقيق

مجال التحليل المؤسساتي	مستويات التحليل المؤسساتي	المنظمات المؤسساتية في مجال التدقيق
المجال الكلي (Macro)	النظام الاجتماعي	النظام السياسي و التشريعي
		النظام الاقتصادي
	المجال التنظيمي	الثقافة المؤثرة في مكاتب التدقيق
		المشرعون، العملاء، المستثمرون، الدائنون
المجال المتوسط(Meso)	المجتمع التنظيمي	المجتمع المكون من مكاتب و شركات التدقيق
المجال الجزئي(Micro)	الأفراد و المجموعات	المدققون الأفراد المنتمون إلى مكاتب وشركات التدقيق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على دراسة سكوت ص34

حسب الجدول رقم 1-2 ، يشمل مجال التدقيق في الجزائر خمس وظائف لكل منها جهات فاعلة خاصة بها: المتابعة متمثلة في الهيئات المهنية والتنظيمية ؛ شراء الخدمات ممثلة في العملاء أو الإدارة والمكلفون بالحوكمة في الشركات؛ توريد الخدمات ممثلة في مكاتب وشركات التدقيق؛ مستخدمو المعلومات المالية على سبيل المثال المستثمرين والدائنين ووكالات التصنيف؛ ومزودو الخدمات للمدققين مثل معاهد التكوين والمنظمات العالمية لإصدارات المعايير المهنية[2]. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة تركز على المدققين بصفتهم فاعلين في مكاتب وشركات التدقيق، إلا أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الجهات الفاعلة الرئيسية الأخرى في هذا المجال وهذا يرجع إلى أن الإحاطة بأنماط تفاعل شبكات الأطراف الفاعلة والتأثير على بيئاتهم المؤسساتية تساعد على فهم الظواهر المثيرة للاهتمام على المستوى الجزئي المتمثل في سلوك المدققين عند أداء مهامهم، بحيث أنه لا يمكن فهم سلوك أحد الفاعلين بشكل كامل إلا من خلال رؤية سلوكيات الجهات الفاعلة الأخرى[3] كالمنظمين والهيئات المهنية والعملاء والمستخدمين ومعاهد التكوين المهني.

[1] Scott and others, 2000.
[2] IAASB, ***A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality***, 2014.
[3] P H Thornton, W Ocasio, and M Lounsbury, ***The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture*** (Structure, and Process: OUP Oxford, 2012).

حسب الإطار التحليلي للدراسة الحالية، فإن المجتمع التنظيمي والمتمثل في جميع مكاتب وشركات التدقيق في الجزائر يرتبط ارتباطا وثيقا بمجال الخدمات التأكيدية، بحيث أن الأطراف الفاعلة في صناعة الخدمات التأكيدية يؤدون نفس الوظيفة والمهام. وبالنظر إلى المستوى الآخر فإن المجموعة التنظيمية تمثل مكاتب وشركات التدقيق التي تم أخذ عينات منها والتي يتم اختيارها كمنظمات أساسية في الدراسة لانتقاء مجموعة من المدققين كأفراد ينتمون إلى المنظمات الأساسية في العينة المختارة. ومن خلال الجدول 1-2 أعلاه الذي يمثل مستويات البنية المؤسساتية في مجال الخدمات التأكيدية والخدمات الأخرى المتعلقة بمهنة التدقيق (جزئي)، فإن الممارسة المؤسساتية تنطوي على عدة مستويات تحليلية انطلاقا من المستويات الفردية الممثلة بالمدققين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق مرورا بالمستويات التنظيمية الفرعية (المتوسطة) وصولا إلى المستويات المجتمعية العليا (كلي)[1]. ومع ذلك، فإن الحدود بين مستويات التحليل المتعددة للبنية المؤسساتية حسب الجدول أعلاه غير واضحة المعالم والحدود بسبب وجود ترابط بين الجهات الفاعلة عبر هذه المستويات[2]، ولا يمكن للأطراف الفاعلة العمل في حدود مجال مستوى معين فقط[3]،بحيث يقودنا ذلك للقول أن البيئة المؤسساتية لمكاتب وشركات التدقيق تتشكل وفق مجموعة من المستويات المختلفة وعدة فاعلين على المستوى الكلي (المجتمعي والميداني) والمتوسط (التنظيمي)، ويساعد هذه التشكلات من تأسيس مواقف معينة وسلوكيات عن طريق فرض التماثل والسعي إلى الشرعية الإجتماعية. ومن جهة أخرى قد تخلق هذه البيئة المؤسساتية لمهنة التدقيق ضغوطا تأثر على سلوك المدقق يميل إلى خدمة مصالحهم الخاصة من خلال الاستجابة للمنطق التنظيمي والتنافسي على المستوى الجزئي[4] .

الفرع الأول: طبيعة الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المحاسبة والتدقيق

بالنظر إلى حالة الجزائر، فإن البيئة التنظيمية والمتمثل في الإطار القانوني والمكون من القوانين والمراسيم التنفيذية والقرارات الصادرة من الجهات الوصية، والتي تصب في أربعة جوانب هامة من حيث الجهات المؤسساتية

[1] Dacin, Goodstein, and Scott. **Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum**. 2002.

[2] R Jepperson and J W Meyer, '**Multiple Levels of Analysis and the Limitations of Methodological Individualisms**', *Sociological Theory*, 29.1 (2011), 54–73.

[3] J Battilana and T D'Aunno, '**Institutional Work and the Paradox of Embedded Agency Institutional Work', in *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations,*** ed. by T B Lawrence, R Suddaby, and B Leca (New York: Cambridge University Press, 2009)P: 38.

[4] M Causholli and W Robert Knechel, '**An Examination of the Credence Attributes of an Audit**', *Accounting Horizons*, 26.4 (2012), 631–656.

المعنية بالقوانين. هذه الجوانب تتمثل في القوانين التنظيمية والمفسرة لكيفيات تطبيق النصوص الملزمة ؛والقوانين الملزمة لتطبيق المعايير المتبناة والرقابة من الهيئات الوصية على المهنة؛ والتعليمات المتعلقة بالسلوك الأخلاقي وأخلاقيات المهنة؛ والقوانين المنظمة لعملية التكوين المهني وكيفيات الالتحاق بالمهنة والتي تعبر عن الجوانب الهامة التي غيرت من البيئة المؤسساتية للوضع الحالي لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر من أهمها القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي قررت الجهات الوصية بموجب هذا القانون من إعادة الهيكلة التنظيمية وتعديل البنية المؤسساتية لمهنة المحاسبة والتدقيق، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصلا. وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية. في المادة 14 منه تشير إلى إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون . وجاء التعديل القانوني كمحاولة من الوزارة الوصية لإعادة تنظيم سلطة الجهات الفاعلة في بيئتها المؤسساتية من خلال استرجاع الكثير من الصلاحيات الواردة في نص القانون 08/91 المنظم للمحاسبة من أجل كفاءة أكثر للعمليات التدقيق في الجزائر حيث أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، كما أن عمليات المتابعة ومراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين صار من صلاحيات وزير المالية. بالإضافة إلى ذلك تم إنشاء هيكل للتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني. وبالتالي فقد مس القانون 10-01 الفاعلين الأساسين في البيئة المؤسساتية في مجال المحاسبة والتدقيق.

أولا: الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر

يعتبر النظام القانوني من العوامل المؤثرة في مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر النظام القانوني، بحيث يتم تنظيم المهنة بموجب عدة قوانين التي تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق ويوفر الحماية والضمانات القانونية لكل من المهنيين والمجتمع. وتنص هذه القوانين على أن الخدمات التي يقدمها المهنيون المحاسبين والمدققين مفيدة لزيادة

الشفافية وجودة المعلومات المالية واتخاذ القرارات الاقتصادية وتعزيز الاقتصاد الوطني [1]. يمنح القانون رقم 01/10[2] وزارة المالية سلطة إصدار المزيد من اللوائح للمحاسبين، بما في ذلك تشكيل هيئات مختلفة. كما يشمل هذا القانون من الناحية الهيكلية عددا من الهيئات المهنية، والتي تؤثر بشكل كبير على المحاسبين العامين. وكل من المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ؛ المصف الوطني للخبراء المحاسبي (ONEC) ؛ الغرفة الوطنية لحافظي الحسابات (CNCC) ؛ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (ONCA) ؛ لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها (COSOB) هي الجهة المراقبة والمنظمة لسوق رأس المال؛ والمفتشية العامة للمالية وهي جزء من وزارة المالية هي الهيئة التي يناط إليها مراقبة التسيير المالي والمحاسبي بمصالح الدولة و الهيئات الإقليمية و كل الأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ ومجلس المحاسبة ،ويتم تناولها بقدر من التفصيل كما يلي:

أ- **المجلس الوطني للمحاسبة:**

حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي 11/24[3] المؤرخ في 2011/01/27، يمثل المجلس الوطني للمحاسبة وهو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، تتمثل مهامه المؤسساتية في تأطير مجال المحاسبة والتدقيق لمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله، ومن أهم مهامه:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛

---

[1] Ordre National des experts Comptable, ***La Revue de l'expert Comptable*** (Alger, 2022) <http://www.cn-onec.dz/images/revue-3-onec.pdf>.

[2] قانون رقم 10-01 ممضي في 29 يونيو 2010, ‘**يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ,’الجريدة الرسمية عدد 20 المؤرخة في 01 مايو 1991، الصفحة 651.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 يناير 2011, ‘**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره** ,’لجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 4.

- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهنة المحاسبية؛
- يتابع أطر المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي وينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- لأجل ذلك تقدم المؤسسات العمومية والهيئات أو المؤسسات المعنية كل المعلومات والتقارير والمعطيات إلى المجلس قصد القيام بمهامه.

ب- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

كما توالت عملية الإصدار للنصوص التشريعية المتعلقة بمهنة المحاسبة أهمها المرسوم التنفيذي رقم25/11 [1] مؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن المرسوم 23 مادة. وتتمثل مهامه في النقاط التالية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها عالقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 ممضي في 27 يناير 2011 وزارة المالية, '**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره** ,'الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 7.

ت- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

كذلك تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم11/26[1] مؤرخ في 2011/01/27 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن 23 مادة متعلقة بهذا الموضوع . والتي نصت على أن مهام الغرفة الوطنية متطابقة تماما مع مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين إلا أنها خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ث- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

بالإضافة إلى إصدار المرسوم التنفيذي رقم11/27 [2]مؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن المرسوم 23 مادة متعلقة بالموضوع، حيث أنه ومن خلال هذا القانون تمت إعادة الهيكلة للمنظمات المهنية للمحاسبة من خلال تحديث مهامها والصلاحيات المنوط لها والتي وكلت بها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، ولهذا استحدثت إضافات جديدة لهته الهيئات وأهمها المجلس الوطني للمحاسبة، وفي هذا السياق تندرج مجموعة من المهام المنوط لهذا المجلس والتي يمكن من إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي، وكذا مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. بالإضافة إلى تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر، وتقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد، وتنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها. كما أن من المهام الممنوحة للمجلس تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة في وضع تعليمات رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 10 -01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة في تقديم

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011 and وزارة المالية, '**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره** ,'.الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 10.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-27 ممضي في 27 يناير 2011 وزارة المالية, '**يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره** ,'لجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 13.

الاستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة.

ج- معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة:

تم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة من خلال إصدار المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 12 يوليو2012 [1] قصد فتح مجال تنظيمي لتكوين الأطراف الفاعلة لنشاط المهنة، تأتي هذه الخطوة كمحاولة للسيطرة على المسار التكويني للمحاسبين والمدققين من قبل الجهات التنظيمية. إن الهيمنة على عملية التكوين لمستوى تنظيمي اعلى ممثلا في كيان اقتصادي عمومي تابع لوزارة المالية وهي مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات. تأتي هذه الخطوة من أجل ترقية جودة التكوين الأكاديمي والتطبيقي للمدقق، حيث يمر من يريد ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر على ثلاث مراحل رئيسية كما يلي اختيار القبول؛ والتكوين الاكاديمي للمهنيين ؛ وفترة التربص التطبيقي والاختبار النهائي، حيث أصدرت وزارة المالية قرارا وزاري مشترك ممضي في 07 مارس 2017 [2]يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة القبول بالمعهد وتدعيمه بقرار وزاري مشترك[3] يحدد سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

ح- مجلس المحاسبة:

يجسد مجلس المحاسبة الجانب المؤسساتي عند المستوى التنظيمي في الجزائر، فقد أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976م ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989م و170 من دستور 1996م. ويتولى مجلس المحاسبة الإشراف وتنظيم عملية الرقابة على الأموال العمومية من خلال مهام التدقيق لمخرجات الأنظمة المحاسبية المؤسسات العمومية المنتجة للمعلومات المحاسبية. وقد كرس الدستور الجديد لسنة 2016م في مادته 192

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 12-288 ممضي في 21 يوليو 2012, '**يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره** ,'الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 25 يوليو 2012، الصفحة 9.

[2] قرار وزاري مشترك ممضي في 07 مارس 2017, '**حدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب** ,'الجريدة الرسمية عدد 45 المؤرخة في 30 يوليو 2017، الصفحة 12.

[3] قرار وزاري مشترك ممضي في 07 مارس 2017, '**يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات** ,'الجريدة الرسمية عدد 45 المؤرخة في 30 يوليو 2017، الصفحة 17.

جانب الاستقلالية وعزز دورها من خلال المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي. من الجانب التاريخي فقد تأسس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980م وتم وضع هيكله التنظيمي بموجب القانون رقم 80-05[1] المؤرخ في الفاتح من شهر مارس 1980م والذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسير أو تستفيد من الأموال العمومية. فبموجب القانون 80-05 فقد تم وضع مجلس المحاسبة تحت وصاية رئيس الجمهورية حيث منحه اختصاصات قضائية وإدارية، وكانت رقابته تشمل أموال الدولة، والحزب والمجموعات المحلية والمؤسسات بجميع أنواعها، لكن طبيعة النظام السياسي الذي كان قائما آنذاك، لم تكن تسمح ببروز هذا النوع من الرقابة المالية[2]. ألغى القانون رقم 90-32 [3]المؤرخ في 4 ديسمبر 1990م صلاحيات مجلس المحاسبة القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. ثم تم تعديل هيكله التنظيمي من خلال القانون رقم 90-32 الذي جاء في فترة جد هامة من تاريخ البلاد، حيث تم تغيير النظام السياسي وانتقلت فيها الجزائر إلى نظام تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، وتم تقليص الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة وتضييق مجال رقابته، بحيث حصر وظيفته في مراقبة أموال الهيئات العمومية التي تخضع في تسييرها لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، أي مراقبة أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية الإدارية[4]. ويخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 [5]المؤرخ في 17 جويلية 1995م المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02[6] المؤرخ في 26 أوت 2010م الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية ويمنحه اختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية، حيث أصبح هذا الجهاز يكتسي الطبيعة القضائية وأعضاؤه أصبحوا يتمتعون من جديد بصفة القضاة، وعمل هذا القانون على توسيع مجال رقابته، ليشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية مهما كانت طبيعتها القانونية، وتم إنشاء غرف إقليمية تابعة لمجلس المحاسبة تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها.

---

[1] القانون رقم 80-05 ممضي في 01 مارس 1980, '**يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة** ,'الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 04 مارس 1980، الصفحة 1980.338 ,

[2] منصوري، الهادي, '**مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري**' (جامعة محمد خيضر بسكرة, 2015).

[3] قانون رقم 90-32 ممضي في 04 ديسمبر 1990 ,**يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره)** الجريدة الرسمية عدد 53 المؤرخة في 05 ديسمبر 1990، الصفحة 1690.(

[4] الهادي .**مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري**.2015 .

[5] أمر رقم 95-20 ممضي في 17 يوليو 1995, '**يتعلق بمجلس المحاسبة ,'لجريدة الرسمية عدد 39 المؤرخة في 23 يوليو 1995**، الصفحة 3.

[6] أمر رقم 10-02 ممضي في 26 غشت 2010, 'ي**عدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة** ,'.الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010، الصفحة 4.

إن مجمل هذه الاختصاصات المخولة لمجلس المحاسبة تبدو من الناحية النظرية كافية بأن يجسد مجلس المحاسبة دور أحد أهم الفاعلين في البنية المؤسساتية لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجانب العمومي من خلال فرض تماثل للمنظمات والأفراد للعمل على حماية الأموال العمومية والمساهمة في تحسين تسييرها، ذلك أن الرقابة القضائية التي يتمتع بها تمكنه من إخضاع الأطراف ذات العلاقة قسريا للامتثال لأساسية نظام المحاسبة العمومية وتحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام، بينما يساهم من خلال رقابته الإدارية في تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته، وتحقيق الفعالية اللازمة في تسييرها المالي، ويشارك من خلال ما يتمتع به من صلاحيات استشارية في تحسين المنظومة التشريعية والتنظيمية وهو ما يجعل منه أداة قوية وفعالة لتجسيد البنية المؤسساتية، والتأثير والمساهمة في إنتاج القواعد القانونية في كل المسائل والقضايا المتعلقة بالتدقيق المالي على المؤسسات والمنظمات الخاضعة لمجاله التنظيمي.

خ- لجنة تنظيم عمليات البورصة ومر اقبتها

لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها كما تم تناولها في الفصل السابق ضمن البيئة الاقتصادية هي سلطة ضبط مستقلة، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. تأسست بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 [1]المؤرخ في 23 مايو سنة 1993م المعدل والمتمم بالأمر 10-96 [2] و القانون رقم 03-04 [3] والمتعلق ببورصة القيم المنقولة. تتولى اللجنة مهمة تنظيم سوق القيم المنقولة ومراقبتها بالسهر على حماية المستثمرين في القيم المنقولة؛ وحسن سير سوق القيم المنقولة و شفافيتها[4]. وهي تنقسم إلى عدة سلطات تتمثل في السلطة التنظيمية بحيث تقوم اللجنة في إطار التشريع الذي يحكم السوق المالية بإعداد أنظمة تخضع إلى موافقة الوزير المكلف بالمالية. وتتعلق الأنظمة التي يتم سنّها على الخصوص بالقواعد المهنية المطبقة على الوسطاء في عمليات البورصة، وعلى هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة، وعلى ماسكي الحسابات – حافظي السندات، وكذا واجبات الإعلام المفروضة على الشركات عند إصدار قيم منقولة من خلال الطلب العلني على الادخار أو القبول في البورصة أو العروض العمومية، وتسيير حافظة القيم المنقولة،

---

[1] مرسوم تشريعي رقم 93-10 ممضي في 23 مايو 1993, '**يتعلق ببورصة القيم المنقولة** ,'الجريدة الرسمية عدد 34 مؤرخة في 23 مايو 1993، الصفحة 4.

[2] أمر رقم 96-10 ممضي في 10 يناير 1996, '**يعدل ويتمم المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو سنة 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة ,'.**الجريدة الرسمية عدد 3 المؤرخة في 14 يناير 1996، الصفحة 34.

[3] قانون رقم 03-04 ممضي في 17 فبراير 2003, '**يعدل ويتمم المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1413 الموافق 23 مايو سنة 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة،** المعدل والمتمم ,'.الجريدة الرسمية عدد 11 المؤرخة في 19 فبراير 2003، الصفحة 20.

[4] COSOB, '**مهام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها**', [accessed 1 March 2021 ,<https://www.cosob.org/ar/missions/> 2023].

وقواعد سير شركة تسيير بورصة القيم والمؤتمن المركزي على السندات والقواعد المتعلقة بمسك الحسابات والقواعد المتعلقة بتسيير نظام التسوية والتسليم في مجال السندات. ثانيا سلطة الاعتماد والتأهيل والتي تعتمد من خلالها اللجنة على تأهيل الوسطاء في عمليات البورصة، وشركات الاستثمار ذات الرأسمال المتغير وصناديق التوظيف المشترك، وتُؤهل ماسكي الحسابات – حافظي السندات. ثالثا سلطة المراقبة والحراسة والتي تسعى إلى التحقق من احترام المتدخلين في السوق للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم السوق؛ ومن امتثال الشركات التي تلجأ إلى الطلب العلني على الادخار لواجبات الإعلام التي تخضع لها، وإدراج التصويبات اللازمة في حالة حدوث مخالفات، والتأكد من حُسن سير السوق.

د- المفتشية العامة للمالية:

هي من الفاعلين في البيئة المؤسساتية في المجال التنظيمي للرقابة والتدقيق والتي تعد جهاز رقابة دائم تابع للدولة، يقع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، يتمثل دورها الأساسي في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية، وجميع المؤسسات والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية[1]. استحدث المشرع الجزائري المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 53/80[2] ، ونظرا للتطور السياسي والاقتصادي الذي عرفته الجزائر أدى إلى تغييرات في التنظيم القانوني لهذا الجهاز من خلال صدور عدة مراسيم تنفيذية حددت صلاحيات المفتشية وتنظيم الهياكل المركزية والجهوية لها. وتقوم المفتشية العامة للمالية بالرقابة البعدية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وغيرها .إذ تمارس المفتشية العامة للمالية وظيفة المراقبة بواسطة مفتشين عاميين للمالية ومفتشي مساعدين مكلفون بمهام المراجعة والتحقيق. تقوم المفتشية بمراقبة التسيير المالي والمحاسبي للهيئات، كما تقوم بمراجعة قانونية تنفيذ الخدمات الحاصلة بين الإدارات والمؤسسات العمومية وبين الأشخاص التابعين للقطاع الخاص. وبموجب المرسوم رقم 502/83[3] وضع تنظيم داخلي لهياكل المفتشية العامة للمالية والتي تتكون من جهاز رقابي يتفرع إلى مديرية مراقبة المؤسسات الإدارية والمالية ومديرية مراقبة المؤسسات الاقتصادية ومديرية مراقبة المؤسسات الاجتماعية والثقافية ، وجهاز إداري

[1] خديجة، بن حوة, '**دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة على المال العام في الجزائر**' (جامعة محمد خيضر بسكرة, 2021.)

[2] مرسوم رقم 80-53 ممضي في 01 مارس 1980, '**يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية** ,'الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 04 مارس 1980، الصفحة 349.

[3] المرسوم رقم 83-502 ممضي في 20 غشت 1983, '**يتضمن التنظيم الداخلي للمفتشية العامة للمالية** ,'الجريدة الرسمية عدد 35 المؤرخة في 23 غشت 1983، الصفحة 2110.

يتفرع إلى مديرية فرعية للوسائل والتكوين ومديرية فرعية للوثائق، وبصدور المرسومين التنفيذيين رقم32/92[1] ورقم 33/92 [2]الذين عدلا تنظيم الهياكل المركزية والمصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية، كما ألغيت أحكام المرسوم رقم502/83 بصدور المرسوم التنفيذي رقم 78/92 [3]الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية . ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 272/08 [4]الذي حافظ على غالبية أحكام المرسوم التنفيذي رقم 78/92 . وبعدها المرسوم التنفيذي رقم273/08 [5]الذي يحدد تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية حيث تعمل هذه الهياكل كلها تحت سلطة الرئيس المعين، ويسهر على حسن سير الهياكل المركزية والجهوية ويتضمن إدارة وتسيير المستخدمين والوسائل بالمفتشية. كما تم تدعيم هذا المرسوم التنفيذي بنص تطبيقي يتمثل في القرار الوزاري المشترك الممضي في 31 ديسمبر2009م [6].

أدت التغيرات في النظام الاجتماعي والاقتصادي وظهور مفاهيم ومعطيات جديدة تتطلب تطوّر أجهزة الدولة وظائفها إلى ترقية توجهات المفتشية العامة للمالية لكونها جهاز رقابي بالدرجة الأولى أدى إلى توسع دورها، كما أدى إلى تحديد ممارستها لوظائفها ضمن البنية المؤسساتية من خلال مهام التدقيق والرقابة للتأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية ودقة الحسابات المالية لإخضاع الفاعلين المتمثلين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنّظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية؛ وكلّ مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني؛ وكل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية (المادة 3 من المرسوم 08-272) للامتثال للعناصر التنظيمية و المعيارية في تسيير المال العام وفق إجراءات ونماذج محدّدة تضبط طرق سير عملها ونتائجها.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 92-32 ممضي في 20 يناير 1992, ‘**يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية** ,’الجريدة الرسمية عدد 6 المؤرخة في 26 يناير 1992، الصفحة 180.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 92-33 ممضي في 20 يناير 1992, ‘**حدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية ويضبط اختصاصاتها** ,’ الجريدة الرسمية عدد 6 المؤرخة في 26 يناير 1992، الصفحة 182.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 92-78 ممضي في 22 فبراير 1992, ‘**يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية** ,’الجريدة الرسمية عدد 15 المؤرخة في 22 فبراير 1992، الصفحة 411.

[4] مرسوم تنفيذي رقم 08-272 ممضي في 06 سبتمبر 2008, ‘**يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية** ,’الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 07 سبتمبر 2008، الصفحة 8.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 08-273 ممضي في 06 سبتمبر 2008, ‘**يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية** ,’الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 07 سبتمبر 2008، الصفحة 13.

[6] قرار وزاري مشترك ممضي في 31 ديسمبر 2009, ‘**حدد تنظيم هياكل الدراسات والتقييس والإدارة والتسيير بالمفتشية العامة للمالية العامة في مكلفين بالدراسات ورؤساء مكاتب** ,’الجريدة الرسمية عدد 15 المؤرخة في 07 مارس 2010، الصفحة 13.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للعمل المؤسساتي للمدقق في الجزائر

أولا: من حيث مفهوم عمل المدقق ومهامه:

إن اقتران مفهوم عمل المدقق بحجم و طبيعة مهامه راجع إلى تطور بيئته المؤسساتية، فقد تطورت مهامه عبر التاريخ من مهام بسيطة إلى مهام ذات طبيعة معقدة وتبعات محفوفة بالمخاطر، وهذا يرجع إلى حجم المساءلة الاجتماعية من جهة وضغوط العناصر المؤسساتية المتمثلة في تبعات التماثل القسري والمعياري وتماثل المحاكاة [1]. وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق المتسلسلة عبر خط الزمن، يمكن تتبع التغيرات التعريفية في هذه النصوص لطبيعة عمل المدقق ومهامه في الجزائر[2]. كشفت هذه المقارنة عن تشابه كبير في التعريف ولكن من الناحية العملية، فإن العمل الذي يقوم به المدقق بعيد كل البعد عن التشابه[3] .تم إدراج تعريفات هذه المهنة حسب التشريع الجزائري منذ الاستقلال. يعرف الأمر رقم 71-82[4] المتضمن تنظيم مهنة المحاسب الخبير المحاسب من خلال المادة الرابعة منه، والذي ألغي بموجب القانون رقم 91-08[5] بأنه يقوم الشخص الذي يقوم بتنظيم والتحقق والتصحيح الحسابات لجميع أنواع الشركات المذكورة وتحليل أوضاعها من النواحي المحاسبية والاقتصادية والمالية، كما أنه يقدم استشارات بشأن المسائل القانونية والضريبية. إضافة إلى أداء مهام التدريس أو البحث في المعاهد والجامعات . فضلا عن ذلك، يقوم المدقق من خلال الأمر لإجراء دراسات وإحصاءات والتوثيق الاقتصادي نيابة عن الدولة أو الشركات التي تطلب خدماتها، و تجدر الإشارة إلى أنه قبل هذا المرسوم كانت المهنة يحكمها المرسوم الذي لا يزال ساريا في فرنسا رقم 45-2138 [6] المؤرخ في 19 سبتمبر 1945م، الذي أنشأ نظام المحاسب القانوني وتنظيم ألقاب المهنيين . وقد أُلغي هذا الأخير بموجب المادة 60 من الأمر رقم 71-82 على غرار المادة 27 من قانون المالية لعام 1971م التي نصت على أن الأشخاص الذين يمارسون، بأي شكل كان، مهنة محاسب أو خبير محاسب، مستشار ضرائب بصفة خاصة، بشكل

---

[1] Lindblom. **The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure**. 1994.

[2] Lamri Djouimaa, '**Historique de La Profession d'Expert Comptable En Algerié**', *Les Cachiers de l'expert-Comptable* (Alger, 2021), pp. 18–23.

[3] Djouimaa, **Historique de la profession d'Expert Comptable en Algerié**. 2021.

[4] الامر 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 **,يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب** (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 107, 1971)

[5] قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991 **,يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**(الجريدة الرسمية عدد 20 المؤرخة في 01 مايو 1991، الصفحة 651, 1991)

[6] Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, ***Portant Institution de l'ordre Des Experts Comptables et Des Comptables Agréés et Réglementant Les Titres et Professions d'expert Comptable et Comptable Agréé*** (Journal Officiel de la Republique Française N° 222, 1945), pp. 5938–5946.

فردي أو في شراكة، يجب أن يقدم إلى وزارة المالية قبل 31 مارس 1971 طلبا للحصول على تصريح مؤقت لممارسة . وستؤدى ممارسة المهنة دون ترخيص مؤقت اعتبارا من 30 سبتمبر 1971م.

الجدول رقم 1-3: مقارنة زمنية لتعريفات المدقق

طبيعة العمليات	الأمر 71 - 82 بتاريخ 1971/12/29	الأمر 91 - 08 تاريخ 1991/04/27	القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010/06/29
العمليات التأكيدية	ينظم الحسابات والحسابات ويتحقق منها ويصححها	يجعل المهنة المعتادة لتنظيم الحسابات والحسابات والتحقق منها وتصحيحها وتحليلها على أساس تعاقدي من الخبرة و / أو التدقيق .	ينظم ويتحقق ويصحح ويحلل حسابات وحسابات جميع أنواع الشركات والمؤسسات التي تعهد إليها بهذه المهمة على أساس الخبرة في الحساب التعاقدي
	تحليل الموقع عمل الشركات في المجالات المحاسبية والاقتصادية والمالية	قد يؤذن بممارسة وظيفة المدقق القانوني والتصديق بهذه الصفة على صدق وانتظام الحسابات والحسابات	قد يؤذن بممارسة وظيفة المدقق القانوني والتصديق بهذه الصفة على صدق وانتظام الحسابات والحسابات
العمليات غير التأكيدية	قد يتم استشارته أيضًا في الأمور القانونية والضريبية	كما يجوز له القيام بالأعمال التي تندرج ضمن ممارسة مهنة المحاسب القانوني	كما يمارس مهنة حفظ ومركزة وفتح ووقف ومراقبة وتوحيد حسابات الشركات والمؤسسات التي لا يلتزم بها بعقد عمل.
المهام الأخرى	يمكن أن تتعاون في مهام التدريس أو البحث في المدارس أو الجامعات	/	/
	يجوز القيام بدراسات الإحصاء والتوثيق الاقتصادي نيابة عن الدولة أو الشركات التي تستدعي خدماتها .	/	تقديم استشارات للشركات في الميدان المالي، الاجتماعي والاقتصادي

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على دراسة جويمع 2021م ص 20

وبتناول تعريف المحدد لعمل المدقق حسب القانون رقم 91-08[1] المؤرخ في 27 أبريل 1990م الذي تم إلغاؤه بموجب القانون رقم 10-01، فإن المادة 19 تعرف الخبير المحاسبي على أنه كل شخص له يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته المهنة المعتادة لتنظيم المحاسبة والحسابات وفحص استقامتها وتحليل حسابات الشركات التجارية أو الشركات المدنية على أساس تعاقدي بخبرة أو احتساب. ويجوز له وفقا للأحكام الواردة في هذا القانون ممارسة وظيفة محافظ الحسابات والتصديق في هذا الصدد على صدق وانتظام الحسابات، ووفقا للأحكام المنصوص عليها في قانون الخبير المحاسب لاسيما المادة 22، يقوم بالأعمال التي تدخل في نطاق ممارسة مهنة المحاسب المعتمد. ومن جهة أخرى،

[1] قانون رقم 10-01 ممضي في 29 يونيو 2010.

فإن القانون رقم 10-01 المؤرخ 29 يونيو 2010م من خلال المادة 18 يحدد عمل المدقق أو ما سمته المادة بالخبير المحاسبي بانه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وتدقيق وتصحيح وتحليل حسابات وحسابات جميع أنواع الشركات والمؤسسات التي توكل إليها هذه المهمة على أساس تعاقدي لتدقيق الحسابات، كما يمكنه ممارسة وظيفة محافظ الحسابات، إلى جانب قيامه بمهمة حفظ ومركزة وفتح ووقف ومراقبة وتوحيد حسابات الشركات والمؤسسات التي لا يلتزم بها بعقد عمل .وحسب نص المادة 19 فإن الخبير المحاسبي مخول بتقديم الاستشارات للشركات والمؤسسات في الأمور المالية والاجتماعية والاقتصادية .

ثانيا: من حيث تبني المعايير المحاسبة الدولية

يعتبر تطوير النظام المحاسبي من أهم الترتيبات المؤسساتية للمجال التنظيمي للمحاسبة والتدقيق في الجزائر والتي تسعى إلى توفير معلومات مالية ذات جودة وتعكس الحالة الحقيقية للمؤسسات الوطنية. ونظرا للظروف السائدة إبان الاستقلال فقد تم العمل بالنظام المحاسبي الفرنسي حسب القانون 62-155[1] المؤرخ في 31 ديسمبر 1962م المتضمن تمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية[2]، إلا أن التوجهات السياسية والاقتصادية للجزائر فرضت حاجة ماسة إلى التوجه إلى إنشاء نظام خاص بها ولو بالشيء اليسير مقارنة بما كان معروفا، بحيث أثر تبني الاقتصاد المخطط إلى إنشاء المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975م المطبق من خلال القانون 75-35[3] المؤرخ في 29 أفريل 1975م ، وبالرغم من أن مهنة المحاسبة في تلك الحقبة الزمنية تمر بتطورات جوهرية من أجل بناء اطار محاسبي موحد و متكامل نظرا للتحولات الدولية الاقتصادية التي طرأت بعد الحرب العالمية الثانية إلا أن الجزائر لم تكن من بين الدول الفاعلة في التوجه المحاسبي الجديد آن ذاك نظرا للتوجهات الاشتراكية للجزائر[4]. وكما أسلفنا في النقاط السابقة للبيئة المؤسساتية فإن التغييرات التي طرأت على الاقتصاد الجزائري ناهيك عن الأزمات والظروف التي لم يكن المخطط الوطني المحاسبي يتواكب مع الضغوطات البيئة سواء الاقتصادية من الداخل أو دوليا وكذا ضغوطات الأطراف الفاعلة في المجال الاقتصادي وخاصة الأطراف غير الحكومية، مما أدى إلى تطوير البيئة التنظيمية في مجال المحاسبة والتدقيق لتكون

---

[1] قانون رقم 62-155 ممضي في 31 ديسمبر 1962, ‘**يتضمن قانون المالية لسنة 1963** ,’الجريدة الرسمية عدد 11 مؤرخة في 31 ديسمبر 1962، الصفحة 126.

[2] المعتز بالله، منادي و ياسين، بشير, ‘**النظام المحاسبي المالي في ظل اختالف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية** ,’ مجلة دفاتر بوادكس.28–5 ,(2018) 06.10 ,

[3] أمر رقم 75-35 ممضي في 29 أبريل 1975, ‘**يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة** ,’الجريدة الرسمية عدد 37 مؤرخة في 09 مايو 1975، الصفحة 502.

[4] عمر، قمان, ‘**الافصاح في الجزائر بين واقع الاصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية- دراسة ميدانية لآراء عينة من المختصين في مجال المحاسبي** ,’مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات لإقتصادية.30–13 ,(2015) 31.01 ,

متوافقة مع الظروف الراهنة الاقتصادية والاجتماعية والدولية. وتجلى تطور الاطار التنظيمي للمحاسبة والتدقيق في صدور القانون 07-11[1] المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بمثابة الخطوة الأولي نحو التوافق مع المعايير المحاسبية والتي شهدت تطو عالمي كبير وإقبال دولي نحو تبني هذه المعايير الدولية التي وضعت أساسا لتلبية المتطلبات الاقتصادية الدولية الراهنة. ويمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ويتجلى ذلك من خلال توافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات التوجه الاقتصادي الدولي المعاصر وكذا تمكين من التعاملات المالية بين المؤسسات المحلية ونظيرتها الأجنبية[2]. وبالنظر إلى سياسة الدول تجاه معايير المحاسبية الدولية فقد تم انتهاج سياسة التوافق المحاسبي وتغليبه على سياسة التوحيد المحاسبي لمجموعة من الاعتبارات من بينها السيادة وخصائص النظام الاقتصادي الجزائري وطبيعة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. بالإضافة إلى إن عملية التوحيد المحاسبي تتطلب التخلي عما سبق وتبني أطر جديد قد تنتج ضغوط مؤسساتية واستجابات غير متوقع وحتى عكسية من الأطراف الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق. و من خلال المرسوم التنفيذي 08-156[3] المؤرخ في 26 مايو 2008م والمتضمن النظام المحاسبي المالي والقرار الممضي في 26 يوليو 2008م الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فقد تم إبراز معالم النظام المحاسبي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لاسيما المعيار المحاسبي الدولي 1؛2؛7؛8؛10؛12؛16؛17؛21؛38 وتوافق بدرجة أقل مع المعايير الدولية الأخرى[4]. وبالرغم ما يقدمه النظام المحاسبي المالي الجديد من إيجابيات إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية كوضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي؛ وضوابط النظام المحاسبي الوطني، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق، والأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير، بالإضافة إلى ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا

---

[1] قانون رقم 07-11 ممضي في 25 نوفمبر 2007, ‘**يتضمن النظام المحاسبي المالي** ,’الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، الصفحة 3.

[2] نورالدين، جراد, ‘**البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعات ظروف البيئة المحاسبية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية** ,’مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات لإقتصادية.60–348 ,(2017) 31.02 ,

[3] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 ممضي في 26 مايو 2008, ‘ت**ضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي** ,’الجريدة الرسمية عدد 27 المؤرخة في 28 مايو 2008، الصفحة 11.

[4] جراد، نفس المرجع.

فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي[1]. وعموما فقد كانت عملية التوافق المحاسبي بطيئة نسبيا بسبب عدم كفاية الموارد ولأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة يتم إصدارها ومراجعتها باستمرار، مما جعل من الصعب على المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات التنظيمية اللحاق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة والمعدلة.

ثالثا: من حيث معايير التدقيق الجزائرية

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في عام 1977م للنهوض بصناعة المحاسبة والتدقيق على مستوى العالم لغرض وضع معايير وقواعد عالمية. وانبثقت عنها لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المسؤولة عن تحديد المتطلبات المتعلقة بمهنة التدقيق من خلال إصدار التعليمات العامة والمبادئ التوجيهية كمعايير التدقيق دولية ISA في عام 1991[2]م. وفي عام 2001م أعيد تنظيم هذه اللجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB. وفي عام 2004م أطلق المجلس مشروع CLARITY وهو برنامج لتعزيز وضوح معايير التدقيق، وإلى غاية يومنا هذا فإن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي هو المكلف بإصدار كل ما يتعلق بالتعديلات والتوضيحات التي تطرأ على معايير التدقيق الدولية. ونظرا للتوجهات والتغييرات التنظيمية التي شهدها العالم اقتصاديا، فقد أبدت الجزائر اهتمامها بالتوجهات الجديد العالمية للمهنة وعلى رأسها معايير التدقيق الدولية بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق. ويتمثل التوجه الجديد لإصلاح التنظيم المتعلق بالمهنة إلى تكليف المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أن معايير التدقيق الجزائرية هي حديثة النشأة لوضع إطار للتدقيق ذو طابع دولي سعيا من الدولة الجزائرية لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بالتوافق من تهيئة بيئة اقتصادية ومؤسساتية موافقه ومواتية لنمط الأعمال والاستثمار في الجزائر[3]، ولقد تم إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المقرر رقم 02[4] المؤرخ في 22مارس 2016م؛و المقرر رقم 150[5]

---

[1] محمد، جوادي, '**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية** ,'أبحاث إقتصادية وإدارية.86–68 ,2009 ,06 ,

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ,**دليل اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التاكيد الاخرى و الخدمات ذات العلاقة** , 1st edn(نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2010).

[3] حراث، نخلة و بن حمو عصمت، محمد, '**المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات** ,'مجلة دفاتر بوادكس , 11.02 (2022), 518–494.

4 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 20, '**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 210 ؛م.ج.ت 505؛ م.ج.ت 560؛ م.ج.ت 580 ,** المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

5 المقرر رقم 150 في المؤرخ 02 نوفمبر 2016, '**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 300؛م.ج.ت 500؛ م.ج.ت 510؛ م.ج.ت 700 ,'** المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

المؤرخ في 02 نوفمبر 2016م؛ والمقرر رقم 23[1] المؤرخ في26 مارس 2017م؛ وآخر أربعة معايير صدرت في 03 أكتوبر 2018م بنص المقرر رقم 77 [2]. وإلى غاية الآن أصدر المجلس الوطني للمحاسبة 16 معيار جزائري للتدقيق. وهي تحمل نفس تسميات وأرقام المعايير الدولية للتدقيق، كما أن هناك تشابه تام في بعض النقاط حيث تناولتها معايير التدقيق الجزائرية بحذافيرها كما جاءت في معايير التدقيق الدولية، على خلاف ذلك فإن المعايير الجزائرية لم تخصص فقرة معينة للتعاريف بل أتت بها ضمنيا في المعيار. كما تناولت معايير التدقيق الدولية لبعض النقاط التي لم ترد مطلقا في معايير التدقيق الجزائرية. وبالنظر الى نقاط الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، فقد جاءت شكلا فقط، أما من حيث المضمون هناك توافق كبير بينهما مع إدراج بعض التفصيل أو التطرق إلى عناصر إضافية وملحقات.

رابعا: من حيث رقابة جودة التدقيق في الجزائر

أ- مفهوم رقابة الجودة:

عرفت رقابة الجودة في التدقيق بأنها أداة ذات فعالية تمكن القائمين على عمليات التدقيق من الحصول تأكيد معقول بأن مخرجات عمليات التدقيق تعكس بصورة دائمة الامتثال لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تنظيمية[3] . كما أن تصور مكاتب التدقيق لرقابة الجودة هو مجموعة من الإجراءات التي تزود مكاتب التدقيق بقناعة حيال استفاءها للمسؤوليات تجاه محيطها من الأطراف ذوي العلاقة و عملائها[4]. وعلى هذا فإن رقابة الجودة هي مجموعة من العناصر المتكاملة والتي تشمل السياسات والإجراءات التي تلزم مكتب التدقيق ضمان التطابق والامتثال لمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة مسبقا من التزامات تجاه العملاء. كما عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA نظام رقابة الجودة بأنها تلك الإجراءات والسياسات التي تهدف إلى منح مكاتب التدقيق

1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017, '**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 520؛ م.ج.ت 570؛ م.ج.ت 610؛ م.ج.ت 620 ,**' المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018, '**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 230؛م.ج.ت 501؛ م.ج.ت 530؛ م.ج.ت 540** ,' المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

[3]Augustine Enofe and others, '**Determinants of Audit Quality in the Nigerian Business Environment**', *Research Journal of Finance and Accounting*, 4.4 (2013), 36–44.

[4]Donald R Deis et al., "**Determinants of Audit Quality in the Public Sector Determinants of Audit Quality in the Public Sector**," *Accountring Review* 67, no. 3 (2019): 462–479.

تأكيد معقولة بأن فرق العمل والمسؤولون ملتزمون بالتطبيق الأمثل للمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب[1]. لقد سعى المعيار الدولي لرقابة الجودة وكذا المعيار الدولي 220 إلى إبراز المتطلبات وتوفير التوجيهات المتعلقة بخصائص السياسات والإجراءات الواجب اتخاذها عند وضع وتسيير نظم رقابة الجودة الخاصة بإعمال المكتب العامة، حيث هدف المعيار الدولي لرقابة الجودة إلى تقديم اتجاهات عامة لتطوير أنظمة رقابة الجودة بما تتوافق والمحافظة على الفائدة العامة لكل الأطراف ذوي العلاقة بما في ذلك رضا الزبائن، بالإضافة إلى التركيز على قيمة مكتب التدقيق وتكوين سمعة مهنية دون إهمال الامتثال للمعايير والأطر القانونية والتنظيمية.

ب- الإصدارات الجزائرية لتنظيم رقابة الجودة

يعتبر موضوع رقابة جودة التدقيق محط اهتمام المشرع الجزائري لما له من أهمية كبيرة في الإصلاح التنظيمي لمهنة المحاسبة والتدقيق ودوره في ضمان التماثل القسري والمعياري من وجهة النظر المؤسساتية. وبإمعان النظر في الإصدارات والتشريعات القانونية والتنظيمية للمهنة، فقد إختص جانب منها لتعزيز وتحسين جودة الخدمات التأكيدية[2]، من بينها استحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في بموجب القانون 10-01 التي حددت مهامها الأساسية في المرسوم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 لسنة 2011م، من أهمها تطوير طرق العمل وإبداء الآراء من خلال اقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة في مجال المحاسبة، إلى جانب ضمان جودة عمليات تدقيق الحسابات الموكلة إلى المهنيين ومتابعة الامتثال لقواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة[3]. بالإضافة إلى وضع قائمة للمدققين المختارين من بين المهنيين بغرض ضمان مهام مراقبة الجودة. فضلا عن ذلك فإن المجلس يهتم بإصدار دليلي رقابة الجودة على مكاتب مهني المحاسبة اللذان بموجبهما تم اعتماد نوعين من الرقابة وهما الرقابة الذاتية[4] ورقابة لجنة مراقبة النوعية[5].

---

[1]Amahalu NDubuisi and Beatrice . Ezechukwu, "**Determinants of Audit Quality: Evidence from Deposit Money Banks Listed on Nigeria Stock Exchange**," *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 7, no. 2 (2017): 117–130.

2 نجوى، عبد الصمد و بن أزواو، ليلى, '**متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية** ,'مجلة دفاتر اقتصادية 13.01 , (2022), 334–350.

3 مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 يناير 2011.

4 لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة, '**دليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق و ممتهني المحاسبة**', Http://Www.Cnc.Dz/Fichier_regle/7370.Pdf, 2021.

5 لجنة مراقبة الجودة بالمجلس الوطني للمحاسبة, '**دليل مراقبة الجودة**.Http://Www.Cnc.Dz/Fichier_regle/7369.Pdf, 2021'

فيما يخص النوع الأول المتمثل في الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق، تم إصدار دليل للرقابة الذاتية من طرف لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في 22 مارس 2021م، حيث نص على أن الرقابة الذاتية هي القدرة على تأكيد الجودة لأعمالهم من طرف المهنيين أنفسهم وتوافقه مع هدف مهمة التدقيق، وتكمن أهمية هذه الخطوة في التخطيط المسبق للعناصر الهامة والجوهرية للجودة، ويتم ذلك عن طريق ضمان التنفيذ السليم للمهمة في ضوء المعايير؛ والقوانين ؛والقواعد المعمول بها بحيث تضم العملية جميع الأفراد في مكتب أو شركة التدقيق. وتسمح هذه الأخيرة بقياس جودة أعمال المكتب لزيادة إدراك المهنيين على الالتزام بالمصداقية والأمانة والمهارة[1]. ومن جانب متطلبات الرقابة الذاتية، فإن دليل الرقابة الذاتية على النوعية يقترح توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمعرفة مدى الامتثال للمعايير المعمول بها في كل مهمة تدقيق، وتتمثل في هيكلة المكتب من حيث الموارد المادية والبشرية؛ الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب؛ ودليل الإجراءات وتخطيط المهمات؛ والمعرفة والتحكم في المهام المتضمنة لعملية تدقيق الحسابات؛ ووسائل تكنولوجيا المعلومات؛ والصفات والمؤهلات المهنية لمهنيين؛ والمعايير الجزائرية للتدقيق؛ وطريقة أخذ العينات وتحديد مستوى المخاطر. وتتم طريقة الرقابة على الجودة بشكل تفاعلي أي تنفيذ عملية الرقابة الذاتية بالتوازي مع تنفيذ مهمة التدقيق أول بأول بدل أسلوب التقليدي للفحص الذي يتم بعد انتهاء المهمة، وتنفيذها من طرف أفراد مهنين من داخل مكتب أو شركة التدقيق. كما أن الدليل أكد على تقديم تقرير موجز عن عملية الرقابة الذاتية عند الإنتهاء من العملية وسرد جميع المعلومات المتعلقة بالإمكانيات الحقيقية لمكتب التدقيق[2].

أما فيما يخص رقابة لجنة مراقبة النوعية فهي تعني الرقابة الخارجية على الجودة والتي نص عليها دليل رقابة الجودة الصادر عن لجنة مراقبة النوعية في 21 مارس 2021م في شكل برنامج رقابي على ممتهني المحاسبة والتدقيق من طرف الجهات الوصية على المهنة. وتناول الدليل السلطة المشرفة على الرقابة المتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة المخول الوحيد بمتابعة رقابة الجودة، بحيث يعتمد ويصادق سنويا على برنامج رقابة الجودة على مكاتب وشركات التدقيق والمحاسبة المقدم من طرف لجنة مراقبة النوعية والذي يتضمن كل مراحل الرقابة إلى غاية إعداد التقارير الأولية والنهائية[3]. كما أكد الدليل على إجبارية الرقابة لمرة واحدة على الأقل كل 6 سنوات، ويمكن للمجلس الوطني

1 عبد الصمد و ليلى. **متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية**.2022.
2 لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة, '**دليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق و ممتهني المحاسبة**.' نفس المرجع السابق
3 لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة, '**دليل مراقبة النوعية**.' نفس المرجع السابق.

للمحاسبة زيادة الوتيرة الدورية لعمليات الرقابة إذا اقتضى الأمر لاعتبارات مثل حجم أعمال مكتب وشركة التدقيق مع الحرص على التخطيط المسبق وتوفير الموارد البشرية والمادية لأداء عمليات رقابة الجودة. ويشمل برنامج رقابة الجودة غطار زمني يقدر بثلاث سنوات متتالية مع الأخذ بعين الاعتبار تعديل البرنامج تزامنا مع التطورات الحاصلة على الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق. وتتم عملية رقابة الجودة من خلال تعيين أي خبير محاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد من الفئة المهنية المسجل فيها، ويتم ذاك من خلال برمجت دورات تدريبية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تهتم بالمبادئ الموضوعة لمهام مراقبة الجودة؛ والتركيز على القواعد والأدوات اللازمة للتعامل مع مهمة مراقبة الجودة بكل الكفاءة؛ وقواعد السرية المهنية وكذا النزاهة والاستقلالية والموضوعية؛ الكفاءة والعناية المهنية.

المطلب الثالث: أثر البيئة المؤسساتية على سلوك المدقق

الفرع الأول: أثر الضغوط والتعقيدات المؤسساتية على السلوك

تعد الأطر التنظيمية والمعيارية والثقافية مصدرا للاستقرار والتوجيه لسلوك الأفراد والمنظمات، وفي نفس الوقت تعتبر أيضا مصدرا للضغوطات والتعقيد الناتج عن وجود العديد من الأنظمة والوظائف والجهات الفاعلة المتشابكة فيما بينها[1]، والتي قد يكون لها متطلبات مختلفة من حيث مزيج العناصر المؤسساتية[2]، وهو ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الإلتباس والغموض والتعقيد للبيئة المؤسساتية[3] وهو ما يؤدي الى توليد مجموعة من الضغوطات ذات التأثير السلبي على الممارسات المهنية[4] . وبمعنا آخر فإن تعقيد البيئة المؤسساتية قد ينشئ درجة من عدم التوافق والذي بدوره يدفع المهنيين إلى انتهاج أنماط سلوكية مختلفة للمنظمات والأفراد[5]. فعلى الرغم من أن القواعد القانونية واضحة وملزمة إلا أنه في بعض الحالات تخضع لتفسيرات مختلفة ومستويات إنفاذ متعددة، وبالتالي قد يؤدي هذا الاختلاف إلى عدم اليقين والى نشوء تناقضات سلوكية. وفي حالة المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق قد تشكل القوانين التي تنص

[1]Scott and others, **Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care** .2000.
[2]Mahoney and Thelen, **Explaining Institutional Change: Ambiguity** .2010
[3] **Kostova, Roth, and Dacin, Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: a Critique and New Directions**. 2009.
[4]C Marquis, M A Glynn, and G F Davis, '**Community Isomorphism and Corporate Social Action**', *Academy of Management Review*, 32.3 (2007), 925–945; R Greenwood and others, '**Institutional Complexity and Organizational Responses**', *Academy of Management Annals*, 5.1 (2011), 317–371.
[5]Greenwood and others, **Institutional Complexity and Organizational Responses**. 2011.

على المساءلة القانونية تهديدا للمدققين[1] خاصة عند عدم وضوح الأطر القانونية الناصة على الممارسات المهنية الصحيحة أو تعارض حجم المسؤولية مع ماهو مدرج من المهام القانونية الموكلة لهم. فقد يؤدي عدم الإتساق في وضع الأطر التنظيمية للمهنة إلى حالة من عدم اليقين، فيتسبب في ضغوط على المدققين التي قد تدفع المهنيين الى تبني سولوكيات مهنية مختلفة وبمنطق مختلف حسب ماهو مدرج في الجدول رقم 1-5. فعند سن القوانين الجديدة الخاص بنظام المحاسبة المالية الجزائري 11-07، والقوانين الخاصة بتبني معايير التدقيق الجزائرية والقانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر 10- 01 وما يحدده من مسؤولية مدنية وجنائية للمدقق، أدت هذه القوانين إلى توليد حالة من عدم اليقين لغموض كيفيات التعامل مع الممارسات الجديدة وتطبيقاتها على المهنة في الأمد القصير والمتوسط. وعلى الرغم من القوانين سالفة الذكر تهدف إلى تنظيم الممارسة لتتماشى مع الواقع الاقتصادي والعالمي الجديد إلا أنها كانت مصدر تعقيد وضغط على المهنيين المحاسبين والمدققين. ومن جهة أخرى فقد تتجسد ضغوط أخرى للبيئة المؤسساتية عن طريق العناصر المعيارية من خلال الالتزام الأخلاقي لإستوفاء توقعات المجتمع من المهنيين[2]، الأمر الذي يدفع بهذا الأخير لبذل الكثير من الجهد والوقت لدرجة الإجهاد النفسي والمادي لضمان استوفاء توقعات الأطراف ذوي العلاقة[3]، والتي غالبا لا تغطيها رسوم التدقيق، وبالتالي فإن تطلعات المجتمع لمستوى الجودة المطلوبة في عمليات التدقيق تخلق ضغطا على المدققين[4] .أما بالنسبة للضغط الناشئ من العناصر المعرفية-الثقافية فتتمثل في عدم مطابقة الإجراءات المتفق عليها عرفا أو مخالفة المسلمات المتأتية من السلوك الروتيني والتلقائي الناتج عن التفاهم المشترك والبناء الاجتماعي للحياة الطبيعية التي لا يمكن توقع بدائل لها[5]. وعليه فإن هذا التغيير الذي يطرأ على الأنماط السلوكية المعتادة يولد ضغطا عند المهنيين، فهم في الأخير أفراد يتمتعون بحياة شخصية وبحاجة الى التوازن بين الحياة المهنية كمدققين وحياتم الشخصية، ولكن طبيعة عمل المدقق تفرض أحيانا العمل لساعات طويلة وهذا قد يشكل ضغطا على المدققين[6].

---

[1]M K Power, '**Auditing and the Production of Legitimacy**', *Accounting, Organizations and Society*, 28.4 (2003), 379–394.

[2]Marquis, Glynn, and Davis, **Community Isomorphism and Corporate Social Action .**2007.

[3]P Sikka, '**Financial Crisis and the Silence of the Auditors**', *Accounting, Organizations and Society*, 34.6 (2009), 868–873.

[4]C J McNair, '**Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior**', *Accounting, Organizations and Society*, 16.7 (1991), 635–653.

[5]Marquis, Glynn, and Davis,2007; Hirsch, 1997 pp1715.

[6]M E Haskins, J A J Baglioni, and C L Cooper, '**An Investigation of the Sources, Moderators, and Psychological Symptoms of Stress among Audit Seniors**', *Contemporary Accounting Research*, 6.2 (1990), 361–385.

الفرع الثاني: الأنماط السلوكية وفق المنطق المؤسساتي

تنتهج المنظمات سلوكيات مختلفة كرد فعل للضغط المؤسساتي بحيث يتم بناء هذه السلوكيات عن طريق تبني منطق معين يبرر ترجيح أحد إختيارات الأفراد والمنظمات لاستراتيجية ما[1]. ويعكس مصطلح المنطق المعتقدات والقواعد الثقافية الأوسع التي تنشئ الإدراك وتوجه عملية صنع القرار في المجال التنظيمي، كما أن المنطق في مجال المؤسساتي يشير إلى طريقة التحليل المستخدمة ومستوى الإدراك الذين يشكلان أنماط سلوكية خاصة للأفراد والمنظمات تجاه توفر عوامل مؤسساتية ما[2]. من خلال هذا الطرح يمكن أن يتشكل المنطق المؤسساتي في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال ستة قطاعات اجتماعية تتمثل في: السوق (مثل خدمات التأكيدية) ؛ والمنظمات (الهيئات المهنية) ؛ والوظيفة؛ والعائلة؛ والدين؛ والدولة[3] بحيث تشكل هذه القطاعات الاجتماعية بنية مؤسساتية للأنظمة الاجتماعية والاقتصادية، وكل قطاع منها يفرض متطلبات مختلفة كل حسب مزيجه من العناصر المؤسساتية وبالتالي يظهر ما يعرف بمستوى التعقيد[4]. ومن خلال ما سبق فإن المنطق المؤسساتي يشكل صلة بين الفاعلين المؤسساتيين و الأفراد المؤسسات المهنية من خلال الإدراك والممارسات ضمن القواعد المنظمة لهؤلاء الفاعلين[5]، وبالتالي فإن هذا المنطق المؤسساتي يفسر عدم تجانس متطلبات المجال التنظيمي والاختلافات في الممارسة المهنية عبر الزمن[6] .

وغالبا ما يكون للمنظمات العديد من الاستراتيجيات المتأتية من المنطق للتعامل مع حالة الغموض والتعقيد في البيئة المؤسساتية، وهذا ينتج المزيد من التنوع التنظيمي والممارسات غير المتجانسة. وعلى المدى الطويل ينجلي التعقيد ويتفكك بفعل الإصلاحات المؤسساتية الذي يخلق ظروفا مختلفة تحسن من استجابة الافراد و المنظمات لها[7]. وفي سياق

---

[1]D F Pacheco and others, '**The Coevolution of Institutional Entrepreneurship: A Tale of Two Theories**', *Journal of Management*, 36.4 (2010), 974–1010; Thornton and Ocasio; Greenwood and others.

[2]D Muzio, D M Brock, and R Suddaby, '**Professions and Institutional Change: Towards an Institutionalist Sociology of the Professions**', *Journal of Management Studies*, 50.5 (2013), 699–721.

[3]Thornton, Jones, and Kury, **Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing** 2005.

[4]Kostova, Roth, and Dacin, **Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: a Critique and New Directions** 2008.

[5] Thornton and Ocasio, **Institutional Logics** 2008.

[6]J M Purdy and B Gray, '**Conflicting Logics, Mechanisms of Diffusion, and Multilevel Dynamics in Emerging Institutional Fields**', *Academy of Management Journal*, 52.2 (2009), 355–380.

[7] Greenwood and others, **Institutional Complexity and Organizational Responses** .2011. p319.

مهنة التدقيق فإن الاستجابة للضغوطات المؤسساتية تتم وفق مجال المنطق المهني والتجاري[1]، والذي يظهر في الجدول 1-4 من خلال المقارنة بين كل من المنطق المهني والتجاري لمهنة التدقيق حيث يتعين على مكاتب وشركات التدقيق حماية المصلحة العامة التي صممت لها ولكنها ككيانات تجارية تحتاج إلى تحقيق الربح.

الجدول رقم 1-4: مقارنة بين المنطق المهني والمنطق التجاري

الخصائص	المنطق المهني	المنطق التجاري
النظام الاقتصادي	الرأسمالية على المستوى الفردي	إدارة الأعمال الرأسمالية
مصادر التعريف	المحاسبة و التدقيق	المحاسبة و التدقيق كصناعة
مصادر الشرعية	سمعة شركة التدقيق، المعايير	نطاق عمل شركة التدقيق
مصادر السلطة	الهيئات المهنية	لجان الإدارة العليا/ الشركاء/القوانين الحكومية
قاعدة المهمة	إرساء شرعية المنظمات و مجال للشراكة و الاستثمار	بناء استقرار موسمي للمؤسسة
قاعدة الاعتماد	شرعنة الممارسات	تقديم خدمات و توليد أرباح
الأساس الاستراتيجي	تأكيد التقارير المالية	التوسع من خلال الابتلاع والاندماج للمنافسين
منطق الاستثمار	بناء شرعية المهنة	بناء الثروة و المسار المهني للشركاء
آليات الحوكمة	الشراكة / التملك و الاكتتاب	الكيانات الخاصة
التداخل الهيكلي	تقليص التداخل الهيكلي من حيث فصل خدمات التأكيد عن الخدمات الأخرى	تقديم خدمات أخري مع الخدمات التأكيدية

المصدر: دراسة تورنتون 2005م ص 135

يتم بناء شرعية مكاتب وشركات التدقيق من خلال سمعتها في تقديم الخدمات للمجتمع، يتم منحهم شرعية من اللوائح الحكومية والهيئات المهنية للتحقق من البيانات المالية للعملاء . وعلى العكس من ذلك، فإن منطقهم التجاري يفرض عليهم القلق بشأن طرق بيع خدماتهم، وتحقيق الأرباح واكتساب المركز والمكانة من خلال النمو والحصول على وظائف جيدة الأجر، وغالبا ما يدفع المهنيين الى القيام بأدوار متضاربة مثل تقديم خدمات مختلفة لعملائهم في وقت واحد مثل الاستشارات والتدقيق. علاوة على ذلك أصبح هذا المنطق التجاري الذي يركز على السعي وراء الأرباح مؤخرا منطقا مهيمنا في بيئة تنافسية عالمية[2]. ويتعين على مكاتب وشركات التدقيق التعامل مع المنطق المهني من ناحية والمنطق

[1]Thornton, Jones, and Kury, **Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing.** 2005.

[2] C Carter and C Spence, '**Being a Successful Professional: An Exploration of Who Makes Partner in the Big 4**', *Contemporary Accounting Research*, 31.4 (2014), 949–981.

التجاري من ناحية أخرى[1]، ومع ذلك فإن التناقض الحاصل للمنطق المتبنى ليس مشكلة يجب حلها بل يحتاج الافراد والمؤسسات المهنية إلى براعة في الوفيق بين المنطق المهني والتجاري بشكل متوازن وبمخاطر مقبولة.

الجدول رقم 1-5: أوجه الاستجابة للضغوط المؤسساتية

وصف المنطق	الاستجابة		
	مثال	التكتيكات	الاستراتيجية
مهني	الامتثال للنموذج المؤسساتي والقوانين و المعايير المقبولة	القبول/العادة/التقليد/الامتثال	الإذعان
اختلالي	توازن التوقعات وتغيير العناصر المؤسساتية/التفاوض بشأن العناصر المؤسساتية	التوازن/التهدئة/التفاوض	المساومة
	إخفاء العيوب/خسارة العناصر المؤسساتية/تغيير الأهداف ومجال النشاط	الاختفاء/العزلة/الهروب	التجنب
	تجاهل المعايير والقيم والقوانين انتهاك العناصر المؤسساتية	الرفض/التحدي/الهجوم	العصيان
تلاعبي	تشكيل قيم و معايير حسب توجهات مغايرة للعناصر المؤسساتية	السيطرة/التأثير/الرقابة	التلاعب

المصدر: دراسة أوليفر 1991 ص 152.

وكما هو مبين في الجدول 1-5 أعلاه فإن الاستجابة السلوكية للضغط المؤسساتي يتم وفق تبني المنظمات والأفراد لتكتيكات بحيث تلتزم هذه الأخيرة بالقيم والمعايير واللوائح المسلم بها . بحيث أن هذه الاستجابة السلوكية تشير إلى الجهات الفاعلة في المجالات التنظيمية نجحت في وضع مجموعة من المعايير الراسخة بأقل مقاومة من طرف الافراد والمؤسسات المهنية[2] .ومن جهة أخرى قد يتنازلون عن طريق تبني المتطلبات المؤسساتية جزئيا ومحاولة تحقيق التوازن والتهدئة عن طريق المساومة بين المتطلبات المؤسساتية المتعددة بحيث أن هذه الاستراتيجية لديها درجة امتثال أقل من الإذعان وتتطلب جهدا أكثر نشاطا للأطراف الفاعلة لدفع الأفراد والمؤسسات المهنية للإذعان[3]. وفي بعض الحالات قد يتجنب الأفراد والمؤسسات الامتثال للمتطلبات المؤسساتية من خلال تجنب التفتيش والرقابة العامة من الهيئات

[1]Jarzabkowski and others. **Reconstructing Institutional Complexity in Practice: A Relational Model of Institutional Work and Complexity.** 2013.

[2]M Canning and B O'Dwyer, '**The Dynamics of a Regulatory Space Realignment: Strategic Responses in a Local Context**', *Accounting, Organizations and Society*, 38.3 (2013), 169–194.

[3] C N Albu, N Albu, and D Alexander, ***When Global Accounting Standards Meet the Local Context---Insights from an Emerging Economy*** (Critical Perspectives on Accounting, 2013).

الوصية الذي يتم عن طريق تخفيف الإرتباط المؤسساتي بالجهات الفاعلة والتهرب من القواعد التنظيمية[1]. وقد يتحدى الأفراد والمؤسسات المهنية الامتثال للعمليات المؤسساتية من خلال رفض القواعد التنظيمية والقيم الصريحة للبنية المؤسساتية. كما قد يتلاعب الأفراد والمؤسسات المهنية بالمتطلبات المؤسساتية، فقد تستخدم المنظمات كمكاتب وشركات التدقيق أو حتى الأفراد المدققين إلى استراتيجية التلاعب لأنها تتجاوز ما يتطلبه المنطق التجاري وتحاول تغيير المنطق وفقا لمتطلباتها وغاياتها الخاصة[2]. كما يمكن للأفراد والمؤسسات المهنية أيضا تبني استراتيجيات الحذف والتجزئة والتجميع للمتطلبات المؤسساتية من خلال حذف المتطلبات المؤسساتية غير المفضلة أو تجزئتها أوالموازنة بينها من أجل تمويه الإمتثال[3].

[1] Oliver, '**Strategic Responses to Institutional Processes**', 1991.

[2] Lander, Koene, and Linssen, **Committed to Professionalism: Organizational Responses of Mid-Tier Accounting Firms to Conflicting Institutional Logics**. 2013.

[3] J Jay, '**Navigating Paradox as a Mechanism of Change and Innovation in Hybrid Organizations**', *Academy of Management Journal*, 56.1 (2013), 137–159.

خلاصة الفصل

يعيش المدقق كمهني في عدة أبعاد بيئية متقاطعة ومتفاعلة في عدة مستويات اقتصادية واجتماعية ومؤسساتية، وكلها مجتمعة تشكل مستوى من التعقيد وحالة من الإلتباس والغموض التي تشكل تحديا مهنية له خاصة عند تصميم استراتيجية فعالة وذات كفاءة لمهمة التدقيق، وغالبا ما تخلق كل منها ضغوطا على عمل المدقق على المستوى الفردي أو التنظيمي كمكاتب وشركات التدقيق. في خضم العمل المهني قد تواجه مكاتب وشركات التدقيق العديد من الحالات كالتقلبات والأزمات المالية والاقتصادية، بالإضافة إلى التطلعات الاجتماعية التي تزيد من المسؤولية الاجتماعية أو حتى الالتزامات والمعايير المعرفية والثقافية للعناصر المؤسساتية والتنظيمية. تخلق هذه الظروف أنواع عديدة من الضغوط على كل المستويات سواء الشخصية للمدقق أو المهنية، والذي قد يتعامل معها وفق مجموعة من الاستجابات السلوكية متوقعة وسوية وغير متوقعة حسب المنطق المتاح في الظروف عند أداء مهامه. ومما سبق مناقشته في هذا الفصل فإن أهمية إدراك المدقق للبيئة المحيطة به والضغوط المتولدة عنها قد يمنح نظرة استطلاعية على كيفيات تأثير هذه البيئة المحيطة بضغوطها وتعقيداتها على سلوك المدقق عند بناء استراتيجية للتدقيق.

الفصل الثاني:

استراتيجية التدقيق

الفصل الثاني: إستراتيجية التدقيق

تمهيد:

يعتبر تصميم وبناء استراتيجية التدقيق عاملا محوريا في تحديد فعالية وكفاءة عملية التدقيق في ظل بيئة أعمال معقد نابعة من عولمة الأسواق، وظهور نماذج أعمال حديثة، بالإضافة إلى إستحداث أدوات مالية معقدة والتي زادت من تحديات المدقق وأدت الى ضرورة التحول في طبيعة ونطاق الممارسات المهنية للتدقيق. على هذا الأساس يضطر المهنيون إلى صياغة استراتيجيات تدقيق لا تلتزم فقط بالمبادئ التوجيهية التنظيمية بل تتناول أيضا التعقيدات التشغيلية والمالية والسلوكية بحيث تعمل هذه الاستراتيجيات كمخططات لتنفيذ عملية التدقيق من خلال تحديد منهجية تقييم المخاطر، وتخصيص الموارد، وإختيار الاختبارات والإجراءات، وبروتوكولات الاتصال بين فريق العمل والعميل، وتحديد المزيج الإستراتيجي للإجراءات والاختبارات المختلفة. ومن جهة أخرى يتم تصميم إستراتيجية جيدة وفقًا للسمات الفريدة المؤسسات الخاضعة للرقابة، مما يمكّن المدققين من استهداف المجالات ذات المخاطر الأعلى وتخصيص الموارد بحكمة. كما يُمكن المدققين من تحديد الأخطاء الجوهرية ونقاط ضعف الرقابة الداخلية وبالتالي رفع مستوى الجودة الشاملة للتدقيق، كما أن بناء استراتيجية تدقيق مناسبة تقود بشكل رئيسي الى التخفيف من المخاطر المرتبطة بالإبلاغ المالي الخاطئ والأنشطة الاحتيالية من خلال دمج تحليلات البيانات المتقدمة، والإجراءات الممكّنة من التكنولوجيا، والمنهج القائم على المخاطر بحيث تعمل استراتيجية التدقيق بمثابة حصن ضد انتشار المعلومات المالية الخاطئة . ويتم تناول مواضيع هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث أساسية وهي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إستراتيجية التدقيق

المبحث الثاني: متطلبات بناء استراتيجية التدقيق

المبحث الثالث: مكونات إستراتيجية التدقيق

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إستراتيجية التدقيق

تمهيد:

تلعب عملية التخطيط الاستراتيجي لعملية التدقيق دورا هامة في ضبط استجابة المدقق للوقائع المكتشفة خلال العملية، إذ تعطي نوعا من النظرة الأولية وكيفيات الاستعداد المسبق للتعامل مع مختلف المراحل الواجب إتباعها من أجل تحقيق أهداف التدقيق. والحاصل أن وضع الاستراتيجيات قد عرف في المجالات التي تحتاج رؤية عبر فترة زمنية متوسطة وبعيدة، إلا ان تصميم استراتيجية على مستوى عمليات التدقيق تهدف الى تحديد ما يراد تحقيقه منها الى جانب تنظيم كل من الموارد والإمكانيات البشرية والشخصية وتوظيف التقنيات والاختبارات وضبط الخطط الثانوية والأساسية ووضع سياسات واضحة. وتغلب على مجمل عملية تصميم استراتيجية التدقيق طابع اللاخطية لكونها تتميز بالضبط المستمر الناجم عن الاستجابة الآنية لمجريات عملية التدقيق. ومن خلال المطلبين التالية سوف نتطرف الى المفاهيم العامة بكل من استراتيجية التدقيق وكذا المقصود بالمزيج الاستراتيجي للتدقيق حسب ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية:

المطلب الثاني: المزيج الإستراتيجي لعملية التدقيق

المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية

الفرع الأول: المفهوم العام للإستراتيجية:

الاستراتيجية إصطلاحا إشتقت من كلمة إغريقية (Strategus) والتي تشير إلى القائد الأعلى للجيوش[1] والتي تعني عند الإغريق وظيفة القائد من التخطيط للحرب والمعارك والتي تتميز بالفعالية في إستخدام الموارد المتاحة من جند وأسلحة وغذاء. وتعرف الإستراتيجية على أنها منظور وموقف وخطة ونمط الذي يمثل الجسر بين السياسة أو الأهداف عالية المستوى من ناحية والتكتيكات أو الإجراءات الملموسة من ناحية أخرى بحيث أن الإستراتيجية والتكتيكات معا تقطع الفجوة بين الغايات والوسائل. ومن جهة أخرى فإن الإستراتيجية تشير إلى شبكة معقدة من الأفكار والرؤى والتجارب والأهداف والخبرات والذكريات والتصورات والتوقعات التي توفر إرشادات عامة لإجراءات محددة في السعي لتحقيق غايات معينة[2]. بالإضافة الى أن الاستراتيجية هي المسار الذي يتم تحديده مسبقا ويتم العمل وفقه لأجل تحقيق الأهدف والنتائج المرجوة، ومما سبق فإن الإستراتيجية تمثل إطار عام يوفر مجموعة من الإرشادات تخص الإجراءات التي يتعين إتخاذها، وهذا يعني أنه من الضروري لصياغة الإستراتيجية هو فهم واضح وواسع النطاق للغايات التي سيتم الحصول عليها، وبدون أخذ هذه الغايات في الاعتبار يكون العمل تكتيكيا بحتا قد لا يحقق الفعالية المرجوة في العمل المطلوب.

الفرع الثاني: مفهوم إستراتيجية التدقيق وأهميتها:

أولا: تعريف إستراتيجية التدقيق:

يعتبر مفهوم الاستراتيجية من أهم التصورات التنظيمية في مهنة التدقيق، حيث أن توظيف هذا المفهوم في مجال التدقيق المالي أدى إلى رفع كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق. وتتمثل استراتيجية التدقيق في مجموعة من القرارات المهمة المشتقة من عملية إدارية عالية التنظيم[3]، ولابد من الإشارة أن مصطلح التخطيط والتخطيط لعملية التدقيق يختلفان بشكل جوهري، حيث يعرف مصطلح التخطيط بشكل عام انه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها لأجل تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بينما يشير مصطلح التخطيط لعملية التدقيق الى عملية بناء استراتيجية تدقيق شاملة

---

[1] Kathleen Kuiper., '**Strategus', *Britannica,* 2023** <https://www.britannica.com/topic/strategus>.

[2] صفاء، أحمد محمد العاني and .رائد، فاضل حمد القيسي, '**استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق: بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد** ,'مجلة العلوم الإقتصاديةوالادارية.80–451 ,(2016) 22.87 ,

[3] ARENS..2014. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (2014)

للعملية وتطوير خطة التدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول[1]. فضلا عن ذلك فقد أصبحت المقاربة الاستراتيجية لعملية التدقيق تستخدم لوصف الكيفية التي يتم بها تحقيق الأهداف والغايات، حيث عرف بوينتونغ استراتيجية التدقيق بأنها المنهجية المتبعة من قبل المدقق والمتمثلة في عملية التخطيط لغرض جمع أدلة الإثبات الكافية لإبداء رأي مناسب[2]. ومن وجهة نظر ويتينغتون، فإن إستراتيجية التدقيق تمكن المدقق من أداء مهامه بصورة تضمن تحقيق أهداف عملية التدقيق من خلال تحقيق مستويات من الجودة[3]، لكن سيمنات إعتبر استراتيجية التدقيق مجرد عملية تظهر التصور النمطي لسلوك المدقق عند أداء عمليات التدقيق من خلال تفصيل إجراءات التدقيق المناسبة و تحديد طبيعتها وحجمها في كل مرحلة من مراحل المهمة والتي تفيد في تكوين رأي فني محايد و مناسب في الظروف، بالإضافة إلى انها تعبر في جوهرها عن عملية التخطيط و التي من خلالها تحدد الإختبارات المناسبة المكونة للمزيج الاستراتيجي[4] والتي أشار إليها أيضا غليزن وتايلور بأنها تمثل عملية تحديد المزيج الاستراتيجي الذي يتكون من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية[5]. وهذا ما أكده بوينتونغ من خلال مناقشة طبيعة استراتيجية التدقيق التي تتكون من المزيج الفعال لأنواع اختبارات التدقيق والتي تمثل إختبارات تقييم المخاطر؛ واختبارات الفهم والرقابة؛ والاختبارات الأساسية للعمليات المالية؛ والإختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات؛ والاجراءات التحليلية[6].

ثانيا: أهمية إستراتيجية التدقيق:

تكمن أهمية بناء إستراتيجية تدقيق مناسبة في ثلاث عوامل أساسية: أ) تمكين المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة للظروف حيث يعد الحصول على أدلة مناسبة كافية أمرا ضروريا إذا كان المدقق يريد تقليل المسؤولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال ؛ ب) المساعدة في الحفاظ على تكاليف التدقيق في المستوى المعقول الذي يساعد المدقق لكسب القدرة على المنافسة وبذل جهد يتناسب والاتعاب التي سيتقاضها؛ ب) تجنب

---

[1] صفاء، أحمد محمد العاني.و رائد، فاضل حمد القيسي, '**استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق: بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد** ,'مجلة العلوم الإقتصادية والادارية.22.87 ,(2016), 480–451.

[2] Walter Gerry Kell Boynton William C , Raymond N. Johnson, ***Modern Auditing***, 7 th Editi (Amerika, 2001).

[3] O Ray Whittington and Kurt Pany, '**Principles of Auditing & Other Assurance Services Principles of Auditing & Other Assurance Services** Twentieth Edition', 2016, 1–878.

[4] Roger Simnett, '**A Critique of the International Auditing and Assurance Standards Board**', *Australian Accounting Review*, 17.42 (2007), 28–36.

[5] Glezen William and Taylor Donald, ***Auditing: An Assertions Approach***, *Wiley; 7 Edition* (John Wiley & Sons, 1996).

[6] Boynton William C , Raymond N. Johnson. **Modern Auditing**..2001

حصول سوء التفاهم مع العميل لأن تجنب سوء التفاهم مع العميل يعد أمرا ضروريا لعلاقات جيدة معه لغرض تسهيل العمل وتحقيق أعلى مستوى من الجودة بتكلفة معقولة وإحترام بنود عقد المهمة بين المدقق والعميل[1].

المطلب الثاني: المزيج الإستراتيجي لعملية التدقيق

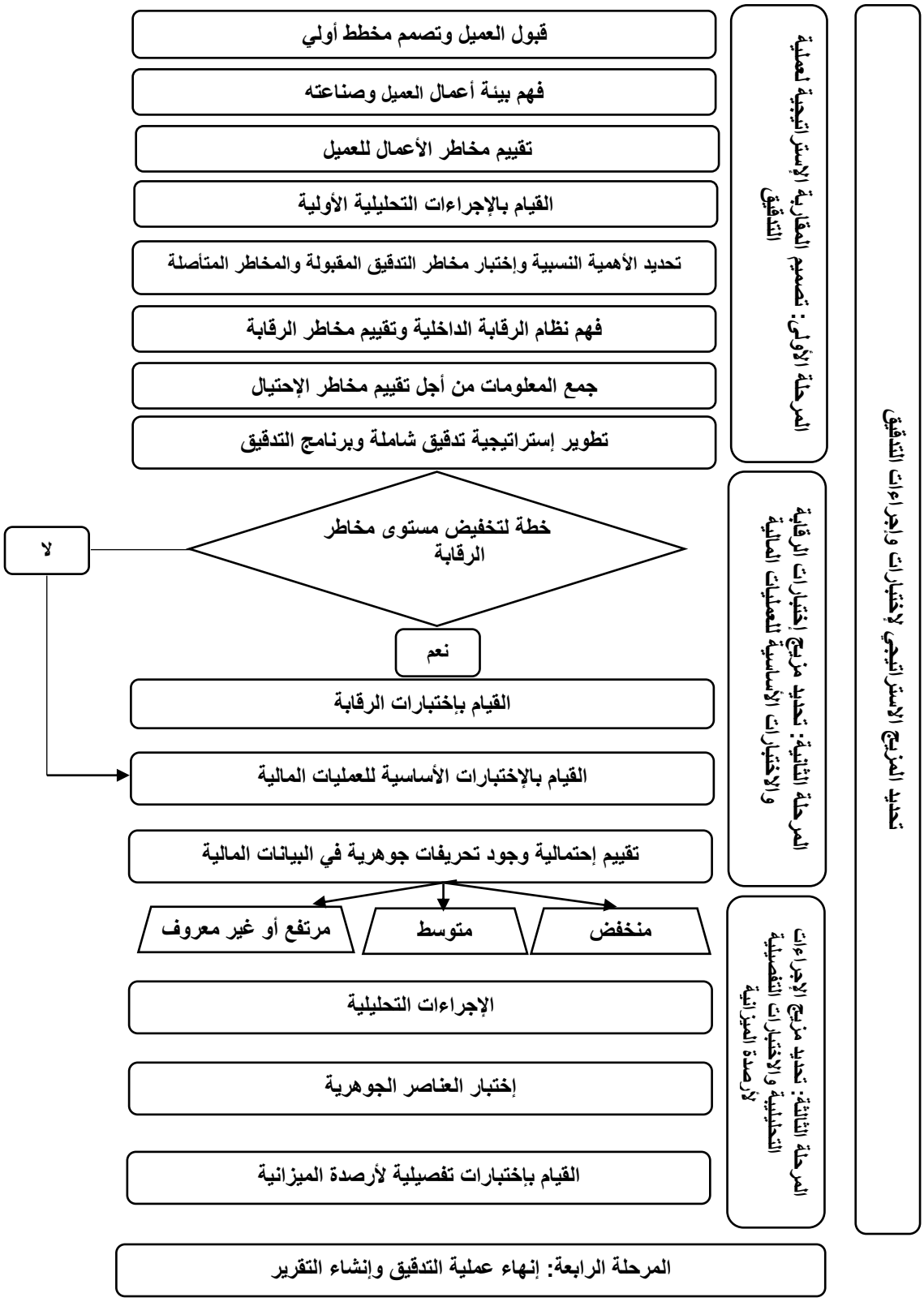
الفرع الأول: مفهوم المزيج الاستراتيجي:

إن بناء استراتيجية التدقيق يتم وفق مزيج من اختبارات وإجراءات التدقيق لكل مرحلة من عملية التدقيق بأساليبه المختلفة إبتداء من مرحلة التخطيط والفهم وتقييم المخاطر، مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية والتفصيلية والاجراءات التحليلية بهدف جمع الأدلة الكافية والملائمة لتأكيد نتائج التدقيق وصولا إلى عملية الإبلاغ والتقرير . ويمكن تعريف المزيج الإستراتيجي لعملية التدقيق بأنه تصميم منهجية تتضمن كيفيات إختيار التوفيقة المناسبة في الظروف التي تتضمن قدرا مناسبا من الوسائل والأساليب والاجراءات المختلفة الواجب على المدقق تطبيقها بغية الوصول إلى استراتيجية تدقيق متكاملة وملائمة من حيث الاختبارات والإجراءات ذات تفاعل بيني نشط ومتوافق يهدف لتنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة وفاعلية[2]. ويمكن رصد المزيج الاستراتيجي للتدقيق من خلال العلاقة بين إختبارات التدقيق كما هو موضح في الشكل رقم 2-1 أدناه:

[1] Arens.***Audit and Assurance Services: An Integrated Approach***, (2014).

[2]Larry E Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., et Rittenberg, ***Auditing*** (Cengage Learning South-Western, 2023).

الشكل رقم2-1: مراحل تطوير إستراتيجية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة أرينز ألفين وآخرون. 2014م

الفرع الثاني: المزيج الاستراتيجي للتدقيق المبني على مقاربة المخاطر:

تعتمد استراتيجية التدقيق المبنية على مقاربة المخاطر على عملية تحليل المخاطر والمتمثلة في ثلاث خطوات وهي تحديد مواطن المخاطر؛ وتقييمها من حيث جوهريتها وإحتمالية حصولها؛ وأخيرا الاستجابة لها[1]. ويحتاج المدقق الى أن يختبر مستوى المخاطر المتعلق بالبيانات المالية للمؤسسة لتحديد نطاق وطبيعة الاجراءات المناسبة من أجل جمع أدلة كافية ومناسبة. وتفيد هذه المقاربة من تمكين المدقق من تجميع الأدلة والقرائن إنطلاقا من إعتبارين أساسيين: أ) - تجميع أدلة مناسبة وكافية للوفاء بالمسؤولية المهنية للمدقق؛ ب) - الخفض من تكلفة عملية التدقيق . وبالمقارنة الأولوية بين هذين الإعتبارين فإن الإعتبار الأول هو الأهم، إلا أن تقليل التكلفة ضروري لضمان إستمرارية العمل والقدرة على البقاء وتحقيق الأرباح والقدرة على المنافسة[2]. ومن جهة إخرى فإن تجاهل قيد التكلفة يؤدي إلى تسهيل عملية القرار، إذ سيستمر المدقق في جمع الأدلة إلى غاية التأكد من وجود تحريفا جوهرية في البيانات المالية من عدمه .ومن هنا تكمن أهمية مقاربة المخاطر، إذ أنها تقود إلى عملية تدقيق فعالة بتكلفة معقولة من خلال تنفيذ إجراءات لتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية، وهي عنصر حاسم في تصميم إستراتيجية التدقيق. ويمكن مناقشة مقاربة المخاطر عند تصميم إستراتيجية التدقيق من خلال ثلاثة جوانب رئيسية كما يلي:

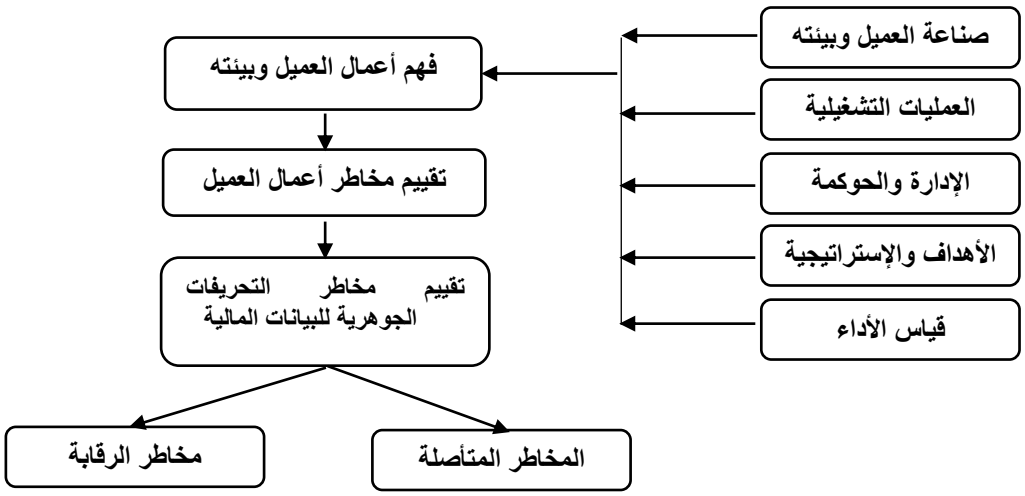
أولا: تقييم مخاطر الأعمال من خلال فهم أعمال العميل وبيئته:

يستخدم المدقق فهم التخصص الصناعي وطبيعة عمل العميل لتقييم مخاطر أعماله، وتؤثر مخرجات هذا التقييم على نمط بناء استراتيجية التدقيق ومن حيث طبيعتها وتوقيتها وإختيار مزيج إجراءات التدقيق . ولتقييم مخاطر التحريفات في البيانات المالية بشكل مناسب ولتفسير المعلومات التي تم الحصول عليها خلال مرحلة الأولية يجب أن يكون لدى المدقق فهم شامل لأعمال العميل والبيئة ذات الصلة، بما في ذلك معرفة طبيعة عملياته وصناعته من خلال دراسة نموذج عمل العميل عن طريق ممارسة إجراءات تحليلية لإجراء مقارنات مع المنافسين . كما يجب أن يفهم المدقق

[1] Boris Dodd, Lori E., Korn, Edward L., Freidlin, '**An Audit Strategy for Progression-free Survival**', *Biometrics*, 67.3 (2011), 1092–1099.
[2] Leif. Appelgren, '**The Effect of Audit Strategy Information on Tax Compliance: An Empirical Study**', *EJTR*, 6 (2008), 67.

أيضا إحتمالية وجود أي متطلبات محاسبية فريدة لصناعة العميل[1]. ويعتمد التحليل الأولي لمخاطر الأعمال على فهم كل من صناعة العملية وبيئته الخارجية من خلال تحديد مستوى التعقيد ومستوى المخاطر التي تحيط بالمؤسسة؛ والعمليات التشغيلية والاجراءات العملياتية والتي تتطلب تحديد البنية التحتية التشغيلية للمؤسسة ومنتجاتها وفروعها؛ نمط الإدارة و الحوكمة والتي تمثل طبيعة الإدارة وسلوكها وفلسفتها لتسيير مختلف جوانب المؤسسة بالإضافة إلى الصراعات ومستوى الإختلاف الواقع بين أعضاء مجلس الإدارة أو المصالح المختلفة داخل المؤسسة، بالإضافة الى مستوى الممارسات الأخلاقية للإدارة؛ وسمعة موظفيها؛ والأهداف والاستراتيجيات والتي تحلل من خلال مدى تحقيق المؤسسة لهذه الأهداف ومدى نجاعة الاستراتيجية وتحقيقها لأهداف المؤسسة وأنظمة قياس مستوى الأداء والتي تمنح المدقق فهم حول مدى تطور المؤسسة من حيث الأداء المالي ومدى صحة مؤشرات الأداء المعتمدة في القياس[2].

الشكل رقم 2-2 تقييم مخاطر أعمال من خلال فهم لأعمال العميل وبيئته



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة أرينز ألفين وآخرون. 2014م

[1] Karla M Johnstone, '**Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation, Auditing**.', *A Journal of Practice & Theory*, 19.1 (2000), 1–25.

[2] Kathleen A Bentley, Thomas C Omer, and Nathan Y Sharp, '**Business Strategy, Financial Reporting Irregularities, and Audit Effort.**', *Contemporary Accounting Research*, 30.2 (2013), 780–817.

ثانيا: تحديد مخاطر التدقيق المقبولة والمخاطر المتأصلة:

من خلال عملية فهم المدقق لتفاصيل العميل من بيئة أعماله وهيكله التنظيمي يستطيع المدقق تحديد المستوى المقبول من مخاطر التدقيق والمخاطر المتأصلة. ويشير مصطلح مخاطر التدقيق المقبولة إلى مدى استعداد المدقق لقبول أن البيانات المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بعد الانتهاء من عملية التدقيق وإصدار رأي غير متحفظ[1]. ويعد تقييم مخاطر التدقيق المقبولة والمخاطر المتأصلة جزءا مهما من التخطيط لعملية التدقيق لأنه يساعد في تحديد مقدار الأدلة التي يجب تجميعها ومستوى خبرة الموظفين المعينين في المهمة. فعندما يقرر المدقق وجود مخاطر تدقيق مقبولة أقل، فهذا يعني أن المدقق يسعى إلى أن يكون أكثر يقينا من أن التقارير المالية ليست محرفة بشكل جوهري [2]. وبالنظر إلى مجال تموقع مخاطر التدقيق فإن 00% تشير إلى أن القوائم المالية هي خالية من التحريفات الجوهرة، أما 100% فهي تعني حالة عدم اليقين الكامل ويجب في هذه الحالة إما التدقيق الشامل أو التخلي عن المهمة. اما بالنسبة الى المخاطر المتأصلة أو ما تعرف أيضا بالمخاطر الكامنة فهي تعرف على أنها تقييم المدقق لإحتمال وجود أخطاء جوهرية في رصيد حساب ما قبل النظر في فعالية الرقابة الداخلية إذا استنتج المدقق أن هناك احتمالية كبيرة لحدوث تحريف جوهري في حساب ما بسبب إما الظروف الاقتصادية المتغيرة أو سبب آخر[3]. ومن خلال الجدول رقم 2-1 فإن تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة يخضع لإعتبارات أولية كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم 2-1 منهجية تحديد مخاطر التدقيق المقبولة

العوامل	المنهجية
مستوى مخاطر قبول مهمة التدقيق	ينعكس قبول مهمة التدقيق لعميل ذو مخاطر عالية على رفع مخاطر التدقيق المقبولة
مدى إعتمادية المستخدمين الخارجيين على التقارير المالية	فحص التقارير المالية وملحقاتها
	فحص تقارير إجتماعات مجلس الادارة المتعلقة بالخطط المستقبلية للمؤسسة
	فحص التحاليل المالية للمؤسسة
	مناقشة الخطط المالية للمؤسسة مع الإدارة
مدى إحتمالية وجود صعوبات مالية	تحليل البيانات المالية من خلال الإجراءات التحليلية

[1] Arens.2014

[2] Amin Bashirimanesh, Nazanin et Samimi, '**Readability of Financial Statements and Auditor Strategies to Deal with Audit Risk**', *Empirical Research in Accounting*, 11.1 (2021), 137–169.

[3] Richard W Houston, Michael F Peters, and Jamie H Pratt, '**The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions**.', *Accounting Review*, 74.3 (1999), 281–298.

	فحص قوائم التدفق النقدي وطبيعته من خلال المسار الزمني للمؤسسة
سلوك الإدارة وفلسفة التسيير	تقييم سمعة أعضاءمجلس الادارة و الخلافات الداخلية
	الاطلاع على تقارير التدقيق الداخلي و الخارجي

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة ريتشراد 1999.

1-1- مستوى مخاطر قبول مهمة التدقيق:

من المهم بمكان أن يقوم المدقق في المراحل الأولية من قبول مهمة التدقيق بتقييم العميل، إذ أن عملية قبول المهمة تعتمد بشكل نسبي على مخرجات تقييم مخاطر أعمال العميل. والقصد من ذلك أن الصورة الأولية التي تؤخذ عن العميل تفيد في تحديد مخاطر التدقيق المقبولة، إلا أنه في حالة توفر مستوى منخفض من مخاطر قبول المهمة لا تعني بالضرورة تحديد مستوى منخفظ من مخاطر التدقيق المقبولة، وإنما يجب النظر في العوامل الأخرى المتعلقة بالموضوع[1]. ومن جهة أخرى فإن قبول مهمة التدقيق مع عميل ذو مخاطر قبول عالية ومخاطر أعمال عالية أيضا لا يؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد مخاطر التدقيق المقبولة إذ أن مخاطر الأعمال ومخاطر قبول المهمة لا يندرجان ضمن نموذج المخاطر، ويرجع ذلك إلى أن المدقق غير مسؤول عن تحقيق مستوى تأكيد عالي وإنما يكتفي بتحقيق تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية وبذل العناية المهنية اللازمة لما تقتضيه مهمة التدقيق[2].

1-2- مدى إعتمادية المستخدمين الخارجيين على التقارير المالية:

من الجوانب الأساسية لتحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة هي مدى إعتمادية المستخدمين الخارجيين على على التقارير المالية. فمن المناسب خفض مخاطر التدقيق المقبولة عندما يكون مستوى إعتمادية المستخدمين على التقارير المالية عالية، إذ أن إحتمالية أن يحدث ضرر اجتماعي كبير في حالة وجود تحريف جوهري غير مكتشف في البيانات المالية هو أمر وارد. وبمعنى آخر فإن تحديد مستوى منخفض من مخاطر التدقيق المقبولة يمكن للمدققين من

[1] Hironori Fukukawa, Theodore J Mock, and Arnold Wright, '**Client Risk Factors and Audit Resource Allocation Decisions**, Abacus', *ABACUS*, 47.1 (2011), 85–108.
[2] Karl Hackenbrack and W Robert Knechel, '**Resource Allocation Decisions in Audit Engagements**.', *Contemporary Accounting Research*, 14.3 (1997), 481–499.

تبرير تكلفة الأدلة الإضافية بسهولة أكبر عندما تكون الخسارة التي يتكبدها المستخدمون نتيجة لوجود تحريفات جوهرية عالية[1]. هناك عدة مؤشرات دالة على مدى اعتماد البيانات من قبل المستخدمين الخارجيين كما يلي[2]:

- **حجم العميل:** كلما زادت عمليات العميل زاد استخدام البيانات على نطاق واسع، وسيكون لحجم العميل الذي يقاس بإجمالي الأصول أو إجمالي الإيرادات تأثير على مخاطر التدقيق المقبولة.
- **توزيع الملكية:** عادة ما يتم الاعتماد على بيانات الشركات المملوكة ملكية عامة من قبل العديد من المساهمين أكثر من تلك الشركات المملوكة من قبل عدد أقل من المساهمين. بالإضافة إلى الأخذ بعين الإعتبار الأطرف الأخرى المهمة كهيئة الأوراق المالية والبورصات والمحللين الماليين وعامة الناس.
- **طبيعة ومقدار الإلتزامات**: عندما تتضمن البيانات قدرا كبيرا من الإلتزامات، فمن المرجح أن يتم استخدامها على نطاق واسع من قبل الدائنين الفعليين والمحتملين أكثر من استخدامها عندما يكون هناك عدد قليل من الالتزامات.

1-3- مدى إحتمالية وجود صعوبات مالية:

يكون المدقق معرض للمسؤولية الجزائية والمدنية إذا أُجبر العميل على تقديم طلب إفلاس أو تعرض لخسارة كبيرة بعد الانتهاء من التدقيق وإصدار التقرير النهائي. وتنتج هذه المساءلة من خلال إعتقاد المتضررين بأن المدقق فشل في إجراءات التدقيق ، وكذا رغبتم في استرداد جزء من خسارتهم بغض النظر عن مدى إلتزام المدقق بالعناية المهنية الكافية[3]. لذا يجب على المدقق في المواقف التي يعتقد فيها أن فرصة الفشل المالي أو الخسارة مرتفعة خفض مخاطر التدقيق المقبولة مما يؤدي إلى زيادة في تكاليف عملية التدقيق. وعند حدوث إعتراض لاحق يكون المدقق في وضع أفضل للدفاع عن نتائج التدقيق بنجاح[4]. ومن الصعب على المدقق التنبؤ بالفشل المالي قبل حدوثه، لكن بعض العوامل هي مؤشرات ذات دلالة عالية على احتمالية حدوثه ومن بينها:

---

[1] J H Choi, Rajib K Doogar, and Ananda R Ganguly, '**The Riskiness of Large Audit Firm Client Portfolios and Changes in Audit Liability Regimes: Evidence from the U', *S. Audit Market*, *Contemporary Accounting Research*, 21.4 (2004), 747–785.

[2] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Al. Rittenberg. (2023)

[3] Chris E Hogan and Roger D Martin, '**Risk Shifts in the Market for Audits: An Examination of Changes in Risk for "Second Tier" Audit Firms, Auditing**.', *A Journal of Practice & Theory*, 28.2 (2009), 93–118

[4] Intan Farhana, Rahmawaty, and Hasan Basri, '**The Determinants of Going Concern Audit Opinion (An Empirical Study on Non-Bank Financial Institutions Listed in Indonesian Stock Exchange 2008-2014**)', *Journal of Accounting, Finance, and Auditing Studies*, 2017, 32–51.

- **مركز السيولة:** إذا كان العميل يعاني باستمرار من نقص في النقد ورأس المال العامل، فهذا يشير إلى وجود مشكلة مستقبلية في دفع الفواتير، لذا يجب على المدقق تقييم احتمالية وأهمية وضعية السيولة.
- **أرباح أو خسائر السنوات السابقة:** عندما تتراجع أرباح الشركة بسرعة أو تتزايد الخسائر لعدة سنوات، يجب على المدقق التعرف على مشاكل الملاءة المالية المستقبلية التي من المحتمل أن يواجهها العميل. وكذلك يعتبر مؤشرا مقبول للفشل المالي مراعاة الأرباح المتغيرة بالنسبة إلى الرصيد المتبقي في الأرباح المحتجزة.
- **طريقة تمويل النمو**: كلما زاد اعتماد العميل على الديون كوسيلة للتمويل زادت مخاطر الصعوبات المالية إذا تراجع نجاح العميل التشغيلي . لذا وجب على المدققين تقييم ما إذا كان يتم تمويل الأصول الثابتة بقروض قصيرة أو طويلة الأجل، حيث إن المبالغ الكبيرة من التدفقات النقدية الخارجة المطلوبة خلال فترة زمنية قصيرة يمكن أن تجبر الشركة على الإفلاس[1].
- **طبيعة عمليات العميل**: أنواع معينة من الأعمال هي بطبيعتها أكثر خطورة من غيرها، فمن المرجح أن تفلس شركة تكنولوجيا ناشئة تعتمد على منتج واحد أكثر من شركة تصنيع أغذية متنوعة.

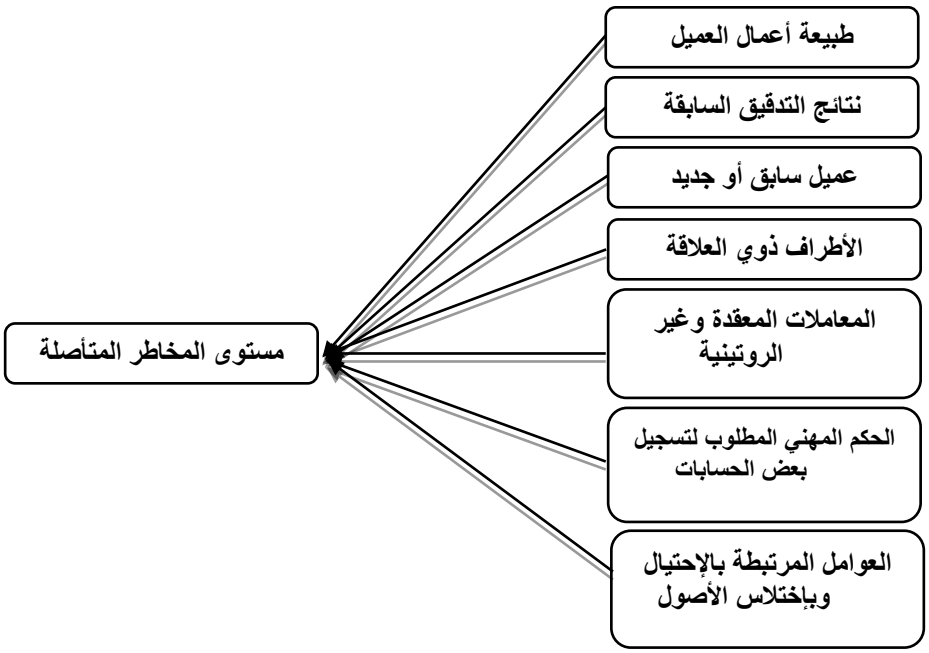
4-1- سلوك الإدارة وفلسفة التسيير:

غالبا ما تدير الشركات ذات النزاهة المنخفضة شؤون أعمالها بطريقة تؤدي إلى تعارض مع المساهمين والهيئات التنظيمية والعملاء. كما يمكن إعتبار الإدانة الجنائية السابقة لموظفي الإدارة الرئيسيين مؤشر مقبول على درجة نزاهة الإدارة المشكوك فيها . كما يمكن إيجاد دلالات أخرى على مدى النزاهة كالخلافات المتكررة مع المدققين السابقين، وخدمة الإيرادات الداخلية، ولجنة الأوراق المالية والبورصات .كما قد يشير الدوران المتكرر لموظفي التدقيق الداخلي الرئيسيين والنزاعات المستمرة مع النقابات العمالية والموظفين إلى مشاكل تتعلق بالنزاهة[2].

[1] Elizabeth Carson and others, '**Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32.Supplement 1 (2013), 353–384.

[2] José Luis Gallizo and Ramon Saladrigues, '**An Analysis of Determinants of Going Concern Audit Opinion: Evidence from Spain Stock Exchange**', *Intangible Capital*, 12.1 (2016), 1–16.

شكل رقم 2- 3 العوامل المؤثرة في تحديد مستوى المخاطر المتأصلة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة ألفين إرينز 2014.

1-1 طبيعة عمل العميل :

تتأثر المخاطر المتأصلة بطبيعة عمل العميل، فمن المرجح أن تختلف المخاطر المتأصلة من مؤسسة إلى أخرى حسب التخصص الصناعي؛ مجال وطبيعة الإستثمارات الأساسية وخصوصا حسابات المخزون والحسابات والقروض المدينة والأصول من الممتلكات والمنشآت والمعدات[1].

1-2-نتائج عمليات التدقيق السابقة

إن التحريفات التي تم العثور عليها في تدقيق العام السابق لها احتمالية عالية لتحدث مرة أخرى في تدقيق العام الحالي، لأن العديد من أنواع التحريفات ذات طبيعة منهجية، وغالبا ما تكون المؤسسات بطيئة في إجراء التغييرات للقضاء عليها . لذلك لا يجب تجاهل نتائج التدقيق السابقة أثناء تطوير استراتيجية وبرنامج تدقيق للسنة الحالية . فإذا وجد المدقق أخطاء كبيرة حسب تقرير التدقيق السابق فمن المرجح أن يقوم المدقق بتقييم المخاطر المتأصلة على أنها

[1] Mahdavi and Daryaei. **Attitude toward business environment of auditing, corporate governance and balance between auditing and marketing**. 2017.

عالية خلال عملية التدقيق الحالية، ويجب إجراء اختبارات قصد تحديد ما إذا كان الخلل تم تداركه من قبل العميل[1]. ومع ذلك إذا لم يجد المدقق أية أخطاء في البيانات من خلال تقارير التدقيق للسنوات الماضية، فإن المدقق له ما يبرره في تخفيض مستوى المخاطر المتأصلة بشرط عدم حدوث تغييرات في الظروف ذات الصلة.

1-3-عميل سابق مقابل عميل جديد :

يكتسب المدققون الخبرة والمعرفة حول احتمالية وجود أخطاء بعد تدقيق العميل لعدة سنوات. كما أن عدم وجود نتائج تدقيق للسنوات السابقة يقود إلى قيام معظم المدققين بتقييم مخاطر متأصلة بمستوى أعلى لعمليات التدقيق الأولية مقارنة بالمهام المتكررة التي لم يتم فيها وجود أخطاء جوهرية[2]. ولهذا يضع معظم المدققين مخاطر متأصلة عالية عند قبول عميل جديد ثم يتم تخفيضها في السنوات اللاحقة حيث يكتسبون المزيد من المعرفة حول العميل.

1-4-الأطراف ذوي العلاقة :

تحدد طبيعة العلاقة بين العميل والأطراف ذوي العلاقة مستوى المخاطر المتأصلة، فقد يحدد مستوى مرتفع من المخاطر المتأصلة إذا كان هناك إختلافات وصراعات والآراء غير لائقة على العميل.

1-5-المعاملات المعقدة أو غير الروتينية :

من المرجح أن يتم تسجيل المعاملات غير المعتادة بالنسبة للعميل أو التي تنطوي على عقود طويلة أو معقدة بشكل غير صحيح مقارنة بالمعاملات الروتينية لأن العميل غالبا ما يفتقر إلى الخبرة في تسجيلها . ومن الأمثلة على ذلك خسائر الحريق، وعمليات الاستحواذ على الممتلكات الرئيسية، وشراء الاستثمارات المعقدة، وتكاليف إعادة الهيكلة

[1] Jane F. Mutchler, William Hopwood, and James M. McKeown, '**The Influence of Contrary Information and Mitigating Factors on Audit Opinion Decisions on Bankrupt Companies**', *Journal of Accounting Research*, (1997), 295 <https://doi.org/10.2307/2491367>.

[2] Arens. ***Auditing and Assurance Services: An Intgrated Approach***, Pearson Education (2014).

الناتجة عن العمليات المتوقفة. ويتم تحديد عواقب المعاملات المعقدة أو غير الروتينية من خلال معرفة أعمال العميل ومراجعة محاضر الاجتماعات للإدارة العليا[1].

1-6-الحكم المهني المطلوب لتسجيل أرصدة ومعاملات الحساب بشكل صحيح :

تتطلب العديد من أرصدة الحسابات مثل بعض التثبيتات المسجلة بالقيمة العادلة، ومخصصات الذمم المدينة غير القابلة للتحصيل، والمخزون المتقادم، وانخفاض قيمة الأصول، والمسؤولية عن مدفوعات الضمان، والإصلاحات الرئيسية مقابل الاستبدال الجزئي للأصول، واحتياطيات خسائر القروض المصرفية تقديرات وقدرا كبيرا من رشادة الحكم المتعلق بالتقييم[2]، ونظرا لذلك تزداد احتمالية التحريفات التي بدورها تؤدي الى المرتفع من المخاطر المتأصلة[3].

1-7-العوامل المتعلقة بالإبلاغ المالي الاحتيالي واختلاس الأصول:

من الخصائص التي تتمتع بها عمليات الإبلاغ المالي الإحتيالي هي استبعاد كل من الإجراءات الرقابية وتميزها بالتنسق العالي والذي يصعب من إكتشافها[4]. إلا أن تقييم نزاهة الإدارة العليا تساهم في إيضاح إحتمالية وجود عمليات إحتيالية من خلال المواقف والإجراءات والسياسات التي تعكس المواقف العامة للإدارة العليا حول النزاهة والقيم الأخلاقية والالتزام بالكفاءة. بالاضافة إلى أن الإدارة التي تفتقر إلى النزاهة تكون اكثر قابلية لتحريف البيانات المالية وهذا من شأنه رفع كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة بشكل جوهري[5].

---

[1] Joanne Flood, ***The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern***, *Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2019* (University of North Texas, 2019).

[2] F Choo, '**Auditors' Judgment Performance under Stress: A Test of the Predicted Relationship by Three Theoretical Models**', *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10.3 (1995), 611–641.

[3] Susan Ayers and Steven E. Kaplan, '**Review Partners' Reactions to Contact Partner Risk Judgments of Prospective Clients**', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22.1 (2003), 29–45.

[4] ACFE, '**Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations**', *Associations For Certified Fraud Examiners*, 2022. Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations, Associations for Certified Fraud Examiners. (2022).

[5] H F D Hassink and others, '**Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study among Business Managers**', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18.2 (2009), 85–100.

ثالثا: تحديد مستوى مخاطر الرقابة الأولي من خلال فهم نظام الرقابة الداخلية :

يتم تقليل مخاطر التحريفات في البيانات المالية إذا كان لدى العميل سيطرة فعالة على عناصر الرقابة لنظام الرقابة الداخلية وإجراءات معالجة المعاملات[1]. وتساهم قدرة نظام الرقابة الداخلي للعميل على توليد معلومات مالية موثوقة وحماية اكثر للأصول والسجلات المحاسبية، بحيث يحدد المدقق مدى وجود إجراءات الرقابة الداخلية ويقيم فعاليتها، وهي عملية تسمى بتقييم مخاطر الرقابة عن طريق الإختبار الأولي للوجود والفعالية لإجراءات الرقابة الداخلية للعميل[2]. فإذا تم تقييم الرقابة الداخلية على أنها فعالة، فيمكن حين إذن تخفيض مخاطر الرقابة المخطط لها ويمكن أن تكون كمية أدلة التدقيق التي سيتم تجميعها أقل بكثير مما كانت عليه عندما لا تكون إجراءات الرقابة الداخلية للعميل فعالة.

الفرع الثالث: المزيج الاستراتيجي لإختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية

تعتبر طبيعة المزيج الاستراتيجي بين اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية مفهوما أساسيا في مجال التدقيق. ويستخدم المدققون هذين النوعين من الاختبارات لتقييم موثوقية المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة. ومن خلال الجدول رقم 2-4 فإن كلا من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة يؤثرات بشكل واضح وجوهري في مستوى كل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية المتعلقة بالعمليات المالية. فنلاحظ أنه عندما يكون كلا من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة منخفضة فإن مستوى إعتمادية المدقق على إختبارات الرقابة تكون موسعة وكثيفة بالمقارنة مع الإختبارات الأساسية التي تأتي بمستوى كثافة منخفضة. بينما نلاحظ العكس عندما يكون كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة عاليين فإن الإعتماد على الاختبارات الأساسية يكون بشكل موسع ومعتبر وخفض مستوى كثافة إختبارات الرقابة الى حد أدنى[3].

---

[1] Chris E. Hogan and Michael S. Wilkins, '**Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?**', *Contemporary Accounting Research*, 25.1 (2008), 219–242.

[2] R. A. R. Ahmad and others, '**Board Characteristics and Risk Management and Internal Control Disclosure Level: Evidence from Malaysia**.', *Procedia Economics and Finance*, 31 (2015), 601–610.

[3] Arens. ***Auditing and Assurance Services: An Intgrated Approach***, Pearson Education (2014).

الشكل رقم 2-4 العلاقة بين مستوى مخاطر التحريفات ومزيج الإختبارات

			تقييم مخاطر الرقابة		
			منخفض	متوسط	عالي
			إختبار الضوابط الرقابية بصورة موسعة وتأكيد فعاليتها	إختبارات رقابة محدودة مع تأكيد فعاليتها	عدم إختبار الضوابط الرقابية وعدم فعاليتها
تقييم المخاطر المتأصلة	منخفض	مخاطر تحريفات منخفض عند عدم وجود لاقابة داخلية	مستوى منخفض من الإختبارات الأساسية المطلوبة	مستوى متوسط من الاختبارات الأساسية المطلوبة	مستوى معتبر من الاختبارات الأساسية المطلوبة
	عالي	مخاطر تحريفات مرتفع عند عدم وجود لاقابة داخلية	مستوى متوسط من الاختبارات الأساسية المطلوبة	مستوى معتبر من الاختبارات الأساسية المطلوبة	مستوى موسع من الاختبارات الأساسية المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة أرينز 2014

أولا: اختبارات الرقابة:

تركز هذه الاختبارات على تقييم فعالية الضوابط الداخلية للكيان، والتي تعرف على أنها العمليات والإجراءات التي تضعها المؤسسة لضمان دقة وموثوقية تقاريرها المالية .كما أن الغرض هذه الاختبارات هو تحديد ما إذا كانت هذه الضوابط الرقابية وعناصرها تعمل على النحو المطلوب لمنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية[1].

ثانيا: الإختبارات الأساسية للعمليات المالية

تقوم الاختبارات الاساسية بفحص العمليات الفردية وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية بشكل مباشر بهدف جمع أدلة كافية للتحقق من دقة واكتمال المعلومات المالية. ويتم إجراء هذه الاختبارات للكشف عن أي أخطاء جوهرية قد تكون موجودة بغض النظر عما إذا كانت الضوابط الداخلية فعالة[2].

[1] Levent V. Orman, '**Database Audit and Control Strategies**', *Information Technology and Management*, 2 (2001), 27–51.

[2] Kanyarat (Lek) Sanoran and Jomsurang Ruangprapu, '**Initial Implementation of Data Analytics and Audit Process Management**', *Sustainability*, 15.03 (2023), 1766.

ثالثا: العوامل المحدد لتوازن المزيج الإستراتيجي بين إختبار الرقابة والإختبارات الأساسية

1-1-تقييم المخاطر:

يقوم المدققون أولا بتقييم المخاطر المرتبطة بالبيانات المالية للعميل وضوابطه الداخلية . وبناء على هذا التقييم يستطيع المدقق تحديد إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي للعميل، فإذا تم اعتبار ضوابط الرقابة الداخلية فعالة وموثوقة فقد يختار المدققون التقليل من الإختبارات الأساسية [1].

1-2-الكفاءة والفعالية:

يهدف المدققون إلى تحسين استخدام مواردهم مع ضمان نتائج تدقيق دقيقة. فإذا كانت الرقابة الداخلية قوية وكان المدققون يثقون بها، فقد يقومون بإجراء عدد أقل من الاختبارات الأساسية التي عن طريقها يوفر المدقق الوقت والجهد[2].

1-3-الأهمية النسبية:

تلعب الأهمية النسبية للتحريفات المحتملة دورا في تحديد المزيج الاستراتيجي، فإذا كانت التحريفات المحتملة كبيرة فقد يؤكد المدققون على المزيد من الاختبارات الأساسية لفحص البيانات المالية بشكل مباشر[3].

1-3-أخذ العينات:

يستخدم المدقق تقنيات أخذ العينات لتحديد جزء من عناصر الرقابة، أو أرصدة العمليات المالية أو حسابات الميزانية لإختبارها، فعندما تتضح فعالية الضوابط الرقابية يكون أمام المدقق أسباب منطقية لتخفيض حجم العينة عند أداء الاختبارات الأساسية والعكس صحيح[4].

رابعا: آلية إختيار المزيج الاستراتيجي لإختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية:

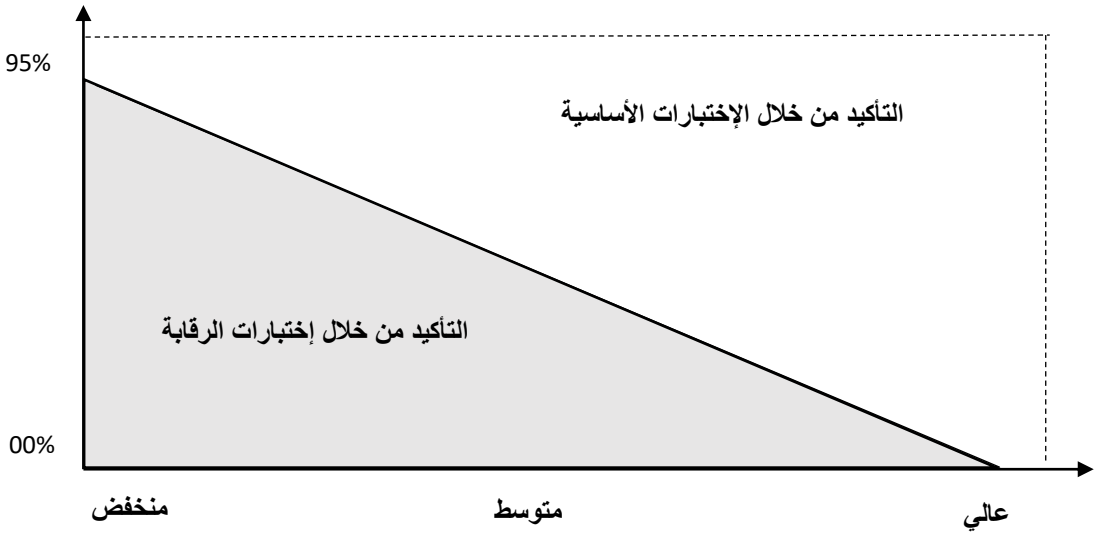
يتضمن المزيج الاستراتيجي تحديد مقدار الإجراءات التي يجب تخصيصها لكل من إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية داخل العينة المختارة، فإذا كان إجراءات نظام الرقابة الداخلية موثوقة ومصممة جيدا يمكن للمدقق

---

[1] Arens. (2014).
[2] J. H. Blokdijk, '**Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient?**', *International Journal of Auditing*, 8 (2004), 185–194.
[3] G Chong, '**Materiality in Auditing Definitions and Benchmarks**', *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 2.1 (2008), 83–96.
[4] AICPA, '**Audit Sampling**', *American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY*, 2008.

الاعتماد عليها بشكل أكبر والتقليل من الاختبارات الأساسية[1]. ومن الناحية العملية يعتبر المزيج بين اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية عملية ديناميكية تعتمد على الظروف المحددة لعملية تقييم المخاطر، كما أن الهدف منه هو تحقيق توازن بين إختبارات وإجراءات التدقيق الذي يوفر ضمانا معقولا حول دقة وموثوقية البيانات المالية[2]. كما أن المزيج الإستراتيجي يساهم في إستخدام موارد التدقيق بكفاءة أكثر ويساعد المدقق على التكيف حسب حالة كل عميل. ويمثل الشكل رقم 2- 5 آلية إختيار المزيج الاستراتيجي بين الإختبارين حيث يمثل المحور العمودي للبيان مستوى الثقة في البيانات المالية للعميل بينما يمثل المحور الافقي مستوى مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية. وحسب الشكل فإنه كلما انخفض مستوى المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة وفي المقابل زاد مستوى الثقة في البيانات المالية للعميل تشكل المزيج الاستراتيجي وفق توفيقة تعتمد على إختبارات الرقابة بشكل موسع والإكتفاء بمستوى منخفض من الاختبارات الأساسية. ومن جهة أخري، فكلما إرتفع مستوى المخاطر للتحريفات الجوهرية انخفض مستوى الثقة وتشكل المزيج الاستراتيجي للإختبارات وفق توفيقة تعتمد على مستوى عالي من الإختبارات الأساسية وبعض إختبارات الرقابة.

الشكل رقم 2-5 المزيج الاستراتيجي بين إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية



دراسة أرينز 2014

[1] Kneer.

[2] Supara. Chatiwong, Takan, Ussahawanitichakit, Phaprukbaramee, et Janjarasjit, **'Proactive Internal Audit Strategy and Firm Performance: Empirical Evidence from Thai-Listed Firms**', *AU-GSB e-JOURNAL*, 9.1 (2016), 3–31.

الفرع الرابع: المزيج الإستراتيجي للإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية

تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية، والتي توفر مؤشرات مالية وغير مالية حول مواطن الخلل في البيانات المالية عن طريق النسب المئوية والمقارانات الأفقية والعمودية سواء مع منافس في نفس الصناعة أو المقارنة الزمنية للبيانات المالية[1]، بينما تعبر الإختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية عن إجراءات محددة تهدف إلى اختبار التحريفات النقدية في أرصدة الميزانية كما أن الأدلة التي يتوصل إليها عن طريق المزيج الأستراتيجي للإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية تعتبر قاطعة وعالية الجودة.

الجدول رقم 2-2 الإجراءات التحليلية من حيث مراحل التدقيق والتوقيت

الغاية من الاجراءات التحليلية	التوقيت		
	مرحبة التخطيط	مرحلة الإختبار	المرحلة النهائية
فهم عمل العميل و بيئته	أولوية	/	/
تقييم الإستمرارية	ثانوية	/	ثانوية
مؤشرات إحتمالية وجود تحريفات جوهرية	أولوية	ثانوية	أولوية
تخفيض الاختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية	ثانوية	أولوية	/

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة ألفين آرينز 2014.

من خلال الجدول رقم 2-2 الذي يظهر غايات إستخدام الإجراءات التحليلية وتوقيتها خلال كل مرحلة من المراحل التدقيق الثلاثة، تمثل الاجراءات التحليلية اختبارا ذو أوليوية في مرحلة التخطيط المتضمنة فهم العميل وبيئته بالإضافة الى ضرورة إستخدام الإجراءات التحليلية عند البحث عن مؤشرات إحتمالية لوجود تحريفات جوهرية في البيايانات المالية. كما أن الاجراءات التحليلية تعتبر ضرورة أولية في مرحلة الإختبارات حيث تساهم في ضبط المزيج الاستراتيجي من خلال تحديد المقدار الواجب تطبيقه من الإختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية والتي تفيد في الحفاظ على عقلانية التكاليف وتحديد أدلة مناسبة في الظروف. كما تظهر الإجراءات التحليلية بصفة أساسية في المرحلة النهائية

[1] T. Mugwira, '**Implications to the Audit Process of Auditing That Uses Data Analytics Tools and New Business Models**' (University of Agder, 2023) <https://hdl.handle.net/11250/3063578>.

لعملية التدقيق من خلال البحث عن مؤشرات وجود تحريفات جوهرية ومطابقة الاستنتاجات المتوصل اليها حول العرض العادل للبيانات المالية[1].

المبحث الثاني: متطلبات بناء استراتيجية التدقيق

تمهيد:

لأجل تطوير وتوثيق إستراتيجية التدقيق يجب على المدقق أخذ مجموعة من الإعتبارات في الحسبان والتي تتعلق بأهداف التدقيق ومسؤوليات المدقق؛ وبموارد مكتب أو شركة التدقيق من حيث حجم المكتب كالموارد البشرية والمادية والأطر الزمنية المتاحة وكذا تحديد المواقف السلوكية لعناصر فريق التدقيق تجاه العميل من حيث درجة الإستقلالية. ومن جهة أخرى يجب الأخذ في الحسبان عامل كيفيات قياس المخاطر وتحديد عتبة الأهمية النسبية، كما يأخذ المدقق في الاعتبار عوامل أخرى مثل عدد مواقع العملاء والفعالية السابقة لرقابة العميل، وذلك من أجل تطوير إستراتيجية أولية للتدقيق تستجيب للمتطلبات التي ستناقش فيما يلي حسب المطالب التالية:

المطلب الأول: تحديد مسؤوليات وأهداف التدقيق

المطلب الثاني: تحديد كفاية وملاءمة أدلة التدقيق:

المطلب الثالث: توفر الموارد البشرية الملاءمة

المطلب الرابع: المتطلبات المتعلقة بحدود التدقيق والاستقلالية

[1] Arens(2014); Boynton William C , Raymond N. Johnson(2001); Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg(2023).

المطلب الأول: تحديد مسؤوليات وأهداف التدقيق:

الفرع الأول: مسؤوليات التدقيق:

أولا: تحقيق التأكيد المعقول:

يعرف التأكيد على أنه مقياس لمستوى اليقين الذي حصل عليه المدقق عند الانتهاء من التدقيق. وتشير معايير التدقيق إلى أن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد على أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، إلا أنه ليس مطلقا[1]. بمعنى أن المدقق ليس ضامنا لصحة البيانات المالية وبالتالي فإن التدقيق الذي يتم إجراؤه وفقًا لمعايير التدقيق قد يفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية. ويرجع تبني مبدأ التأكيد المعقول إلى عدة أسباب من بينها[2]:

- يعمل المدقق على إختبار حجم عينة محدد عند البدأ في إجراءات التدقيق بحيث تتضمن عملية أخذ العينات بعض مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية؛
- يتطلب تقييم نتائج الاختبار حكاما مهنيا من المدقق والذي يعتمد على خبرة المدقق وخلفيته المهنية وإعتقاداته التي تبناه تجاه العميل وبيئة أعماله بحيث يمكن للمدققين أن يرتكبوا أخطاء نابعة من الأحكام المهنية؛
- تحتوي البيانات المحاسبية على تقديرات معقدة والتي تنطوي بطبيعتها على عدم اليقين ويمكن أن تتأثر بالأحداث المستقبلية، ونتيجة لذلك يكون من الصعب الحصول على تأكيد مطلق تجاه صحة هذه التقديرات؛
- نظرا لإحتمالية وجود إحتيال ناتج عن عملية تواطؤ مع الإدارة فإنه من الصعب الوصول الى تأكيد مطلق حول صلاحية البيانات المالية للعميل؛
- تتفاعل تكلفة عملية التدقيق بشكل طردي مع مستوى التأكيد، فكلما إقترب مستوى التأكيد من المطلق كلما زادت تكلفة التدقيق من خلال زيادة الحجم المطلوب من أدلة التدقيق وهو غير ناجع من الناحية الاقتصادية.

---

[1] Dominic Detzen, Gold Anna, and Arnold Wright, '**The Impact of Account-Level Inspection Risk on Audit Program Planning Decisions**', *Ccounting Horizons*, XX (2023), 1–8.

[2] Robert M. Trueblood And Arnold W. Johnson, ***Principles Of Auditing***., *Journal Of The American Statistical Association* (Illinois, Us: Richard D. Irwin, 1956), Li <Https://Doi.Org/10.2307/2281444>; Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. Cengage, (2023)

ثانيا: الإلتزام بالشك المهني:

تتطلب معايير التدقيق أن يتم تصميم عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لغرض إكتشاف الأخطاء المادية والاحتيال في البيانات المالية. ولتحقيق ذلك يجب التخطيط للعملية وتنفيذها بروح من الشك المهني في جميع جوانب المهمة[1]. يتكون الشك المهني من عنصرين أساسيين: العقل المتساءل؛ والتقييم الإنتقادي لأدلة التدقيق[2]. وبالرغم من أن المدقق يرغب في الاعتقاد بأن المنظمات التي يقبلها كعميل يتمتع بالنزاهة والصدق، إلا أن الحفاظ على الشك المهني يساعده على تعويض التحيز الطبيعي للرغبة في الثقة بالعميل[3]. كما أن عقلية التساؤل تعني أن المدقق يتعامل مع التدقيق بنظرة عقلية أي تثق ولكن تتحقق. وبالمثل فعند الحصول على الأدلة الداعمة لمبالغ البيانات المالية والإفصاحات فإن الشك المهني يتضمن أيضا تقييما نقديا للأدلة من خلال طرح أسئلة استقصائية والتركيز على التناقضات . عندما يتحمل المدقق مسؤولية الحفاظ على عقل متشكك وتقييم الأدلة بشكل نقدي، فإنه يقلل بشكل كبير من احتمالية فشل عملية التدقيق[4]. في حين أن مفهوم الشك المهني هو عنصر أساسي في معايير التدقيق لسنوات، إلا أنه لا يزال من الصعب تنفيذه في الممارسة العملية وذلك لأن المدقق هو عرضة للتحيزات الطبيعية للثقة في الأفراد الذين يعرفونه والذين يتفاعلون معهم بشكل منتظم[5]. ومن جهة أخرى يقنع المدققون أنفسهم أحيانًا بأنهم يقبلون فقط العملاء الذين يمكنهم الوثوق بهم والذين يتمتعون بنزاهة عالية، وبالتالي غالبًا ما يكون من الصعب على المدققين قبول احتمال أن يكون عملاؤهم يفتقرون إلى الكفاءة أو قد يحاولون عدم إظهار الحقيقة طوال عملية التدقيق. وعلى الرغم من هذه القيود، يحتاج المدققون إلى العمل على التغلب على هذه التحيزات في الأحكام المهنية ويجب تذكيرهم باستمرار

[1] and Shih-Hsun Liu Chen, Ya-Hui, Kung-Jeng Wang, '**How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model**.', *Sustainability*, 15.2 (2023), 1547.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ,**دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم ,**الطبعة الثانية (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2013).

[3] Muhyarsyah Muhyarsyah Julianti, Pujihastuti Dwi, '**The Effect of Auditor Ethics and Auditor Professional Skepticism on Audit Quality with Remote Audit as a Moderation Variable**', *Journal of Social Research*, 2.10 (2023), 3727–3741.

[4] and Soon-Yeow Phang Dharmasiri, Prabashi, '**Fit Between Regulatory Focus and Goal Pursuit Strategies on Auditors' Professional Skepticism**', *European Accounting Review*, 2023, 1–24.

[5] Lanny and Wiwik Utami, '**Determinant of Auditors' Judgment on the Detection of Fraudulent Financial Statements**', *Management And Accounting Review*, 22.01 (2023).

بأهمية الحفاظ على الشك المهني المناسب، وإدراك أن مخاطر الأخطاء الجوهرية الموجودة في جميع عمليات التدقيق[1]. ويمكن تلخيص عناصر الشك المهني إلى ست خصائص كما يلي:

أ- عقلية التساؤل والاستقصاء أي الميل إلى الاستفسار مع بعض الشعور بالشك؛

ب- تعليق الحكم المهني من خلال حجب الحكم حتى يتم الحصول على الأدلة المناسبة؛

ت- البحث عن المعرفة والتحقيق فيما وراء ما هو واضح، مع مقاومة الرغبة في التأييد؛

ث- فهم توجهات الأشخاص بمعنى أن الاعتراف بأن دوافع الناس وتصوراتهم يمكن أن تقودهم إلى تقديم معلومات متحيزة أو مضللة؛

ج- الحكم الذاتي أو ما يعرف التوجيه الذاتي وقناعة المدقق باتخاذ القرار بنفسه بدلا من قبول تفسيرات الآخرين؛

ح- احترام الذات أو التمتع بالثقة بالنفس لمقاومة الإقناع وتحدي الافتراضات أو الاستنتاجات القبلية.

إن وعي المدقق بهذه العناصر الستة طوال مهمة التدقيق يمكن أن يساعد على الوفاء بمسؤوليته في الحفاظ على مستوى مناسب من الشك المهني، إلى جانب أن طرح الأسئلة الصحيحة وإجراء مزيد من التحقيق باستخدام أسئلة عن طريق المقابلة مع ملاحظة السلوكيات غير المعتادة من المجيبين أثناء إجابتهم على الأسئلة، يمكن أن يحدث فرقا بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والفشل في اكتشافها.

ثالثا: مسؤولية المدقق تجاه إكتشاف التحريفات في البيانات المالية والإحتيال:

يقضي المدققون جزءًا كبيرًا من وقتهم في التخطيط وإجراء عمليات التدقيق لاكتشاف الأخطاء غير المقصودة التي ترتكبها الإدارة والموظفين حيث يجد المدققون مجموعة متنوعة من الأخطاء الناتجة عن أشياء مثل الأخطاء في الحسابات؛ والسهو؛ وسوء الفهم؛ وسوء تطبيق معايير المحاسبة؛ والتلخيصات غير الصحيحة والأوصاف[2]. ولا تميز معايير التدقيق بين مسؤوليات المدقق في البحث عن الأخطاء الجوهرية والاحتيال، وفي كلتا الحالتين يجب على المدقق الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية. وتعترف المعايير أيضا بأن اكتشاف

[1] and Peni Tupou Fukofuka Xu, Gina, Cherrie Yang, '**Professional Skepticism in Practice: An Analysis of Auditors' Stories'**, *A Journal of Practice & Theory*, 2023, 1–22.

[2] Evelyn. Patterson and James Noel, '**Audit Strategies and Multiple Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation**', *Contemporary Accounting Research*, 20.3 (2003), 519–549.

الاحتيال غالبا ما يكون أكثر صعوبة لأن الإدارة أو الموظفين الذين يرتكبون الاحتيال يحاولون إخفاءه. ومع ذلك فإن صعوبة الاكتشاف لا تغير من مسؤولية المدقق عند تخطيط وتنفيذ العملية بشكل صحيح لاكتشاف الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن خطأ أو احتيال[1].

رابعا: مسؤولية المدقق تجاه مدى الإلتزام بالقوانين والتنظيمات:

عند أداء عمليات التدقيق يأخذ المدقق في الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المطبق ذي الصلة بالعميل، فيحتاج المدقق إلى النظر في متطلبات الجهات التنظيمية[2]. بحيث تتأثر قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناشئة عن عدم إلتزام العميل بالقوانين واللوائح بالعوامل التالية:

أ- تتعلق العديد من القوانين واللوائح في المقام الأول بالجوانب التشغيلية للأعمال ولا تؤثر عادةً على البيانات المالية ولا يتم التقاطها بواسطة أنظمة المعلومات المحاسبي للعميل المتعلقة بالتقارير المالية؛

ب- قد تتضمن حالة عدم الالتزام بالقوانين مجموعة من إجراءات لغرض إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو الفشل المتعمد في تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية؛

ت- مدى الالزامية القانونية لحالة عدم الامتثال.

إن إحدى الصعوبات التي يواجهها المدقق هي تحديد كيفية تأثير القوانين واللوائح على مبالغ البيانات المالية والإفصاحات، حيث تعتمد مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالقوانين واللوائح التي يشار إليها في كثير من الأحيان بالأفعال غير القانونية، على ما إذا كان من المتوقع أن يكون للقوانين أو اللوائح تأثير مباشر على المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية[3].

---

[1] kendall Bowlin, '**Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud**', *The Accounting Review*, 86.4 (2011), 1231–1253.

[2] Fakhroddin Mohammad Rezaei, '**Substantive or Symbolic Compliance with Regulation, Audit Fees and Audit Quality**', *International Journal of Disclosure and Governance*, 2023, 1–20.Limin CAO, Limei, LI, Wanfu, et Zhang, '**Audit Mode Change, Corporate Governance and Audit Effort**', *China Journal of Accounting Research*, 8.4 (2015), 315–335.

[3] Arens. **Auditing And Assurance Services An Integrated Approach** . Pearson Education, Chicago. (2014)

الفرع الثاني: أهداف التدقيق:

تعرف أهداف التدقيق على أنها الأهداف والمقاصد المحددة التي توجه إجراء التدقيق، وتوفر للمدققين إطارا منظما لتقييم المعلومات المالية والتأكد من امتثال عمليات المؤسسة للمعايير واللوائح المعمول بها عن طريق تصنيفات العمليات المالية وطبيعة أرصدة الميزانية وكذا العرض والإفصاح للبيانات المالية للعميل[1]، وتم تصميم هذه الأهداف بدقة لتتماشى مع الظروف والمخاطر الفريدة الكامنة في كل عملية تدقيق، مما يعكس الطبيعة المتنوعة للصناعات ونماذج الأعمال والبيئات التنظيمية. تمتد أهمية أهداف التدقيق إلى ما هو أبعد من مجرد المبادئ التوجيهية الإجرائية بل تلعب دورا محوريا في تشكيل استراتيجية التدقيق جنبا الى جنب مع توكيدات إدارة العميل قصد التأكد من صحتها[2]. وعلى هذا النحو، فإن تحديد ومحاولة تحقيق أهداف التدقيق هي القوة الدافعة وراء القرارات الإستراتيجية التي يتخذها المدققون طوال عملية التدقيق، ويمكن تصنيف أهداف التدقيق الى ثلاثة أصناف هي: أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية؛ والأهداف المتعلقة بأرصدة الميزانية؛ والأهداف المتعلقة بالعرض والإفصاح حيث يمكن تلخيصها كمايلي:

أولا: الأهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية:

إن أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية ترتبط ارتباطا وثيقا بتأكيدات الإدارة حول فئات المعاملات، وتتمثل في ستة أهداف وهي الحدوث؛ والاكتمال؛ والدقة؛ والتصنيف؛ والتوقيت؛ والترحيل والتلخيص، والتي يجب تحقيقها قبل أن يتمكن المدقق من استنتاج أن الإجمالي لأي فئة معينة من العمليات المالية قد تم تحديده بشكل عادل[3]، ويمكن تلخيص هذه الأهداف كما يلي:

---

[1] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. ***Auditing***. Cengage Learning South-Western. (2023).

[2] معيار التدقيق الدولي رقم 300, '**التخطيط لتدقيق البيانات المالية** ,'مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين).2018 .284–272 , ,

[3] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg(2023).William and Donald; Cai Chun, '**On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions**', *Managerial Auditing Journal*, 12.4–5 (1997), 247–250.

1-1 الحدوث: يتناول هذا الهدف ما إذا كانت المعاملات المسجلة قد حدثت بالفعل، بحيث أن تضمين عملية مالية في دفتر اليومية للمبيعات والتي لم تحدث في الواقع تعتبر إنتهاك لهدف الحدوث. كما أن العمل على تحقيق هدف الحدوث للعمليات المالية يساعد في الكشف عن البنود المحاسبية المبالغ في قيمها.

2-1 الإكتمال: يتعامل هذا الهدف مع ما إذا كانت جميع العمليات المالية التي حدثت بالفعل قد تم تضمينها في دفاتر اليومية، بحيث أن الفشل في تضمين عملية مالية في دفتر يومية المبيعات ودفتر الأستاذ العام يعتبر إنتهاك لهدف الإكتمال. ويسعى المدقق من تحقيق هدف الإكتمال لغرض الكشف عن البنود المحاسبية المخفضة بصورة جوهرية عمدا أو عن طريق السهو.

3-1 الدقة: يتناول هذا الهدف دقة المعلومات الخاصة بالمعاملات المحاسبية وهو جزء من تأكيد الدقة لفئات العمليات المالية . وقد ينتهك هذا الهدف عن طريق وجود فروقات بين القيم المضمنة في السندات الثبوتية للعمليات المالية وبين ماهو مسجل في الدفاتر المحاسبية، كما يعبر عن مدى صحة قيم البنود المحاسبية وخلوها من الأخطاء.

4-1 التصنيف يتمثل هذا الهدف فيما إذا كانت العمليات المالية مدرجة في الحسابات المناسبة لها حسب ماهو مدرج في مدونة الحسابات والتصنيفات المضبوطة مسبقا للبنود المحاسبية.

5-1 التوقيت: إن الهدف الزمني للعمليات المالية يتحقق من خلال تأكد المدقق من أنه تم تسجيل العملية في وقت حدوثها [1].

6-1 الترحيل والتلخيص: يتم من خلال تضمين العمليات المالية المسجلة بشكل صحيح في الدفاتر الرئيسية وتلخيصها بشكل صحيح، كما يتناول هذا هدف الترحيل والتلخيص مدى دقة نقل المعلومات إلى السجلات الفرعية ودفتر الأستاذ العام . ونظرا لأن ترحيل العمليات المالية المسجلة في دفاتر اليومية إلى السجلات الفرعية ودفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية الأخرى ذات الصلة يتم عادة بشكل أوتوماتيكي محوسبة، فإن مخاطر حدوث خطأ بشري عشوائي في الترحيل

[1] S Y Kwon, K C Jung, and Y Yun, 'T**he Effects of Audit Planning and Interim Audit on Audit Hours and Audit Fees**.', *Study on Accounting Taxation & Auditing*, 68.3 (2016), 138–172.

يكون في حده الأدنى، فبمجرد أن يتمكن المدقق من التأكد من أن الأنظمة المحوسبة تعمل بشكل صحيح، يقل القلق بشأن أخطاء عملية الترحيل والتلخيص[1].

ثانيا: الأهداف التدقيق المتعلقة بأرصدة الميزانية:

تتمثل في ثمانية أهداف للتدقيق يجب تحقيقها قبل أن يتمكن المدقق من استنتاج أن أي رصيد حساب معين قد تم ذكره بشكل عادل؛ وهذه الأهداف المتعلقة بأرصدة الميزانية تتمثل في: الوجود؛ والاكتمال؛ والدقة؛ والتصنيف؛ والقطع؛ والترابط التفصيلي؛ والقيمة القابلة للتحقيق؛ والحقوق والالتزامات[2]. وتتلخص فيمايلي:

1-1 الوجود: إن هدف الوجود يمثل التواجد الحقيقي والمادي للبنود المحاسبية المسجلة في الدفاتر المحاسبية كالتثبيتات وأرصدة العملاء، كما ينتهك هذا الهدف عندما يجب أن تكون المبالغ المدرجة في البيانات المالية للبنود هي غير موجودة في الواقع.

2-1 الإكتمال: يتناول هذا الهدف ما إذا كانت جميع المبالغ التي ينبغي تضمينها قد تم تضمينها بالفعل شأنه شأن هدف الإكتمال بالنسبة للعمليات المالية.

3-1 الدقة: يشير هدف الدقة إلى المبالغ المضمنة بالمبلغ الصحيح ولأجل تحقيق هدف الدقة يجب التأكد من صحة المبالغ وصحة المعلومات الواردة في سند التسجيل.

4-1 التصنيف: يتضمن التصنيف تحديد ما إذا كانت العناصر المدرجة في البيانات المالية مدرجة في حسابات دفتر الأستاذ العام الصحيحة، والتصنيف هو أيضا جزء من تأكيد التقييم والتخصيص. كما يرتبط هدف التصنيف المتعلق بالأرصدة ارتباطا وثيقا بأهداف التدقيق المتعلقة بالعرض والإفصاح، ولكنه يتعلق بكيفية تصنيف الأرصدة في حسابات دفتر الأستاذ العام بحيث يمكن عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

---

[1] Akamanwam Itang, '**Computerized Accounting Systems: Measuring Structural Characteristics**', *Research Journal of Finance and Accounting*, February, 2020 <https://doi.org/10.7176/rjfa/11-16-05>; Li Nan Wang, '**Impact of Information Technology on Accounting**', *Advanced Materials Research*, 219–220 (2011), 1224–1227 <https://doi.org/10.4028/www.scientific.net/AMR.219-220.1224>.

[2] Arens(2014); Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg.(2023).

5-1 القطع: عند اختبار قطع أرصدة الحسابات، فإن هدف المدقق هو تحديد ما إذا كانت المعاملات قد تم تسجيلها وإدراجها في أرصدة الحسابات في الفترة المناسبة. ومن المهم الإشارة الى أن يتعامل هدف التوقيت للعمليات المالية يتعامل مع التوقيت المناسب لتسجيل العمليات المالية على مدار العام، في حين أن هدف القطع لأهداف التدقيق المتعلقة بأرصدة الميزانية يتعلق فقط بالعمليات القريبة من نهاية السنة المالية[1] .

6-1 القيمة القابلة للتحقيق: يتعامل هذا الهدف بالتحقيق فيما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه بسبب الانخفاضات من التكلفة التاريخية إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو عندما تتطلب المعايير المحاسبية معالجة محاسبية للقيمة العادلة .

7-1 الترابط التفصيلي: يتحقق هذا الهدف عندما تتفق التفاصيل الموجودة في رصيد الحساب مع البيانات الرئيسية ذات الصلة من خلال توافق الإجمالي في أرصدة حساب دفتر الأستاذ العام مع البيانات المالية من خلال التفاصيل الموجودة في الملفات الرئيسية والجداول التي يعدها العملاء. يهتم هدف ربط التفاصيل بإعداد التفاصيل الموجودة في القوائم بدقة وإضافتها بشكل صحيح وتوافقها مع دفتر الأستاذ العام .

8-1 الحقوق والإلتزامات: يتم التحقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن معظم الأصول مملوكة للعميل عند إدراجها في البيانات المالية. وبالمثل يجب أن تنتمي الالتزامات إلى العميل، كما أن الحقوق ترتبط دائما بالأصول والالتزامات بالخصوم.

ثالثا: الأهداف المتعلقة بالعرض والإفصاح: إن نفس المفاهيم التي تنطبق على أهداف التدقيق المتعلقة بأرصدة الميزانية تنطبق على أهداف التدقيق الخاصة بالعرض والإفصاح والمتمثلة في: الوجود؛ والحقوق والالتزامات؛ والدقة والتقييم؛ والتصنيف وقابلية الفهم.

[1] Kwon, Jung, and Yun. **The Effects of Audit Planning and Interim Audit on Audit Hours and Audit Fees**.(2016)

المطلب الثاني: تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق:

الفرع الأول: مفهوم أدلة التدقيق:

تعرف أدلة التدقيق على أنها أي معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية التي يتم تدقيقها مذكورة وفقا للمعايير الموضوعة لمعالجتها وإدراجها[1]، وتختلف الأدلة بشكل كبير في مدى إقناع المدقق بما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل، كما تتضمن الأدلة معلومات مقنعة للغاية مثل إحصاء المدقق للأوراق المالية ، ومعلومات أقل إقناعا مثل الإجابات على أسئلة من طرف موظفي العميل. إن أحد القرارات الرئيسية التي تواجه كل مدقق هو تحديد الأنواع المناسبة وكميات الأدلة اللازمة للتأكد من أن البيانات المالية للعميل معروضة بشكل عادل، حيث أن هناك أربعة قرارات بشأن الأدلة التي يجب جمعها ومدى مقدارها:

1- **إجراءات التدقيق:** تتمثل في التعليمات التفصيلية التي تشرح أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها أثناء التدقيق ومن الشائع توضيح هذه الإجراءات بما فيه الكفاية حتى يتمكن المدقق من اتباع هذه التعليمات أثناء عملية التدقيق، ومن جهة أخرى يجب أن تكون هذه الإجراءات محل توثيق لتفاصيلها ونتائجها[2].

2- **حجم العينة:** يتم تحديد حجم العينة من خلال مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بمستوى المخاطر، إذ أن تحديد مستوى مرتفع من المخاطر يؤدي إلى توسيع حجم العينة والعكس صحيح وذلك لغرض الحصول على مستوى معين من أدلة التدقيق قصد الحصول على التأكيد المعقول والمناسب للعملية[3].

3- **عناصر العينة:** بعد تحديد حجم العينة يجب على المدقق أن يقرر العناصر التي سيتم اختبارها في المجتمع، ويمكن للمدقق إختيار عناصر العينة حسب طرق إحصائية وطرق غير إحصائية[4].

4- **التوقيت** :عادة ما تغطي عملية تدقيق البيانات المالية فترة مثل السنة، ولا يتم الانتهاء من التدقيق إلا بعد عدة أسابيع أو أشهر من نهاية الفترة، ولذلك يمكن أن يختلف زمن تنفيذ إجراءات التدقيق لفترة طويلة بعد تاريخ إعداد التقارير المالية. ويتأثر قرار التوقيت جزئيا بالوقت الذي يحتاج فيه العميل إلى إكمال عملية التدقيق وإصدار التقارير المالية

---

[1] أدلة التدقيق, '**معيار التدقيق رقم 500** ,'مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين).414–431 ,2018 ,

[2] ARENS. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. Pearson Education. Chicago (2014).

[3] معيار التدقيق الدولي رقم 530, '**أخذ عينات التدقيق** ,'مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين).2018

[4] AICPA, 'Audit Sampling'. **Audit Sampling**. American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY. (2008)

وتقرير التدقيق قصد إستفاء شروط معينة تخص الجانب التنظيمي للمساهمين أو متطلبات الإفصاح للأسواق المالية أو الهيئات الوصية[1]، حيث يريد العميل عادة أن يتم الإنتهاء من التدقيق خلال فترة تتراوح من شهر إلى ثلاثة أشهر بعد نهاية العام. ومع ذلك يتأثر التوقيت أيضا بالوقت الذي يعتقد فيه المدقق أن أدلة التدقيق ستكون أكثر فعالية عند أقرب وقت من تاريخ الإنتهاء من إعداد التقارير المالية[2].

الفرع الثاني: أنواع أدلة التدقيق

أولا: الفحص المادي:

هو الفحص أو التحقق الذي يقوم به المدقق للأصل الملموس، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بالمخزون والنقد، ولكنه ينطبق أيضا على التحقق من الأوراق المالية وأوراق القبض والأصول الثابتة الملموسة. كما يعد الفحص المادي وسيلة مباشرة للتحقق من وجود الأصل بالفعل، وبدرجة أقل ما إذا كانت الأصول الموجودة مسجلة (هدف الإكتمال). وتعتبر واحدة من أكثر أنواع أدلة التدقيق موثوقية وفائدة . وبشكل عام فإن الفحص المادي أو الحقيقي هو وسيلة موضوعية للتأكد من كمية ووصف الأصل، وفي بعض الحالات يكون الفحص المادي أيضا طريقة مفيدة لتقييم حالة الأصل أو جودته[3]. ومع ذلك، فإن الفحص المادي ليس دليلا كافيا للتحقق من أن الأصول الموجودة ومملوكة للعميل (هدف الحقوق والإلتزامات)، وفي كثير من الحالات قد لا يكون المدقق مؤهلا للحكم على العوامل النوعية مثل التقادم أو الأصالة (هدف القيمة القابلة للتحقيق). كما أنه لا يمكن عادة تحديد التقييم المناسب لأغراض البيانات المالية عن طريق الفحص البدني (هدف الدقة).

ثانيا: المصادقات:

وهو إستلام رد كتابي مباشر من طرف ثالث للتحقق من دقة المعلومات التي طلبها المدقق، وقد يكون الرد في شكل ورقي أو إلكتروني أو وسيلة أخرى[4]، ونظرا لأن المصادقات تأتي من مصادر خارجية فهي نوع من الأدلة الذي يحظى

---

[1] ORMAN. **Database audit and control strategies**. (2001).

[2] S P Kothari, Andrew J Leone, and Charles E Wasley, '**Performance Matched Discretionary Accrual Measures**', *Journal of Accounting & Economics*, 39.1 (2005), 163–197.

[3] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***.(2014)

[4] معيار التدقيق الدولي رقم 505, '**المصادقات الخارجية** ,'مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين 2018).443–454 .

بجودة عالية إلا أن الحصول عليها يعد مكلفا نسبيا وقد يسبب بعض الإزعاج لأولئك الذين يطلب منهم تقديمها[1]، ولذلك فقد يتم استخدامها اعتمادا على مدى احتياجها ودى توفر الأدلة البديلة والمتاحة. ونادرا ما تستخدم المصادقات في تدقيق الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها بشكل كاف عن طريق التفتيش والفحص المادي، كما لا تستخدم أيضا في التحقق من المعاملات الفردية بين المنظمات مثل معاملات المبيعات لأن المدقق يمكنه استخدام المستندات لتحقيق هذا الغرض .

ثالثا: التفتيش: هو فحص المدقق لمستندات العميل وسجلاته لإثبات المعلومات الواردة أو التي ينبغي تضمينها في البيانات المالية، وتتمثل المستندات في السجلات التي يستخدمها العميل لتوفير المعلومات اللازمة والتي تكون في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى .ونظرا لأن كل معاملة في مؤسسة العميل تكون مدعومة عادة بوثيقة واحدة على الأقل، فعادة ما يتوفر حجم كبير من هذا النوع من الأدلة وتكون إما داخلية وخارجية وتعتبر هذه المستندات نفسها دليلا مفيدا وغير مكلف للمدقق للتحقق من دقة سجلات العميل[2].

رابعا: الإجراءات التحليلية: تتمثل في تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية كالمقارنات، وقد يقوم بها المدقق بين نسبة هامش الربح الإجمالي في العام الحالي مع العام السابق . وتُستخدم الإجراءات التحليلية على نطاق واسع في الممارسة العملية، وهي مطلوبة أثناء مرحلتي التخطيط والإكمال.

خامسا: الاستفسار: هو الحصول على معلومات كتابية أو شفهية من العميل ردا على أسئلة المدقق. وعلى الرغم من أنه يتم الحصول على أدلة كبيرة من العميل من خلال الاستفسار، إلا أنه لا يمكن اعتبارها قاطعة لأنها ليست من مصدر مستقل وقد تكون متحيزة لصالح العميل، لذلك عندما يحصل المدقق على دليل من خلال الاستفسار، فمن الضروري الحصول على أدلة مؤيدة للاستفسار من خلال إجراءات أخرى بمعنى تجميع الأدلة الإضافية لدعم الدليل الأصلي.

---

[1] Boynton William C , Raymond N. Johnson. ***Modern Auditing*** (2001); Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*** (2014).

[2] Detzen, Anna, and Wright. **The Impact of Account-Level Inspection Risk on Audit Program Planning Decisions**.(2023).

سادسا: إعادة الحساب: يتمثل في اختبار الدقة الحسابية لعمليات للعميل وتتضمن إجراءات إعادة حساب المبالغ لفواتير المبيعات والمخزون ودفاتر اليومية والسجلات الفرعية والتحقق من حساب مصروفات الاستهلاك والمصروفات المدفوعة مقدما. ويتم إجراء جزء كبير من عمليات إعادة الحساب التي يقوم بها المدققون بواسطة البرامج المحوسبة.

سابعا: إعادة الأداء: هي الاختبارات المستقلة التي يجريها المدقق للإجراءات أو الضوابط المحاسبية للعميل والتي تم إجراءها في الأصل كجزء من نظام المحاسبة والرقابة الداخلية في المنشأة. وفي حين أن إعادة الحساب تنطوي على إعادة فحص الحسابات فإن إعادة الأداء تنطوي على التحقق من الإجراءات الأخرى كأن يقوم المدقق بإعادة فحص عمليات نقل المعلومات من خلال تتبع المعلومات المضمنة في أكثر من مكان للتحقق من أنها مسجلة بنفس المبلغ في كل مرة[1].

ثامنا: الملاحظة: تتمثل في النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به الآخرون كأن يقوم المدقق بجولة في المصنع للحصول على انطباع عام عن مرافق العميل، أو مشاهدة الأفراد وهم يؤدون المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المكلف بالمسؤولية يؤديها بشكل صحيح بحيث توفر الملاحظة دليلا على أداء عملية أو إجراء ما ولكنها تقتصر على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة[2]. ونادرا ما تكون الملاحظة كافية في حد ذاتها بسبب مخاطر قيام موظفي العميل بتغيير سلوكهم بسبب وجود المدقق ولكنهم يستأنفون أنشطتهم العادية بمجرد غياب المدقق، ولذلك فمن الضروري متابعة الانطباعات الأولية بأنواع أخرى من الأدلة المؤيدة، ومع ذلك فإن الملاحظة مفيدة في معظم أجزاء عملية التدقيق[3].

الفرع الثالث: درجة الإقناع لأدلة التدقيق:

أولا: الملائمة: تعتبر ملاءمة الأدلة مقياس لمدى أهمية وموثوقية الأدلة في تحقيق أهداف التدقيق لفئات العمليات المالية، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات ذات الصلة، فكلما كانت الأدلة مناسبة فإن ذلك ينعكس بشكل كبير في إقناع المدقق بأن البيانات المالية معروضة بشكل عادل[4]. ومن جهة أخرى فإن مدى ملاءمة الأدلة يتأثر فقط بإجراءات التدقيق المختارة حيث أنه لا يمكن تحسين الملاءمة عن طريق اختيار حجم عينة أكبر أو عناصر مجتمعية مختلفة، ولا يمكن

---

[1] AICPA, '**Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111**', *American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY*, 2008.
[2] AICPA, '**Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111**'.
[3] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. Auditing. (2023).
[4] أدلة التدقيق .**معيار التدقيق الدولي 500**.

تحسينها إلا من خلال اختيار الإجراءات التي توفر أدلة أكثر موثوقية، كما تعتمد ملاءمة الأدلة على الخصائص الستة التالية[1]:

أ- **استقلال المصدر**: تعتبر الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارج المنشأة أكثر ملاءمة وموثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة .كما تعتبر الإتصالات الواردة من البنوك أو المحامين أو العملاء بشكل عام أكثر موثوقية من الإجابات التي يتم الحصول عليها من استفسارات العميل. وبالمثل تعتبر المستندات التي تنشأ من خارج مؤسسة العميل أكثر موثوقية من تلك التي تنشأ داخل الشركة.

ب- **فعالية الضوابط الداخلية للعميل**: عندما تكون الضوابط الداخلية للعميل فعالة، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها تكون أكثر موثوقية مما كانت عليه عندما لا تكون فعالة .

ت- **المعرفة المباشرة للمدقق:** تعتبر الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة من خلال الفحص المادي والملاحظة وإعادة الحساب والتفتيش أكثر موثوقية من المعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر.

ث- **مؤهلات الأفراد الذين يقدمون المعلومات:** إن الأدلة لن تكون موثوقة ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهلاً للقيام بذلك، لذا فعادة ما تحظى الأدلة الواردة من المحامين والمصادقات المصرفية بتقدير أكبر من تأكيدات الحسابات المستحقة القبض من أشخاص ليسوا على دراية وتأهيل مهني كافي .

ج- **درجة الموضوعية:** الدليل الموضوعي أكثر موثوقية من الدليل الذي يتطلب قدرا كبيرا من الحكم لتحديد ما إذا كان صحيحا، ومن الضروري أن يقوم المدققون بتقييم مؤهلات الشخص الذي يقدم الأدلة.

ح- **التوقيت الملاءم:** يمكن أن يشير توقيت أدلة التدقيق إما إلى وقت تجميعها أو إلى الفترة التي تغطيها عملية التدقيق بحيث أنه كما كانت الأدلة أقرب الى تاريخ إصدار التقارير المالية أو أن الأدلة تكون تغطي بشكل أكبر الفترة الزمنية لحصول العمليات المالية، كلما كانت الأدلة أكثر ملاءمة وموثوقية.

ثانيا: الكفاءة: يتم قياس كفاية الأدلة بشكل أساسي من خلال حجم العينة الذي يختاره المدقق حيث أن كمية الأدلة التي تم الحصول عليها تحدد مدى كفايتها[2]. وهناك عدة عوامل تحدد حجم العينة المناسب في عمليات التدقيق وأهم عاملين هما توقع الأخطاء وفعالية الضوابط الداخلية للعميل، فإذا استنتج المدقق أن العميل لديه ضوابط داخلية غير

[1] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***.(2014)

[2] أدلة التدقيق. **معيار التدقيق الدولي 500** ،(2018).

فعالة لبند من البنود المحاسبية، فقد يكون هناك ما يبرر حجم عينة أكبر لتدقيق هذا البند. بالإضافة إلى أن العناصر الفردية التي تم اختبارها تؤثر على كفاية الأدلة، وعادة ما تعتبر العينات كافية إذا ما احتوت على عناصر مجتمع ذات قيم كبيرة وعناصر ذات احتمالية عالية للتحريف[1].

المطلب الثالث: توفر الموارد البشرية المناسبة

تلعب الموارد البشرية لمكاتب وشركات التدقيق دورا مهما في تشكيل استراتيجيات التدقيق، بحيث تؤثر هذه القيود على تخطيط وتنفيذ وكذا فعالية عمليات التدقيق بصورة كلية. ويمكن أن نشير الى قيود الموارد البشرية على استراتيجيات التدقيق من خلال المحدودية في مهني التدقيق المؤهلين وذوي الخبرة عندما يتعلق الأمر بجدول أعمال كثيف وعملاء ذوي مخاطر عالية، والذي يمكن أن يعيق تنفيذ عمليات التدقيق. فعند عدم وجود ما يكفي من الأفراد المهرة قد يؤدي ذلك إلى تأخير عملية التدقيق أو إحتمالية التنازل عن جودة إجراءات التدقيق[2]. كما يمكن أن تظهر بعض القيود لقلة الموارد البشرية من خلال التوزيع غير المتكافئ لأعباء المهام بين أفراد فرق العمل مما قد يؤدي إلى تجاهل المخاطر أو عدم الدقة في التقارير المالية.

الفرع الأول: تخصيص الموارد البشرية :

يتضمن تخصيص الموارد البشرية التوزيع الحكيم للأفرد المكلفين بمهمة التدقيق ذوي الكفاءات والخبرات المختلفة لإستيفاء متطلبات العملية، بحيث أن تكوين هذه الفرق بشكل مناسب يحدث فروقات جوهرية عند تصميم وتنفيذ استراتيجية التدقيق، ويظهر ذلك من خلال التأثير الإيجابي الذي يحصل عند تخصيص مدققين ذوي المعرفة المتخصصة عن طريق قدرتهم على تحديد وتقييم مكامن المخاطر للعميل الخاضع للتدقيق وتمكن المدققين من التركيز على القطاعات عالية المخاطر، كما أن تصميم الإجراءات من طرف شركاء أو مدراء تدقيق يتمتعون بخبرة جيدة يعزز دقة وشمولية إجراءات التدقيق وذلك لأن المدققين ذوي المهارات المتخصصة يتعاملون مع المجالات المعقدة والمتخصصة بشكل أكثر كفاءة والذي يساهم في بناء استراتيجية تدقيق شاملة. ومن جهة أخرى فإن مطابقة خبرة المدققين مع

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين **,دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الاول**(2013).
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين. **معيار التدقيق الأول لرقابة الجودة ,دليل اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التاكيد الاخرى و الخدمات ذات العلاقة**، (2018).63.

مجالات التدقيق ذات الصلة تقلل من المشاكل المتعلقة بالجودة المنخفضة للتدقيق، كما يعزز تخصيص الموارد البشرية من تبادل المعرفة وبناء القدرات داخل فرق التدقيق، بالإضافة الى تمكين المدققين المتمرسين من توجيه أعضاء الفريق الأقل خبرة، وتعزيز التعلم المستمر وتعزيز المهارات بشكل يعمل على رفع مستوى استراتيجية التدقيق من خلال تعزيز كفاءات فريق التدقيق[1].

أولا: إختيار فريق العمل

يعد اختيار فريق العمل المناسب لعملية التدقيق أمرا بالغ الأهمية لضمان كفاءة وفعالية أداء المدقق. ويتم إختيار الأفراد الملاءمين للعملية من خلال عدة إعتبارات تتعلق بالفهم القوي لصناعة العميل ومبادئ المحاسبة واللوائح ذات الصلة ومنهجيات التدقيق، كما يمكن تلخيصها حسب مايلي[2]:

1-1-الخبرة: تعتبر خبرة المدقق السابقة ذات قيمة، خاصة بالنسبة لعمليات التدقيق المعقدة أو المتخصصة، بحيث أعضاء الفريق الذين تعاملوا بنجاح مع ارتباطات مماثلة لعملية التدقيق المكلفين بها تمكنهم بشكل سلس من جلب الأفكار المكتسبة من التجارب السابقة .

1-2-: التنوع: يمكن لفريق متنوع يتمتع بخلفيات ووجهات نظر متنوعة أن يعزز حل المشكلات والإبداع حيث أن وجهات النظر المختلفة تساهم في تقييم أكثر شمولاً للمخاطر والقضايا ذات الصلة .

1-3-: الأدوار والمسؤوليات: إن تحديد الأدوار والمسؤوليات بشكل واضح لكل عضو في الفريق يتم عن طريق التأكد من أن تكوين أفراد الفريق يتوافق مع نطاق التدقيق والمهام المحددة المطلوبة، بالإضافة إلى أن تقوية الاتصال داخل الفريق ومع أصحاب المصلحة أصبح أمرا ضروريا لعملية تدقيق ناجحة .

1-4- توزيع عبء العمل: تعتبر عملية تقييم توزيع عبء العمل أمرا ضرورية للتأكد من أن أعضاء الفريق ليسوا مثقلين بالأعباء، هذا الأمر يساعد على التوزيع العادل للمهام والحفاظ على الإنتاجية ويمنع الإرهاق .

[1] Michael t. Stein, Dan A Simunic, and Terrence B O'Keefe, '**Industry Differences in the Production of Audit Services**, Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 13', *Supplement*, 1994, 128–142.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ,**دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم** (2013).

1-5- كفاية فرق العمل: يتم التأكد من أن أعضاء الفريق متاحون وملتزمون بمهمة التدقيق طوال مدتها، بالإضافة إلى محاولة تجنب إختيار الأفراد الذين لديهم التزامات متضاربة. ويرجع تأثير عامل الكفاية للأفراد الى تعزيز قدرتهم على العمل بشكل تعاوني ومهني داخل الفريق ومع موظفي العميل. كما أن مهمة التدقيق تتطلب قدرا من التفكير النقدي والقدرة على تحليل المعلومات المالية المعقدة والتي تتوفر من خلال ضمان تفرغ وكفاية الأفراد المكلفين بمهام محددة حسب طاقة إستيعابهم لها.

1-6- الكفاءة التقنية: تزداد أهمية إتقان تقنيات التدقيق وأدوات تحليل البيانات بحيث أن الأفراد الذين يشعرون بالراحة في استخدام التكنولوجيا هم أكثر فعالية في تطبيق إجراءات التدقيق بشكل أكثر مهنية.

ثالثا: الإستعانة بالخبراء الخارجيين

يشير الخبير الخارجي في سياق عمليات التدقيق إلى المهني المحترف الذي يمتلك المعرفة والمهارات المتخصصة في مجال معين ذو صلة بنطاق عملية التدقيق، كما يتصف بأنه لا ينتمي للمنظمة الخاضعة للتدقيق ولا يعمل داخل شركة التدقيق، وإنما يتم تعيينه من قبل شركة التدقيق لتقديم تقييم مستقل وموضوعي لجوانب محددة من عمليات العميل الخاضع للتدقيق أو البيانات المالية أو العمليات أو الضوابط الرقابية[1]. ويستعين المدققون بخبراء خارجيين لتحسين استراتيجية التدقيق الخاصة بهم، وقد يتضمن ذلك تحديد نطاق التدقيق وإجراءات الاختبار والمنهجيات المستخدمة. كما يُطلب من الخبراء الخارجيين توصيل نتائجهم مباشرة إلى المدققين أو لجنة التدقيق أو أصحاب المصلحة الآخرين ذوي الصلة، بحيث يعد تواصلهم الواضح والموجز ضروريا لنقل الأمور المعقدة بشكل فعال. إن دمج خبراء خارجيين في عمليات التدقيق يضيف عمقا ومصداقية لعملية التدقيق. فهو يمكّن المدققين من الاستفادة من المعرفة المتخصصة التي قد لا تكون موجودة ضمن فريق التدقيق، مما يضمن إجراء تقييم أكثر شمولا ودقة لعمليات العميل الخاضع للتدقيق والبيانات المالية وضوابط الرقابة الداخلية. ويمكن أن يختلف دور الخبير الخارجي في عمليات التدقيق بناء على طبيعة التدقيق والخبرة المطلوبة[2] .

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, **'معيار التدقيق رقم 620 استخدام عمل مدقق خبير ,'اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة -الجزء الأول**.(2018) 01:703–723

[2] Barzan Hasan Ahmed and Ghazi Othman Mahmod Noghariny**, 'The Role of Applying the International Auditing Standard (620) To Benefit from The Work of An Expert in Improving Audit Quality: An**

رابعا: التخصص الصناعي

يتمثل التخصص الصناعي في تركيز المدقق بصفة فردية أو كشركة التدقيق خبراته وموارده على فهم الخصائص والمخاطر والتحديات الفريدة المرتبطة بصناعات معينة[1]، والذي يؤثر بشكل كبير على استراتيجية التدقيق من خلال تعزيز جودة التدقيق؛ وتعزيز تقييم المخاطر؛ وتحسين تخصيص الموارد؛ وتسهيل التفاعلات الهادفة مع العملاء[2]. كما يسمح تخصص الصناعي للمدققين بتحديد وتقييم المخاطر الخاصة بالصناعة بشكل أكثر فعالية، بحيث يمكن للمدققين المتخصصين في صناعة معينة أن يفهموا بشكل أفضل الدوافع الرئيسية للمخاطر، مما يمكنهم من تصميم إجراءات التدقيق التي تستهدف مجالات اهتمام محددة[3] .علاوة على ذلك، تساعد المعايير ومؤشرات الأداء الخاصة بالصناعة المدققين على وضع عتبات الأهمية النسبية المناسبة، والتي تؤثر على أهمية الأخطاء المكتشفة أثناء التدقيق. كما يمكّن التخصص في الصناعة شركات التدقيق من تطوير معرفة متعمقة بمعايير المحاسبة واللوائح والممارسات التجارية الخاصة بالصناعة. وتعمل هذه الخبرة على تعزيز قدرة المدققين على فهم المعاملات المعقدة، وتقدير قيم البيانات المالية بدقة، وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية من خلال تصميم إجراءات التدقيق لتناسب المخاطر والفروق الدقيقة الخاصة بالصناعة[4].

Analytical Study of The Opinions of a Sample of Academics and Auditors in The Kurdistan Region–Iraq', *Qalaai Zanist Journal*, 8.3 (2023), 512–541.

[1] Devin Williams and Warren Robert Knechel, '**The Effect of Client Industry Agglomerations on Auditor Industry Specialization**', *SSRN Electronic Journal*, 4522135, 2023.

[2] Hackenbrack and Knechel. **Resource Allocation Decisions in Audit Engagements**.(1997)

[3] A T Craswell, J R Francis, and S L Taylor, '**Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations**', *Journal of Accounting and Economics*, 20.3 (1995), 297–322.

[4] Yi-Hsing Liao, Hua Chen Lee, and Chao-Jung, '**Informational Role of Audit Partner Industry Specialization**', *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 60.1 (2023), 69–109.

المطلب الرابع: المتطلبات المتعلقة بحدود التدقيق والاستقلالية

تمثل الميزانية الزمنية ونطاق التدقيق عنصرين محوريين في تشكيل مسار صياغة استراتيجية التدقيق وتنفيذها، كما تؤثر منهجية إدارة هذين العناصرين بشكل كبير على جودة نتائج التدقيق والقيمة الإجمالية المقدمة لأصحاب المصلحة .

الفرع الأول: الحدود الزمنية ونطاق عملية التدقيق

أولا: الميزانية الزمنية:

تعد الميزانية الزمنية بمثابة قيد أساسي يوجه تخصيص موارد التدقيق بحيث تتطلب الطبيعة المحدودة لساعات التدقيق دراسة متأنية لمكان وكيفية تطبيق هذه الموارد، كما تدفع الميزانية الزمنية المحدودة المدققين إلى تحديد أولويات مجالات التدقيق، وتخصيص الموارد بحكمة، وتصميم إجراءات التدقيق. ولذلك فإن الميزانية الزمنية لها تأثير مباشر على اختيار مجالات المخاطر ومستوى الاختبار الذي سيتم تنفيذه.

ثانيا: نطاق التدقيق :

يشمل نطاق التدقيق نطاق الإجراءات التي تعتبر ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف تدقيق ما ضمن اطار زماني معين ومصلحة أو فرع أو مجال أو خدمة ما خاصة بالعميل، والذي يلتزم به ضمن مهمة التدقيق من خلال تحديدأحجام العينات الخاضعة للاختبارات وحجم أدلة التدقيق المطلوب تجميعها في اطار محدد[1]، ومن جهة أخرى فقد يتأثر تحديد اتساع وعمق نطاق التدقيق بعوامل مختلفة من بينها مدى تعقيد العميل، ومعايير الصناعة، والمتطلبات التنظيمية.

الفرع الثاني: التكلفة النسبية لعملية التدقيق:

يشكل تخصيص نفقات التدقيق وجمع أدلة الإثبات المبادئ الأساسية لتصميم استراتيجية التدقيق بحيث أن تحقيق التوازن بين الموارد المتاحة وجودة الأدلة التي تم الحصول عليها يفيد في تحديد مستوى الفعالية لمهمة التدقيق، ومن الناحية العملية تؤثر تكاليف التدقيق بشكل مباشر على مستوى اتساع وعمق الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, **'معايير التدقيق الدولية ,'اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة**، الاتحاد الدولي للمحاسبين.2018.

المهمة، فتتطلب الميزانية محدودة التكاليف تحديد أولويات النواحي عالية المخاطر، وتبسيط أساليب الاختبار، والاعتماد على الإجراءات ذات التكاليف المتدنية كالاجراءات التحليلية والفحص المادي والمستندي[1]. وعلى العكس من ذلك، فإن الميزانية الأكثر سخاء قد تسمح بإجراء اختبارات شاملة وتدقيق متعمق لتدفقات المعاملات المتنوعة. ومن هذا الواقع فإن هذه الاعتبارات المالية تؤثر بطبيعتها على نطاق وكثافة إجراءات التدقيق، وبالتالي فإن تشكيل استراتيجية تدقيق يتم وفق قيد التكاليف بحكم أن التدقيق هي خدمات ربحية[2]. بالإضافة إلى أن ندرة الأدلة الموثوقة تتطلب إجراءات موسعة، أو زيادة أحجام العينات، أو بذل جهود تكميلية لتحقيق مستوى عال من التأكيد.

الفرع الثالث: الاستقلالية:

تتجسد استقلالية المدقق في حياده من خلال كونه في حالة يكون فيها المدقق خاليا من أي تأثير أو تحيز غير مبرر يمكن أن يضر بموضوعية آراءه المهنية، وهذا المبدأ الأساسي منصوص عليه في المعايير المهنية لما له من اعتبارات جوهرية للإيفاء بمسؤولياتهم[3]. بالإضافة إلى أن الالتزام بالاستقلالية تحدد طبيعة استراتيجية التدقيق من خلال أن المدقق المستقل يكون في وضع أفضل لإصدار أحكام غير متحيزة عند اختيار إجراءات التدقيق المناسبة، وتقييم مجالات المخاطر، كما يساعد هذا في التقليل من حالة تضارب المصالح أو الضغوط الخارجية[4]. لذا فإن الاستقلالية تعزز قدرة المدقق على تصميم استراتيجيات تعطي الأولوية للدقة وحماية أصحاب المصلحة، كما تعتبر الاستقلالية بمثابة الأساس الذي يقوم عليه المدققون بصياغة القرارات التي تجسد المزيج الاستراتيجي التي يدعم جودة التدقيق وتحمي المصالح وتعزز مصداقية التقارير المالية.

---

[1] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. ***Auditing***. Cengage Learning South-Western. (2023).

[2] B Pierce and B Sweeney, '**Cost--Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation**', *European Accounting Review*, 13.3 (2004), 415–441.

[3] Chan Li, '**Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-concern Opinions**', *Contemporary Accounting Research*, 26.1 (2009), 201–230.

[4] Emi. Masyitah, '**Literature Review on Auditor Independence**', *International Journal of Social Service and Research*, 3.3 (2023), 704–710.

المبحث الثالث: مكونات استراتيجية التدقيق

تمهيد

تتمثل عملية التدقيق بمفهومها العملي البسيط من مجموعة من الاجراءات ومن الأهداف، اذ تتمثل الاجراءات في تقييم المخاطر؛ واختبارات الرقابة؛ والإجراءات التحليلية؛ والاختبارات الأساسية والتفصيلية. أما الاهداف فهي تحدد ماهية الأدلة التي يمكن من خلالها اتخاذ قرارات سليمة بشأن التقارير المالية للعميل. ومن جهة أخرى فإن تنفيذ اجراءات التدقيق ينبغي أن تبنى من خلال عملية تخطيط مسبقة تنطوي على استراتيجية مناسبة وشاملة من حيث دمج المزيج الملائم للإجراءات والاختبارات المختلفة الذي يحدد اتجاه العمل وتحكم مساراته لتحقيق أهداف التدقيق. كما تنطوي عملية تصميم استراتيجية التدقيق على الوضع في الحسبان توفير المتطلبات السالفة الذكر في المبحثين السابقين بالإضافة الى أن طبيعة تصميم استراتيجية تدقيق مناسبة تتطلب التعديل المستمر للخطط والإجراءات في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق لتمكين المدقق من الوصول الى أعلى مستوى من تحقيق أهداف التدقيق. وفي هذا الصدد يمكن تناول الاختبارات التي تعتمد عليها استراتيجية التدقيق والتي يمكن أن تبرز إحداها كإجراء قيادي للاختبارات الأخرى حسب المرحلة المستهدفة من عملية التدقيق وأهدافها، ويتم تناولها من خلال المطالب التالي:

المطلب الأول: تقييم المخاطر

المطلب الثاني: إختبارات الرقابة

المطلب الثالث: الاختبارات الأساسية والتفصيلية

المطلب الرابع: الإجراءات التحليلي

المطلب الأول: تقييم المخاطر

الفرع الأول: نموذج المخاطر التدقيق:

أولا: مفهوم نموذج المخاطروتطبيقاته:

تتطلب معايير التدقيق حصول المدقق على فهم لمنشأة لعميل وبيئته بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للعميل، بحيث أن فهم أعمال العميل وصناعته تفيد المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة[1]. كما أن حالة عدم اليقين المتأصلة حول مدى ملاءمة الأدلة، وعدم اليقين بشأن فعالية أدوات الرقابة الداخلية، وعدم اليقين حول ما إذا كانت البيانات المالية قد تم عرضها بشكل عادل عند الانتهاء من عملية التدقيق تشير كلها الى وجود مخاطر يجب التعامل معها بطريقة مناسبة. وبالرغم من أهمية تحليل المخاطر وادراجها كأساس لعملية التدقيق إلا أنه يصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المدققون وتتطلب دراسة متأنية قبل أن يتمكن المدقق من الاستجابة بشكل مناسب لها[2]. يأخذ المدقق هذه المخاطر في الحسبان عند تخطيط إجراءات الحصول على أدلة التدقيق بشكل أساسي من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، كما أن نموذج مخاطر التدقيق يساعد على تحديد مقدار وأنواع الأدلة التي يجب تجميعها لكل هدف من أهداف التدقيق ذات الصلة من خلال استخلاص معدل مخاطر الاكتشاف والذي يمثل قسمة مخاطر التدقيق المخطط لها على حاصر ضرب معدل المخاطر المتأصلة مع مخاطر الرقابة[3].

---

[1] Houston, Peters, and Pratt. **The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions**. (1999).

[2] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي رقم 315تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها** ,' اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين–342 . 285.2018.

[3] AICPA, '**Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatment AU Section 314**', *Codification of Statements on Auditing Standards*, 2011, P 109.

ثانيا: مكونات نموذج مخاطر التدقيق:

1- **المخاطر المتأصلة:** يتم قياس المخاطر المتأصلة عن طريق تقييم المدقق لمدى إحتمالية تعرض تأكيدات الإدارة لتحريفات جوهرية قبل النظر في فعالية أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة[1]. إذا استنتج المدقق أن هناك احتمال كبير لوجود خطأ، فإن ذلك يشير إلى أن المخاطر المتأصلة عالية، كما ترتبط المخاطر المتأصلة عكسيا بمخاطر الإكتشاف المخطط لها وترتبط مباشرة بالأدلة وتؤدي المخاطر المتأصلة المرتفعة إلى انخفاض مخاطر الإكتشاف المخطط لها وزيادة الأدلة عما لو كانت المخاطر المتأصلة منخفضة[2].

2- **مخاطر الرقابة:** يقاس من خلال تقييم المدقق لمخاطر إحتمال حدوث خطأ جوهري في تأكيدات الإدارة وعدم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب من خلال عناصر الرقابة الداخلية لدى العميل[3]. ومنه فإن تحديد معدل مرتفع لمخاطر الرقابة يؤدي إلى إنخفاض مخاطر الإكتشاف وبالتالي زيادة حجم الأدلة المطلوبة.

3- **مخاطر التدقيق:** هو مقياس لمدى استعداد المدقق لقبول أن البيانات المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بعد الإنتهاء من التدقيق وإصدار رأي غير متحفظ، فعندما يحدد المدقق مستوى منخفض من مخاطر التدقيق المقبولة، فإنه يريد أن يكون أكثر يقينا من أن البيانات المالية ليست محرفة بشكل جوهري وبالتالي زيادة حجم الإدلة المطلوب[4].

4- **مخاطر الإكتشاف:** هي مخاطر فشل إجراءات التدقيق في إكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الأهمية النسبية. وتعتمد مخاطر الاكتشاف المخطط لها على العوامل الثلاثة الأخرى في النموذج، ولن يتغير إلا إذا قام المدقق بتغيير أحد عوامل نموذج المخاطر الأخرى[5]. وتحدد مخاطر الاكتشاف المخطط لها مقدار الأدلة الجوهرية التي يخطط المدقق لتجميعها، فإذا تم

---

[1] stephen W. Dusenbury, Richard B., Reimers, Jane L., Et Wheeler, '**The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks**', *A Journal of Practice & Theory*, 19.2 (2000), 105–117.

[2] Arens. **Auditing And Assurance Services An Integrated Approach**. (2014).

[3] Fayziyev Shakhobiddin Nuritdinovich. Khalmurzayevna, Yuldasheva Saodat and Shayakubov Shakabil Karimovich, '**Risk Assessment Of The Internal Control System And The Application Of Auditing Procedures In Audit Of Environmental Costs**', *International Journal Of Management And Economics Fundamental*, 3.5 (2023), 15–27.

[4] Houston, Peters, and Pratt. **The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions**. (1999).

[5] AICPA, '**Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit AU SECTION 312**', *Codification of Statements on Auditing Standards*, 2011, 89.

تقليل مخاطر الاكتشاف المخطط لها، يحتاج المدقق إلى تجميع المزيد من الأدلة وزيادة حجم العينات الخاضعة للاختبارات المختلفة[1].

الفرع الثاني: تحديد المخاطر

تأتي مرحلة تحديد المخاطر كإجراء أولي حتى يتسنى للمدقق التعامل معها، كما أن تحديد المخاطر تتم وفق مجموعة من التقنيات والأساليب والتي تختلف من مدقق الى آخر. و من أهم الطرق المستخدمة لتحديد المخاطر هي طريقة العصف الذهني، إذ من المفترض أن كل مكتب أو شركة تدقيق تعقد اجتماعات دورية حسب الحاجة من طرف الفرق المكفين بمهمة التدقيق ومدراء وشركاء التدقيق يخصص للعصف الذهني[2]، بحيث يشارك فيه كل فريق العمل لتحديد أي من المخاطر التي يمكن أن تتواجد لدى العميل. وتكون هذه الاجتماعات مفيدة لمناقشة المسائل المتعلقة بتحديد المخاطر وتبادل وجهات النظر بين فريق العمل[3]. بالإضافة الى أن وجود قائمة سابقة للمخاطر التي تتعلق بالعميل في تقارير التدقيق السابقة يفيد في تحديد المخاطر، كما أن الخبرة السابقة مع العميل او في صناعته تضع مكامن المخاطر واضحة لدى المدقق. كما أن الزيارات الميدانية للمدقق تلعب دورا جوهريا في تحديد المخاطر لدى العميل من خلال تمكن المدقق من ممارسة الملاحظة والمناقشة مع موظفي العميل وكذا الاطلاع على مجموعة من الوثائق[4].

الفرع الثالث: تقييم المخاطر

تتم عن طريق إجراءات التدقيق التي تصمم ويتم آداءها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها من خلال نظام الرقابة الداخلي للعميل من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيار والخطأ عند مستوى البيانات المالية[5]. وتأتي عملية تقييم المخاطر كمرحلة ثانية بعد تحديد مواطنها والتي تهتم بتصنيف المخاطر المحددة وترتيبها من خلال معيارين أساسيين وهما إحتمالية الحدوث ومعيار أثر الضرر التي تسببه في حالة حدوثها. والغرض من

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معايير التدقيق الدولية** (2018)

[2] Iskandar Mahmoud Hussein Nashwan, '**Electronic Brainstorming for the Joint Audit Team and Its Impact on Enhancing the Efficiency of the Auditing**', *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 7.9 (2023), 68–86.

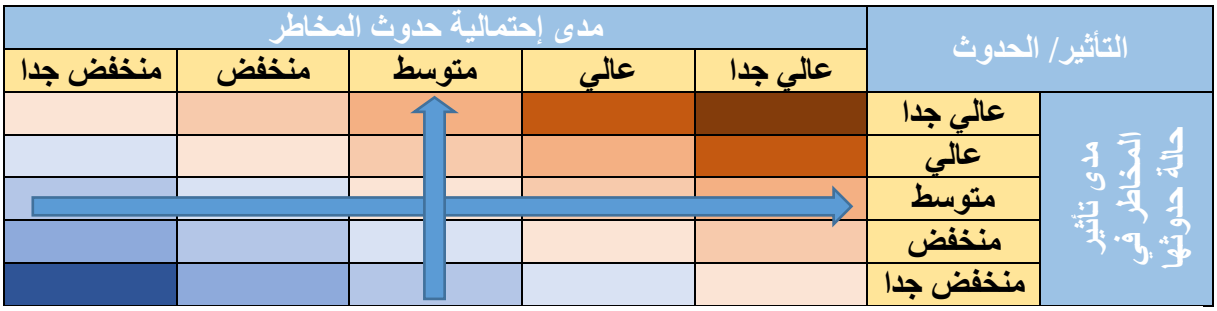
[3] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 200 مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية** ,'اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة -الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين . 181.2018.

[4] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 200 مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية**.'

[5] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي رقم 315تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها**.'

هذا التصنيف هو تقليص عدد المخاطر المحدد إلى مجموعة من المخاطر الجوهرية الشديدة الخطورة لغرض العمل بكفاءة وفعالية[1]. ويستعمل لقياس كلتا المعيارين سلم درجات مكون من خمسة قياسات وهم (عالي جدا، عالي، متوسط، منخفض، منخفض جدا) حسب الشكل رقم 2-6 أدناه.

الشكل رقم 2-6 يمثل مصفوفة تقييم المخاطر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة جيورجيان وآخرون 2023

ويمثل الشكل 2-6 مصفوفة تقييم المخاطر حسب معيارين الحدوث والأثر، ويمكن تقسيم الشكل الى أربعة مناطق تمثل مصفوفات جزئية بحيث أن المصفوفة الجزئية الأولى تمثل التوفيقات من عالي جدا؛ عالي؛ ومتوسط لكل معيار، وهذه المنطقة تمثل المخاطر الأكثر احتمالية للوقوع والتكرار ومن جهة أخرا فهي أكثر ضررا، كما تعبر عن مخاطر ذات جوهرية كبيرة. وبالنظر إلى المصفوفة الجزئية المكونة من الدرجات منخفض؛ ومنخفض جدا لمعيار الحدوث، عالي جدا؛ وعالي؛ ومتوسط لمعيار الأثر فإن احتمالية حدوث مثل هذا النوع من المخاطر ضعيف إلا أن أثرها عند الحدوث يكون ذا ضرر كبير. كما أن المصفوفة الجزئية المكونة من الدرجات عالي جدا؛ وعالي؛ ومتوسط لمعيار الحدوث، ومنخفض؛ ومنخفض جدا لمعيار الأثر تمثل المخاطر ذات احتمالية حدوث كبيرة ومتكررة إلا أن أثر الضرر لهذ المخاطر ضعيف وليس جوهري. وأخيرا المصفوفة الجزئية المكونة من درجة منخفض ومنخفض جدا لكلتا المعيارين والتي تمثل المخاطر ضعيفة الحدوث من حيث التكرار ولها أثر ضعيف غير جوهري ويمكن تجاهل هذا النوع من المخاطر.

[1] Georgiana-Ioana Țîrcovnicu and Camelia-Daniela Hategan, '**The Audit Risk Assessment of European Small- and Mid-Size Enterprises**', *Journal of Risk and Financial Management*, 16.3 (2023), 158.

المطلب الثاني: إختبارات الرقابة

الفرع الأول: فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتزويد الإدارة بضمانات معقولة بأن المؤسسة تحقق أهدافها وغاياتها[1]. وغالبا ما تسمى هذه السياسات والإجراءات بالظوابط الرقابية والتي عادة ما يكون للإدارة ثلاثة أهداف عامة لتصميمها نظام رقابة داخلية فعال وهي كالتالي[2]:

- **موثوقية التقارير المالية:** تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية قانونية ومهنية للتأكد من تقديم معلومات مالية بشكل عادل وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية للأطر المحاسبيةالمعمول به، بحيث أن الهدف من الرقابة الداخلية الفعالة على التقارير المالية هو تحقيق مسؤوليات الإبلاغ العادل لها.

- **كفاءة وفعالية العمليات**: تشجع الضوابط الرقابية داخل المؤسسات على الاستخدام الفعال للمواردها لتحسين أهدافها حيث أن الغرض من هذه الضوابط هو الحصول على معلومات مالية وغير مالية دقيقة حول عمليات المؤسسة التي تدخل ضمن عمليات إتخاذ القرار.

- **الإمتثال للقوانين والأنظمة:** يتطلب من إدارة المؤسسات الامتثال للعديد من القوانين واللوائح التي يرتبط بعضها بالإطار المحاسبي المتبنى بشكل مباشر كالقوانين المتعلقة بالضرائب، وغير مباشر مثل قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية .

ثانيا: عناصر نظام الرقابة الداخلية:

يصف إطار الرقابة الداخلية المتكامل الخاص ب .COSO[1] ، وهو إطار الرقابة الداخلية الأكثر قبولًا على نطاق واسع، ويتكون من خمسة عناصر للرقابة الداخلية تصممها الإدارة وتنفذها لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة

[1] N. C. Brown, C. Pott, and A. Wömpener, '**The Effect of Internal Control and Risk Management Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany**', *Journal of Accounting and Public Policy*, 33.1 (2014), 1–31.

[2] johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. ***Auditing***. Cengage Learning South-Western. (2023).

الخاصة بها سيتم تحقيقها، والتي تحتوي كل مكون منها على العديد من العناصر كما يوضحها الجدول رقم 2-3 من خلال توضيح العناصر الأساسية والفرعية لنظام الرقابة الداخلية. ويتضمن نظام الرقابة الداخلية ما يلي :بيئة الرقابة؛ تقييم المخاطر؛ أنشطة الرقابة؛ المعلومات والاتصالات؛ المتابعة[2].

1- **بيئة الرقابة:** تتمثل بيئة الرقابة للمؤسسات في موقف إدارتها، إذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن الرقابة مهمة، فإن الموظفين سوف يشعرون بهذا الالتزام ويستجيبون من خلال مراقبة الضوابط الرقابية المصممة بضمير حي. أما إذا كانت الإدارة العليا للمؤسسة يعتقدون أن الرقابة ليست مهمة، فمن شبه المؤكد أن الأهداف لنظام الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها بشكل فعال. وتتكون بيئة الرقابة من الإجراءات والسياسات والإجراءات التي تعكس المواقف العامة للإدارة العليا والمديرين وأصحاب المنشأة حول الرقابة الداخلية ومدى أهميتها للإدارة العليا.

2- **تقييم المخاطر:** هو تحديد الإدارة وتحليلها للمخاطر ذات الصلة بإعداد البيانات المالية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المناسبة. وبمجرد أن تحدد الإدارة المخاطر، فإنها تقوم بتقدير أهمية تلك المخاطر، وتقييم احتمالية حدوث المخاطر، وتطوير إجراءات محددة يجب اتخاذها لتقليل المخاطر إلى مستوى مقبول. وكما كانت عملية تقييم المخاطر في المؤسسة قوي كلما كان هناك تصميم فعال لإجراءات الرقابة الداخلية بحكم أن تقييم المخاطر يحدد مكامن الضعف في المؤسسة حيث تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والاحتيال.

3- **أنشطة الرقابة**: وهي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان إتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الإدارة، ومن المحتمل أن يكون هناك العديد من أنشطة الرقابة بما في ذلك إجراءات الرقابة التقليدية والمحوسبة والآلية. وتنقسم أنشطة الرقابة بشكل عام إلى الأنواع الخمسة التالية: الفصل المناسب بين الواجبات؛ الترخيص الصحيح للمعاملات والأنشطة؛ المستندات والسجلات الكافية؛ الرقابة المادية على الأصول والسجلات؛

---

[1] تم إنشائها في عام 1985 لرعاية اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الاحتيالية، وهي مبادرة مستقلة من القطاع الخاص قامت بدراسة العوامل السببية التي يمكن أن تؤدي إلى التقارير المالية الاحتيالية .كما وضعت توصيات لهذا الغرض للشركات العامة ومدققيها المستقلين، وللجنة الأوراق المالية والبورصات وغيرها من الجهات التنظيمية، وللمؤسسات التعليمية. وتمت رعاية اللجنة الوطنية بشكل مشترك من قبل خمس جمعيات مهنية كبرى مقرها في الولايات المتحدة: جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) ، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين(AICPA) ، المنظمة الدولية للمديرين الماليين(FEI) ، معهد المدققين الداخليين(IIA) .، والرابطة الوطنية للمحاسبين، المعروفة الآن باسم معهد المحاسبين الإداريين .(IMA)وضمت اللجنة المستقلة تمامًا عن كل من المنظمات الراعية ممثلين عن الصناعة والمحاسبة العامة وشركات الاستثمار وبورصة نيويورك.

[2] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي رقم 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها**.'

الفحوصات المستقلة على الأداء. هذه الأنواع الخمسة تمثل العناصر الأساسية لأنشطة الرقابة التي من خلالها تستطيع الموسسة السيطرة على مخاطرها المختلفة.

4- **المعلومات والإتصال**: ويقصد بها أنظمة المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، والغرض منها هو التحكم في توثيق عمليات المؤسسة من خلال تسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها والحفاظ على المساءلة عن الأصول ذات الصلة. ويحتوي نظام المعلومات المحاسبية على عدة مكونات فرعية والتي تصمم لمعالجة كل عملية على حدا. ويهدف المدقق إلى فهم نظام المعلومات المحاسبي من خلال الإحاطة بما يلي: الفئات الرئيسية لعمليات المنشأة؛ كيفية تسجيلها؛ ما هي السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها؛ كيفية تسجيل الأحداث الأخرى ذات الأهمية بالنسبة للبيانات المالية مثل انخفاض قيم الأصول؛ وطبيعة وتفاصيل عملية إعداد التقارير المالية المتبعة، بما في ذلك إجراءات إدخال البيانات والتسويات في دفتر الأستاذ العام.

5- **المتابعة**: تتمثل المتابعة في التقييم المستمر أو الدوري لجودة الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لتحديد أن الضوابط الرقابية تعمل على النحو المنشود وأنه يتم تعديلها بما يتناسب مع التغيرات في الظروف. ويتم الحصول على المعلومات المتعلقة بالمتابعة من مجموعة متنوعة من المصادر، بما في ذلك دراسات إجراءات الرقابة الداخلية الحالية، وتقارير المدقق الداخلي، وتقارير الاستثناءات حول أنشطة الرقابة، وتقارير الجهات التنظيمية، والتغذية العكسية لموظفي التشغيل، والشكاوى المقدمة من العملاء. كما يعد قسم التدقيق الداخلي ضروريا للمتابعة الفعالة للأداء التشغيلي للرقابة الداخلية من قبل موظفين مستقلين عن كل من أقسام التشغيل والمحاسبة وأن يقدموا تقاريرهم مباشرة إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.

الجدول رقم 2- 3 العناصر الأساسية والفرعية لنظام الرقابة الداخلي

العناصر	نظام الرقابة الداخلية	
	وصف عناصر الرقابة	العناصر الفرعية للرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تعكس مواقف الإدارة العليا والملاك تجاه الرقابة الداخلية ومدى أهميتها.	**مكونات بيئة الرقابة:** -قيم السلوك الأخلاقي؛ -الالتزام بالمهنية؛ - مشاركة لجان التدقيق؛ -فلسفة الإدارة وأسلوب إدارة العمليات؛ -الهيكل التنظيمي؛ -سياسات المواد البشرية.
تقييم المخاطر	تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحضير التقارير المالية المتوافقه مع الإطار المحاسبي المتبنى.	**إجراءات تقييم المخاطر:** -تحديد العوامل المثيرة للمخاطر؛

		- تقييم مدى جوهرية المخاطر واحتمالية وقوعها؛ - تحديد الإجراءات الضرورية لإدارة المخاطر؛ -مدى تحقيق توكيدات الإدارة المتعلقة بالعمليات المالية؛ أرصدة الميزانية ؛ و المتعلقة بالعرض والإفصاح.
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي وضعت من طرف الإدارة من أجل تحقيق أهداف الإبلاغ المالي	**أنواع أنشطة الرقابة الخاصة:** -الفصل المناسب بين المهام؛ -التفويض المناسب للعمليات والأنشطة التشغيلية؛ -التوثيق المناسب والتسجيلات الملاءمة؛ - الرقابة المادية للأصول والتسجيلات؛ -الفحص المستقل للأداء.
المعلومات والاتصال	الطرق والمنهجيات المصممة لتسجيل والابلاغ عن العمليات المالية والمحاسبة عن الأصول.	أدف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية التي يجب ان تحقق: الحدوث؛ الاكتمال؛ الدقة؛ الترحيل والتلخيص: التصنيف؛ والتوقيت.
المتابعة	الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتقييم جودة أداء الرقابة الداخلية وتحديد مدى سير نظام الرقابة الداخلية وفق ما صمم له ومدى الاستجابة لحاجيات المؤسسة منه.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية إصدار2018

الفرع الثاني: فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

أولا: فهم نظام الرقابة الداخلية:

إن مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية تتم باستخدام نهج نموذجي حيث يقوم المدقق بدراسة المخططات الهيكلية لوظائف المؤسسة المتعلقة بإعداد التقارير المالية للعميل، وإجراء استفسارات لموظفي العميل باستخدام إستبيان الرقابة الداخلية من أجل تشكيل صورة واضحة لنظام الرقابة الداخلية من حيث تصميم إجراءاته ومدى تطبيق هذه الإجراءات[1].

ثانيا: تقييم مخاطر الرقابة:

يستخدم المدقق المعلومات التي تم الحصول عليها في فهم الرقابة الداخلية لتقييم مخاطر الرقابة بحيث تتم عملية تقييم مخاطر الرقابة وفق خمسة خطوات أساسية تتمثل في[2]:

1- إطار تقييم مخاطر الرقابة: يتمثل هذا الإطار في أهداف التدقيق الستة المتعلقة بالعمليات المالية.

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي رقم 315تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها**.'

[2] W Smieliauskas, '**Sensitivity Analysis of the Realized Risks of Auditing with Uncertainty Concerning Internal Control Evaluations**', *Journal of Accounting Research*, 23.2 (1985), 718–739.ARENS; William and Donald.

2- **تحديد عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية وأوجه القصور**: تم تحديد الضوابط وأوجه القصور من خرائط التدفق وتقرير الرقابة الداخلية للمدقق الداخلي،

3- **ربط أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بأهداف الستة المتعلقة بالعمليات المالية:** ويتم ذلك من خلال مقابلة أهداف التدقيق مع أوجه القصور في شكل مصفوفة تقاطعية، والتي تمكن المدقق من تدوين الملاحظات المناسبة لمدة تحقيق عناصر الرقابة للأهداف.

4- **تقييم مخاطر الرقابة لكل هدف من خلال تقييم عناصر الرقابة وأوجه القصور**: تعتبر هذه الخطوة حاسمة لأنها تؤثر على قرارات المدقق بشأن كل من اختبارات أدوات الرقابة والاختبارات الأساسية.

5- **استنتاج مخاطر الرقابة المقدرة:** تمكن عملية تقييم أوجة القصور على استنتاج معدل مخاطر الرقابة بحيث تكون معدل هذه المخاطر مقدر بالاعتماد على مرحلة الفهم والفحص الأولي لعناصر نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: تحديد نطاق إختبارات الرقابة

بالاعتماد على مستوى مخاطر الرقابة المقدر بصفة أولية يتم تحديد مدى الاعتمادية على نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يحدد نطاق اختبارات الرقابة بحيث يأخذ المدقق في الاعتبار أيضا تكلفة الإختبارات المتزايدة لإجراءات وعناصر الرقابة[1]. كما أن تحديد مستوى منخفض من مخاطر الرقابة المقدرة يؤدي إلى زيادة إختبارات الرقابة لدعم هذا المستوى المنخفض من مخاطر الرقابة المقدرة، مع زيادة في مخاطر الإكتشاف وانخفاض في كمية الاختبارات الأساسية.

الفرع الثالث: تصميم وأداء إختبارات الرقابة:

إن عملية تصميم وأداء استراتيجية تدقيق تعتمد على إختبارات الرقابة ترتكز على تفاعل مجموعة من الأبعاد التي تتصف بالعمق والتفصيل والتي بدورها تدفع المدقق إلى استخلاص مؤشرات كمية والإلتزام بالكيفيات المهنية المتعلقة بأداء إجراءات التدقيق من أجل إستوفاء المتطلبات ذات العلاقة[2]. كما أنها تعرف على أنها الإجراءات التي تصمم

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ,**دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم**. (2013).

[2] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. 5th edit, Pearson Education. Chicago. (2014).

من أجل الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء في البيانات المالية[1]. ويمكن تقسيم هذه العملية الى عدة مراحل نذكر منها ما يلي:

أولا: التخطيط لإختبارات الرقابة:

1-1- تحديد أهداف إختبارات الرقابة: يجب تحديد أهداف اختبارات التدقيق من حيث طبيعة العملية التي سيتم اختبارها، وعادة ما تتناسب الأهداف المتعلقة بالعمليات المالية مع ما يفترض أن تحققه إختبارات الرقابة[2]، ويرجع ذلك إلى أن العمليات المالية هي أكثر شمولا من الناحية المحاسبية وترتبط بشكل مباشر مع أرصدة حسابات الميزانية وبشكل غير مباشر مع الإجراءات الرقابية المتعلقة بالإطار المحاسبي[3]. وعادة ما يحدد المدقق هذه الأهداف كجزء من تصميم برنامج التدقيق.

1-2- مدى إمكانية تطبيق المعاينة الإحصائية وغير الاحصائية: يتم تطبيق أخذ العينات عندما يخطط المدقق للوصول إلى استنتاجات حول مجتمع ما بناءا على العينة. ويجب على المدقق فحص واختيار إجراءات التدقيق التي يمكن أن تطبق عليها العينات[4]. ويمكن استخدام عينات التدقيق على المجتمع المتمثل في الموافقات المقدمة من أصحاب السلطة كمنح التفويض والتراخيص للممارسة بعض الأنشطة التشغيلية أو قد تطبق المعاينة على مجتمع الفواتير للعمليات المتكررة بشكل دائم. كما يمكن أن تطبق أيضا بشكل عام على الإجراءات الرقابية التقليدية أو الآلية باستخدام تقنيات محوسبة يمكن من خلالها أخذ عينات مناسبا.

1-3- تحديد الخصائص أو السماة والاستثناءات: يقصد بالخصائص أو السماة تلك الإجراءات المصممة من قبل الإدارة ضمن عناصر الرقابة الداخلية وتؤخذ كل على حدا كخاصية او سمة لاختبار فعاليتها، بينما يقصد بالاستثناء إحتمالية وجود أخطاء جوهرية في الخاصية أو السمة محل الاختبار ويمكن للمدقق وضع شروط محدد لقبول الأخطاء المكتشفة كإستثناءات[5]. وعند استخدام المعاينة يجب تحديد بعناية الخصائص (السمات) التي يتم اختبارها والاستثناءات الخاصة بها، وما لم يتم تحديد كل خاصية أو سمة لعناصر الرقابة

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معايير التدقيق الدولية**. (2018).

[2] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*** (2014); Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg.Auditing. (2023).

[3] Dusenbury, Richard B., Reimers, Jane L., Et Wheeler. **The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks**. (2000).

[4] AICPA, '**Audit Sampling**'. American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.(2008).

[5] ARENS. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*** (2014)

بعناية، فلن يكون لدى المدقق أي مبادئ توجيهية لتحديد طبيعة الاستثناءات[1]. وتحدد السمة مثلا بوجود الرقم التسلسلي في الفاتورة، وسيكون غياب السمة لأي عنصر بمثابة استثناء لتلك السمة إذن فإن الاستثناء هنا هو غياب الرقم التسلسلي الفاتورة. كما تؤدي كل من المستندات المفقودة والأخطاء غير المادية إلى استثناءات ما لم ينص المدقق على خلاف ذلك على وجه التحديد في شروط الاستثناء.

1-4- تحديد مجتمع العينة: المجتمع هو تلك المجموعة من العناصر الذي تمثل العدد الإجمالي لنوع من أنواع الإجراءات والمستندات ذات البعد الكمي والزمني التي يرغب المدقق أخذ عينة منه وتعميم النتائج عليه[2]. بمعنى أن المدقق يمكنه تحديد مجتمع الإجراء أو عنصر الرقابة الذي يريد اختباره ليشمل أي عناصر رقابة يريدها إلا أن تحديد العينة يكون من المجتمع بأكمله حيث أن العينة يجب أن تمثل المجتمع الذي اختيرت منه. لذا فيجب فحص المجتمع للتأكد من اكتماله من حيث الإجراء الذي يريد اختباره قبل اختيار العينة للتأكد من أن جميع عناصر المجتمع تخضع لاختيار المعاينة[3]. فعندما يريد المدقق اختبار إجراء التفويض للعمليات المالية المتعلقة بالمبيعات فإن المجتمع يمثل بالفواتير التي تم إصدارها لمدة سنة كاملة بحيث أن العينة تمثل الكم من الفواتير عبر المدة الزمنية المراد التقرير عنها. كما يمكن تحديد أكثر من مجتمع للإجراء الذي يريد المدقق إختباره كإختيار فواتير البيع أوسند الشحن.

1-5- تحديد طبيعة وحدة العينة: يتم تعريف وحدة المعاينة من قبل المدقق بناءا على تعريف المجتمع وهدف اختبار التدقيق، وهي الوحدة المادية التي يعتمد عليها المدقق كأساس للاختبارات التي ستجرى على المعلومات التي تحملها وحدة العينة[4]، كما أنه من المفيد تحديد وحدة العينات كنقطة بداية لإجراء اختبارات التدقيق. فيمكن للمدقق تحديد وحدة العينة على أنها سند طلبية العميل، أو مستند الشحن، أو فاتورة المبيعات المكررة حسب هدف التدقيق والاختبار الذي يصممه المدقق لفحص جانب من جونب الرقابة لعمليات المبيعات.

---

[1] AICPA, '**Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111**'.(2008).
[2] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*** (2014).
[3] Sanoran and Ruangprapu. **Initial Implementation of Data Analytics and Audit Process Management**. (2023).
[4] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق** ,'اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة -الجزء الأول.2018 ,

الجدول رقم 2- 4المصطلحات المتعلقة بمعاينات السماة أو الخصائص المتعلقة بإختبارات الرقابة

المصطلحات	الشرح
المتعلقة بالخصائص أو السماة	
الخصائص أو السمات Characteristics or Attribute	السمات او الخصائص هي احد الإجراءات أو العناصر الرقابية الخاضعة لاختبار الرقابة.
معدل الاستثناء المسموح (Tolerable Exception Rate TER)	معدل الاستثناء الذي سيسمح به المدقق للمجتمع ولا يزال على استعداد لاستنتاج أن الرقابة تعمل بفعالية و/أو يكون مبلغ الأخطاء النقدية في المعاملات التي تم تحديدها أثناء التخطيط مقبولاً.
مخاطر المقبولة ا للإعتمادية المفرطة (Acceptable Risk of Overreliance ARO)	المخاطر التي يكون المدقق على استعداد لتحملها لقبول عنصر رقابة فعال عندما يكون معدل الاستثناء الحقيقي للمجتمع أكبر من معدل الاستثناء المسموح به.
معدل الاستثناء المقدر في المجتمع (Estimated Population Exeption Rate EPER)	معدل الاستثناء الذي يتوقع المدقق العثور عليه في المجتمع قبل بدء الاختبار.
حجم العينة الأولي Initial Sample Size	يتم تحديد حجم العينة بعد النظر في العوامل المذكورة أعلاه في التخطيط.
المصطلحات المتعلقة بتقييم النتائج	
الاستثناءات	الاستثناءات هي الأخطاء الناتجة عن الخصائص أو السمات
معدل الاستثناءات للعينة (Sample Exception Rate SER)	عدد الاستثناءات في العينة مقسوما على حجم العينة
معدل الخطأ الأعلى المحسوب (Computed Upper Exception Rate CUER).	أعلى معدل استثناء مقدر بالمجتمع عند معدلARO (يمكن ان يستعمل في مكان SER ومقارنته ب TER)

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة الفين ارنز 2014

6-1- تحديد معدل الإستثناء المسموح (Tolerable Exception Rate):

يمثل معدل الإستثناء المسموح (TER) أعلى معدل استثناء سيسمح به المدقق في عنصر الرقابة الذي يتم اختباره ويظل على استعداد لاستنتاج أن عنصر الرقابة يعمل بفعالية وأن معدل الأخطاء هو مقبول[1]. وعلى افتراض أن المدقق حدد معدل الاستثناء المسموح (TER) بمعدل 5 بالمئة فإنه وبوجود 5 بالمئة من الاستثناءات فإن السمة محل الاختبار لعنصر الرقابة لا تزال فعالة من حيث مخاطر الرقابة المقدرة المدرجة في خطة التدقيق. ويتطلب تحديد معدل الاستثناء المسموح به (TER) لكل سمة ممارسة الحكم المهني للمدقق من خلال تحديد درجة الاعتمادية لكل عنصر من عناصر الرقابة وأهميته[2]. ومن جهة أخرى فإن ارتفاع الاستثناءات في العناصر الرقابية قد لا تؤدي بالضرورة إلى وجود

[1]Arens (2014); AICPA, '**Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111**'.(2008)

[2] ahmad Rezaee, Zabihollah, Elam, Rick, Et Sharbatoghlie, '**Continuous Auditing**: The Audit of the Future', *Managerial Auditing Journal*, 16.03 (2001), 150–158.

أخطاء جوهرية في البيانات المالية، وللتوضيح فإن وجود استثناءات لإجراء الترخيص أو لإجراء الفصل بين المهام قد لا يتضمن وجود تحريفات على مستوى المبالغ المدرجة في المستندات كالفاتورة وبالتالي فالرغم من عدم فعالية عنصر الرقابة إلا أنه تم تسجيل المحاسبي بشكل صحيح. ولهذا السبب فإن هناك حاجة إلى حجم عينة أكبر عند تحديد معدل منخفض من الاستثناء المسموح (TER) لجمع أدلة كافية أكثر حول فعالية نظام الرقابة الداخلي[1].

1-7- تحديد المخاطر المقبولة للإعتمادية المفرطة (Acceptable Risk of Overreliance ARO):

تتمثل مخاطر الإفراط في الاعتمادية في أن يصل المدقق إلى إستنتاجات من خلال العينة بأن عناصر الرقابة الداخلية هي أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع، وبالتالي التوصل إلى استنتاجات غير صحيحة حول المجتمع من خلال الإفراط في الاعتمادية على مخرجات العينة المأخوذة من المجتمع[2]، كما أن الإفراط في إعتمادية عناصر الرقابة غير الفعالة تؤدي إلى تخفيض غير مناسب في اختبارات التدقيق[3]. وفي المقابل قد يستنتج المدقق بأن عناصر الرقابة أقل فعالية مما هي عليه في الواقع، الامر الذي قد يؤدي إلى زيادة غير ضرورية في مستوى كل من مخاطر الرقابة المقدرة والاختبارات الأساسية، وعادة ما يكون المدققون أكثر اهتماما بمخاطر الاعتمادية المفرطة لأنه يؤثر على فعالية التدقيق. وتقيس المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة (ARO) مدى استعداد المدقق لتحمل المخاطر عند استنتاج أن عناصر الرقابة هي فعالة، وعندما يحدد معدل المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة بمستوى مرتفع فإن المدقق على استعداد لتحمل مخاطر كبيرة إلى حد ما للتوصل إلى إستنتاج بأن الرقابة فعالة بعد اكتمال جميع الاختبارات حتى وإن كانت غير فعالة في الواقع[4]. ويمكن القول إن عمليات التدقيق التي يخطط لأن يكون مستوى الاعتمادية على عناصر الرقابة الداخلية كبير، فإن تقييم مخاطر الرقابة المقدرة يحدد بمستوى منخفض وبالتالي سيكون مستوى المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة (ARO)منخفضا أيضا.

[1] Khalmurzayevna, Yuldasheva Saodat And Karimovich. **Risk Assessment of the Internal Control System and the Application of Auditing Procedures in Audit of Environmental Costs**. (2023);ARENS.(2014).
[2] Iris Stuart, ***Auditing and Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).
[3] William and Donald. **Auditing: An Assertions Approach**. John Wiley & Sons. (1996).
[4] Xie Xiaofei, '**Internal Audit Strategies For Dealing With Digital Risk In The Digital Economy**', In *2nd International Scientific And Practical Conference On Digital Economy (ISCDE 2020*), 2020, Pp. 184–187.

1-8- تقدير معدل الاستثناء في المجتمع (Estimated Population Exeption Rate EPER):

تتم عملية تقدير معدل الاستثناء في المجتمع بشكل مسبق بناء على نتائج عمليات التدقيق السابقة للعميل من اجل التخطيط لحجم العينة المناسب، وقد يخضع المعدل إلى تعديلات في حالة حصول تغييرات على المستوى التنظيمي للإدارة العليا أو تغيير في الموظفين لدى العميل[1].

1-9- تحديد حجم العينة (معادلة TER; ARO;EPER):

هناك أربعة عوامل تحدد حجم العينة الأولي وهي كالتالي: حجم المجتمع، ومعدل الاستثناء المسموح (TER)، ومعدل المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة (ARO)، والمعدل المقدر للاستثناء في المجتمع (EPER)، حيث لا يعد حجم المجتمع عاملا مهما ويمكن تجاهله، خاصة بالنسبة المجتمعات من عناصر الرقابة الكبيرة. كما يقرر المدقق الذي يستخدم العينات غير الإحصائية تحديد حجم العينة باستخدام الحكم المهني بدلا من استخدام صيغة إحصائية. وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الرئيسية التي تؤثر على حجم العينة، يمكن للمدقق أن يحدد حجم العينة الأولي، ويسمى بحجم العينة الأولي لأنه يجب تقييم الاستثناءات في العينة الفعلية قبل أن يتمكن المدقق من تحديد ما إذا كان حجم العينة مناسبا بما يكفي لتحقيق أهداف الاختبارات.

الجدول رقم 2-5 تأثير أنواع المخاطر المرصودة في حجم العينة الخاضعة لإختبارات الرقابة

التغيرات	الأثر على حجم عينة الرقابة
ارتفاع مخاطر إفراط الاعتمادية المقبولة ARO	خفض حجم العينة
ارتفاع مخاطر الاستثناء المسموح TER	خفض حجم العينة
ارتفاع معدل الخطأ المقدر في المجتمع EPER	ارتفاع حجم العينة
ارتفاع حجم المجتمع	ارتفاع حجم العينة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي 530 ودراسة أرينز ألفين 2014

ثالثا: إختيار عينة الرقابة والقيام بإجراءات التدقيق

1-1- إختيار عناصر العينة:

بعد أن يحدد المدققون حجم العينة الأولي لتطبيق أخذ عينات التدقيق يجب عليه اختيار العناصر الموجودة في المجتمع المراد تضمينها في العينة. ويمكن للمدقق اختيار عناصر العينة باستخدام أي من الطرق الاحتمالية أو غير

[1] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).

الاحتمالية لتقليل احتمالية قيام العميل بتغيير عناصر العينة[1]، ويجب على المدقق عدم إبلاغ العميل مسبقا بعناصر العينة المختارة. ويجب على المدقق أيضا مراقبة العينة بعد تقديم العميل للمستندات، كما يمكن اختيار عدة عناصر عينة إضافية لتحل محل أي عناصر ملغى في العينة الأصلية.

2-1- التخطيط وأداء إجراءات التدقيق المناسبة

يقوم المدقق بتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لكل عنصر من العينة لتحديد ما إذا كان يتوافق مع تعريف الخاصية أو السمة وجميع الاستثناءات المحددة لعناصر الرقابة محل الاختبار، وعادة ما يقوم المدقق بتحديد جدول زمني تفصيلي لتطبيق الإجراءات وفق ما يقتضيه التقييم الأولي للسماة والخصائص المحددة مسبقا. كما يفضل تصميم جدول يسرد الإجراءات المخطط المتعلقة بتقييم المخاطر وتحديد حجم العينة وإجراءات التدقيق المناسبة.

رابعا: تقييم نتائج إختبارات الرقابة

1-1- تعميم نتائج العينة على المجتمع

بعد تنفيذ إجراءات التدقيق لعناصر العينة للتحقق من عدد الاستثناءات، تأتي مرحلة تعميم النتائج عن طريق حساب مؤشر جديد يدعى معدل الاستثناء للعينة (SER) والذي يساوي العدد الفعلي للاستثناءات في العينة مقسوما على حجم العينة الفعلي. وتتم عملية تعميم النتائج وفق مرحلتين، الأولى تقييم مخاطر المعاينة والتي يحدده الفرق بين معدل الاستثناء المسموح (TER) ومعدل الاستثناء للعينة (SER)، فكلما كان الفرق بينهما موجبا وكبيرا أي أن معدل الاستثناء المسموح أكبر من معدل الاستثناء للعينة كلما كان المعدل الحقيقي للاستثناء في المجتمع يساوي او أقل من معدل الاستثناء المسموح (TER). وهذا يعني أن التعميم يكون مقبول كلما كان مخاطر المعاينة أقل. ثانيا إذا كان معدل الاستثناء للعينة (SER) يفوق المعدل المقدر للاستثناء في المجتمع (EPER) والذي من خلاله تم تحديد حجم العينة الأولي، فإن نتائج الاختبارات على العينة لا تدعم التقييم الأولي لمخاطر الرقابة، وفي هذه الحالة من المرجح أن يستنتج المدقق أن هناك مخاطر كبيرة بشكل غير مقبول يتمثل في أن معدل الاستثناء الحقيقي في المجتمع يتجاوز معدل الاستثناء المسموح به[2].

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, **'معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق**. (2018)

[2] Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., Et Rittenberg. ***Auditing***.(2023); Arens.(2014) ; Stuart. *Auditing And Assurance Services: An Applied Approach (2012)*

1-2- تحليل الاستثناءات:

في حالة ما إذا كان معدل الاستثناء للعينة والذي يمثل المعدل الحقيقي للاستثناء يتجاوز معدل الاستثناء المسموح به، فيجب تحليل الاستثناءات الفردية لكل سمة لتحديد نقاط الضعف لعناصر الرقابة الداخلية التي سمحت بحدوث هذه الاستثناءات، ويمكن أن يرجع سبب الاستثناءات الى عوامل عديدة من بينها إهمال الموظفين؛ أو سوء فهم التعليمات؛أو الفشل المتعمد في تنفيذ الإجراءات الرقابية[1]. ومن جهة أخرى فإن النظر في طبيعة الاستثناء وأسبابه مهم جدا للتقييم النوعي لنظام الرقابة الداخلي.

1-3- **التقرير عن مستوى قبول المجتمع لنتائج العينة**

عند التعميم من العينة إلى المجتمع، يقوم المدقق بطرح (SER) من (TER) وتقييم ما إذا كان الفرق كبيرا بما فيه الكفاية، فإذا كان الفرق كبير بما فيه الكفاية فيمكن استخدام عنصر الرقابة الذي يتم اختباره لتقليل مخاطر الرقابة المقدرة كما هو مخطط لها مع افتراض أن تحليل الاستثناءات لا يشير إلى إمكانية حدوث مشاكل كبيرة أخرى في نظام الرقابة الداخلية[2]. أما إذا كان الفرق صغيرا أو سالبا بمعنى أن مخاطر الاستثناء للعينة أكبر من مخاطر الاستثناء المسموح فإن نتائج هذه الاختبارات غير مقبولة لغرض التعميم على المجتمع، عندها يجب على المدقق اتباع أحد مسارات العمل الأربعة[3]:

- مراجعة معدل الاستثناء المسموح (TER) ومعدل المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة (ARO)؛
- توسيع حجم العينة؛
- مراجعة مستوى مخاطر الرقابة المقدرة؛
- التواصل مع لجنة التدقيق أو الإدارة العليا.

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق**

[2] Tatiana Dănescu and Anca-Oana Chiș, '**Opportunity and Necessity in Audit Sampling Non-Statistical Sampling Method**', *Procedia Economics and Finance*, 3.12 (2012), 1128–1133.

[3] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).

المطلب الثالث: الإختبارات الأساسية والتفصيلية

الفرع الأول: مفاهيم عامة:

أولا: مفهوم الاختبارات الاساسية

تتمثل الاختبارات الأساسية في مجموعة من الاجراءات التي تتعلق بالعمليات المالية التي تهدف للكشف عن التحريفات الجوهرية في التقارير المالية[1]. كما عرفها أرينز[2] على أنها مجموعة الاجراءات التي تهدف لتحديد وتقييم التحريفات النقدية المؤثرة في صحة العمليات المالية دون الدخول في تفاصيل العمليات المكونة لرصيد حساب بند محاسبي من خلال تحقيق الأهداف الستة للتدقيق المتعلقة بالعمليات المالية.

ثانيا: مفهوم الاختبارات التفصيلية:

تهدف الاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الميزانية الى فحص أرصدة الميزانية وتحديد الانحرافات الجوهرية في البيانات المالية من خلال تحقيق الأهداف الثمانية للتدقيق المتعلقة بأرصدة الميزانية عن طريق عملية مقارنة القيم النقدية للرصيد الفعلي مع القيمة المتوقعة لتحديد الانحرافات الجوهرية من خلال عتبة الأهمية.

ثالثا: الإختلافات الجوهرية بين الاختبارات الأساسية والاختبارات التفصيلية:

إن الاختلافات الرئيسية بين اختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية، والاختبارات التفصيلية تكمن فيما يريد المدقق قياسه، فيقوم هذا الأخير بإجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية عندما يريد[3]:

- تحديد ما إذا كان معدل الاستثناءات بين المجتمع منخفضا بدرجة كافية
- الحد من مخاطر الرقابة المقدرة وبالتالي تقليل الاختبارات تفصيلية للأرصدة
- إستنتاج أن الرقابة الداخلية تعمل بفعالية.

وعلى عكس اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية، يستخدم المدقق أساليب أخذ العينات التي توفر النتائج بالقيمة النقدية. وهناك ثلاثة أنواع أساسية من طرق أخذ العينات المستخدمة لحساب التحريفات النقدية في أرصدة

[1] Trueblood and Johnson, LI. "***Principles of Auditing***," 6th ed., by Walter B. Meigs, E. John Larsen and Robert R. Meigs (1956).
[2] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (Pearson Education, 2014).
[3] Leif Appelgren, '**A Survey of Models for Determining Optimal Audit Strategies**', *Advances in Accounting*, 48 (2020), 100455 <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100455>.

الحسابات وتتمثل في أخذ العينات غير الإحصائية، وأخذ عينات الوحدة النقدية، وأخذ عينات المتغيرات، بحيث تعتبر معاينة الوحدة النقدية من أهمها[1].

الجدول رقم 2-6 الاختلافات الجوهرية بين اختبارات التدقيق حسب غرض القياس

نوع البناء الاستراتيجي للتدقيق	غرض القياس
إختبارات الرقابة	– تأكيد الوجود والفعالية لعناصر نظام الرقابة الداخلي
الإختبارات الأساسية للعمليات المالية	– تأكيد فعالية الرقابة الداخلية من خلال اهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية – تأكيد مدى صحة القيم النقدية للعمليات المالية في النظام المحاسبي
الاختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية	– التأكد من أن القيم النقدية لأرصدة حسابات الميزانية لا يوجد بها تحريفات جوهرية حسب عتبة الأهمية النسبية.
الإجراءات التحليلية	– الكشف عن الاختلافات الجوهرية للمؤشرات المالية وغير المالية عن طريق تحليلها و مقارنتها زمنية و على مستوى المؤسسات المماثلة.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على دراسة ألفين 2014

الفرع الثاني: تصميم وأداء الاختبارات الأساسية للعمليات المالية:

أولا: العلاقة بين اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية

لفهم العلاقة بين اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية بشكل أفضل فإن الاستثناء في اختبار الرقابة يشير فقط إلى احتمال وجود أخطاء في فعالية عناصر نظام الرقابة الداخلية التي من الممكن أن تؤثر على القيمة النقدية للبيانات المالية، في حين أن الاختبارات الأساسية للعمليات المالية تركز على الكشف عن التحريفات النقدية التي تشير إليها الاستثناءات المكتشفة على مستوى عناصر الرقابة الداخلية[2]. فمن المرجح أن تكون هناك أخطاء مادية تتعلق بالقيمة النقدية في البيانات المالية عندما تعتبر الاستثناءات أو الأخطاء المكتشفة عن طريق اختبارات الرقابة بمثابة نقاط ضعف مادية ويجب على المدقق عند إذن إجراء اختبارات أساسية للتأكد من صحة القيم النقدية لبنود العمليات المالية وعدم وجود تحريفات جوهرية[3].

[1] Rainer Göb, '**Variance Bounds for the Design of Audit Sampling**', *Journal of Statistical Planning and Inference*, 142.9 (2012), 2629–2645 <https://doi.org/10.1016/j.jspi.2012.02.006>.
[2] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (Pearson Education, 2014).
[3] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).

ثانيا: كيفيات أداء الاختبارات الأساسية للعمليات المالية:

يتم تصميم الاختبارات الأساسية عند انتهاء أداء اختبارات الرقابة من خلال مجموعة من السمات المعبرة عن عناصر الرقابة الداخلية كالتفويض والفصل بين المهام، فإذا كان هناك عدد كبير من المستندات المدققة تفتقر إلى عدم فعالية العناصر الرقابية فيجب على المدقق النظر في الآثار المترتبة على عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية على البيانات المالية ومتابعة الاختبارات الاساسية لمراجعة البيانات المالية[1]. ويمكن القيام بذلك عن طريق توسيع اختبارات المستندات الخاضعة للتدقيق من خلال اختبار صحة القيم النقدية ومدى جوهرية التحريفات إن وجدت على البيان المالي. وعلى الرغم من أن نظام الرقابة الداخلية لا يعمل بشكل فعال، إلا أنه قد تظل المستندات المدقق صحيحة، خاصة إذا كان الشخص الذي قام بإعدادها في الأصل قد قام بعمل يتسم بالضمير والكفاءة. ومن ناحية أخرى إذا لم تكن هناك مستندات أو كان عدد قليل منها فقط يفتقد إلى تطبيق عناصر الرقابة، فسيتم اعتبار الرقابة فعالة وبالتالي يمكن للمدقق تقليل الاختبارات الأساسية. ومع ذلك، فإن بعض الاختبارات الاساسية لإعادة الأداء وإعادة الحساب لا تزال ضرورية لتوفير تأكيد للمدقق بصحة العمليات المالية وتحقيق اهداف التدقيق المتعلقة بها[2].

الفرع الثالث: تصميم وأداء الاختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية:

أولا: التخطيط للاختبارت التفصيلية لأرصدة الميزانية

1- تحديد أهداف التدقيق للإختبارات التفصيلية

يقوم المدقق بأخذ عينة لتنفيذ إجراءات الاختبارات التفصيلية للتأكد من أن حسابات الميزانية تعرض بصورة صادقة البند المحاسبي محل التدقيق، ويتم ذلك من خلال التأكد من أن المبالغ المالية للبند المحاسبي لا تمثل تحريفات جوهرية. وكما تناولنا سابقا بالنسبة لاختبارات الرقابة فإنه من الضروري تحديد أهداف التدقيق التي يجب تحقيقها والخاصة بالأهداف الثمانية المتعلقة بأرصدة حسابات الميزانية.

[1] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (Pearson Education, 2014).
[2] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).

2- تحديد مدى قابلية تطبيق المعاينة

يتم تطبيق المعاينة عندما يخطط المدقق للوصول إلى استنتاجات حول المجتمع بناء على العينة . وعلى الرغم من أن المدقق عادة ما يقوم بأخذ العينات من العديد من الحسابات، إلا أنه في بعض الحالات لا يتم تطبيق أخذ العينات . فقد يقرر المدقق تدقيق العناصر التي تزيد قيمتها عن مبلغ نقدي محدد ويتجاهل جميع العناصر الأخرى لأن إجمالي العناصر الأصغر غير جوهري[1].

3- تحديد التحريفات

تتمثل التحريفات في القيم النقدية غير الصحيحة لقيم البنود المتعلقة بأرصدة حسابات الميزانية، كما أن التحريفات يجب تتصف بالجوهرية بمعنى أن لها تأثيرا على التقارير المالية من حيث صحتها وتمثيلها للواقع[2].

4- تحديد المجتمع

يتم تحديد المجتمع بالنسبة للإختبارات التفصيلية على أنها العناصر التي تشكل مجتمع حسابات الميزانية الظاهرة بالقيم النقدية، إذ يقوم المدقق بالحكم فيما إذا كانت عناصر المجتمع تظهر قيم مبالغ فيها أو تعبر عن قيم مخفضة عن قيمتها الحقيقية. كما أن مجتمع حسابات الميزانية في كثير من الأحيان يحتوي على مجتمعات فرعية، لذا فإن المدقق عند تحديد المجتمع يستعين بقيمها النقدية مقارنة بقيم المجتمع الأساسي.

5- تحديد وحدة العينة:

بالنسبة لعينة الاختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية فإن وحدة المعاينة هي دائما العناصر التي يتكون منها رصيد الحساب. ويمكن للمدقق استخدام العناصر التي تشكل المجتمع المسجل كوحدة أخذ العينات لاختبار جميع أهداف التدقيق[3].

6- تحديد التحريفات المسموحة (Tolerable Misstatment):

نقصد بالتحريفات المسموحة هي تلك التحريفات في القيم النقدية للحسابات التي تظهر دون مستوى عتبة الأهمية النسبية. بمعنى أن الحد الفاصل للتحريفات التي يسمح بها المدقق هي ما تم تحديده بخصوص الأهمية النسبية

---

[1] Jamie W. Freiman, Yongbum Kim, and Miklos A. Vasarhelyi, '**Full Population Testing: Applying Multidimensional Audit Data Sampling (MADS) to General Ledger Data Auditing**', *International Journal of Accounting Information Systems*, 46.August (2022), 100573 <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100573>.

[2] AICPA, '**Audit Sampling**'. (2008).

[3] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق**.'

والتي تشير إلى المبالغ غير المؤثرة بشكل جوهري على البيانات المالية، ويتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية لتقليل احتمالية أن يتجاوز إجمالي التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة المستوى المحدد الذي من شأنه التأثير على الصورة الصادقة للبيانات المالية[1]. وقد يكون مقدار التحريف المسموح في الحسابات الفرعية بنفس مقدار الأهمية النسبية للأداء[2]، بحيث يسعى المدقق إلى الحصول على مستوى مناسب من التأكيد بأن التحريفات الفعلية في المجتمع لا تتجاوز التحريفات المسموح بها ويزداد حجم العينة المطلوب كلما انخفض التحريفات المسموحة عند المعاينة[3].

7- تحديد مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات Acceptable risk of incorrect acceptance (ARIA):

تتمثل مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات (ARIA) في أن العينة تدعم الاستنتاج القائل بأن رصيد حساب الميزانية المسجل لا يحتوي على تحريفات عندما يكون في الواقع محرفا بشكل جوهري[4]. ويقيس (ARIA) التأكيد المرغوب لرصيد الحساب بحيث أن المدقق يقوم بتحديد معدل منخفض من المخاطر المسموحة للقبول غير الصحيح للتحريفات للحصول على أكبر مستوى من التأكيد. ومن جهة أخرى فإن مصطلح مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات (ARIA) هو نفسه المصطلح المكافء للمخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة (ARO) المصمم لغرض أداء إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية. كما أن تقييم مخاطر الرقابة في نموذج مخاطر التدقيق يعد من العوامل المهمة التي تؤثر على قرار المدقق بشأن تحديد مستوى (ARIA)، فعندما تكون الرقابة الداخلية فعالة فإن مخاطر الرقابة تكون منخفضة وبالتالي يسمح للمدقق بزيادة مستوى مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات (ARIA) وهذا بدوره يساعد المدقق على خفض حجم العينة المطلوبة لأداء الاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الميزانية.

---

[1] Huong N. Higgins and Balgobin Nandram, '**Monetary Unit Sampling: Improving Estimation of the Total Audit Error**', *Advances in Accounting*, 25.2 (2009), 174–182 <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.06.001>.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ,دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم.(2013)

[3] AICPA, '**Audit Sampling**'. American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.(2008).

[4] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (Pearson Education, 2014).

الجدول رقم 2-7 العلاقة بين العوامل المؤثرة في مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات *(ARIA)* وحجم العينة

العوامل المؤثرة في (ARIA)	الحالة	مستوى التأثير في (ARIA)	التأثير في حجم العينة
مدى فعالية الرقابة الداخلية	مستوى منخفض من مخاطر الرقابة	مستوى مرتفع من (ARIA)	تخفيض حجم العينة المطلوب
الاختبارات الأساسية للعمليات المالية	عدم وجود إستثناءات تحمل قيم نقدية غير صحيحة	مستوى مرتفع من (ARIA)	تخفيض حجم العينة المطلوب
مستوى مخاطر التدقيق المقبولة	إحتمالية وجود فشل مالي منخفضة	مستوى مرتفع من (ARIA)	تخفيض حجم العينة المطلوب
الإجراءات التحليلية	أداء إجراءات تحليلية مع عدم وجود إحتمالية تحريفات جوهرية	مستوى مرتفع من (ARIA)	تخفيض حجم العينة المطلوب

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دليل معايير التدقيق AICPA (2018)

8- تقدير التحريفات في المجتمع:

تتم عملية تقدير التحريفات في المجتمع بناء على خبرة المدقق السابقة مع العميل ومن خلال تقييم المخاطر المتأصلة، مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية والإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها بالفعل.

9- تحديد حجم العينة الأولي:

عند استخدام المعاينة غير الإحصائية، يحدد المدققون حجم العينة الأولي من خلال النظر في العوامل التي ناقشناها حتى الآن. ويلخص الجدول 2-8 هذه العوامل، بما في ذلك تأثير تغيير كل عامل على حجم العينة، بحيث يتطلب تحديد أثر كل عامل على حجم العينة قدرا كبيرا من الحكم المهني .

الجدول رقم 2- 8 العوامل المؤثرة على حجم العينة عند أداء الاختبارات التفصيلية

العوامل	شروط تخفيض حجم العينة	شروط رفع حجم العينة
المخاطر المتأصلة	معدل منخفض للمخاطر المتأصلة	معدل مرتفع للمخاطر المتأصلة
المخاطر المقبولة للاعتمادية المفرطة ARO	معدل منخفض لمخاطر الرقابة	معدل مرتفع لمخاطر الرقابة
نتائج الاختبارات الأساسية	تحقيق نتائج مرضية للاختبارات الاساسية	نتائج غير مرضية للاختبارات الاساسية
التحريفات المقبولة للحسابات الخاصة	مستوى موسع من التحريفات المقبولة	مستوى مخفض من التحريفات المقبولة
التحريفا ت المقدرة للمجتمع	مستوى منخفض من التحريفات المقدرة للمجتمع	مستوى مرتفع من التحريفات المقدرة للمجتمع
القيمة النقدية للمجتمع	حسابات ذات قيم نقدية صغيرة	حسابات ذات قيم نقدية كبيرة

عدد العناصر في المجتمع	لا يوجد تأثير على حجم العينة الا في حالة المجتمع الصغير	لا يوجد تأثير على حجم العينة الا في حالة المجتمع الصغير

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي 530 (2018)

أما بالنسبة للمعاينة الإحصائية التي تمثل معاينة الوحدة النقدية، فإنه يتم حساب حجم العينة عن طريق تقسيم معامل الثقة للعينة على التحريفات المسموح بها كنسبة مئوية من القيمة النقدية للمجتمع، بحيث أن القيم المستعملة في حساب حجم العينة هي كالتالي[1]:

- **التحريف المسموح به كنسبة مئوية من القيمة المجتمع:** وهو حاصل قسمة قيمة التحريف المسموح به على القيمة النقدية للمجتمع الممثل لمجوه حسابات الميزانية لبند محاسبي ما.
- **التحريف المقدر في المجتمع** :يستخلص من خلال الخبرة السابقة مع العميل أو نتائج عمليات التدقيق السابقة.
- **نسبة التحريف المقدر إلى التحريف المسموح به:** وهو حاصل قسمة التحريف المقدر في المجتمع على التحريف المسموح به.
- **معامل الثقة:** لتقدير معامل الثقة يتم الاستعانة بجدول احصائي محضر للقيم الاحتمالية حكما هو موضح في (الملحق د) من خلال القيم الموجودة في المصفوفة المتولدة من قيم ARIA ونسبة التحريف إلى التحريف المسموح به.

ثانيا: تصميم وأداء إجراءات التدقيق:

1- إختيار عناصر العينة

بالنسبة لأخذ العينات الإحصائية وغير الإحصائية، تسمح معايير التدقيق باستخدام أي من طرق المناسبة مع الأخذ في الاعتبار مزايا وعيوب كل طريقة، بما في ذلك التكلفة النسبية للإجراءات[2].

2- إجراءات التدقيق

يقوم المدقق بتصميم إجراءات تدقيق المناسبة على كل بند في العينة لتحديد ما إذا كان يحتوي على تحريفات جوهرية كالتخطيط لعمليات المصادقات وتقييم الاستجابات وإعادة الحساب للارصدة وغيرها من الإجراءات التي يرها المدقق مناسبة مع التحديد المسبق الى الأطر الزمنية الكافية والتكلفة المتوقعة والموارد الواجب توفيرها[1].

[1] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).

[2] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق**.'

ثالثا: تقييم النتائج:

1- تحليل التحريفات

من الضروري أن يقوم المدقق بتقييم طبيعة وسبب كل تحريف يتم العثور عليه عند أداء الاختبارات تفصيلية على مستوى كل أرصيد من حسابات الميزانية المضمن في العينة. ويجب على المدقق إجراء تحليل الانحرافات في القيم النقدية ليقرر ما إذا كانت هناك حاجة إلى أي تعديل في نموذج مخاطر التدقيق، فإذا توصل المدقق إلى أن الانحرافات نتجت عن فشل عناصر الرقابة الداخلية، فقد يكون من الضروري إعادة تقييم مخاطر الرقابة[2]. ومن المحتمل أن يؤدي ذلك بدوره إلى قيام المدقق بتقليل مخاطر القبول غير الصحيحة للتحريفات (ARIA)، مما سيؤدي إلى زيادة حجم العينة المخطط لها. ويجب أن تتم مراجعة نموذج مخاطر التدقيق بعناية فائقة لأن النموذج يهدف في المقام الأول إلى تصميم استراتيجية تدقيق مناسبة من خلال خطط مضبوطة وليس لتقييم النتائج[3].

2- تقرير مدى القبول للنتائج بالنسبة للمجتمع

يتم التقرير عن مدى قبول نتائج المعاينة وتعميمها على المجتمع من خلال احتساب الحد الأعلى للتحريفات ومقارنته بمبلغ التحريف المسموح والتي عادة ما يكون أقل أو يساوي عتبة الأهمية النسبية، ويتم حساب الحد الأعلى للتحريفات من خلال حاصل ضرب مجال المعاينة مع معامل الثقة (الجدول 2-9 والملحق د) وإضافة قيم التحريفات المكتشفة في العينة اليه[4]. وبغض النظر عن إكتشاف التحريفات من عدمه فيمكن قبول نتائج العينة وتعميمها على المجتمع إذ كانت قيمة الانحراف المسموح (TM) به أكبر من الحد الأعلى للانحرافات. ومن جهة أخرى قد يقرر المدقق عدم صلاحية نتائج العينة للتعميم وعدم قبولها إذا تجاوزت قيمة الحد الأعلى للتحريفات (CUMB) التحريف المسموح، بمعنى أن التحريفات في العينة هي جوهرية تفوق عتبة الأهمية النسبية حيث يكون لدى المدقق عدة مسارات عمل محتملة من بينها عدم اتخاذ أي إجراء حتى يتم الانتهاء من اختبارات مجالات التدقيق الأخرى وتقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل محرفة بشكل جوهري، والنظر فيما إذا كان أي تحريف في حساب واحد قد يجعل البيانات المالية مضللة حتى لو لم يكن التحريف جوهري. بالإضافة إلى إعادة النظر في الخطط الثانوية وإضافة إجراءات تدقيق والتي نذكر منها:

---

[1] Freiman, Kim, and Vasarhelyi. **Full population testing: Applying multidimensional audit data sampling (MADS) to general ledger data auditing**. (2022).
[2] Stuart. ***Auditing And Assurance Services: An Applied Approach*** (McGraw-Hill, 2012).
[3] AICPA, '**Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111**'.
[4] Arens. ***Auditing And Assurance Services An Integrated Approach***. (Pearson Education, 2014).

- إجراء اختبارات تدقيق موسعة في مجالات محددة؛
- زيادة حجم العينة؛
- إعادة ضبط رصيد الحساب من طرف العميل بعد تحليل الانحرافات؛
- تصحيح المجتمع من طرف العميل لغرض إعادة المعاينة بشكل مناسب؛
- رفض إعطاء رأي غير متحفظ.

الجدول رقم 2-9 المصطلحات المتعلقة بالمعاينة للاختبارات التفصيلية

المؤشر	تعريفه	المصدروطريقة الحساب
مخاطر القبول غير الصحيح للتحريفات Acceptable Risk of Incorrect (ARIA)Acceptance.	المخاطر التي يرغب المدقق في قبولها عند التقرير بصحة رصيد ميزانية مع وجود تحريفات تفوق التحريف المسموح به	يعتمد على التقييم الأولي الحكم المهني للمدقق
قيمة المجتمع Population	القيمة النقدية للرصيد الأساسي لحساب الميزانية	متوفر كمعلومة مالية ضمن التقارير المالية
قيمة التحريف المسموح (TM) Tolerable Misstatment	تمثل المستوى الذي يحدده المدقق لقبول القيم النقدية المحرفة كقيم غير جوهرية للبيانات المالية	يتحدد عن طرق قيمة نقدية اقل أو تساوي الأهمية النسبية للأداء بكل حساب
معدل التحريف المسموح Tolerable Misstatement Rate	تمثل المعدل المقبول للتحريفات بالنسبة إلى قيمة المجتمع ككل.	حاصل قسمة التحريف المسموح على المجتمع
التحريف المقدر في المجتمع Population Estimated Misstatement	قيمة التحريفات في مجتمع الرصيد الذي تم استنتاجه في عمليات تدقيق سابقة	بالاعتماد على خبرة المدقق مع العميل أو تقارير التدقيق السابقة
معامل الثقة Confidence Factor	معامل إحصائي محسوب مسبقا ومجدول وهو نتاج للمصفوفة المستخلصة لنسبة (ARIA) مقابل عدد التحريفات الحقيقية في العينة	القيمة المجدولة (أنظر الملحق رقم)
حجم العينة الأولي Initial sample size	مجموعة العناصر المختارة والتي تخضع لإجراءات التدقيق ضمن الاختبارات التفصيلية.	حاصب قسمة معامل التأثير مع نسبة التحريف المسموح إلى المجتمع
مجال المعاينة Sampling Interval	المبلغ النقدي المتوسط لكل عنصر في العينة بالنسبة إلى القيمة النقدية للمجتمع	حاصل قسمة قيمة المجتمع على حجم العينة الأولي
الحد الأعلى للتحريفات المحسوب(CUMB) Computed Upper Misstatement Bound	يمثل المستوى الأقصى للتحريفات بقيمتها النقدية الإجمالية والمستخلص من خلال نتائج المعاينة وإجراءات التدقيق .	حاصل ضرب معامل الثقة و مجال المعاينة مضافا إليه مجموع قيم التحريفات للعينة إن وجدت.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دراسة ألفير اربنز 2014

المطلب الرابع: الإجراءات التحليلية

تمهيد:

تمثل الإجراءات التحليلية أحد أهم الأدوات التي تمكن من توجيه عملية بناء استراتيجية تدقيق وفق منهجية تتسم بالتركيز على الجوانب الهامة وذات الضعف الجوهري على البيانات المالية. إذ تظهر منافعها في مخرجات الأساليب المعتمدة على المؤشرات المالية وغير المالية عن طريق حساب النسب للعمليات الهامة وتحليل العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وفق طرق تقليدية وحديثة في التحليل، والتي من شأنها توجيه باقي الاختبارات لاسيما التفصيلية منها للحصول على مزيج استراتيجي فعال يمكن المدقق من تحقيق أهداف التدقيق.

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول الإجراءات التحليلية:

أولا: مفهوم الإجراءات التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية على أنها فحص تحليلي للمؤشرات والعلاقات القائمة بين أرصدة الحسابات من اجل التحقق من إتساق البيانات مع بعضها ومحاولة اكتشاف الحالة الحقيقية للمؤسسة. ومن جهة أخرى فإن تفسير نتائج الإجراءات التحليلية تخضع إلى خبرة المدقق ومستوى استصدار الحكم المهني[1]. كما تعرف الإجراءات التحليلية على أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب التقليدية والحديثة من تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاهات والانحدار الذي يفيد في مقارنة البيانات ذات التسلسل الزمني وطبيعة العلاقات المختلفة بين عناصرها، وكذلك تحليل البيانات للبنود غير العادية والجوهرية لمجموعة من المؤسسات لنفس الصناعة من أجل الكشف عن حقائق التقلبات أو العلاقات غير المتسقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بين الأرقام الفعلية والأرقام المؤثرة بصفة مباشرة وغير مباشر في صحة البيانات المالية[2]. كما تتميز الإجراءات التحليلية بمتطلبات زمنية ومادية منخفضة مقارنة بباقي الاختبارات، بالإضافة إلى دقة التحاليل المالية التي تساعد في التنبؤ الدقيق بمواطن الخلل في البيانات المالية.

---

[1] مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية, '**معايير التدقيق الدولية**

[2] Gianni Bonchi, Francesco, Giannotti, Fosca, Mainetto, '**A Classification-Based Methodology for Planning Audit Strategies in Fraud Detection**', in *Proceedings of the Fifth ACM SIGKDD International Conference on Knowledge Discovery and Data Mining*, 1999, pp. 175–184.

ثانيا: أنواع الإجراءات التحليلية:

تقسم الإجراءات التحليلية الى ثلاث أنواع وتشمل[1]:

- **إجراءات وصفية**: تتمثل في إجراءات المقارنة التي تكشف الاختلافات الحاصلة بين الفترات الحالية محل التدقيق والفترات السابقة، ويعتمد هذا النوع على الحكم المهني وخبرة المدقق مع مؤشرات المؤسسة وواقع بيئة أعمالها، بحيث تفيد الإجراءات التحليلية في ملاحظة الفوراق بين أرصدة العمليات المالية وحسابات الميزانية والبحث عما إذا كانت مسبباتها منطقية طبقا للحقائق الموصوفة عن المؤسسة.
- **إجراءات التحليل كمي**: يعتمد هذا النوع من الإجراءات التحليلية على تحليل المعلومات التاريخية والتحليل الافقي والرأسي من خلال استخلاص مؤشرات كمية تعرض على شكل نسب مئوية ومعاملات لها دلالات تفسيرية معينة كالمجالات المعيارية للقيم والمقاييس السلمية لحدود القيم.
- **إجراءات التحليلي الكمي الحديث**: تعتمد على التحليل الرياضي والاحصائي بهدف القدرة على التنبؤ لأرصدة الحسابات والعمليات المالية من خلال تطبيقات الأجيال الحديثة من تحليل البيانات لتقنيات الذكاء الاصطناعي كتعلم الآلة والبرمجة اللغوية وتحليل شجرة القرار المالية والشبكة العصبية، بالإضافة إلى نماذج التحليل الأخرى المعاصرة كتحليل الإنحدار البسيط والمتعدد والسلاسل الزمنية.

ثالثا: أهمية الإجراءات التحليلية

- تعتبر الإجراءات التحليلية من الأدوات الرسينة التي تولد اثباتات ذات دلالات قوية حول مدى صدق البيانات المالية، كما أن طبيعة التحليلات بالأدوات الكمية والنسب المالية تقود إلى الكشف بنسبة إحتمالية كبيرة عن الأخطاء الجوهرية والتحريفات المادية[2].
- تمكين المدقق في بداية عملية التدقيق وحتى في خضم مرحلة تقرير قبول المهمة من تكوين رأي حول قبول مهمة التدقيق مع العميل، وفي المراحل المتقدمة من عملية التدقيق تلعب الإجراءات التحليلية دورا هامة في فهم العميل

[1] Eddie Knechel, W. Robert et Thomas, '**The Audit in a Modern Economy**', in *Handbook of Financial Decision Making*, ed. by Gilles Hilary & David McLean (Edward Elgar Publishing., 2023), pp. 235–254; Boynton William C , Raymond N. Johnson.(2001).

[2] Loi Teck Hui and Quek Kia Fatt, '**Strategic Organizational Conditions for Risks Reduction and Earnings Management: A Combined Strategy and Auditing Paradigm**', *Accounting Forum*, 31.2 (2007), 179–201 <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2006.12.003>.

وبيئته وتحديد مواطن الضعف والقصور لدى العميل. كما أن الإجراءات التحليلية عند مرحلة الإبلاغ تفيد المدقق من التأكد من العمل المنجز والنتائج المتوصل إليها. بالإضافة إلى أن الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد المجالات التي تستلزم إجراءات تدقيق إضافية[1].

الفرع الثاني: علاقة الإجراءات التحليلية بالاختبارات الأخرى

تشير الإجراءات التحليلية إلى احتمال حدوث تحريفات تؤثر على قيمة النقدية في البيانات المالية، كما أن التقلبات غير المعتادة في علاقات حساب بحسابات الأخرى، أو بالمعلومات غير المالية قد تشير إلى زيادة احتمال وجود أخطاء جوهرية دون تقديم بالضرورة دليل مباشر على وجود خطأ جوهري[2]، وهنا يجب على المدقق إجراء اختبارات أساسية للعمليات المالية أو اختبارات تفصيلية لأرصدة الميزانية لتحديد ما إذا كانت البيانات قد حرفت بالفعل. أما في حالة ما إذا قام المدقق بتنفيذ إجراءات تحليلية معمقة أسفرت عن أن هناك احتمالية ضعيفة لوجود تحريفات جوهرية، فمن الممكن تقليل كثافة اختبارات الأخرى[3].

[1] Eddie Knechel, W. Robert et Thomas, '**The Audit in a Modern Economy**', in *Handbook of Financial Decision Making*, ed. by Gilles Hilary & David McLean (Edward Elgar Publishing., 2023), pp. 235–254.
[2] Mugwira. **Implications to the Audit Process of Auditing that uses Data Analytics Tools and New Business Models.** (2023)
[3] Abdelmoneim A. Awadallah and Haitham M. Elsaid, '**Investigating the Impact of Macro-Economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: A Field Study**', *Journal of Applied Accounting Research*, 21.3 (2020), 345–361 <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0149>.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل استراتيجية التدقيق من حيث المفاهيم العامة ومتطلباتها ومكوناتها، وقد توصلنا إلى أن استراتيجية التدقيق هي مجموعة الخطط والسياسات والإجراءات المصممة من اجل تحقيق أهداف التدقيق، كما أن استراتيجية التدقيق تتميز بنمط غير خطي عند تصميمها والذي من شأنه ظهور عدة تعديلات تتولد كاستجابة للتقييمات المستمرة والحقائق التي تظهر في كل مرحلة من مراحل التدقيق حسب مخرجات إجراءات التدقيق المختلفة. بالإضافة إلى تناول مفهوم المزيج الاستراتيجي والذي يدل على المقادير المناسبة من الاختبارات المكونة لاستراتيجية التدقيق، بحيث أن هذه المكونات تتموضع وتتكيف من حيث الكثافة والنطاق والتوقيت لتتلائم مع بعضها محدثة بذلك توفيقات قابلة للاستجابة للنتائج المرحلية من أجل تحقيق أهداف عملية التدقيق. كما تم الإشارة من خلال هذا الفصل إلى متطلبات استراتيجية التدقيق التي تتمثل في الموارد البشرية والمادية والتنظيمية والتقنية التي يحتاجها المدقق من أجل التخطيط بصورة سلسة والتعامل مع الحقائق بمهنية وكفاءة حسب البرامج المسطرة لمكتب أو شركة التدقيق. بالإضافة إلى الخوض في مكونات استراتيجية التدقيق والتي تمثلت في اختبارات تقييم المخاطر؛ واختبارات الرقابة؛ والاختبارات الأساسية والتفصيلية؛ والإجراءات التحليلية. ويمثل كل منها مجموعة من الآليات والإجراءات والأساليب التي تمكن المدقق من التعامل مع واقع عملية التدقيق كل حسب ما هو مصمم لتوضيح الخطوات المناسبة لكل اختبار وظروف الاستعمال الملائم حتى يتسنى الإحاطة بخصائص كل اختبار وتوضيح ضرورة المزيج الاستراتيجي بينها.

الفصل الثالث

الاختلالات السلوكية للمدقق

الفصل الثالث: الاختلالات السلوكية للمدقق

تمهيد:

إن كل عملية التدقيق تستوجب بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أفراد المهمة من شركاء ومدراء التدقيق وفرق العمل، كما تتم العملية وفق تأطير مجموعة من المعايير المهنية والأخلاقية والأطر القانونية التي تنظم وتبين مسارات السلوك السوي للمدقق عند أداء العمليات التأكيدية. إلا أن الواقع هو غير ذلك بحيث أن المدقق في كثير من الحالات يكون عرضة لمجموعة من التأثيرات الداخلية والخارجية أو ما تعرف بالضغوط، والتي تدفع المدقق في كثير من الأحيان إلى الانحراف عن السلوك المطلوب والمتوقع خلال أداءه لمهامه. إن إنحراف المدقق عن المستوى الأدنى لأداء عمليات التدقيق يعرف بالاختلالات السلوكية والتي تتميز بتدني جودة التدقيق وتسبب تبعات خطيرة ومسؤوليات جسيمة على كل من المدقق وبيئته. يهدف هذا الفصل إلى دراسة الاختلالات السلوكية للمدقق وذلك من خلال ثلاث مباحث يتلخص الفصل كالتالي:

المبحث الأول: المفاهيم العامة المتعلقة بسلوك المدقق

المبحث الثاني: مسببات الاختلالات السلوكية للمدقق

المبحث الثالث: أنواع الاختلالات السلوكية للمدقق وتصنيفاتها

المبحث الأول: المفاهيم العامة المتعلقة بسلوك المدقق

يهتم هذا المبحث بتناول المفاهيم العامة لسلوك المدقق والاختلالات السلوكية وعلاقتها بعمليات التدقيق ومستوى جودتها. حيث يتم تفصيل المبحث من خلال التطرق إلى ثلاثة مطالب رئيسة تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق

المطلب الثاني: التناقض السلوكي عند المدقق

المطلب الثالث: علاقة جودة التدقيق بالاختلالات السلوكية للمدقق

المطلب الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق

يعبر مفهوم الاختلالات السلوكية عن الانحرافات غير الطبيعية أو ما يدفع السلوك ليكون مختلف عن الأنماط العادية والمعروف، كما يعرف أيضا على أنه سلوك وظيفي مميز وغير مألوف يتم تحديده عن طريق اختلافه عن الحالة العامة والمألوفة [1]. ويعود مفهوم الاختلالات السلوكية إلى الورقة البحثية لـ أرجيريس[2] حيث يصف هذا المصطلح بأنها الانحرافات السلوكية المخلة لما هو معروف في المحيط التنظيمي والوظيفي المعتاد. ويشير أيضا فرانك هارتمان[3] وجاورسكي و يونغ[4] إلى أن الاختلالات السلوكية هي عبارة عن انتهاك القواعد والإجراءات التنظيمية والوظيفية. كما وصف أندرواتي [5] إلى أن العديد من العوامل التقليدية التي تسبب الاختلالات السلوكية حيث عبر عنها بمصطلح للتشوهات السلوكية النابعة من الاكتئاب والقلق والتعاسة حيث أن هذه العوامل تظهر سلوكا غير طبيعي ينشئ تشوهات سلوكية تتمثل في الإنتهاك الأخلاقي لمعايير العمل في المجتمع المهني، بالإضافة إلى أن المعتقدات الشخصية ترفع من احتمالية ظهور الاختلالات السلوكية للمدقق عند أداءه للمهام المنوطة إليه [6] . كما أن الاختلالات السلوكية ليس مجرد نزعة بشرية غير عقلانية، بل هي تمثل ردود فعل يمكنها أن تنشأ من خلال استجابة المدقق للضوابط المهنية[7]، حيث أن المراد من هذه الضوابط هو رفع الأداء الوظيفي للمدقق والمساهمة في التقييم والمكافآت، إلا أن هذه الضوابط قد تؤثر سلبا من خلال التسبب في الضغوط المختلفة والإجهاد والتوتر عند محاولة الامتثال لهذه الضوابط مما يؤدي غالبا إلى ظهور اختلالات سلوكية محتملة. فقد تظهر الاختلالات السلوكية عند المدقق عند عدم توافق برنامج التدقيق

---

[1] P R Halgin and Susan Krauss Whitbourne, ***Abnormal Psychology: Clinical Perspectives on Psychological Disorders** (4th)*, 2003.

[2] Chris Argyris, '**Human Problems with Budgets**', *Harvard Business Review*, 31.1 (1953), 97–110.

[3] Frank G H Hartmann, '**The Appropriateness of RAPM: Toward the Further Development of Theory'**, *Accounting, Organizations and Society*, 25.4–5 (2000), 451–482.

[4] T Jaworski and S.M Young, '**Dysfunctional Behaviour and Management ControlM An Empirical Study of Marketing Managers**', *Accounting, Organizations and Society*, 17.01 (1992), 17–35.

[5] Indrawati Yuhertiana, Soeparlan Pranoto, and Hero Priono, '**Dysfunctional Behaviour in The Government Budgeting CycleM Budget Planning Stage**', *Journal of Accounting and Auditing Indonesia*, 19.01 (2015), 25–38.

[6] Sharon M Lightner, Steven J Adams, and Kevin M Lightner, '**The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior**', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2.1 (1982), 1–12; S.M Lightner, J.J Leisenring, and A.J Winters, '**Underreporting Chargeable Time: Its Effect on Client Billing, Future Budget Preparation and Staff Evaluation and Scheduling**', *Journal of Accountancy*, 155.01 (1983), 52.

[7] Hartmann. **The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory**.2000.

مع طبيعة العملية أو عندما ينحرف المدقق عن المعايير المعمول بها[1]. لذا فإن الاختلالات السلوكية تؤثر سلبا على مستوى جودة عمليات التدقيق ومخرجاته[2]. كما أن الإختلالات السلوكية قد تكون ممثلة في مجموعة متنوعة من مظاهر المراجعة السطحية للوثائق، الفشل في البحث عن مبدأ محاسبي ، وإجراءات الإبلاغ المبكر لمخرجات التدقيق ، والاقتناع غير المبرر لتفسيرات العملاء غير المنطقية، وكذا التقليل من الإجراءات الجوهرية والأساسية لعمليات التدقيق دون المستوى المقبول[3]. فضلا عن ذلك، فإن عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي الذي يقضيه المدقق في عملية التدقيق يعبر عن شكل من أشكال الإختلالات السلوكية والذي قد يفسره هذا الأخير عن الرغبة في تجنب أو تقليل تكاليف التدقيق الزائدة، إلا أن هذا السلوك غير الطبيعي يتسبب في بناء ميزانيات مستقبلية غير واقعية تؤدي إلى أداء عمليات التدقيق المستقبلية غير الفعالة[4]. بالإضافة إلى أن المدققين يميلون إلى عدم الإبلاغ عن عدد ساعات عملهم، وأن المدققين هم أكثر عرضة للآثار السلبية عند محاولة الامتثال للتنظيمات والقوانين وأنواع أخرى من العوامل الاجتماعية[5]. ومن جانب آخر فإن أهمية العميل تؤدي إلى إنشاء ضغوط عمل على المدققين وتسبب اختلالات سلوكية للمدقق عند أداء مهامه، وهذا راجع إلى حاجة شركات التدقيق لتوليد إيرادات كبيرة من العملاء المهمين بسبب كبر بيئة أعمال هؤلاء العملاء وتعقيد عملياتهم[6]. إضافة إلى هذا فقد تعمل شركات التدقيق على إصدار تقارير تدقيق نظيفة وقبول الاختلال السلوكي لغرض للاحتفاظ بعلاقة العمل مع بالعملاء وتأمين أعمالهم المستقبلية. وفي المقابل فإن قبول الإختلالات السلوكية للمدققين ساهم بشكل كبير ومباشر لدى شركة آرثر أندرسن في فضيحة إفلاس Enron في عام 2001م و WorldComفي عام 2002م. حيث أن ظهور اختلالات سلوكية لدى موظفي شركات التدقيق كانت سببا في انهيار الشركات الكبرى وجر العالم

---

[1] David T Otley and Bernard J Pierce, '**The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style**', *Accounting, Organizations and Society*, 20.5 (1995), 405–420.

[2] David T Otley and Bernard J Pierce, '**Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents**', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1996; Paul Coram, Juliana Ng, and David Woodliff, 'A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality among Australian Auditors', *Australian Accounting Review*, 13.29 (2003), 38–44.

[3] David P Donnelly, Jeffrey J Quirin, and David O'Bryan, '**Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics**', *Behavioral Research in Accounting*, 15.1 (2003), 87–110.

[4] Sharon M Lightner, Adams, and Lightner. **The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior**. 1982.

[5] Mike Shapeero, Hian Chye Koh, and Larry N Killough, '**Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting**', *Managerial Auditing Journal*, 2003; Sharon M Lightner, Adams, and Lightner; Mark W Dirsmith and Mark A Covaleski, 'Informal Communications, Nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms', *Accounting, Organizations and Society*, 10.2 (1985), 149–169.

[6] F Todd DeZoort and Alan T Lord, '**A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting**', *Journal of Accounting Literature*, 16 (1997), 28.

إلى أزمات مالية واسعة النطاق. وبالتالي فإن العديد من المدققين ينجرون إلى ممارسات غير أخلاقية كانت نتاج تعرضهم لضغوط شديدة من تضارب مصالح شخصية للمدقق، والمكتب الذي يعمل فيه والعملاء الذين يتم تدقيقهم[1].

المطلب الثاني: التناقض السلوكي عند المدقق

يعرف التناقص السلوكي على أنه كل انقياد إلى اتجاهات نفسية معاكسة لما هو معروف، أو أنه التوقعات المعيارية غير المتوافقة مع كل من المواقف والمعتقدات والسلوكيات الخاصة بدور فرد أو منظمة في نظام اجتماعي ما[2]. وحسب دراسة ارجيريس[3] فإن الأفراد لديهم افتراضات حول كيفية التصرف عند التعرض لنوع ما من الضغوط من خلال استخدام في كثير من الأحيان التفكير الدفاعي، بحيث يصبح السلوك الذي يستخدمه الأفراد للدفاع عن أنفسهم ممارسة مقبولة بالنسبة لهم لكن بشكل ضمني وغير مصرح به. بمعنى آخر فإن البيئة التنظيمية التي تشمل المعايير والقواعد والأطر القانونية التي تعبر عن السلوك المناسب، وهي في نفس الوقت تشكل ضغوطا لانتهاج بعض الممارسات غير المرغوبة وغير مناسبة اجتماعيا التي قد تؤدي إلى التناقض السلوكي والذي يعد حدوثه ضروريا كرد فعل على التناقض الحاصل أصلا في بيئة الفرد[4] بفعل الغموض والتعقيد[5]، مما يقود المدقق إلى تبني أحد استراتيجيات المساومة؛ أو التجنب؛ أو العصيان (أنظر الجدول رقم 1-5 في الفصل الأول)، وبالتالي فإن الاختلالات السلوكية للمدقق تعتبر معضلة متأصلة تتمثل في كونها قد يعتبر حصولها مناسبا بشكل عام أو أنها تعبر عن التصرفات غير الملائمة لكن مرغوبة اجتماعيا أو أنها تجسد تصرفات غير مرغوب على الإطلاق[6] . كما أن التناقض السلوكي في حالة المدقق قد يكون نتاجا في الغالب عن المقايضات المستمرة بين الجودة والتكلفة والتي يتم تغطيتها عن طريق أنظمة الرقابة من قبل مكاتب وشركات التدقيق كفرض الميزانيات الزمنية وتفعيل نظام المكافآت والعقاب. وعلى الرغم من أن التناقض السلوكي يمكن أن يؤثر

[1] J. A McKinney, T. L Emerson, and M. J. Neubert, 'T**he Effects of Ethical Codes on Ethical Perceptions of Actions toward Stakeholders**', *Journal of Business Ethics*, 97.4 (2010), 505–516; Suddaby, Gendron, and Lam.
[2] E Jansen and M A Von Glinow, '**Ethical Ambivalence and Organizational Reward Systems'**, *Academy of Management Review*, 10.4 (1985), 814–822.
[3] C Argyris, '**The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting**', *Accounting, Organizations and Society*, 15.6 (1990), 503–511.
[4] Jansen and Von Glinow. **Ethical Ambivalence and Organizational Reward Systems**. 1985.
[5] McNair. **Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior** .1991.
[6] Suyanto. **Pressure on auditors and dysfunctional behaviour as institutional work** .2014,

سلبا في جودة مخرجات عملية التدقيق[1]، إلا أنه قد يؤدي من جهة أخرى إلى زيادة الأداء التجاري لمكاتب وشركات التدقيق على المدى القصير وليس له تأثير سلبي على المهنة أو الأطراف ذوي العلاقة بالعمليات التأكيدية[2] . وفي الأخير فإن التناقض السلوكي يعد من أبرز المصطلحات التي تشير لتوجه المدقق إلى اختيارات أخرى مخالفة للإدراك المهني المعتاد بفعل ضغوطات مختلفة، وكاستجابة لهذه الضغوطات تنتج ردة فعل تتمثل في الاختلالات السلوكية من خلال تنبي المدقق لسلوك معين خلافا لما هو معتاد ينعكس بشكل مباشر على كيفيات أداء عملية التدقيق.

المطلب الثالث: علاقة جودة التدقيق بالاختلالات السلوكية للمدقق

إن موضوع جودة التدقيق هو محل العديد من الدراسات والبحوث لما له من أهمية بالغة في محاولة لفهم طبيعة عمل المدقق ومستويات الأداء المطلوبة والمسؤوليات المنوطة للمدقق[3] ، إلا أن تحديد جودة التدقيق في ظل طبيعة مهمة التدقيق وكيفيات عمل المدقق وكثرة القواعد والتنظيمات والأحكام المختلفة جعلت من جودة التدقيق معنى واسع[4] . فالملاحظ أن تعريف جودة التدقيق يختلف بإختلاف تصور أصحاب المصلحة ذوي العلاقة لمخرجات عملية التدقيق كمستخدمي تقارير المدقق؛ والمدققين؛ والجهات الوصية ولمنظمي المهنة؛ والمجتمع . فيعرّف أصحاب المصلحة جودة التدقيق على أنها غياب التحريفات، كما يصفه المدققون على أنه استكمال لجميع إجراءات التدقيق بالشكل اللازم والكامل من قبل المدقق، ومن جهة يصفه المنظمون بأنه الإمتثال للمعايير المهنية؛ ويصفه المجتمع بأنه القدرة على تأمين السوق من الأزمات و المشاكل الاقتصادية[5] ، وكل هذه المجموعات لديهم تصورات مختلفة لأبعاد جودة التدقيق[6]. وبالرجوع إلى تعريف جودة التدقيق الوارد في دراسة لديأنجيلو لسنة 1981م[7]، فإن تعريف جودة التدقيق يستند على مفهومين: إحتمال إكتشاف التحريفات ؛ ومدى ملائمة السلوكيات بناء على نتائج التقييم، بحيث يتعلق

---

[1] P Coram and others, '**The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 27.1 (2008), 127–149.

[2] K Kosmala and O Herrbach, '**The Ambivalence of Professional Identity: On Cynicism and Jouissance in Audit Firms**', *Human Relations*, 59.10 (2006), 1393–1428.

[3] W R Knechel and others, '**Audit Quality: Insights from the Academic Literature**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32 (2013), 385–421.

[4] J R Francis, '**Auditing without Borders**', *Accounting, Organizations and Society*, 36.4 (2011), 318–323.

[5] Knechel and others. ***The audit in a modern economy***. 2023.

[6] Angus Duff, ***Auditqual: Dimensions of Audit Quality*** (Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004); A Duff, '**Measuring Audit Quality in an Era of Change: An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005**', *Managerial Auditing Journal*, 24.5 (2009), 400–422.

[7] Linda Elizabeth DeAngelo, '**Auditor Size and Audit Quality**', *Journal of Accounting and Economics*, 3.3 (1981), 183–199.

المفهوم الأول بمدخلات عمليات التدقيق والتي تعتمد على كفاءة المدققين ومستوى الجهد المبذول في عملية التدقيق، ويتعلق المفهوم الثاني بإتخاذ الإجراء المناسب كمخرجات لعملية التدقيق تتعلق بالاكتشاف وبموضوعية المدققين وشكوكهم المهنية وإستقلاليتهم، ويستخدم هذان المفهومان الشاملان، المدخلات (العملية) والمخرجاتها بشكل شائع لفحص جودة التدقيق. وفي بعض الأحيان يتم الإشارة إلى أي تدني في جودة التدقيق بالسلوك الذي يقلل من جودة التدقيق[1]؛ أو التدقيق غير المنتظم[2]، وكل هذه التسميات تشير في مجملها إلى نمط من سلوك المدقق غير الفعال عند أداء عمليات التدقيق بحيث يؤثر السلوك غير الفعال بشكل مباشر وغير مباشر على جودة التدقيق[3] ، كما يشار إليه على أنه ضعف في تنفيذ إجراءات التدقيق الذي يقلل من مستوى الأدلة التي تم جمعها، بحيث تكون هذه الأدلة غير موثوقة أو خاطئة أو غير كافية من الناحية الكمية والنوعية[4] . ومنه فإن جودة التدقيق تعتمد على سلوك المدقق عند أداء العمل الميداني، بحيث أن حفاظ المدقق على سلوك مهني سوي حسب ما يؤطره التنظيم المعمول به يساهم في أن تكون عملية التدقيق أكثر كفاءة[5].

المبحث الثاني: مسببات الإختلالات السلوكية للمدقق

من المهم بمكان تحديد الأبعاد أو العوامل التي تسبب الاختلالات السلوكية للمدقق، وذلك في محاول لتسليط الضوء على جذور هذه الظاهرة محل الدراسة. ومن أهم هذه العوامل هي العناصر المسلطة على المدقق والمتولدة من عناصر البيئة الاجتماعية والاقتصادية وكذا العناصر المؤسساتية[6] التي تم تناولها بتفصيل في الفصل الأول، وقد تنتج هذه العوامل المختلفة من خلال الغموض وعدم الوضوح و قلة اليقين[7]. ويمكن حصر العوامل المؤثرة على سلوك المدقق في خمسة عوامل بيئية تسبب اختلافات في جودة التدقيق وهي البيئة السياسية؛ والاقتصادية؛ والتجارية؛ والإطار

[1] O Herrbach, '**Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract**', *Uropean Accounting Review*, 10.4 (2001), 787–802.
[2] C Willett and M Page, '**A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants**', *The British Accounting Review*, 28.2 (1996), 101–120.
[3] T Kelley and L Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 9.2 (1990), 21–42.
[4] Herrbach. **Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract**. 2001.
[5] Herrbach; Desmond C.Y. Yuen and others, '**Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau**', *International Journal of Accounting and Information Management*, 21.3 (2013), 209–226.
[6] Oliver, '**The Antecedents of Deinstitutionalization**'; S.-C. Kang and Y Yanadori, 'Adoption and Coverage of Performance-Related Pay during Institutional Change: An Integration of Institutional and Agency Theories', *Journal of Management Studies*, 48.8 (2011), 1837–1865.
[7] Scott, '**Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory**'. 2008.

القانوني؛ والتعليم؛ والثقافة؛ وتصورات المدقق[1]، بحيث تؤثر هذه العوامل على طبيعة وجودة التقارير المالية وبالتالي على جودة التدقيق و سلوك المدقق . ويقترح مجلس مراجعة الحسابات (FRC) إطارا لجودة التدقيق يتألف من 5 عوامل رئيسية: الثقافة داخل شركة التدقيق؛ المهارات والصفات الشخصية لشركاء التدقيق أفراد العملية؛ فعالية عملية التدقيق؛ موثوقية وفائدة تقارير التدقيق؛ والعوامل الخارجة عن سيطرة المدققين التي تؤثر على جودة التدقيق[2] . الدوافع الأربعة الأولى تعتبر داخلية، العامل الخامس يمثل البيئة الخارجية مثل البيئة التنظيمية والعملاء وأصحاب المصلحة الآخرين . ويمكن تقسيم المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: العوامل الخارجية

المطلب الثاني: العوامل الداخلية

المطلب الثالث: ضغوطات العمل

[1] ICAEW, ***International Consistency - Global Challenges Initiative: Providing Direction*** (London, UK, 2010).
[2] FRC, ***The Audit Quality Framework:*** *Financial Reporting Council.*, 2008.

الجدول رقم3-1: العوامل المسببة للاختلالات السلوكية للمدقق

العوامل الخارجية		
ثقافة المجتمع	**سوق التدقيق**	**القواعد و القوانين التنظيمية**
1. موقف الشريك (الزوج/ الزوجة) تجاه الوظيفة 2. تداخل العمل في الحياة الأسرية / الخاصة	.1حجم العملاء .2درجة التنوع بين العملاء	1.موسم الضرائب 2. توسيع مجموعة التصريحات المهنية ذات الصلة
العوامل الداخلية		
الثقافة الداخلية		**إجراءات التدقيق**
24. مهمة خارج نطاق اختصاص المدققين 25. ارتكاب الأخطاء 26. العمل لساعات طويلة 27. أخذ العمل إلى المنزل 28. الشعور بأقل قيمة ذاتية 29. وقت الفراغ غير الكافي 30. توقعات عالية بشكل غير واقعي من قبل الآخرين لدور المدقق 31. لا توجد مساحة خالية من الإجهاد خلال يوم العمل 32. ساعات العمل غير المرنة 33- التقلبات في عبء العمل 34. مسؤولية غير كافية 35. طبيعة العمل مملة 36- المشاركة في أنشطة التدريب الرسمية 37- مدى متطلبات السفر 38. العمل تحت الضغط 39 - نقص المنافع 40. عدم وجود أنظمة حوافز لمتابعة طموحات شركاء التدقيق 41. قلة الوعي بما يلزم لتصبح شريك تدقيق 42. التركيز بشكل كاف على الفرص الوظيفية من قبل الشركة 43. الضغط لاجتياز الامتحان المهني للتدقيق والمحاسبة 44- فكرة غير واضحة عن المكافآت المهنية اللاحقة 45- المركز الوظيفي داخل مجتمع الأعمال 46. الافتقار إلى التخطيط الوظيفي 47. لا يكافأ بقدر ما يكافأ المحاسبون خارج المحاسبة العامة	1. العلاقة مع الزملاء 2. العلاقة مع الشركاء 3. العلاقة مع العملاء 4. نقص التدريب 5. عدم وجود دعم من أقدم أعضاء الشركة 6. تضارب المطالب من مختلف المدققين 7. الأفراد في الشركة العميلة غير متعاونين أثناء التدقيق 8. قلة التشاور والتواصل في شركة التدقيق 9. عدم وجود إشراف من مستوى المناصب العليا لشركة التدقيق 10. قلة الدعم من شركاء التدقيق 11. لم يشارك الشركاء بشكل كبير مع فرق العمل 12. العلاقات مع المرؤوسين 13. الشعور بأن العميل يريد نتائج مالية لا تبررها الأدلة 14. "الأجر" غير الكافي 15. لا تحصل على ملاحظات كافية حول الأداء 16. عدم وضوح عملية التقدم الوظيفي للمدقق في شركة التدقيق 17. سياسة الترويج لكسب عملاء جدد 18. عدم المشاركة في التخطيط / اتخاذ القرار 19. لا يوجد "صورة واضحة" لكيفية عمل الشركة 20. علاقة ضعيفة على مستوى المدير 21. عدم وجود جو غير رسمي والتواصل الاجتماعي 22. عدم منح ما يكفي من الاستقلالية أو المشاركة في الشركة 23. العمل الزائد	1. ضغوط الميزانية الزمنية والمواعيد النهائية 2. نظام مراجعة أوراق العمل كمصدر للتغذية السلبية 3. ندرة تقييمات الأداء 4. تقييم الأداء لم يؤخذ على محمل الجد

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على دراسة سيونتو 2016 ص 48؛ ودراسة هاسكنز وآخرون 1990 ص 367

المطلب الأول: العوامل الخارجية

تشير العوامل الخارجية إلى المؤثرات البيئية التي يكون لها تفاعلات مع عملية التدقيق، بحيث أن العلاقة بين البيئة الخارجية وعملية التدقيق تتجلى في ربطهما بالمؤثرات الناتجة عن العوامل الخارجية من جهة وتأثير هذه العوامل في جودة التدقيق من خلال سلوكه أثناء أداء مهامه[1]. وبالنظر الجدول رقم 3-1 أعلاه ، فمن الملاحظ العوامل الخارجية المؤثرة على سلوك المدقق جاءت وفق ثلاث عناصر متمثلة في القواعد والقوانين التنظيمية؛ سوق التدقيق: وثقافة المجتمع[2] بحيث ان دراسة هذه العوامل المؤثرة على سلوك المدقق توفر فهما أفضل للممارسات المهنية للمدقق ، كما تمكن من تفسير بعض التوجهات المهنية للمدققين[3]، إلا أن بعض هذه العوامل الخارجية قد تولد ضغوطا تؤدي إلى ردود فعل سلبية لدى بعض المهنيين في بلد معين ولكن ليس في بلدان أخرى[4]. وعلى الرغم من أن العوامل البيئية الخارجية تعتبر بشكل عام غير مرتبطة بالضغط في العمل إلا أنها يمكن أن تتفاعل معها [5] ، وبهذا المعنى فقد تتغلغل هذه العوامل البيئية الخارجية في المنظمات ومجموعات العمل وتنتهي بالتأثير على الأفراد في المنظمة[6] . و من جهة أخرى فإن العوامل الخارجية تدفع إلى توليد السلوك التنظيمي وتحفيز القدرة على تكييف السلوك الفردي بشكل إيجابي[7].

---

[1] ICAEW. **International Consistency - Global Challenges Initiative**: Providing Direction, 2010.

[2] Haskins, Baglioni, and Cooper. **An Investigation of the Sources, Moderators, and Psychological Symptoms of Stress among Audit Seniors**. Contemporary Accounting Research. (1990), 361-385

[3] J R Francis, '**A Framework for Understanding and Researching Audit Quality**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30.2 (2011), 125–152.

[4] M T Matteson and J M Ivancevich, '**Organizational Stressors and Heart Disease: A Research Model**', *Academy of Management Review*, 4.3 (1979), 347.

[5] D B Baker, '**The Study of Stress at Work**', *Annual Review of Public Health*, 6.1 (1985), 367–381.

[6] B Wheaton and S Montazer, '**Stressors, Stress, and Distress**', in *A Handbook for the Study of Mental Health: Social Contexts, Theories, and Systems : Cambridge*, ed. by A V Horwitz and T L Scheid (University Press, 2010), pp. 171–199.

[7] M Smets, T Morris, and R Greenwood, '**From Practice to Field: A Multilevel Model of Practice-Driven Institutional Change**', *Academy of Management Journal*, 55.4 (2012), 877–904.

الفرع الأول: القواعد والقوانين التنظيمية:

يتم منح المدققين بموجب اللوائح رخصة رسمية لتقديم خدمات التدقيق والتأكيد[1]، وعلى الرغم من أن مهنة التدقيق تخضع للتنظيم الذاتي إلا أن مشاركة الحكومات وتدخلها يكون حتما في كثير من الحالات من اجل تنظيم المهنة وكما تم التعريج عليه في الفصل الأول فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر وبموجب عدد من القوانين واللوائح يقومون بعمليات تدقيق تحت اطر قانونية وإلزامية، وتوفر هذه اللوائح مجموعة من الإرشادات والوصفات والقيود والعقوبات بحيث تضع القواعد واللوائح حدودا لما يمكن للمدققين فعله وما لا يمكنهم فعله[2]. فحسب الإجراءات القانونية لإيداع الحسابات الاجتماعية للشركات وبموجب القوانين الناصة لاسيما القانون التجاري الجزائري، تلتزم المؤسسات والشركات ذات الشخصية المعنوية بتقديم البيانات المالية المدققة بحلول تاريخ معين . وبالتالي قد يؤدي توحيد تاريخ التقديم إلى زيادة إمكانية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الشركات وتعزيز توافر المعلومات في تاريخ معين . ومع ذلك، إذا كان المدققين في كثير من الأحيان يلتزمون بعدة عمليات تدقيق في نفس الوقت، فقد تصبح المواعيد النهائية ضغطا على المدققين وبالتالي إمكانية انتهاج سلوكيات مخالفة للمعتاد من اجل الإيفاء بالآجل القانونية. كما ينص القانون 10-01 في المادة 27 منه على تناوب المهنيين لمدة عهدتين متتاليتين ولا يتم التعيين بعدها إلا بعد مضي ثلاثة سنوات. وتهدف هذه القاعدة إلى زيادة موضوعية واستقلالية المدققين وتقليل ممارسات التلاعب المنخفض، إلا أنه وحسب دراسة إمهوف (2013) أصبح القيام بعمليات التناوب أقل فاعلية بحيث أن هذا التشريع قد يخلق ضغوطا على المدققين لأن هذه القاعدة تضع المدققين أمام عملاء جدد وهذا يزيد من تكاليف العملية بسبب عدم الإلمام ببيئة أعمال العملاء الجدد[3] وبذلك فإن تناوب المدققين قد لا يساهم في تحسين جودة التدقيق بالرغم من أن تناوب المدققين هي ممارسة دولية جيدة بحكم انتشارها والتطبيق الواسع لها. ومن جانب أتعاب التدقيق، فقد نصت المادة 21 والمادة 37 من القانون 10-01 على أن تحديد أتعاب المدقق تتحدد وفق عقد تأدية خدمات بالنسبة للخبير المحاسبي اما محافظ الحسابات فيتم تحديد أتعابه وفق الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة في بداية المهمة. فقد تميل الشركات والمؤسسات إلى

[1] Power. M, **Auditing and the Production of Legitimacy**, 2003.
[2] Causholli and Robert Knechel. **An Examination of the Credence Attributes of an Audit**, 2012. Same Source.
[3] Imhoff Jr and E A., '**Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance**', *Accounting Horizons*, 17 (2003), 117–128.

تعيين المدققين ذوي الأتعاب المنخفضة، وهؤلاء المدققين يقومون بتقليل خدماتهم أو الإجراءات اللازمة في عملية التدقيق أو الوسائل المبرمجة استجابة لسقف الأتعاب[1]. وقد يؤدي تخفيض رسوم التدقيق إلى جذب العملاء حيث ينظر إلى الخدمة على أنها ذات قيمة أفضل مقابل المال وزيادة رضا العملاء[2] ، الأمر الذي يولد ضغوطا بالنسبة للمدققين لمطابقة نفقاتهم مع الإيرادات من خلال تقليل التكاليف أو الجهود أو تقليص الوقت عند أداء عمليات التدقيق . بالإضافة إلى ذلك، فإن تسقيف الأتعاب أو تحديدها مسبقا قد يولد نفس الضغوط، إذ أن الهياكل التنظيمية للعملاء ومستوى تعقيد أعمالهم ليس في مستوى واحد وبتحديد الأتعاب مسبقا قد لا تتوافق هذه الأخيرة مع الجهد المبذول، ويضطر المدقق إلى تقليص الجهد والوقت دون المستوى اللازم.

قد تؤدي زيادة عدد القواعد التنظيمية واللوائح التي تؤثر على المدققين في السنوات الأخيرة مثل القانون رقم 08-156 بشأن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والذي يعد توافقا للمعايير الدولية لإبلاغ المالي، والمقررات رقم 002؛ و؛77 و150 المتعلقة بتبني معايير التدقيق الدولية إلى الضغط على شركات التدقيق والمدققين . وبالتالي فإن سن هذه القوانين واللوائح التنظيمية الملزمة ماهي إلا حماية وضمان قانوني للمجتمع وأصحاب المصالح بما في ذلك المدققين، إلا أن بعض المواد القانونية في التشريع الجزائري لاسيما القانون 10-01 في فصله الثامن الناص على تعرض المدقق إلى مسؤوليات مدنية وجزائية في حالة الإخلال بمتطلباتهم المهنة كقاعدة ردعية لدفع المهنيين للالتزام بالقواعد التنظيمية للمهنة بحيث تعد القوانين الردعية التي تضع مسؤولية قانونية على المدقق مصدرا للضغوط والقلق وتشكل تهديدا للمدقق[3]. ومن هذا المنطلق فإن هناك علاقة بين التقاضي ضد شركات التدقيق والمدققين وتسعير التدقيق وجودة خدمات التدقيق والجدوى المالية للمهنة ، ويمكن أن تبرز هذه العلاقة من خلال دالة أتعاب التدقيق والتي يعبر عنها عن طريق على التكلفة الحدية للتدقيق بالإضافة إلى الخسائر المتوقعة في حالة تعرض المدقق إلى التقاضي[4]، ومن جهة أخرى فإن هناك علاقة عكسية بين تكلفة التدقيق من ناحية الجهد المبذول في العملية

[1] Craswell, Francis, and Taylor. **Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations**. 1995.
[2] B K Behn and others, '**The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms**', *Accounting Horizons*, 11.1 (1997), 7–24.
[3] McNair. **Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior**. *Accounting, Organizations and Society*. 1991, 635-653.
[4] D A Simunic, '**The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence**', *Journal of Accounting Research*, 1980, 161–190.

وخسائر التقاضي المتوقعة، فكلما زاد الجهد المبذول انخفضت خسائر التقاضي المتوقعة وبالتالي ارتفاع جودة التدقيق[1]. ومع ذلك، وبفعل وجود منافسة عالية في السوق تميل شركات التدقيق إلى تقليل رسوم التدقيق الخاصة بها وعرض امتيازات من أجل توسيع حصتها السوقية وكسب عملاء جدد[2] . ومع خفض أتعاب التدقيق بشكل غير مدروس من النواحي التقنية والمتطلبات المهنية وميل المدقق للسلوك التجاري اكثر، فقد يشكل ذلك قيدا لكل من تكلفة التدقيق ومستوى الجودة المطلوبة وفي ظل هذه الحالة فإن القوانين الناصة على المسؤوليات المدنية والجزائية على المدقق تشكل معضلة حقيقية خاصة وأن حالات التقاضي لضعف الجودة والتسبب في فضائح محلية وعالمية في تصاعد[3] ، إلا أنه في كثير من حالات التقاضي تبين بأن شركات التدقيق قد خصصت الموارد المالية لدفع الضرر الناجم عن عمليات التدقيق الفاشلة وهذا ما يثبت توجهات شركات التدقيق إلى تبني السلوك التجاري والخوض في عمليات ذات مخاطر عالية بالرغم من القوانين الرادعة[4] . وبالرغم من أن القوانين والقواعد التنظيمية التي تبين الممارسات المهنية الصائبة وتتيح مقاضات مكاتب وشركات التدقيق وأنها وسيلة تضفي الشرعية للمهنة وأداة تمكن المتضررين من استيفاء حقوقهم، إلا أنها تحوز على جانب يمثل عائقا أمام الممارسات المهنية، بحيث يصبح المهني خاضع إلى أداء مهام التدقيق بصورة أكثر دفاعية من خلال النظر إلى تلك القواعد القانونية على أنها خطوط لا يمكن تجاوزها بدلا من اعتبارها كمصدر لاستنتاج الأحكام المهنية عند أداء عمليات التدقيق. بالإضافة إلى أن هذه النظرة المغايرة للقوانين من قبل المهنيين قد تثبط عملية تطوير الممارسات المهنية[5] . قد يؤدي اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية للتدقيق من خلال إلزام العمل بالمعايير الجزائرية للتدقيق إلى الضغط على المدققين في الجزائر، لا سيما في عملية الانتقال من العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي النابع من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على مدى الفترة من سنة 2007 إلى 2018 فقد مر القانون07-11[6] بعدة تأجيلات للتطبيق لعدم تمكن المؤسسات الاقتصادية من استيعاب

---

[1] R. Venkataraman, J. P. Weber, and M. Willenborg, '**Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings**', *Accounting Review*, 83.5 (2008), 1315–1345.

[2] T Pearson and G Trompeter, '**Competition in the Market for Audit Services: The Effect of Supplier Concentration on Audit Fees**', *Contemporary Accounting Research*, 11.1 (1994), 115–135.

[3] Angus Duff. **Auditqual: dimensions of Audit quality,** The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

[4] Causholli and Robert Knechel. **An Examination of the Credence Attributes of an Audit**, 2012.

[5] ICAEW. **International Consistency - Global Challenges Initiative**: Providing Direction, 2010.

[6] **قانون رقم 07-11** ممضي في 25 نوفمبر 2007.

كيفيات التطبيق وكيفيات الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد، وهي نفس الوتيرة التي تقابل بها المعايير الجزائرية للتدقيق. ونظرا لهذا التحول الذي ولد حالة من عدم اليقين المهني، لم تكن عملية التكوين في المجال واضحة وذات استجابة سريعة للإصدارات القانونية في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث أن هذا التغيير الكبير أبرز تحديا وضغطا على معدي التقارير المالية ومدققيها لتحديث معارفهم ومهاراتهم بناء على هذه المعايير والكيفيات المتبناة من البيئة الدولية في وقت قصير وبيئة غير ملائمة. ومن الملاحظ أنه كان هناك نقص في إصدار القوانين التفسيرية والتكوينات ذات المستوى العالي للمعايير المتبناة في المحاسبة والتدقيق يمكن أن يؤدي ذلك إلى تعارض بين المعدين للتقارير المالية والمدققين بسبب التفسيرات المختلفة لمفاهيم تقنية معينة.

الفرع الثاني: سوق الخدمات التأكيدية:

قد يمثل سوق الخدمات التأكيدية أحد العوامل المسببة لتأثيرات سلوكية على المدقق لاسيما الاختلالات السلوكية لإحتوائها على مجموعة من المسببات الخارجية الخاصة بمستوى ضغوط المتأتية من المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق؛ والعوامل المتعلقة بالعملاء؛ وتنظيم مهنة التدقيق، والتي نتناولها كالتالي:

أولا: منافسة سوق التدقيق:

قد يواجه سوق التدقيق عدد مفرطا من عارضي الخدمات التأكيدية حيث تتنافس العديد من شركات التدقيق للحصول على عدد متناقص من العملاء بسبب فشل الشركات لاسيما عن الركود الاقتصادي[1]. كما يؤدي تركيز شركة التدقيق إلى زيادة المنافسة ويخلق العرض الزائدة ضغوطا عندما يكون هناك عدد محدود أو إنخفاض في عدد العملاء إلى منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق التي قد تخفض أتعابها بشكل غير اقتصادي أو تمنح مزايا بشكل غير مقبول[2] ، وبالتالي قد تتشكل سوق تدقيق احتكارية لمجموعة محددة من شركات التدقيق والتي تعوق سيرورة المنافسة في بعض

[1] V Beattie and S Fearnley, '**Audit Market Competition: Auditor Changes and the Impact of Tendering**', *The British Accounting Review*, 30.3 (1998), 261–289; D Otley and B. Pierce, 'The Operation of Control Systems in Large Audit Firms', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (1996), 65–83.

[2] Financial Reporting Council, '**Competition in The Audit Market**', *Competition Policy Paper*, 2022; C Pong and S Turley, '**Audit Firms and the Audit Market**', in *Current Issues in Auditing*, ed. by M Sherer and S Turley (London: Great Britain: SAGE Publications, 1997).

الدول [1]. في بعض الاقتصاديات المتقدمة تهيمن شركات التدقيق الأربع الكبرى على سوق التدقيق، وهي تسيطر في المملكة المتحدة على ما يقارب (50٪) وفي الولايات المتحدة تسيطر على ما نسبته (61٪)[2]. ومن جهة أخرى قد لا ينظر إلى نقص مستوى المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق على أنها نوع من الضغوط على السلوك المهني، لكن قد يوفر هذا الوضع فرصة لشركات التدقيق لتخفيض جودة عملياتها، وبالتالي ضعف في تحقيق أهدافها. بالإضافة الى ذلك فإن مكاتب وشركات التدقيق يتزايد لميلهم إلى المنطق التجاري أكثر خاصة في حالة الركود الاقتصادي الناجم عن الأزمات المالية والصحية العالمية لنقص وتيرة الأعمال من جهة وزيادة التنافسة على حصص سوقية أقل، بالرغم من أن ضغوط المنافسة في ظل الانكماش الاقتصادي تضاعف من مسؤولية المدقق لقاء دوره في الإبلاغ عن الحقيقة المالية للمؤسسات والتي غالبا ما تتدهور في ظل الأزمات المالية بحيث يميل المسيرون إلى حجب الحقيقة حفاظا على مستوى الاستثمارات[3]. وغالبا ما ينتج عن ذلك عمليات تدقيق بجودة منخفضة ويقود إلى فضائح مالية مثل إنرون التي شارك المدققون في التستر عليها .

ثانيا: العملاء

يعبتر العملاء المصدر الثاني للضغوط المسببة للاختلالات السلوكية للمدقق بحيث أن تطور بيئة الأعمال والبيئة الاقتصادية وكذا تطور سياسات استقطاب رؤوس الأموال المستثمرة أدى إلى تعقيد أعمال العميل فضلا عن خصائصه التنظيمية[4]. وبالنظر إلى أنواع المعاملات المختلفة ونمو الشركات متعددة الجنسيات والزيادة في إتساع حجم المعاملات وتعقيدها قد تسبب للمدققين صعوبة اكتشاف الاحتيال والتأكد من خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، لذلك فإن إجراءات التدقيق للبيانات المالية الواردة في مثل هذه العمليات المعقدة يمكن أن يمثل تحديا

[1] J R Francis, P N Michas, and S E Seavey, '**Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings?**', *Evidence from Audit Markets In*, 30.1 (2013), 325–355.
[2] Financial Reporting Council , 2022; Suyanto 2014.
[3] Khairul Ayuni Mohd Kharuddin, Ilias G. Basioudis, and David Hay, '**Partner Industry Specialization and Audit Pricing in the United Kingdom**', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35 (2019), 57–70;
[4] Fraser and Pong. '**The Future of the External Audit Function'**, *Managerial Auditing Journal*, 24.2 (2009), 104–113;C Humphrey, P Moizer, and S Turley, '**The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation**', *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 23.91 (1993), 395–411. ;B Porter, **'Auditors' Responsibilities with Respect to Corporate Fraud: A Controversial Issue**', in *Current Issues in Auditing*, ed. by M Sherer and S Turley (London: Great Britain: SAGE Publications, 1997).

للمدققين ويضعهم تحت ضغوط كبيرة. كما أن تغيير المدقق بالنسبة للعملاء هو أمر مكلف بحيث يشير التبديل إما إلى ظروف معينة كالقرارات التنفيذية العليا أو مشاكل وخلافات محددة بين المدققين والعملاء[1]. وفي ظل هذه الحالة قد يميل المدققون إلى المساومة مع عملائهم من أجل تجنب الخسارة المحتملة الناتجة عن انهاء علاقة العمل ، وبالتالي فإن العملاء إلى حد ما وفي ظروف معينة قد يمارسون ضغوطا على المدققين[2] . ومن جهة أخرى يتوقع المستثمرون أن يقدم المدققون معلومات موثوقة عن العملاء خاصة أولئك المنتسبون إلى أسواق رأس المال، كما أن توفر خدمات تدقيق ذات جودة تزيد من موثوقية المعلومات المعلنة للمجتمع وبالتالي تؤدي إلى استثمار أكثر[3]. ولكن إذا وجد المستثمرون المحتملون أن البيانات المالية غير مجدية فقد لا يتخذون قرار الشراء أو الاستثمار في أسهم الشركات وغيرها من المنتجات وإلقاء اللوم على المدققين وفعالية خدماتهم [4] ، وبوجود عدد متزايد من مصادر المعلومات البديلة المتاحة للمستثمرين لاسيما في الاقتصاديات المتقدمة مثل وكالات التصنيف ووسائل الإعلام التي توفر معلومات مفيدة للمستثمرين، هذه الحالة قد تؤدي ذلك إلى فرض واقع مختلف على المدقق ورفع توقعات الأطراف ذوي العلاقة، الأمر الذي يفرض مسؤولية أكبر على المدقق من طرف الموردين الأخرين للمعلومات المالية عن العملاء و خلق وضع معقد للمدقق أمام المجتمع[5].

الفرع الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق:

تعد المتطلبات المهنية للتدقيق في حد ذاتها مصدرا للتحكم في سلوك المدقق، بحيث تتضمن الأطر التنظيمية الحفاظ على الاستقلالية وعدم التحيز وبذل الجهد اللازم لاكتشاف حالات الاحتيال[6]، ألا أن وقوع الأزمات والفضائح المالية كان نتاج لمجموعة من إخفاقات المدققين في تلبية المتطلبات المهنية والتي فرضت ضرورة تحسين عمليات التدقيق والإصلاح التنظيمي للمهنة عن طريق الجهات الوصية كرد فعل على حالات الفشل في حماية حقوق الأطراف ذوي العلاقة . ومن جهة أخرى فقد نلاحظ أن التنظيم المهني للتدقيق يتضمن عدة قيود مرتبطة بالتنظيم الذاتي، بمعنى تولي

---

[1] Beattie and Fearnley.1998 same Source.

[2] P Moizer, '**Independence**', in *Current Issues In*, ed. by M Sherer and S Turley (Auditing: SAGE Publications, 1997).

[3] R Schwartz, '**Legal Regimes, Audit Quality and Investment**', *Accounting Review*, 72.3 (1997), 385–406.

[4] S. DiPiazza Jr and R. G. Eccles, ***Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting*** (John Wiley & Sons., 2002).

[5] R K Elliott and J J Willingham, ***Management fraud: Detection and Deterrence*** (New York: Petrocelli Books, 1980).

[6] Suddaby, Gendron, and Lam. **The organizational context of professionalism in accounting**. 2009.

المنظمة المهنية مقاليد التحكم في تنظيم المهنة والتي يتخللها في الغالب نقص التمثيل العام الكافي؛ وعدم وجود قيادة موحدة للمهنة؛ ومجموعة من العوامل المقيدة للتواصل الفعال مع المنظمات الأخرى والجهات الحكومية؛ واختلاف الاهتمامات ووجهات النظر المتباينة لأعضاء المهنة؛ والنظام التأديبي البطيء وغير الفعال ،[1] هذه الوضعية التي عاشتها المهنة في الجزائر قبل إصلاحات سنة 2010 أدت إلى زيادة حالات فشل التدقيق وظهور التقارير المالية الاحتيالية والتواطء مما أدى إلى تآكل الثقة في المدقق المستقل. ويمكن القول بأن المشكلات المتأصلة في المنظمات ذاتية التنظيم تخلق تعقيدا وتصور خاطئ عن المدقق مما يخلق ضغوطا على المدققين للدفاع عن سلوكهم لاسيما فيما يخص الاستقلالية والموضوعية[2] ، ومن خلال ما هو معروف من الفضائح المالية، فقد يمكن أن تمثل العلاقة مع العميل تهديدات كبيرا للمدقق من خلال تقديم خدمات غير تأكيدية كالاستشارات جنبا إلى جنب مع خدمات التدقيق وبالتالي الخفض من استقلالية المدقق. نتيجة لذلك صدر قانون سيربان أوكسلي والذي يحظر على الشركات تقديم استشارات وخدمات تأكيدية في نفس الوقت لنفس العميل . ومع ذلك غالبا ما تقوم شركات التدقيق بتمويه الخدمات أو دمجها في شكل من أشكال الخدمات ذات العلاقة والتي تسمى تدقيقات "القيمة المضافة" أو "المعاد هندستها" مثل خدمة عملية قياس الأعمال الخاصة بشركة KPMG وErnst & Young[3] . وبالتالي إن عملية تعزيز استقلالية المدقق من خلال تطوير المتطلبات المهنية للمدقق تولد ضغوطا مهنية على المدققين لاسيما عندما تتعارض هذه المتطلبات مع القيام بالأعمال المربحة خارج مجال الخدمات التأكيدية، ومن جهة أخرى فإن العميل يمتلك سلطة تعيين المدققين ودفع الأتعاب والتي قد تمثل ضغوطا مهنية على المدقق من خلال مآلات الالتزام بالمتطلبات المهنية والتي قد تؤدي إلى فقدان فرصة أداء الخدمة أو تخفيض أتعاب المدقق[4] . وعند تحقق هذه الحالة من إحساس المدقق بالتهديد لفقدان مهمة التدقيق أو تخفيض الأتعاب المتوقعة يميل المدققون إلى التصرف بطريقة لا يتم فيها اكتشاف التحريفات وتكوين علاقة متبادلة مع العملاء الذين يخضعون للتدقيق من خلال خفض إمكانية الكشف عن الاحتيال متعللا بحفظ سرية معلومات العميل

[1] Suyanto. **Pressure on auditors and dysfunctional behaviour as institutional work** .2014

[2] C Humphrey, '**Debating Audit Expectations**', in *Current Issues in Auditing (Vol*, ed. by M Sherer and S Turley (3, 1997), pp. 3–29; M H Bazerman, K P Morgan, and G F Loewenstein, '**The Impossibility of Auditor Independence**', *Sloan Management Review*, 38 (1997), p4.

[3] V Beattie, '**Accounting Narratives and the Narrative Turn in Accounting Research: Issues, Theory, Methodology, Methods and a Research Framework**', *The British Accounting Review*, 46.2 (2014), 111–134.

[4] Moizer; Bazerman, Morgan, and Loewenstein.1997 .

حسب نص المعيار الدولي 240 الذي يلزم المدققين بالحفاظ على سرية المعلومات وفي نفس الوقت التخطيط لاكتشاف الاحتيال حيث أن كلا الواجبين يشكل غموض للمدققين[1] .

الفرع الرابع: العوامل الثقافية:

يمكن لثقافة المجتمع توليد الاختلافات في ممارسات الأعمال والتي تؤثر بشكل مباشر على سلوك المدققين بما في ذلك الموضوعية والشك المهني واتخاذ القرار. علاوة على ذلك، يصف المجلس الدولي لمعايير المحاسبة المتعلق بالاطار التصوري لجودة التدقيق[2] أربعة أبعاد للثقافية: المواقف من السلطة ؛ تجنب عدم اليقين؛ السلوك الجماعي؛ والشفافية التي تستقى من نظرية هوفستيد للأبعاد الثقافية[3]

أولا: المو اقف السلوكية من السلطة:

في بعض الثقافات هناك نطاق واسع في توزيع للسلطة بين الأشخاص في شكل تسلسل هرمي والذي من المحتمل أن يؤثر على سلوك الأشخاص وكذا عملية الاتصال بينهم. تشير المواقف من السلطة إلى درجة عدم المساواة داخل المجتمعات والتي تؤثر بعد ذلك على الطريقة التي يتفاعل بها صغار السن مع كبار السن على سبيل المثال، في بعض الثقافات يمكن اعتبار مناقشة آراء كبار الموظفين بمثابة عدم احترام من الموظفين الأصغر سنا والأقل خبرة، حيث يمكن أن يؤثر الاحترام غير المبرر للسلطة والمسؤولية على استعداد المدققين الأقل خبرة لإثارة مخاوفهم من المشرفين وعلاقة العمل داخل فريق العمل. وبما أن التدقيق هو عملية تتطلب عملية تواصل قوي بين أفراد الفريق المكلف بمهمة التدقيقو إدارة العميل، بالإضافة إلى تحقيق المستوى الأدنى المقبول من العناية المهنية وتوظيف الحكم والشك المهني، فقد يكون من الصعب على المدققين الأقل خبرة أن يطرحوا أسئلة مباشرة على من هم في السلطة في المجتمعات ذات

---

[1] ACFE. **Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations**. 2022.

[2] IAASB. **A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality**, 2014.

[3] تشير نظرية هوفسيد (من طرف جيرت هوفستيد 2010) للأبعاد الثقافية الى وصف ثقافة مجتمع ما على قيم أعضائه ومدى ارتباط هذه القيم بالسلوك، وذلك باستخدام بنية مستمدة من تحليل العوامل. وجرى استخدام هذه النظرية على نطاق واسع في العديد من المجالات كنموذج للبحث، لا سيما في علم النفس بين الثقافات والإدارة الدولية والتواصل بين الثقافات. وطور هوفستد نموذجه الأصلي نتيجة لاستخدام تحليل العوامل لفحص نتائج مسح على مستوى عالمي حول قيم الموظفين من قِبل شركة آي بي إم (IBM) في الستينيات والسبعينيات من القرن الماضي. وكانت النظرية إحدى أولى النظريات التي يمكن تقييمها كمًيا، ويمكن استخدامها لتفسير الفوارق الملحوظة بين الثقافات. واقترحت النظرية الأصلية أربعة أبعاد يمكن من خلالها تحليل القيم الثقافية: الفردية-الجماعية؛ وتجنب عدم اليقين؛ ومسافة السلطة (قوة التسلسل الهرمي الاجتماعي)، فضلاً عن الذكورة-الأنوثة (التوجه حسب المهام مقابل التوجه الشخصي).

النطاق الواسع لتوزيع السلطة. في مثل هذه الحالات يمكن أن يتبنى المدقق سلوك معين كتمديد عملية الفحص للوثائق بدلاً من مناقشة الإدارة مباشرة من خلال الاستفسار، بحيث تمثل العوامل الثقافية كالاحترام على أساس السن والمكانة الاجتماعية عائقا أمام المدققين وقد تولد ضغوطا تؤدي إلى تبني سلوكيات مهنية غير معتادة في المهنة[1].

ثانيا: تجنب عدم اليقين:

بالنظر في طبيعة تعامل المدقق مع حالة عدم اليقين، فمن المرجح أن تكون بعض الثقافات أقل استجابة مع حالة عدم اليقين ، بينما قد تكون ثقافات أخرى أكثر تحملا للمخاطر في بيئة يميل فيها الناس إلى التفاعل مع حالة عدم اليقين ، بحيث تصبح حالة عدم اليقين للمدقق مصدرا للضغط من خلال تبني سلوك المجازفة أو التحفظ غير المبرر [2].

ثالثا: السلوك الجماعي:

تضع بعض الثقافات قيمة اجتماعية عالية للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو الأسرة. إلا أن بعض المجتمعات الأخرى يتم تقدير وجهات النظر الفردية الذي يتميز بإظهار تباين أكبر للسلوك المهني للمدقق اكثر مما هي عليه في المجتمعات ذات السلوك الجماعي[3]، وهو ما يفسر تأثير الحالة العائلية على سلوك المدقق عند أداء عمليات التدقيق لاسيما عند النساء والأفراد الشباب [4]. وبما أن طبيعة عمل المدقق تلزم العمل لساعات طويلة خاصة في موسم الذروة فلا يتوفر للمدققين سوى وقت محدود للتفاعل مع أسرهم والتواصل الاجتماعي مما قد يؤثر على أداءهم وسلوكاتهم [5]. وبالاستناد إلى دراسة لين و فرازر[6] المتضمنة مقارنة تجريبية لمقاومة ضغط العميل على المدقق في كل من الصين والمملكة المتحدة، فقد بينت الدراسة أن المدققين الصينيين الذين يتميزون بميولاتهم للعمل الجماعي

---

[1] N M Hodson, '**Why Auditors Don't Find Fraud In J**', in *O'Brien (Ed*, ed. by) Private Equity, Corporate Governance, and the Dynamics of Capital Market Regulation . London Imperial College Pr (Corporate Governance and the Dynamics of Capital Market Regulation . London Imperial College Press: Private Equity, 2007), pp. 179–212.

[2] IAASB. **A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality**. .2014

[3] IAASB. 2014 Same Source

[4] K M Collins and L N Killough, '**An Empirical Examination of Stress in Public Accounting**', *Accounting, Organizations and Society*, 17.6 (1992), 535–547.

[5] T Cox, ***Stress Research and Stress Management: Putting Theory to Work***, *HSE Books Sudbury*, 1993, LXI.

[6] K Z Lin and I A M Fraser, '**Auditors' Ability to Resist Client Pressure and Culture: Perceptions in China and the United Kingdom**', *Journal of International Financial Management & Accounting*, 19.2 (2008), 161–183.

وانخفاض السلوك الفرداني هم أكثر عرضة للتأثر بضغوط العميل أكثر من نظرائهم في المملكة المتحدة . ومن جهة أخرى أفضت دراسة باتل[1] إلى أن المدققين الأستراليين أقل عرضة لتأثر سلوكهم المهني لضغط العميل لكونهم يتمتعون بطبيعة سلوك تميل إلى الفردانية. وبهذا المعنى قد يكون استخدام الثقافة كإجراء إرشادي مناسبا لتفسير استجابة سلوك المدقق للعوامل المختلفة ومقارنة حالات فشل التدقيق عبر البلدان كما جاء في فحوى نظرية هوفستد[2].

رابعا: الشفافية:

قد يتسبب الافتقار إلى الشفافية أو الانفتاح من قبل العملاء بفعل التوجهات الثقافية في صعوبة حصول المدققين على الفهم اللازم للمنشأة من أجل تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية بشكل صحيح، ومن جهة أخرى فإن تعاون الإدارة مع المدقق بشكل أكثر شفافية يمكن المدقق من الحصول على البيانات المطلوبة، وبالتالي تلعب طبيعة الثقافة المبنية على الشفافية دورا مهما في تحديد استجابة سلوك المدقق عند أداء عمليات التدقيق

المطلب الثاني: العوامل الداخلية وضغوط العمل

الفرع الأول: البيئة الداخلية لشركة التدقيق:

تمثل البيئة الداخلية لشركة التدقيق مجموعة العوامل التنظيمية التي ترتبط مباشرة بممارسات المهنة . وبالرجوع إلى دراسة هاسكينز[3] والتي تشير الى مجموعة واسعة من العوامل الداخلية تبلغ 52 عاملا والتي تمثل مصادرا للضغوط المولدة للاختلالات السلوكية للمدقق كما هو موضح في الجدول 3-1 بحيث تفيد قائمة العوامل المسببة للاختلالات السلوكية للمدقق في الحصول على فهم أفضل لمسبباتها، وبدون الفهم الشامل لطبيعة الاختلالات السلوكية والبيئة الناجة عنها قد تفشل مكاتب وشركات التدقيق في تصميم سياسات وإجراءات تهدف الى التخفيف من الآثار

[1] C Patel, G L Harrison, and J L McKinnon, '**Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor--Client Conflict Resolution**', *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13.1 (2002), 1–31.

[2] Geert Hofstede, ***National Cultural Dimensions,*** 2010.

[3] Haskins, Baglioni, and Cooper. **An Investigation of the Sources, Moderators, and Psychological Symptoms of Stress among Audit Seniors**. *Contemporary Accounting Research*. (1990), 361-385.

الضارة لهذه المسببات[1]. وتصنف العوامل الداخلية إلى عوامل متعلقة بعملية التدقيق؛ وعوامل متعلقة بالثقافة الداخلية لمؤسسة التدقيق ويتم تناولها فيما يلي:

أولا: العوامل المتعلقة بعملية التدقيق:

تتواجد عدة عوامل تؤثر على عملية التدقيق التي تفرضها الإدارة العليا لشركات التدقيق أو من طرف مسؤولي المكتب، وتتشكل هذه العوامل عن طريق أدوات مختلفة تستخدم لضمان تحقيق أهداف مهمة التدقيق من خلال عقلنة ساعات المهمة وزيادة جودة التدقيق[2]، مما يؤدي ذلك الى مواجهة معضة جودة تكلفة التدقيق، بحيث يتعين على شركات التدقيق من ناحية الحفاظ على جودة تدقيق عالية[3] ومن ناحية أخرى يحتاج المدقق أيضا إلى التحكم في تكاليف عملية التدقيق حيث يؤثر الفشل في إدارة التكاليف على ربحية مكاتب وشركات التدقيق وبالتالي على الخدمة التي تقدمها[4]. وفي سياق عامل جودة عمليات التدقيق فإن أدوات الإدارة التي يتم استخدامها بشكل متكرر في تحديد الميزانيات الزمنية والمواعيد النهائية ؛وبرامج التدقيق التفصيلية؛ وإعداد أوراق العمل؛ ومراجعة رقابة الجودة؛ وتقييمات الأداء والإشراف والتوجيه من الرؤساء؛ والتدريب والمكافآت والعقوبات بحيث أن هذه الأدوات تستخدم لمتابعة أهداف الجودة والكيفيات التي ينبغي بها تنفيذ مهمة التدقيق المحددة وقيود الوقت والتكلفة[5]. ومن جهة أخرى يمكن لهذه الأدوات أن تتعارض من مع نمط السلوك المتوقع من طرف المدقق كاستجابة لكل أداة، فقد يعمل المدققون ضمن ميزانية زمنية محددة بينما يتم إخضاعهم الى عدة أدوات تنظيمية من بينها برنامج مراجعة الجودة من خلال إتباع أوراق العم؛ بالإضافة إلى خضوعهم إلى الإشراف والتقييم لتأكيد مدى التزامهم بتحديث معارفهم ومهاراتهم بشكل متكرر من أجل العمل بكفاءة وفعالية؛

[1] J M Ivancevich, M T Matteson, and C Preston, '**Occupational Stress, Type A Behavior, and Physical Well Being**', *Academy of Management Journal*, 25.2 (1982), 373–391.

[2] McNair. **Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior**. *Accounting, Organizations and Society*, (1991), 635-653.

[3] Kelley and Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior**'. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, (1990). 21-42.

[4] D Otley and Pierce. **The operation of control systems in large audit firms. Auditing**: *A Journal of Practice & Theory*. (1996), 65-83.

[5] McNair. (1991) **Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior.**

بالإضافة إلى تطبيق أنظمة المكافأة والعقاب للتأكد من أن الأنظمة تعمل كما هو متوقع، وبالتالي فإن تسليط كل هذه العوامل يمكن أن يخلق مصدر ضغط على السلوك المهني عند المدققين[1] .

ثانيا: العوامل المتعلقة الثقافة الداخلية:

تعبر الثقافة الداخلية للكيانات عن سمات العمل وطبيعة الأنماط المتبعة لتوجيه السلوكيات المهنية داخل هيكل المؤسسة وضمن مهامها[2]. إذ أن الثقافة داخل مكاتب وشركات التدقيق يمكن أن تساهم في التأثير على مستوى جودة أداء المدققين عن طريق بعض العوامل الثقافية كضعف القيادة والحالة المالية التي تؤثر على الإجراءات والقرارات التي تؤدي إلى مستوى أداء ضعيف للتدقيق وعدم توفير الموارد والحجم الزمني الملائم للتعامل مع مهمة التدقيق[3]. ومن خلال الجدول رقم3-1 أعلاه الذي يعرض 48 عاملا ثقافية قد يسبب إختلالات سلوكية للمدقق مثل عبء العمل؛ وساعات العمل الطويلة؛ وضغوط العلاقات الشخصية؛ والغموض في الأدوار والصراع. علاوة على ذلك فإن مكاتب و شركات التدقيق التي تتبنى ثقافة تكثيف وتيرة العمل وفق مورد بشري محدود قد يترتب عنها بعدين من الضغوط تتمثل في بعد كمي يتمثل في وجود الكثير من العمل الذي يجب أداؤه، وعبء نوعي يمثل نقص المعرفة أو المهارات لأداء مهام التدقيق[4]. وكإستجابة لهاته العوامل يكون المدقق مجبرا لبذل ساعات عمل أطول وبالتالي تسليط ضغط أكبر على المدقق. ومن جهة أخرى فإن مكاتب وشركات التدقيق تسعى إلى نشر وتوعية الموظفين بالثقافة التنظيمية من خلال فرض القيم والمعايير التنظيمية المحينة بصورة مستمرة لضمان ممارسات مهنية في المستوى المطلوب[5]، وبالتالي فإن محاولة استيعاب هذه القيم والمعايير التنظيمية المكثفة يمكن أن يكون مصدرا لوقوع اختلالات سلوكية عند المدقق. كما ترتبط الثقافة الداخلية أيضا بطبيعة العلاقات مع المرؤوسين والأقران والمشرفين والشركاء في التدقيق بما في ذلك مع العملاء، فقد تكون العلاقات السيئة مع هؤلاء نوعا من الضغوط على سلوك المدققين في بيئة العمل[6] .

---

[1] Suyanto. **Pressure on auditors and dysfunctional behaviour as institutional work**. (2014)
[2] Collins and Killough. **An Empirical Examination of Stress in Public Accounting**. (1992)
[3] FRC. **The Audit Quality Framework: Financial Reporting Council**.(2008).
[4] Cox, LXI. (1993); F.T DeZoort and A.T Lord, '**A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting**', *Journal of Accounting Literature*, 16 (1997), 28–85.
[5] T L Bailey, ***Organizational Culture*** (Macro and Micro Empowerment Dimensions, and Job Satisfaction: An Application of Concurrent Mixed and Multi-Level Methods in the Federal Sector: Universal-Publishers, 2009).
[6] Cox, LXI. **Stress Research and Stress Management: Putting Theory to Work**. (1993).

الفرع الثاني: ضغوطات العمل:

يعرف الضغط على أنه حالة من النشاط الجسدي والنفسي غير الاعتيادي الناجم عن وضعية خارجية تدفع الشخص لتغيير سلوكه أو تكييفه،[1] كما أن مصطلح الضغوط في حد ذاته له دلالات محايدة ولا تشير بالضرورة إلى دلالات سلبية بل يمكن أن يؤدي الضغط إلى تعزيز الأداء إلى مستوى معين، فقد يولد الضغط تأثيرات ضارة على الأداء كلما زاد عن المستوى المعين[2]. ويمثل الجدول 3-2 تصنيفا لنتائج الضغوط، ويتألف من 6 مجموعات: ذاتية مثل التعب وسوء المزاج وتقلب المزاج؛ والسلوكية كالسلوك الاندفاعي والانفجارات العاطفية؛ والمعرفية كعدم القدرة على اتخاذ القرارات وعدم التركيز والنسيان المتكرر؛ والفسيولوجية مثل زيادة معدل ضربات القلب وارتفاع ضغط الدم؛ والصحية كالصداع والأرق؛ والآثار التنظيمية مثل التغيب وضعف الإنتاجية وارتفاع الحوادث ودوران الموظفين وعدم الرضا الوظيفي. وبالنظر إلى هذه التصنيفات المختلفة من الضغوطات فقد يتم رصد مجموعة من الاستجابات السلوكية عند المدقق كالجمع المفرطة للأدلة (زيادة المعلومات)؛ وعدم التفكير في المشاكل؛ وعدم مناقشة الأهداف؛ وعدم البحث عن استراتيجيات بديلة؛ وتجنب المخاطر؛ وتجنب المسؤولية؛ وعدم التنسيق وتجنب التواصل، بحيث أن هذه السلوكيات التي تتولد من خلال تسليط الضغوط يمكنها أن تخفض من مستوى جودة أداء عمليات التدقيق بشكل مضر جدا.

وفيما يتعلق بآثار الضغوطات المختلفة على الممارسات المحاسبية والتأكيدية، فقد تظهر عدة سلوكيات غير سوية عند المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق مثل: العمل في وقت متأخر أكثر من المعتاد؛ زيادة عدد أخطاء الإهمال؛ التغيب عن المواعيد النهائية أو نسيان المواعيد؛ التركيز على الأخطاء أو الإخفاقات الشخصية؛ تجاهل المهام ذات الأولوية العالية؛ تقليل الوقت الممنوح لكل مهمة ؛ تغيير الحدود لتغيير أو تجنب المسؤولية؛ حجب المعلومات الجديدة؛ الفحص السطحي؛ الموقف السلبي أو الساخر تجاه العملاء؛ التغيب عن العمل[3] . كما أن الضغوطات تسبب قدرا هائلا من التكلفة بسبب ما ينتج عنه من الأمراض الجسدية والعقلية؛ والحوادث؛ وانخفاض الكفاءة؛ والدوران؛ والوفاة؛ وخسارة العمل بسبب الغياب عن العمل؛ والنشاط المقيد بسبب القيود الطبية؛ والنفقات الطبية ونفقات المستشفى المباشرة؛

---

[1] Pierre and others, ***Crisis Management in Acute Care Settings****: Human Factors* (Team Psychology, and Patient Safety in a High Stakes Environment: Springer, 2011).
[2] T Cox, ***Stress****: Macmillan*, 1978.
[3] Weick. **Stress in Accounting Systems**. *Accounting Review*. (1983)

والمدفوعات لشركات التأمين؛ والتقاضي؛ وانخفاض إنتاجية الأفراد والمنظمات. ومن جهة أخرى فقد تحتاج مكاتب وشركات التدقيق إلى التعرف على هذه الآثار الواسعة للضغوط المختلفة وتكاليفها، إلا أن هذه النتائج قد لا تكون دائما نتيجة الإجهاد ويمكن أن تكون النتائج مثل القلق وسوء الأداء ودوران الموظفين ناتجة عن العديد من العوامل، ومع ذلك فمن المنطقي أن الضغوط هي المساهم الأساسي في هذه النتائج .

الجدول رقم 3-2 تأثيرات ضغوطات العمل

الأثار المعرفية	الأثار السلوكية	الأثار النفسية
• عدم القدرة على اتخاذ القرارات والتركيز • كثرة النسيان • فرط الحساسية للنقد	• الاندفاع • ضعف التعبير • العصبية • الأرق • التذبذب • التسبب في الحوادث • تعاطي المخدرات • الانفجارات العاطفية • الأكل المفرط • فقدان الشهية • الإفراط في شرب الكحول والتدخين	• الشعور بالذنب والعار. التهيج وسوء المزاج • النكد • احتقار الذات • التهديد والتوتر • العصبية والوحدة • القلق • العدوانية • اللامبالاة • الملل • الاكتئاب • التعب • الإحباط
الأثار التنظيمية	**الأثار الصحية**	**الأثار الفيزيولوجية**
• الغياب • العلاقات المهنية السيئة • ضعف الإنتاجية • ارتفاع معدلات الحوادث ودوران العمالة • مناخ تنظيمي ضعيف • العداء في العمل وعدم الرضا الوظيفي	• الصداع والصداع النصفي العصبي • الكوابيس • الأرق • الذهان • الاضطراب النفسي والجسدي • السكرى • الطفح الجلدي • قرحة المعدة • فقدان الرغبة الجنسية. • الربو • انقطاع الطمث • آلام في الصدر والظهر • مرض القلب التاجي • الإسهال • الإغماء • سوء الهضم • كثرة التبول	• اتساع حدقة العين • صعوبة في التنفس • النوبات الحارة والباردة • ورم في الحلق • تخدر ووخز في أجزاء من الأطراف. • زيادة الكاتيكولامين في الدم والبول والكورتيكوستيرويدات • زيادة مستويات السكر في الدم • زيادة معدل ضربات القلب وضغط الدم • جفاف الفم والتعرق

المصدر: دراسة كوكس 1978

المبحث الثالث: أنواع الإختلالات السلوكية للمدقق

تمهيد:

يعد تصنيف الاختلال السلوكية للمدقق من أحد المواضيع التي ركزت عليها الدراسات السابقة، إذا أنه من الأهمية بمكان إبراز التصنيفات لغرض توضيح مكامن المخاطر المترتبة عن الاختلالات السلوكية وتوضيح كيفيات تقييم مخاطرها والتعامل معها من طرف الجهات الوصية المنظمة للمهنة أو من طرف الإدارة العليا والمشرفين في شركات ومكاتب التدقيق. ولا شك أن تعداد الاختلالات السلوكية المرصودة عبر الزمن في زيادة لما لذلك من استجابة للظروف المحيطة وتعقد الأعمال والتطور التكنولوجي وزيادة المعرفة. وبالنظر إلى السابق فقد كان يرتكز التصنيف الاختلالات السلوكية من حيث جودة التدقيق والإطار الزمني لعملية التدقيق، ثم تطورت لتشمل أنواع مختلفة من الاختلالات السلوكية للمدقق حسب التحديات التي تشهدها المهنة في كل زمان ومكان. ومن خلال هذا المبحث سيتم تناول مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق حسب تصنيفاتها المتمثلة في أربعة محاور خاصة بهذه الدراسة من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: اختلالات سلوكية متعلقة بالإطار الزمني

المطلب الثاني: اختلالات سلوكية متعلقة بالعميل

المطلب الثالث: اختلالات سلوكية المتعلقة بتعقيد بيئة الأعمال

المطلب الرابع: اختلالات سلوكية متعلقة بالإطار القانوني.

المطلب الأول: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية

الفرع الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية:

تنشأ الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية عند عدم كفاية الإطار الزمني المحدد لإنجاز كل المهام المسطرة لعملية التدقيق، فعند عدم وجود إطار زمني كافي للقيام بكل المهام لغرض استيفاء جميع الجوانب المهمة للعملية تنشأ ضغوط هامة على المدقق[1]، ثم إن بروز هذا النوع من الاختلالات السلوكية يرتبط بشكل كبير بتصميم الأطر الزمنية غير المناسبة مما تخلق ضغوط على عمل المدقق وتؤدي في الغالب إلى قبول المدقق للإنحرافات الوظيفية عند أداء عمليات التدقيق[2]. ويتم تحديد الإطار الزمني لعميلة التدقيق من خلال عوامل أخرى كأسلوب القيادة والهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق وكذا موارده كعدد المدققين والخبرة المهنية للمكلفين بالعملية والتخصص الصناعي[3]. وتعتبر الميزانيات الزمنية لعمليات التدقيق أحد أهم عناصر استراتيجية التدقيق والتي تسعى المدقق من خلالها إلى أداء عمليات ذات تكلفة معقولة من حيث تخفيض الإطار الزمني للعملية، حيث أن الإطار الزمني في أغلب العمليات يكون ضيقا جدا أو حتى غير مناسب[4]، وقد تلجأ بعض شركات التدقيق إلى التشديد على فرق التدقيق للتقييد بالإطار الزمني عن طريق إبلاغ الأطراف المكلفين بالعملية بفحوى الميزانية الزمنية وتطبيق الاستراتيجيات المناسبة لذلك، حيث أن احترام المواعيد النهائية لأداء عمليات التدقيق يلعب دورا هاما كأداة لقياس وتقييم أداء المدققين[5]. إذ أن واقع الحاجة الى تأكيد المعلومات المالية لمستخدميها ووجود سوق تنافسية شديدة لمكاتب وشركات التدقيق أجبرها تبني استراتيجيات تدقيق تتميز بميزانيات زمنية أقل مقارنة بوقت سابق[6]، الأمر الذي يضع المدققين أمام تحدي التعامل مع الضغوطات الزمنية بفعل قيود التكلفة وجدول الأعمال لكن على حساب جودة المخرجات وهذا قد يدفع في أغلب الحالات بالمدقق إلى قبول

---

[1] F Todd DeZoort and Lord. **A review and synthesis of pressure effects research in accounting**. (1997)

[2] F. Todd DeZoort, '**Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice**', *The Auditor's Report*, 22.1 (1998), item 18.

[3] B Pierce and B Sweeney, '**Cost--Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation**', *European Accounting Review*, 13.3 (2004), 415–441.

[4] Leanne Gundry, '**Dysfunctional Behaviour in the Modern Audit Environment: The Effect of Time Budget Pressure and Auditors**' Personality Type on Reduced Audit Quality Practices.', 2006.

[5] McNair. Proper compromises: **The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior**. (1991).

[6] Shaun M McNamara and Gregory A Liyanarachchi, '**Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within an Occupational Stress Model**', *Accountancy Business and the Public Interest*, 7.1 (2008), 1–43.

سلوكيات غير مهنية كتجنب بعض المهام وتجاهل بعضها أو العمل لساعات إضافية بدون الإبلاغ عنها[1]. كما أن الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية تبرز من خلال تأثر الحكم المهني وعملية إتخاذ القرار والذي يضعف من جودة التدقيق ويتسبب في إجهاد المدقق[2]. ومع هذا فإن الضغوطات الناتج عن الميزانية الزمنية عند مستوى مقبول تكون ذات تأثيرات مرغوبة، كما أنها قد تكون مفيد لتشجيع وزيادة تركيز المدقق على المهام والمعلومات المتعلقة بالمهام وتحسين كفاءة العمل والرضا الوظيفي[3]، إلا أنها تصبح غير مرغوب عند تجاوز المستوى المقبول من الضغوط الناتجة عنها[4]، ومع هذا فإن الميزانيات الزمنية تبقى في الغالب أداة أساسية تنظيمية لمكاتب التدقيق لإدارة مواردها وبرنامج أعمالها وفي مساعدة المدققين الفرديين على إستكمال العمل المخصص لهم باستمرار وتقويم سلوكهم المهني [5].

الفرع الثاني: عدم التصريح عن الحجم الزمني الفعلي لعملية التدقيق:

يعرف الاختلال السلوكي المتمثل في عدم الإبلاغ عن الحجم الزمني الفعلي لعملية التدقيق على أنه تجنب التصريح بالوقت الفعلي الذي يقضيه المدقق في عملية التدقيق أو تجنب التصريح بالأتعاب الحقيقية التي تقابل الحجم الساعي المبذول في مهمة التدقيق، وفي الغالب يحتاج المدققون إلى إنهاء مهامهم في إطار زمني معقول وفي نفس الوقت عليهم تحقيق مستوى معين من معايير الجودة[6] . وفي بعض الحالات قد يقوم المدققون بمراقبة وقياس الوقت المخصص

---

[1] Lightner, Leisenring, and Winters.S M Lightner, S J Adams, and K M Lightner, '**The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behaviour'**, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2 (1982), 1–12.

[2] L S McDaniel, '**The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance**', *Journal of Accounting Research*, 28.2 (1990), 267–285.

[3] Kelley and Margheim; D Otley and Pierce; P Coram, J Ng, and D Woodliff, '**A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors**', *Australian Accounting Review*, 13 (2003), 38–44; B Sweeney and B Pierce, '**Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination**', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17.5 (2004), 779–812; Jan Svanberg and Peter Öhman, '**Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?'**, *Managerial Auditing Journal*, (2013).

[4] F Choo, **'Auditors' Judgment Performance under Stress: A Test of the Predicted Relationship by Three Theoretical Models**', *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10.3 (1995), 611–641.

[5] C W Alderman and J W Deitrick, **'Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 1.2 (1982), 54; A R Bowrin and King I I J., '**Time Pressure, Task Complexity, and Audit Effectiveness**', *Managerial Auditing Journal*, 25.2 (2010), 160–181.

[6] L A Ponemon, '**Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study'**, *Contemporary Accounting Research*, 9.1 (1992), 171–189.

لهم لأداء مهمة التدقيق ثم تعديل عملهم وفق المواعيد النهائية وميزانيات الوقت المحددة مسبقا[1]. وقد يكون الدافع وراء التصريح بحجم ساعي قليل مقارنة بما هو مبذول في الواقع هو حصول المدققين على ترقيات وعلاوات لقاء أداء مهام تدقيق في وقت محدد ووجيز، وبالتالي يتمكن المدقق بالالتزام بالإطار الزمني. كما تكمن أهمية الإطار الزمني في أن الساعات الخاضعة للأتعاب تُستخدم من قبل شركات التدقيق كأساس لتحديد أتعاب التدقيق، وتحديد التخصيصات للمهمة وتقييم أداء المدقق، وبهذا فإن الميزانيات الزمنية الحالية يتم إعدادها بناء على عدد الساعات المبلغ عنها في السنوات السابقة ، إذ أن التصريح غير الصحيح عن الحجم الساعي المبذول يجعل ميزانيات الوقت منخفضة بشكل غير مقبول، وبالتالي يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق[2]. وهناك عدد من العوامل التي تولد الاختلال السلوك بعدم التصريح عن الحجم الزمني لعملية التدقيق كالضغوطات الصادرة عن نظراء التدقيق والمشرفين؛ والمعتقدات والقيم الأخلاقية؛ ومركز المدقق داخل الشركة؛ ونوع وحجم شركة التدقيق؛ وسلم الأتعاب والعلاقة بالعميل[3]. إذ أن المتابعة الصارمة لنظير التدقيق أو المشرف أو شريك التدقيق بالالتزام بالاطار الزمني للمهمة يدفع المدقق إلى عدم الإبلاغ عن الزمن المستغرق في التدقيق خاصة بالنسبة لأولئك الذين يعتقدون أن أدائهم يقاس بالامتثال للميزانية الزمنية[4]. ومن جهة أخرى قد يرى المدققون أن عدم التصريح عن الساعات المبذولة حقا أو الإضافية خارج الميزانية المحددة لعملية التدقيق لا يزال سلوكا مقبولا أخلاقيا، لاسيما المدققون المبتدئون أو عديمي الخبرة الذين يعتبرون أكثر عرضة لمثل هذا الاختلال السلوكي وحتى أنهم يضحون بوقت فراغهم من أجل ضمان ملاءمة أعمال التدقيق[5].

الفرع الثالث: إنهاء إجراء التدقيق قبل الأوان والتقليل من خطوات العمل اللازمة :

يتمثل الاختلال السلوكي لإنهاء أحد إجراءات التدقيق قبل الأوان في عدم قيام المدقق بجميع المراحل الاساسية لإجراء تدقيق معين والتي لا يغطيها إجراءات أخرى، أو يقوم المدقق بتجاهل الإجراءات عمدا أو بتقليل العمل المنجز

---

[1] DeZoort(1998); T Kelley and L Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behaviour'**, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9.2 (1990), 21–42.

[2] M Shapeero, H.C Koh, and L.N Killough, '**Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting**', *Managerial Auditing Journal*, 18.6/7 (2003), 478–489.

[3] Kelley and Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior**'; Ponemon.(1992)

[4] Willett and Page. **A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified** UK Chartered Accountants. (1996).

[5] B Lee, '**Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time- Pressured Irregular Auditing---A Contextual Interpretation**', *The British Accounting Review*, 34.4 (2002), 315–333.

لإجراء التدقيق في تجنب قيام المدقق بعنصر أو أكثر من العناصر المتعلقة بأحد إجراءات التدقيق بشكل قد يؤثر على المستوى المطلوب من العناية المهنية اللازمة ولكن يسجلها كما لو كانوا قد أجريت فعلا [1]. وقد يكون المدققون على دراية بأن أدائهم يتم تقييمه وقياسه من خلال ما إذا كانوا يحترمون الميزانية الزمنية المحددة ولهذا السبب فقد يميل المدقق إلى إنهاء إجراء تدقيق قبل إستكمال جميع مراحله الهامة أو تجاهله بصفة كاملة لتجنب تجاوز الميزانيات الزمنية لعملية التدقيق[2]. ويؤثر عامل الزمن في طبيعة عمل المدقق ومدى التزامه ببذل العناية المهنية الكافية، إلا أن قدرة المدقق في الكشف عن مؤشرات الاحتيال تكون أكثر فاعلية عند تحديد اطار زمني كافي لعملية التدقيق على عكس عمل المدقق وفق اطار زمني ضيق[3]. وبالتالي للعثور على مواطن المخاطر المتعلقة بالاحتيال يستغرق المدققون وقتا أطول لاستكمال الإجراءات الجوهرية حتى الوصول إلى نتيجة مفادها أن الاحتيال قد يكون موجودا. لذلك فوجود إطار زمني ضيق وغير كافي يدفع المدققين للفشل في إستكمال إجراءات التدقيق اللازمة وبالتالي بروز اختلالات سلوكية مرتبطة بالإطار الزمني.

الفرع الرابع: المراجعة السطحية لوثائق العميل:

إن المراجعة السطحية لوثائق العميل أو أحد أدلة التدقيق هو إختلال سلوكي والذي من شأنه أن يقوم المدقق بمراجعة المستندات الداعمة دون تقييم صحتها ومدى دقتها بعناية[4]. ويتم ذلك من خلال عدم إبداء أي اهتمام من قبل المدققين وخصوصا المبتدئين منهم بطبيعة أدلة الإثبات أو تفحصها بشكل كافي أو العمل على جمعها وتقييمها بشكل غير كافي. بحيث تشير دراسة مالون وروبرتس 1994م[5] إلى أن المدققين يقومون بالمراجعة السطحية للمستندات الداعمة أو أدلة التدقيق بمستوى معتدل يقدر بـ 48 % والذي يمثل مستوى منخفض ينم عن وجود اختلال سلوكي عند المدققين.

---

[1] Hyatt and M H Taylor, '**The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors**' Response to Audit Staff False Sign-Off', *International Journal of Auditing*, 17.1 (2013), 38–53.

[2] Alderman and Deitrick. **Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension**. (1982).

[3] R L Braun, '**The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting**', *Accounting, Organizations and Society*, 25.3 (2000), 243–259.

[4] Coram and others. **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**. (2008).

[5] C Malone and R Roberts, '**Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 15 (1996), 2.

الفرع الخامس: عدم متابعة البنود المشكوك فيها:

يتحقق هذا النوع من الاختلالات السلوكية عند فشل المدقق في توسيع نطاق الفحص واكتشاف المعاملات المشبوهة، وقد يسلك المدقق هذا السلوك عند التعامل مع عينة من المعاملات الكبيرة عادة أو المعاملات مع الأطراف ذات الصلة في وجود إطار زمني غير كافي لعملية التدقيق[1].

المطلب الثاني: الإختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل

الفرع الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل

تتمثل أهمية العميل في حجم أعماله التي تنعكس على أتعاب الخدمة المدفوعة حيث أن الحفاظ على علاقة بالعملاء المهمين تمكن مكاتب وشركات التدقيق من المحافظة على الحصة السوقية، وبصورة أدق فإن الإيرادات الهامة المدفوعة لقاء أداء خدمات تأكيدية قد تعزز قدرة العملاء على المساومة مع مكاتب وشركات التدقيق حيث أن رغبة شركات التدقيق في الحفاظ على علاقتها مع عملاءها قد تجعل بعض شركات التدقيق تميل إلى التنازل عن جوانب هامة مهنية كالاستقلالية والنزاهة[2]. ونتيجة لذلك قد يتعرض المدقق إلى اختلالات سلوكية تؤدي به إلى إصدار تقرير غير مناسب عن العملاء من أجل حفاظ الشركة على علاقة العمل حيث تبرز أهمية العميل في إيرادات أتعاب التدقيق، ورسوم الخدمة غير التأكيدية، والأتعاب الإجمالية التي تتلقاها مكاتب وشركات التدقيق لإصدار آراء تدقيق حول القدرة على الاستمرارية التي تتميز بارتفاع أتعاب إصدار تقريرها، بحيث قد ترتفع ميولات مكاتب وشركات التدقيق بشدة إلى تقديم آراء إيجابية للعملاء المهمين[3].

الفرع الثاني: قبول التفسيرات الضعيفة للعميل:

في ظل ظروف معينة قد تقع إختلالات سلوكية عند المدقق مثل قبول تفسيرات العميل الضعيفة بسهولة[4] كالاعتماد على تقديرات العميل فيما يتعلق بقيمة وكمية المخزون ،لاسيما إذا كانت الإجراءات تتخللها خطوات معقدة

---

[1] Coram and others. (2008). P 147. Same Source.
[2] Rani Hoitash, Ariel Markelevich, and Charles A Barragato, '**Auditor Fees and Audit Quality**', *Managerial Auditing Journal*, (2007).
[3] L Chan, '**Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions**', *Contemporary Accounting Research*, 26.1 (2009), 183–199.
[4] B Sweeney and B Pierce, '**Audit Team Defence Mechanisms: Auditee Influence**', *Ccounting and Business Research*, 41.4 (2011), 333–356.

وطويلة، وقد يزيد تقبل المدقق لتفسيرات العميل ويستخدمها كبديل لمستندات أو أدلة أخرى عندما يتوقع المدقق وجودها بشكل منطقي، فعندما يكون المدققون تحت الضغط فإنهم يميلون إلى عدم استخدام الشك المهني لغرض التأكد التفسيرات والتوكيدات الضعيفة الصادرة من العملاء وإهمال مؤشرات الأخطاء المحتملة[1].

الفرع الثالث: الاعتماد بصفة أكبر على عمل العميل:

قد يبرز هذا النوع من الاختلالات السلوكية عند المدقق عند غعتماد المدقق بصفة جزئية او كلية على مخرجات بعض الإجراءات التي يفترض ان يقوم بها لكنه يلجأ إلى تبني مخرجات عمل العميل او تكليف بعض موظفي العملي بالقيام بها كأن يتم إعطاء المدقق عددا من العينات التي تم مطابقتها بالفعل مع الفواتير من طرف موظفي العميل لتوفير وقت[2]. كما أن المدقق قد يعتمد على أعمال التدقيق الداخلي نظرا لأن مساهمة التدقيق الداخلي هي أحد العوامل التي يستعين بها المدققون الخارجيون، فقد يميل المدققون إلى الاعتماد على مخرجات وأوراق عمل التدقيق الداخلي بصورة خالية من الشك المهني لتقليل التكاليف وإختصار زمن العملية[3]. بالإضافة إلى أن إعتمادية المدققين الخارجيين على عمل العميل قد تزيد عند الإرتباط المهني السابق بالعميل من خلال تقديم المدقق لخدمات غير تأكيدية[4].

المطلب الثالث: الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام

الفرع الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام:

تتمثل تعقيد المهام في الخصائص التنظيمية وطبيعة بيئة عمل العميل والتي تلعب دورا كبيرة في توليد بيئة معقدة تحتاج إلى مستوى معين من المعرفة والمهنية، حيث أن مدى خبرة المدقق في التخصص الصناعي للعميل وحجم فرق العمل المناسب تساهم مباشرة في جودة مخرجات عملية التدقيق، إلا أن تعقيدات المهام النابعة من بيئة عمل

---

[1] Braun. **The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting**.(2000).

[2] Bernard Pierce and Breda Sweeney, '**Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms**', *International Journal of Auditing*, 10 (2006), 19–39; B Sweeney, D Arnold, and B Pierce, '**The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions**', *Journal of Business Ethics*, 93.4 (2010), 531–551.

[3] J W L Felix, A A Gramling, and M j. Maletta, '**The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution**', *Journal of Accounting Research*, 39.3 (2001), 513–534 .

[4] W L Felix, A A Gramling, and M J Maletta, '**The Influence of Nonaudit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit'**, *Contemporary Accounting Research*, 22.1 (2005), 31–53.

العميل تقود إلى زيادة العبء الذهني للمدقق[1]. وفي بعض الأحيان ولأجل المحافظة على جدول أعمال نشط لشركات التدقيق تضطر هذه الأخيرة إلى إنشاء علاقات عمل مع عملاء يتمتعون بتعقيدات الهيكل التنظيمي والأنظمة التكنولوجية بالإضافة إلى عدم وجود موارد بشرية ذات تخصص في صناعة العميل، وهذا الأمر يؤدي في الغالب إلى ميل المدقق إلى ممارسة سلوكيات مهنية مختلفة عن العادة، والتي قد تؤدي إلى سوء تقدير المدقق عند تصميم استراتيجيات التدقيق حيث أن مكاتب وشركات التدقيق تهتم بقبول علاقات عمل مع عملاء جدد من ذوي الهياكل المعقدة والمتفرعة والذين ينشطون في بيئة أعمال معقدة مما قد يؤثر سلبا على جودة التدقيق إذا لم يكن المدقق على دراية كافية ببيئة العميل وطبيعة أعماله[2]. وعندما يواجه المدقق مهمة معقدة فقد يستعين بمصادر أخرى للمساعدة في أداء المهمة كالخبراء الخارجيين مما قد يؤدي إلى زيادة في تكلفة عملية التدقيق والتي ترافقها ارتفاع في مستوى المخاطر[3] .

الفرع الثاني: تحييد العناصر ذات التعقيد من العينة المنتقاة:

يشير هذا النوع من الاختلالات السلوكية عند المدقق إلى التخلص من العناصر التي تبدو معقدة أو تستغرق وقتا طويلا واستبدالها بأخرى أثناء فحص العينة. فعندما يختار المدققون عينة من الفواتير فإنهم يميلون إلى استبعاد الفواتير التي لا تحتوي على مستندات داعمة مرفقة بها أو تلك التي تحتوي على العديد من الاستفسارات والتفسيرات[4].

الفرع الثالث: تقليل حجم العينة:

يوجد مجموعة من العوامل الخارجية والداخلية التي تشير على انخفاض مستوى المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق والتي تدفع بالمدقق إلى تقليل حجم العينة الخاضعة لغجراءات واختبارات التدقيق[5]. وينص المعيار الدولي للتدقيق 530 على أنه يجب على المدقق اختيار وجمع أدلة كافية ومناسبة لتلبية أهداف إجراءات التدقيق، كما أن اختبار وجمع الأدلة يندرج ضمن عملية أخذ العينات والتي بدورها يتخللها مخاطر متأصلة. وقد يتجه المدقق إلى تقليل

---

[1] Tanya L Benford, '**Determinants of Audit Performance: An Investigation of Task/Technology Fit and Mental Workload**' (University of South Florida, 2000).

[2] AICPA, '**Statement of Position: Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies**', *American Institute of Certified Public Accountants*, New York, (2009).

[3] A H Gold-Noteberg, J E Hunton, and M I Gomaa, ***The Impact on Client and Audit Gender on Auditor Judgment*** (Erasmus Research Institute of Management, Rotterdam: ERIM Report Series Research in Management, 2006).

[4] Coram and others. **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**. (2008).

[5] Willett and Page. **A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified** UK Chartered Accountants. (1996).

أحجام العينات بشكل غير معقول مما يؤدي إلى زيادة هذه المخاطر، وهو أحد الاختلالات السلوكية التي لها تبعات على جودة مخرجات عملية تدقيق البيانات المالية .

الفرع الرابع: تقليل حجم الوثائق:

يقصد بهذا النوع من الاختلالات السلوكية تقليل عملية التوثيق لكل الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق إلى ما دون المستوى المقبول عند مواجهة شكل من اشكال التعقيد في مهامه، حيث يطلب من المدققين توثيق أي اختبارات أو خطوات يتم اتخاذها بناء على برامج التدقيق وتحديد أي نوع من الأخطاء التي تم العثور عليها حتى ولو كانت استجابة المدقق لها كونها غير جوهرية أو يتم حلها من خلال إجراءات تدقيق أخرى. ومع ذلك ونظرا لأن أخذ العينات وتوثيقها صبغة المتابعة فإن المدققين في المواقف المعقدة قد يميلون إلى تجنب توثيق بعض الإجراءات[1]. تمثل بيئة الأعمال المعقدة غطاء جيدا للاختلالات السلوكية للمدقق بحيث يصعب نسبيا اكتشافها خاصة تلك المرتبطة بتقليل وثائق العمل والتي تتعلق بالمسائل الذاتية مثل الحكم المهني؛ واتخاذ القرار؛ وتحديد الأهمية النسبية؛ وتحديد أهداف العملية؛ وإجراء تقييمات المخاطر؛ وتقييم فعالية الضوابط الداخلية؛ وتقييم أدلة التدقيق؛ وتحليل تفسيرات العميل؛ وتقييم الامتثال[2]، حيث يتعزز ميل المدقق تجاه هذا النوع من الاختلالات السلوكية إلى أن اعتماد هذه الإجراءات يكون بشكل أكبر على مستوى التكوين وحنكة المدقق في التعامل مع المهام المعقدة[3].

المطلب الرابع: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني

الفرع الأول: مفهوم الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني

يمثل الإطار القانوني لمهنة التدقيق أحد مصادر الضغوطات المبرزة للاختلالات السلوكية للمدقق لما يتطلبه من التزامات سلوكية وأخلاقية ومهنية، وفي بعض الحالات قد يواجه المدققون إجراءات قانونية بسبب عدم الامتثال للقانون أو الإهمال لإجراءات عمليات التدقيق الخاصة بهم. ويعمل الإطار القانوني كموجه وكرادع للمدققين الذين قد يميلون إلى الانخراط في سلوك غير أخلاقي أو التغاضي عن المخاطر المحتملة أو الاحتيال ويعزز كذلك قدرته على بذل

[1] M Peytcheva and P R Gillett, '**Auditor Perceptions of Prior Involvement and Reputation Threats as Antecedents of Quality Threatening Audit Behavior**', *Managerial Auditing Journal*, 27.9 (2012), 796–820.
[2] R K Mautz and H A Sharaf, ***The Philosophy of Auditing*** (American Accounting Association, 1961).
[3] Malone and Roberts; W R Knechel, '**Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education**', *Issues in Accounting Education*, 15.4 (2000), 695–712.

العناية المهنية الكافية، إلا أنه يمثل أيضا بيئة تبعث بشكل تفاعلي مع العوامل الأخرى على التوتر والقلق لتلبية المتطلبات القانونية وتجنب المخاطر القانونية. بحيث تعتمد عملية الالتزام بالاطار القانوني على جوانب أهمها التمتع بالاستقلالية والموضوعية وكذلك وضوح النصوص القانونية والمعايير وعدم قابليتها إلى تأويلات مختلفة من حيث التطبيق، وعند أداء عمليات التدقيق قد تؤثر هذه الجوانب سلبا على مخرجات عملية التدقيق من خلال الضغوطات المتولدة عن حالات زيادة العبء القانوني أو حتى عدم الاطلاع الكافي[1]، وذلك راجع إلى أن من أهم المشاكل التي تؤثر على استقلالية ونزاهة المدقق هي تضارب المصالح الشخصية مع الالتزامات المهنية المفروضة بفعل القوانين والمعايير ذات السياق[2]. كما أن عدم توفر مبدأ الاستقلالية والنزهة تجعل من أي مزيج اختبارات غير فعال وبالتالي بناء استراتيجية تدقيق غير فعالة من حيث إختباراتها[3].

الفرع الثاني: الفشل في تأكيد مبدأ أو معيار محاسبي:

يشير الاختلال السلوكب المتمثل في الفشل في تأكيد مبدأ محاسبي أو معيار إلى المدققين الذين لا يسعون الى التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، ويمكن أن يكون للفشل في تأكيد مبدأ أو معيار محاسبي آثار كبيرة على التقرير النهائي للتدقيق. فقد يسيء العميل تفسير مبادئ أو معايير المحاسبة أو يسيئون فهم تطبيقها مما يؤدي إلى إعداد تقارير مالية غير صحيحة، ويمكن أن يؤدي هذا إلى بيانات مالية مضللة وتقويض سلامة وموثوقية المعلومات المالية. كما يمكن أن يؤدي فشل المدقق في تأكيد تطبيق المعايير المحاسبية إلى عقوبات قانونية وتنظيمية وإلحاق الضرر بسمعة مكتب التدقيق وفقدان ثقة أصحاب المصلحة في المدقق. وقد يؤدي التأكيد غير الكافي في المبادئ أو المعايير المحاسبية إلى تحليل وتقييم ماليين غير دقيق، فقد يتغاضى المدققون عن المؤشرات المالية الهامة أو يفشلون في تحديد الخطوط الحمراء التي قد تشير إلى مخاطر أو مخالفات محتملة متعلقة بالتطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية ذات العلاقة مما يدفع بالمدقق إلى زيادة مخاطر قصور التدقيق وعدم كفاية جمع الأدلة، أو عدم كفاية الاختبارات، أو إغفال إجراءات التدقيق الهامة، مما يزيد من احتمالية فشل التدقيق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

---

[1] DeAngelo. **Auditor size and audit quality**. Journal of accounting and economics. 3.3 (1981), 183-199.
[2] D A Moore and others, '**Conflicts of Interest and Thecase of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling**', *Academy of Management Review*, 31 (2006), 10–29.
[3] Marshall A Geiger and Dasaratha V Rama, '**Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 22.2 (2003), 53–69.

الفرع الثالث: الفشل بالالتزام بالاستقلالية والموضوعية:

تعد الاستقلالية مبدأ أساسي في عملية التدقيق يضمن الموضوعية والحياد وعدم تضارب المصالح، ومن الضروري أن يحافظ المدققون على الاستقلالية في المظهر وفي الواقع لدعم مصداقية ونزاهة عملية التدقيق. فعندما يفشل المدقق في الحفاظ على استقلاليته، يمكن أن يؤدي ذلك إلى مشاكل كبيرة، بما في ذلك إلى الموضوعية الضعيفة مما يؤدي إلى أحكام متحيزة. كما يؤدي ذلك إلى عدم المصداقية، فإذا أدرك أصحاب المصلحة أن المدققين يفتقرون إلى الاستقلالية فيمكن التشكيك في مصداقية التدقيق وموثوقية تقرير المدقق. كما يمكن أن يؤدي ذلك إلى تآكل الثقة في المنظمة الخاضعة للتدقيق وفي مهنة التدقيق ككل. لأجل هذا وضعت الهيئات التنظيمية والمنظمات المهنية مبادئ توجيهية ومتطلبات صارمة فيما يتعلق باستقلالية المدقق، وقد يؤدي عدم الامتثال لهذه القواعد إلى عواقب قانونية، مثل الدعاوى القضائية أو الغرامات أو إلغاء تراخيص التدقيق. ويمكن أن يؤدي أي فشل في الحفاظ على الاستقلالية إلى إلحاق ضرر جسيم بسمعة المدقق مما يؤدي إلى فقدان العملاء والفرص المستقبلية.

الفرع الرابع: الفشل في الامتثال للنصوص القانونية والمعايير المهنية:

يمكن أن يرجع الاختلالات السلوكي المتمثل في الفشل في الامتثال للنصوص القانونية والمعايير المهنية الى التفسير الخاطئ للقوانين والذي يمكن أن يؤثر على موثوقية ودقة المعلومات المقدمة لأصحاب المصلحة مثل المستثمرين والدائنين والهيئات التنظيمية. ففي بعض الحالات قد يعتمد المدققون على فهمهم الذاتي للقوانين واللوائح لتحديد المخاطر وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة عند غياب التفسيرات من الجهات الوصية أو بسبب غموض القوانين. إذا كان هناك غموض وعدم وضوح للقوانين والمعايير ذات العلاقة، فقد لا يعالج التدقيق بشكل كاف مجالات الاهتمام الضرورية، ومن جهة أخرى يتحمل المدققون مسؤولية تجاه واجباتهم المهنية وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، التي تعرضهم للإجراءات التأديبية المحتملة من قبل الهيئات التنظيمية المهنية.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الاختلالات السلوكية للمدقق من حيث مفهومها ومسبباتها وأنواعها من خلال مجموعة الأبحاث والأدبيات التجريبية السابقة ذات العلاقة. فقد يواجه المدققون مجموعة واسعة من العوامل التي تضغط على سلوكه المهني، منها عوامل داخلية تتمثل في البيئة الداخلية لشركة أو مكتب التدقيق، وأخرى عوامل خارجية. فقد يكون المدقق عرضة لهذه العوامل المولدة للاختلالات السلوكية عند اداءه لمهامه التي قد ينجر عنها مجموعة من التبعات تؤثر في مكانة المهنة ودورها في بيئتها. كما أن تأثيرات العوامل يمكن أن تنعكس على الصحة النفسية والجسدية والعلاقات المهنية، وبذلك قد يتصرف المدققون بشكل غير لائق عند أداءهم لعمليات التدقيق. نتيجة لذلك، قد تؤدي الاختلالات السلوكية عند المدقق إلى تدني جودة التدقيق، وهو أمر له آثار سلبية ليس فقط على مهنة التدقيق ولكن أيضًا لجوانب أوسع قد تقود إلى تداعيات هامة لذا فمن الواجب العمل على تقليل مخاطر هته الاختلالات السلوكية عند المدقق الى الحد المقبول.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

مقدمة

يهتم هذا الفصل بظهار جوانب الدراسة الميدانية من خلال تحليل الظاهرة محل الدراسة عبر جمع أراء عينة من الأفراد المهنين في مجال التدقيق حول العوامل البيئة المتعلقة بالتدقيق وأثرها على سلوك المدقق، بالإضافة إلى تحليل أراء هذه العينة حول الاختلالات السلوكية وإستراتيجية التدقيق ومحاولة رصد الأثر المترتب عن العلاقة. وقصد تدعيم الجانب النظري الذي تم التطرق له في الفصول السابقة، يضم هذا الفصل أيضا جانبا وصفيا للنموذج الإفتراضي للدراسة والمتغيرات المكونة له، وكذا وصف لمجتمع الدراسة المتمثل في مهني التدقيق الخارجي من محافظي حسابات وخبراء محاسبين من خلال تطور حجم المجتمع زمنيا في الجزائر، وكيفية تعيين حجم العينة المناسب للدراسة. بالإضافة إلى وصف أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة من خلال تناول كيفية تصميمها وتحكيمها وطرق توزيعها وجمع بياناتها، وكذا وصف محاورها والغرض من كل محور وما يحتوي عليه من أبعاد. كما يتناول هذا الفصل جانبا تحليليا لمخرجات أداة الاستبانة من خلال الوصف الإحصائي اعتمادا على تحليل النزعة المركزية والتشتت بالإضافة الى تبني تحليل نموذج المعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية قصد تحليل الأثر بين المتغيرات محل الدراسة وإختبار فرضيات البحث واستقراء النتائج المتوصل إليها. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال العناصر التالية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية ومجتمع الدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية؛

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مختلف نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية ومجتمع الدراسة

تمهيد:

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى طبيعة الدراسة الميدانية، ومن ثم خصائص مجتمع الدراسة وكيفية المعاينة الاحصائية وأخيرا مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات الخاصة بهذه الدراسة.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة والمعاينة الإحصائية

المطلب الثالث: مصادروأدوات جمع البيانات والمعلومات

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المطلب وصفا تفصيليا لطبيعة الدراسة الميدانية، وذلك من خلال التطرق إلى المنهج المتبع في هذه الدراسة، ونموذجها.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

يعتمد اختيار منهج البحث للدراسة على حسب كل من إستراتيجية البحث وأهدافه المحددة، وبالنظر إلى المنهج الاستقرائي فهو منهج يتم فيها تطوير النظرية، والتي يتم استنتاجها من ملاحظة العمل التجريبي, وبالتالي يتم إستحداث الاستدلالات العامة من حالات معينة[1]، وبالتالي فإن الدراسة الحالية تحقق أهدافها البحثية من خلال استخدام المنظور الإستقرائي بشكل أساسي جنبا إلى جنب مع المنهج الوصفي التحليلي لأجل تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان. كما إن الهدف من منهج الدراسة ونموذجها هو تحليل ورصد الأثر للعلاقة بين الاختلالات السلوكية للمدقق واستراتيجية التدقيق، بحيث يوفر الفصلان الثاني والثالث إطارا تحليليا لتوضيح الظاهرة المدروسة من خلال فهم هذه المتغيرات ومسارات العلاقة بينهما والتي تساعد في تفسير البيانات التي تم جمعها لغرض معالجة إشكالية الدراسة. ومن جهة أخرى تم تناول متغير بيئة التدقيق في الفصل الأول للدراسة من أجل بناء تصور وكذا

[1] R Collis, J., & Hussey, ***Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students*** (Palgrave Macmillan, 2009).

محاولة تفسير للمحيط الاجتماعي والاقتصادي والمؤسساتي للمدقق ومدى تأثيره في سلوك المدقق. فقد يحاول المدقق من خلال نمط سلوكه أن يتوافق مع بيئته الخارجية مما يؤدي إلى تباين في الممارسات المهنية والحياد عن المنطق المهني التي قد تؤدي إلى بروز إختلالات سلوكية، وبالتالي فإن الظواهر الاجتماعية هي ذاتية وليست موضوعية وبالتالي فهي تتأثر ببيئتها ولا يمكن تحليلها بشكل مستقل عن بيئتها[1] . ولأن طبيعة الدراسة الميدانية تعتمد على جمع وجهات نظر عينة من مجتمع المدققين فقد تم تطوير أداة مسح موحدة واستخدامها لفحص العلاقة بين المتغيرات محل الدراسة وتعميم نتائجها، بحيث يتم في البداية إلتقاط تصورات المدققين واستكشافها من خلال ما يظهره المدققون من إجابات لأداة الاستبانة. بالإضافة إلى أن إستخدام الأساليب الكمية للبحث العلمي عن طريق تصميم أسئلة معيارية أو تقديم خيارات استجابة محددة مسبقا عن طريق أداة الاستبانة التي يتم تطبيقها على عدد كبير من المستجيبين تتطلب في كثير من الأحيان أن تكون التساؤلات البحثية لإشكالية البحث محددة جيدا وأكثر دقة، بالإضافة إلى ضرورة تصميم أداة الاستبيانة بشكل أكثر فعالية لبلوغ أهداف الدراسة[2].

الفرع الثاني: إشكالية وفرضية الدراسة

انطلاقا من إشكالية الدراسة وعناصرها، ومن فرضيات الدراسة الأساسية والجزئية، يمكن طرح مجموعة تساؤلات وفرضيات للدراسة الميدانية، وذلك بما يوائم النموذج المقترح للدراسة حسب ما يلي:

أولا- إشكالية الدراسة الميدانية وعناصرها:

إن الموضوع الذي نسعى من خلاله لفهم جوانبه، ورصد أهم أسبابه، كما أشرنا في البداية يتمثل في أثر الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين في الجزائر، حيث تم صياغة السؤال الرئيسي للدراسة الميدانية مع مجموعة أخرى فرعية مصاحبة لكل حالة، والتي يمكن ذكرها كالآتي:

---

[1] G Burrell, G., & Morgan, ***Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of The Sociology of Corporate Life*** (Heinemann, 1979).

[2] J F Hair, M F Wolfinbarger, and others, ***Essentials of Marketing Research*** *(2nd Ed.)* (New York, NY: McGraw-Hill/Irwin, 2010).

1- السؤال الأساسي الأول:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

انطلاقا من السؤال الأساسي الأول، يمكن صياغة الأسئلة الجزئية على النحو التالي:

1-1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالميزانية الزمنية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائرعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

1-2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالعميل على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائرعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

1-3- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بتعقيد المهام على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائرعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

1-4- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالإطار القانوني على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائرعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

2- السؤال الأساسي الثاني:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

انطلاقا من السؤال الأساسي الثاني، يمكن صياغة الأسئلة الجزئية على النحو التالي:

2-1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الإجتماعية للمدقق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

2-2 - هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الاقتصادية على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

2-3- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة المؤسساتية على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

3- السؤال الأساسي الثالث:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

انطلاقا من السؤال الأساسي الثالث، يمكن صياغة الأسئلة الجزئية المنبثقة عنه على النحو التالي:

3-1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الإجتماعية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

3-2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الاقتصادية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

3-3- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة المؤسساتية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4- السؤال الأساسي الرابع:

هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

انطلاقا من السؤال الأساسي الثالث، يمكن صياغة الأسئلة الجزئية المنبثقة على النحو التالي:

4-1- هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع اختبارات تقييم المخاطر من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4-2- هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع اختبارات الرقابة من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4-3- هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع الاختبارات الأساسية والتفصيلية من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4-4- هل يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع الإجراءات التحليلية من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

5-السؤال الأساسي الخامس:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق وبناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ثانيا: فرضيات الدراسة:

1- الفرضية الأساسية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

انطلاقا من الفرضية الأساسية الأولى، يمكن صياغة الفرضيات الجزئية على النحو التالي:

1-1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالميزانية الزمنية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

1-2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بأهمية العميل على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

1-3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بتعقيد المهام على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

1-4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقليل الإختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالإطار القانوني على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

2- الفرضية الأساسية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

انطلاقا من الفرضية الاساسية الثانية، يمكن صياغة الفرضيات الجزئية على النحو التالي:

2-1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الإجتماعية للمدقق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

2-2 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الاقتصادية على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

2-3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة المؤسساتية على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

3- الفرضية الأساسية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

انطلاقا من الفرضية الأساسية الثالثة، يمكن صياغة الفرضيات الجزئية على النحو التالي:

3-1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الإجتماعية للمدقق على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

3-2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة الاقتصادية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

3-3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبيئة المؤسساتية على بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4- الفرضية الأساسية الرابعة:

لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع بناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

انطلاقا من الفرضية الأساسية الرابعة، يمكن صياغة الفرضيات الجزئية على النحو التالي:

4-1- لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع اختبارات تقييم المخاطر من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4-2- لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع اختبارات الرقابة من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4-3- لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع الاختبارات الأساسية والتفصيلية من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4-4- لا يوجد دور وساطة ذو دلالة إحصائية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق لعلاقة بيئة التدقيق مع الإجراءات التحليلية من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

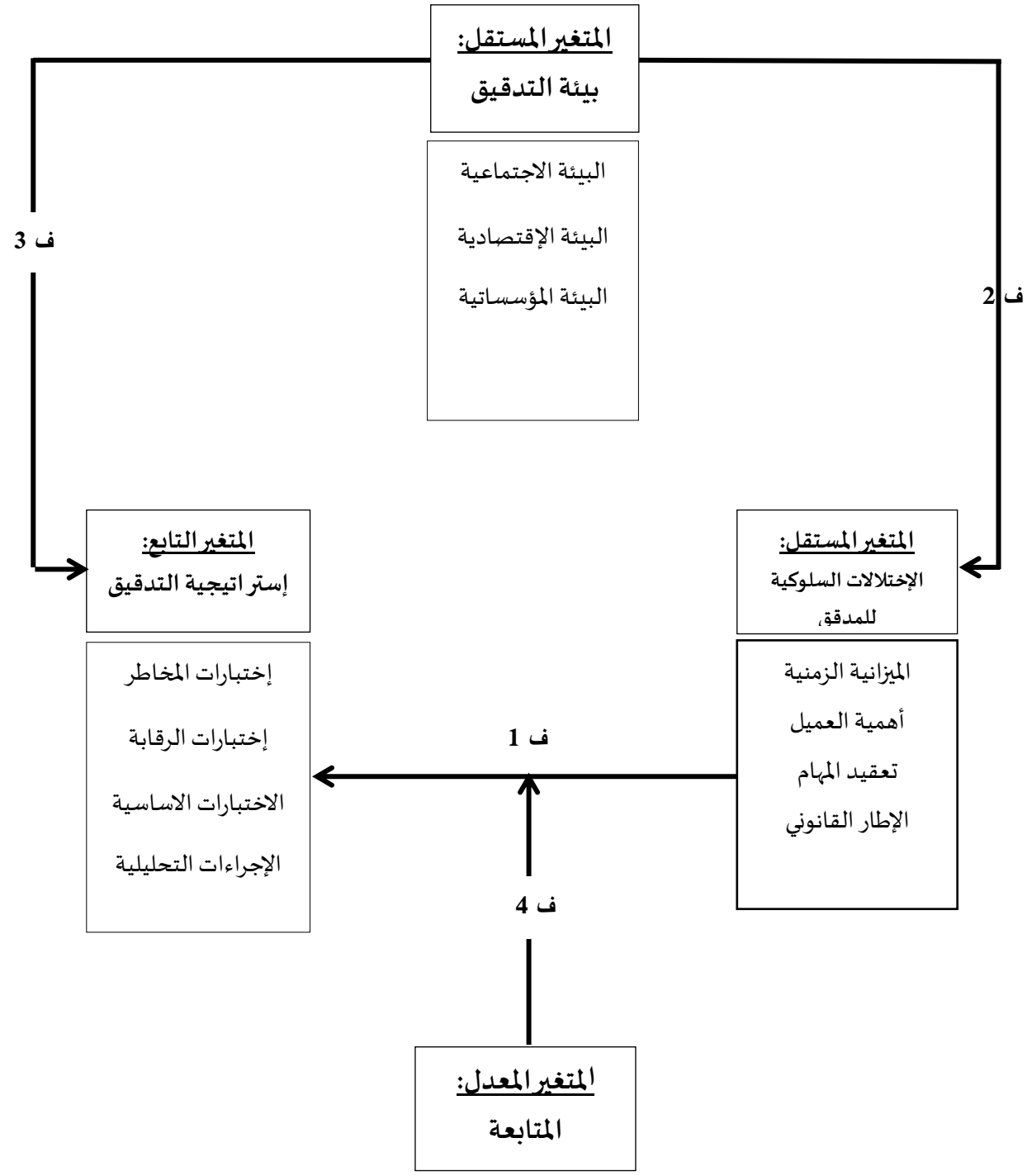
5-الفرضية الأساسية الخامسة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المعدل المتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق وبناء إستراتيجية التدقيق من وجهة نظر مهني التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرع الثالث: نموذج الدراسة:

يمثل نموذج الدراسة تمثيلا بيانيا للافتراضات البحثية المتعلقة بالظاهرة المدروسة انطلاقا من إشكالية الدراسة وفرضياتها المبينة أعلاه، والتي ينبع تصميمها من الأطر النظرية التي تم التعريج عليها في الفصول السابقة. ويبين نموذج الدراسة الصورة المبسطة لمتغيرات الظاهرة المراد دراستها، ومن جهة أخرى يوضح النموذج تفاصيل العلاقات بين المتغيرات عبر إظهار المسارات المختلفة بين المتغيرات وإتجاهاتها. إذ أن النموذج يمكن من توفير دليل منهجي لغرض تحليل البيانات وتفسيرها وكذا إختبار الفرضيات. ويمثل الشكل رقم 4-1 نموذج الدراسة ومتغيراتها كما هو موضح أدناه:

الشكل رقم 4-1 النموذج الدراسة مع المتغيرات



المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الرابع: متغيرات الدراسة:

من خلال الفصول السابقة تم التطرق إلى الاطر النظرية التي تتضمن المتغيرات المختارة المذكورة في نموذج الدراسة والتي تمثل الظاهرة محل الدراسة، وهي كالتالي:

أولا: المتغير التابع "بناء إستراتيجية التدقيق":

تتكون استراتيجية التدقيق من مجموعة من الإختبارات والتي تتشكل وفق مزيج مختلف حسب تقديرات خاصة بالمدقق إلا أنه لا يمكن أن يستبعد أي من هذه الإختبارات من الإستراتيجية. وحسب تقنية نمذجة المعادلات الهيكلية للمربعات الصغرى الجزئي (PLS-SEM)، يتم استخدام النموذج الانعكاسي لتمثيل متغير كامن يُنظر إليه على أنه تم تشكيله من خلال مؤشراته المرصودة، بحيث يعرف المتغير الكامن على أنه مزيج خطي من مؤشراته المرصودة مع الشبعات غير صفرية[1] . فيما يلي معادلة النموذج الانعكاسي الذي يمثل المتغير الكامن من الدرجة الثانية (Second-Order/ Higher-Order)"بناء استراتيجية التدقيق" بمؤشراتها الأربعة المتمثلة في المتغيرات الكامنة من الدرجة الأولى (First-Order/Lower-Order) (اختبار تقييم المخاطر، واختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية والتفصيلية، والإجراءات التحليلية)، وهي كالتالي:

$$(AS) = \gamma_1 * (RA) \text{ اختبار تقييم المخاطر } + \gamma_2 * (CT) \text{ اختبارات الرقابة } + \gamma_3 * (ST) \text{ الاختبارات الأساسية والتفصيلية } + \gamma_4 * (AP) \text{ الإجراءات التحليلية } + \varepsilon\zeta \text{ استراتيجية التدقيق}$$

أين يمثل كل من:

- (AS): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الثانية إستراتيجية التدقيق.
- (RA): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى إختبار تقييم المخاطر (المؤشر الأول).
- (CT): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى إختبارات الرقابة (المؤشر الثاني) .
- (ST): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى الإختبارات التفصيلية والشاملة (المؤشر الثالث).

[1] M. Sarstedt and others, '**How to Specify, Estimate, and Validate Higher-Order Constructs in PLS-SEM**', *Australlasian Marketing Journal*, 27.3 (2019), 197–211.

- (AP): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى الإجراءات التحليلية (المؤشر الرابع)
- $\gamma_1, \gamma_2, \gamma_3, \gamma_4$: تمثل التشبعات بين المتغيرات الكامنة من الدرجة الأولى والمتغير الكامن من الدرجة الثانية
- $\varepsilon\zeta$: هو معامل الخطأ

في النموذج الانعكاسي تعتبر المؤشرات المرصودة محددات للمتغير الكامن، كما أن التشبعات المقدرة γ_1، γ_2، γ_3، γ_4تمنح أفضل تمثيل لمساهمة المؤشرات للمتغير الكامن "استراتيجية التدقيق ."[1].

ثانيا: المتغير المستقل (الوسيط) "تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق":

تشير الاختلالات السلوكية للمدقق إلى تصرفات أو مواقف أو قرارات المدققين التي تنحرف عن المعايير الأخلاقية والمعايير المهنية المتوقعة داخل المهنة. يمكن أن تنشأ مثل هذه السلوكيات بسبب مجموعة متنوعة من العوامل قد تم مناقشتها في الفصل الثالث. كما يعد فهم مدى انتشار سلوك المدققين المختل وأسبابه الكامنة وعواقبه أمرا بالغ الأهمية في حماية نزاهة نظام إعداد التقارير المالية والحفاظ على ثقة الجمهور في المدقق وواجباته . نصت مجموعة من الدراسات[2] على إدراج عدد من الإختلالات السلوكية للمدقق بحيث تم تقسيم هذه الاختلالات الى أربعة أصناف تمثل متغيرات كامنة من الدرجة الأولى (First-Order/Lower-Order) متمثلة في: إختلالات متعلقة بالميزانية الزمنية؛ إختلالات متعلقة بالعميل؛ إختلالات متعلقة بتعقيد المهام؛ وإختلالات متعلقة بالاطار القانوني ، وهي في مجملها تعكس المتغير الكامن من الدرجة الثانية (Second- Order/ Higher-Order) "الاختلال السلوكية للمدقق". وبالاعتماد

[1] M Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, ***A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling*** *(PLS-SEM)* (Sage Publications, 2014).

[2] Suyanto; L Margheim and K Pany, '**Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 5.2 (1986), 50; T Kelley and L Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behaviour**', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9.2 (1990), 21–42; F.T Todd DeZoort and others, '**An Investigation of Obedience Pressure Effects on Auditors' Judgments**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 16.5 (2006), 1–77; Bernard Pierce and Breda Sweeney, '**Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms**', *International Journal of Auditing*, 2006; B Pierce and B Sweeney, '**Cost--Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation**', *European Accounting Review*, 13.3 (2004), 415–41; P Coram, J Ng, and D R Woodliff, 'The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 23.2 (2004), 159–67; Paul Coram, Ng, and Woodliff.

على الدراسات السابقة فقد تم تبني النموذج الانعكاسي ضمن تقنية المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية لقياس الاختلالات السلوكية للمدقق[1]، بحيث تمثل المعادلة كما يلي:

الاختلالات السلوكية للمدقق (DAB) = δ_1* الميزانية الزمنية (TB) + δ_2 * العميل (IC) + δ_3 * تعقيد المهام (CA) + δ_4 * الإطار القانوني(RF) + ε^D

أين:

- (DAB): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الثانية الاختلال السلوكية للمدقق
- (TB): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى الميزانية الزمنية
- (IC) : يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى العميل
- (CA): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى تعقيد المهام
- (RF): يمثل المتغير الكامن من الدرجة الأولى الإطار القانوني والتنظيمي
- (ε^D): معامل الخطأ
- (δ_i): تمثل معاملات التشبع بين المتغيرات الكامنة من الدرجة الأولى والمتغير الكامن من الدرجة الثانية.

بينما تمثل كل من المتغيرات الكامنة من الدرجة الأولى حسب معادلات النموذج الانعكاسي كما يلي:

الميزانية الزمنية (TB) = λ_{11} * البعد$_1$ + λ_{12} * البعد$_2$ + ... + البعد$_x$ *$\lambda_1 x$ + ε_1

العميل (IC) = λ_{21} * البعد$_1$ + λ_{22} * البعد$_2$ + ... + $\lambda_2 x$ * البعد$_x$ + ε_2

تعقيد المهام (CA) = λ_{31} * البعد$_1$ + λ_{32} * البعد$_2$ + ... + $\lambda_3 x$ * البعد$_x$ + ε_3

الإطار القانوني (RF) = λ_{41} * البعد$_1$ + λ_{42} * البعد$_2$ + ... + $\lambda_4 x$ * البعد$_x$ + ε_4

في المعادلات أعلاه يمثل $\lambda_i x$ معاملات التشبع (معامل العلاقة) بين المتغير ات الكامنة من الدرجة الأولى والأبعاد المقابلة لكل متغير كامن من الدرجة الأولى. بينما ε_i يمثل معامل الخطأ للمتغير الكامن من الدرجة الأولى. كما يمثل δ_i

[1] Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt.2019 .

معامل التشبع بين المتغير الكامن ذي الرتبة العليا (DAB) والمتغيرات الكامنة المقابلة من الدرجة الأولى، ويمثل ε^{D} معامل الخطأ للمتغير الكامن ذو الرتبة العليا.

ثالثا: متغير"بيئة التدقيق؛ والمتابعة من الجهات الوصية"

يحتوي نموذج الدراسة على متغيرات معدلة بالإضافة، وهي المتغيرات التي يفترض انها تؤثر في كل من المتغير المستقل والتابع وتتمثل فيما يلي:

أ- المتغير المستقل"بيئة التدقيق":

في بيئة التدقيق تتلاقى العديد من العوامل المترابطة لتشكيل سلوك المدقق، ولا تشمل هذه العوامل الجوانب الفنية للتدقيق فحسب بل تشمل أيضا العناصر السياقية الأوسع التي تؤثر على مهنة التدقيق، وهي ثلاثة متغيرات وفق نموذج انعكاسي للمتغير الكامن من الدرجة الثانية أو الرتبة العليا "بيئة التدقيق " وهي كالتالي: البيئة الاجتماعية؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية بحيث يمكن صياغة المعادلة الرياضية كالتالي:

$$AE = \delta_1 * SE + \delta_2 * EE + \delta_3 * IE + \varepsilon^{AE}$$

أين تمثل الاختصارات:

- (AE): تمثل بيئة التدقيق وهو المتغير الكامن من الدرجة الثانية
- (SE): تمثل البيئة الاجتماعية وهو المتغير الكامن من الدرجة الأولى
- (EE): تمثل البيئة الاقتصادية وهو المتغير الكامن من الدرجة الأولى
- (IE): تمثل البيئة المؤسسية وهو المتغير الكامن من الدرجة الأولى
- δ_i يمثل معاملات التشبع بين المتغير الكامن من الدرجة الثانية (AE) والمتغيرات الكامن المقابلة من الدرجة الأولى.(LV_i)
- ε^{AE} يمثل معامل الخطأ للمتغير الكامن من الدرجة الثانية(AE)

1- **البيئة الاجتماعية** :تشمل البيئة الاجتماعية المعايير الثقافية السائدة والقيم الأخلاقية والتوقعات المجتمعية التي تؤثر على ممارسات التدقيق. وتؤكد على دور المدققين كمحترفين موثوق بهم يدعمون النزاهة والشفافية والمساءلة في عملهم، ويمكن صيغة المعادلة الرياضية كالتالي:

$$SE = \lambda_{11} * X_{11} + \lambda_{12} * X_{12} + \dots + \lambda_{1x} * X_i + \varepsilon_1$$

أين يكون كل من:

- X_{11} :، X_{12}، ...، X_{11} تمثل أبعاد القياس للمتغير الكامن من الدرجة الأولى
- λ_i تمثل معاملات التشبع
- ε_1 يمثل معامل الخطأ

2- **البيئة الاقتصادية**: يمكن أن تؤثر التقلبات في الظروف الاقتصادية مثل النمو الاقتصادي وتقلب السوق ومستوى النتافسية على الأداء المالي وتحديد المخاطر للكيانات الخاضعة لعمليات التدقيق، كما أن العوامل الاقتصادية قد تشكل تأثيرات على مستوى تقييم المدققين للمخاطر والحكم المهني. وتصاغ المعادلة الرياضية للبيئة الاقتصادية للمتغير الكامن من الدرجة الأولى من خلال النموذج الإنعكاسي كما يلي:

$$EE = \lambda_{21} * X_{21} + \lambda_{22} * X_{22} + \dots + \lambda_{2x} * X_i + \varepsilon_2$$

أين يكون كل من:

- X_{21} :، X_{22}، ...، X_{21} تمثل أبعاد القياس للمتغير الكامن من الدرجة الأولى
- λ_i تمثل معاملات التشبع
- ε_2 يمثل معامل الخطأ

3- **البيئة المؤسساتية: تشير** البيئة المؤسساتية إلى الإطار التنظيمي الذي يحكم ممارسات التدقيق ويشمل القواعد والمبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئات التنظيمية، ومعايير المحاسبة، والجهات الفاعلة المؤسساتية الأخرى المشاركة في مراقبة التقارير المالية. ويعد الامتثال لهذه اللوائح أمرا بالغ الأهمية للمدققين في الحفاظ على استقلاليتهم والحفاظ على مصداقية تقاريرهم. وتصاغ المعادلة الرياضية للبيئة المؤسساتية من خلال النموذج الانعكاسي كما يلي:

$$IE = \lambda_{31} * X_{31} + \lambda_{32} * X_{32} + \dots + \lambda_{3x} * X_i + \varepsilon_3$$

أين يكون كل من:

- X_{31}، X_{32}، ...، X_{31}تمثل أبعاد القياس للمتغير الكامن من الدرجة الأولى

- λ_i تمثل معاملات التشبع
- ε_3 يمثل معامل الخطأ

ب- المتغير المعدل"المتابعة من الجهات الوصية":

يتضمن نموذج الدراسة متغير المتابعة والذي أدرجة كمتغير معدل لاختبار مدى تأثيره على كل من تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق وبناء إستراتيجية التدقيق. وتعد مهمة المتابعة من قبل الجهات الوصية للمهنة تقييما منهجيا ومستقلا لعمليات التدقيق وأداء المدققين، كما تشمل آليات مختلفة، مثل عمليات التفتيش الداخلية والخارجية، ومراجعات الأقران، وفحوصات الإمتثال، والتي تم تصميمها لمراقبة عمل المدققين وشركات التدقيق[1]. ويمكن صياغة المعادلة الرياضية الممثلة للمتغير الكامن المتمثل في المتابعة حسب النموذج الإنعكاسي كما يلي:

$$\text{المتابعة (MO)} = \lambda_{11} * x_1 + \lambda_{12} * x_2 + \dots + \lambda_1 x * x_x + \varepsilon_1$$

أين يكون كل من:

- X_3، X_2، ...، X_1 تمثل أبعاد القياس أو المؤشرات للمتغير الكامن
- λ_i تمثل معاملات التشبع للأبعاد
- ε_1 يمثل معامل الخطأ

يتم تقدير معاملات التشبع (λ_i) ومعامل الخطأ (ε_1) من خلال المربعات الصغرى الجزئية لتقييم العلاقة بين المتغير الكامن "المتابعة " والأبعاد الممثله له المؤشر الخاصة بهX_1 ، X_2، ... X_i ، بحيث تمثل التشبعات قوة العلاقة بين المتغير الكامن ومؤشراته ، بينما يلتقط معامل الخطأ التباين غير المبرر أو خطأ القياس في المتغير الكامن[2].

[1] C Holm, L B Langsted, and J Seehausen, '**Establishing Proactive Auditor Responsibilities in Relation to Fraud: The Role of the Courts and Professional Bodies in Denmark**', *International Journal of Auditing*, 16.1 (2012), 79–97.

[2] J F Hair, W Black, and others, ***Multivariate Data Analysis*** (A Global Perspective: Pearson Prentice Hall, 2010).

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة:

يشير مجتمع المدققين الذين تشملهم الدراسة إلى مجموعة محددة من الأفراد الذين يمثلون المحور الأساسي للدراسة الحالية والتي تهدف إلى فهم الجوانب المختلفة لمهنة التدقيق. في هذا السياق يتألف مجتمع الدراسة من المهنيين الذين يعملون كمدققين داخل صناعة معينة متمثلة في خدمات التأكيد الخارجي في الجزائر. ويمكن أن يوفر فهم الخصائص والسلوكيات المهنية للمدققين ضمن فئة سكانية محددة كالجزائر رؤى قيمة لتنظيم مهنة التدقيق. فقد يشمل ذلك استكشاف خلفياتهم التعليمية ومؤهلاتهم المهنية وخبراتهم العملية وتخصصاتهم التي تشكل أدوارهم ومسؤولياتهم . وقد يشمل أيضا مجتمع الدراسة المدققين العاملين في أماكن مختلفة، مثل مكاتب وشركات المحاسبة العامة والتدقيق، أو مصلحة التدقيق الداخلي للمؤسسات الإقتصادية، أو الهيئات الحكومية والتنظيمية، أو أولئك الذين يعملون كمدققين مستقلين. وبالرغم من أن وجود التنوع داخل مجتمع الدراسة فرصة لدراسة الاختلافات في ممارسات التدقيق والتحديات التي تواجهها عبر مختلف القطاعات والسياقات التنظيمية إلا أن دراستنا الحالية تركز على المدققين الخارجين المرخص لهم مزاولة مهنة محافظي الحسابات والخبير المحاسبي الذين ينشطون في الجزائر. وفي هذه الدراسة سيتم تحديد مجتمع المدققين الذين ستشملتهم الدراسة بعناية في محاولة لضمان أن العينة تمثل مجتمع المدققين الأوسع. كما ستساهم الرؤى المكتسبة من هذه الدراسة في فهم أعمق للمهنة فيما يخص سلوك المدقق والاختلالات السلوكية، وإستراتيجية التدقيق، وكذا تأثيرات كل من بيئة التدقيق في الجزائر و أنماط المتابعة من الجهات الوصية، والتي من شأنها أن تساعد في فهم سلوك المدقق وتأثيره على الممارسات المهنية في بيئته وإقتراح السياسات والممارسات التي تعزز فعالية ونزاهة عملية التدقيق من خلال تعميم نتائج الدراسة على مجتمع المدققين بصفتهم كأوصياء على المساءلة المالية ومساهماتهم في الاستقرار والثقة في الأسواق المالية والاقتصاد. ويمثل الجدول رقم 4-1 تطور مجتمع المدققين الخارجيين في الجزائر كالتالي:

الجدول رقم 4-1 تطور مجتمع المدققين في الجزائر

	السنوات	2019 قرار 03	2020 قرار 18	2021 مقرر 165	2022 مقرر 199	2023 مقرر 75
محافظ الحسابات	شخص طبيعي	2369	2577	2729	2835	2933
	شخص معنوي	10	14	16	16	17
الخبير المحاسبي	شخص طبيعي	318	323	323	316	333
	شخص معنوي	05	08	09	09	10

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على القرارات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

وفقا لبيان الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقد بلغ عددهم الإجمالي 2950 محافظ حسابات، أما بيان المجلس الوطني للخبراء المحاسبين فقد أحصى 343 خبير محاسب، أي أن مجتمع الدراسة بلغ 2967 فرد عند حذف المهنين المكررين بكونهم يحملون صفة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والذي بلغ عددهم 326، كما هو موضح في الجدول الموالي:

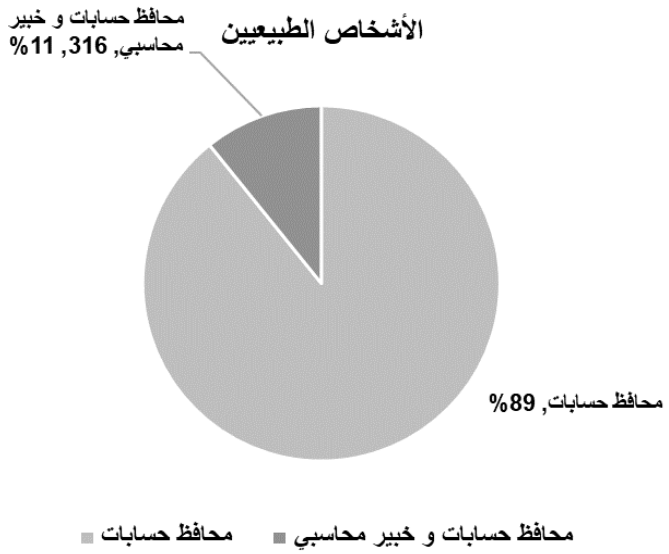
الجدول رقم 4-2 عدد أفراد مجتمع الدراسة وتصنيفاتهم

	محافظ حسابات	محافظ حسابات و خبير محاسبي	خبير محاسب	حجم المجتمع بدون تكرار
الأشخاص الطبيعيين	2933	316	333	2950
الأشخاص المعنويين	17	10	10	17
المجموع	2950	326	343	2967

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023 الصادر عن وزارة المالية

ونلاحظ من خلال الجدول السابق أن مجتمع الدراسة ينقسم إلى ثلاث فئات محافظي الحسابات، خبراء محاسبين ومهنين يحملون كلتا الصفتين المهنيتين، وكل فئة تنقسم إلى قسمين أشخاص طبيعيين، أشخاص معنويين. وللإشارة فإن "كل خبير محاسب هو بالضرورة محافظ حسابات، وليس بالضرورة أن يكون كل محافظ حسابات خبير محاسب"، والشكلين التاليين يؤكدان هذه الملاحظة:

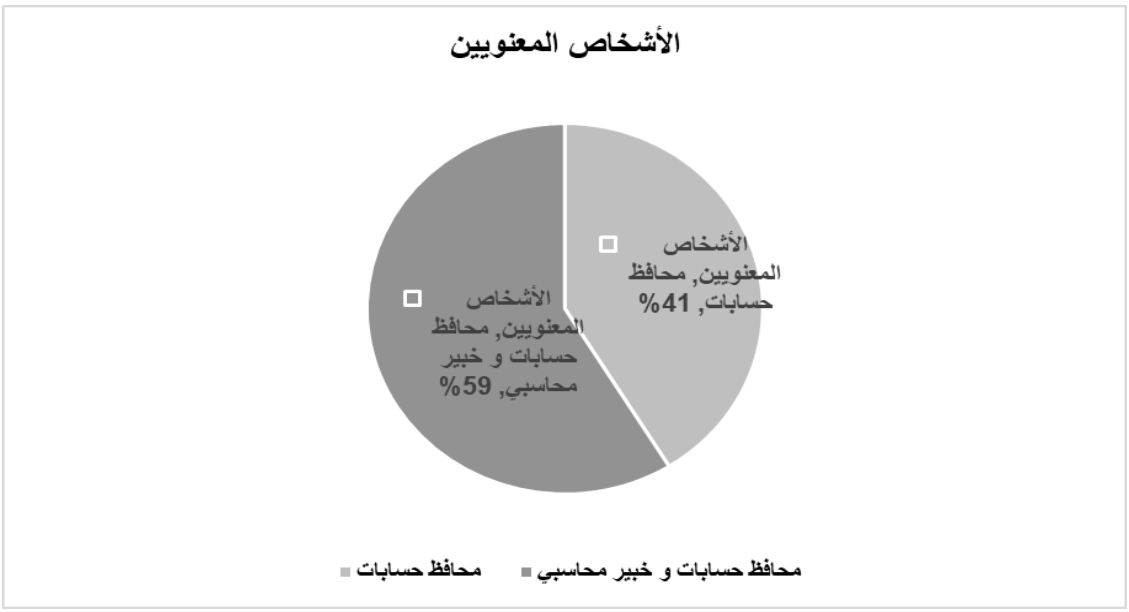
الشكل رقم 4-2: نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (شخص معنوي)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن 11.32 % خبراء محاسبين (الأشخاص محافظي الحسابات هم منهم الطبيعيين) وهي نسبة قليلة جدا، أي أن ما نسبته 88.68 % هم محافظو حسابات فقط.

الشكل رقم 4-3 نسبة الخبراء المحاسبين من محافظي الحسابات (شخص طبيعي)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023 الصادر عن وزارة المالية

الفرع الثاني: عينة الدراسة:

أولا: تحديد حجم العينة:

أ-الطريقة الأولى:

في سياق نمذجة المعادلات البنائية للمربعات الصغرى الجزئية يعد تحديد حجم العينة اعتبارا مهما لضمان موثوقية النتائج وصحتها، إذ أن مسألة تحديد حجم العينة في سياق نموذج المعادلات البنائية بالمربعات الصغرى الجزئية تتضمن مجموعة من النقاط والإرشادات الأساسية حيث يفضل أن يكون الحد الأدنى لحجم العينة من 100 إلى 200 مقبول بشكل عام، ومع ذلك يُفضل استخدام أحجام عينات أكبر خاصة عند التعامل مع النماذج المعقدة، أو أحجام التأثير الصغيرة، أو عند محاولة اكتشاف العلاقات الأصغر [1]. وتعد أحجام العينات الأكبر أكثر ملائمة عند اختبار النماذج المعقدة أو استكشاف العلاقات الدقيقة. ولتحديد حجم العينة الملائم يمكن إعتماد طريقة نسبة حجم العينة إلى المتغير حيث يحدد حجم العينة بعشرة أضعاف عدد المتغيرات الكامنة لنماذج القياس الإنعكاسية، و عشرون ضعف عدد المتغيرات بنسبة لنماذج القياس التكوينية[2]. وبالاستعانة بالطريقة القبلية لتحديد حجم العينة لنموذج النمذجة البنائية (A-priori Sample Size for Structural Equation Models)[3] وهي تعتمد على دراسة كوهين والتي تمكن من حساب حجم العينة المطلوب للدراسة التي تستخدم نموذج المعادلة الهيكلية (SEM) من خلال عدد المتغيرات الكامنة في النموذج؛ وحجم التأثير المتوقع؛ والاحتمال المطلوب؛ ومستويات القدرة الإحصائية بحيث تحدد الطريقة كلا من الحد الأدنى لحجم العينة المطلوب لإكتشاف حجم الأثر الملائم لمستوى التعقيد الهيكلي لنموذج الدراسة[4]. ويمكن صياغة المعادلة الرياضية لحساب حجم العينة كالتالي:

[1] Hair, Black, and others.

[2] Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt (2014) ; Sarstedt and others (2019) .

[3] D.S Soper, '**A-Priori Sample Size Calculator for Student t-Tests [Software]**', 2023.

[4] J. Cohen, ***Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*** (Hillsdale, NJ: Lawrence Earlbaum Associates, 1988).J.C Westland, '**Lower Bounds on Sample Size in Structural Equation Modeling**', *Electronic Commerce Research and Applications*, 9.2 (2010), 476–487.

$$n = \max(n_1, n_2)$$

$$n_1 = \left\lceil 50\left(\frac{j}{k}\right)^2 - 450\left(\frac{j}{k}\right) + 1100 \right\rceil$$

$$n_2 = \left\lceil \frac{1}{2H}\left(A\left(\frac{\pi}{6} - B + D\right) + H + \sqrt{\left(A\left(\frac{\pi}{6} - B + D\right) + H\right)^2 + 4AH\left(\frac{\pi}{6} + \sqrt{A} + 2B - C - 2D\right)} \right) \right\rceil$$

$$A = 1 - \rho^2$$

$$B = \rho\ arcsin\left(\frac{\rho}{2}\right)$$

$$c = \rho\ arcsin(\rho)$$

$$D = \frac{A}{\sqrt{3 - A}}$$

$$H = \left(\frac{\delta}{z_1 - \alpha/2 - z_1 - \beta}\right)^2$$

أين يمثل كل من:

- n حجم العينة الأكبر من بين n_1 و n_2
- n_1 حجم العينة الأدنى الذي يسمح بإستكشاف حجم الأثر
- n_2 حجم العينة الأدنى المناسب للنموذج البنائي
- j عدد الأبعاد في النموذج
- k عدد المتغيرات الكامنة في النموذج
- ρ ارتباط جيني المقدّر لمتجه عشوائي عادي ثنائي المتغير.
- δ حجم الأثر المتوقع
- α معدل الخطأ من النوع الأول
- β معدل الخطأ من النوع الثاني
- Z المعدل المعياري للتوزيع الطبيعي

وحيث تتلخص نتائج تحديد حجم العينة المناسب كما يلي:

- حجم العينة الأدنى الذي يحدد الأثر n_1= 204
- حجم العينة الملائم للنموذج البنائي $n_2 = 109$ ومنه فإن حجم العينة الأدنى هو $n = 204$

- عدد المتغيرات الكامنة هو 13 ويتم احتساب المتغيرات الكامنة للدرجة الأولى.
- عدد الابعاد القياسية هو 67 لكل متغير كامن من الدرجة الأولى.
- القوة الاحصائية هي 0.8 و حجم الأثر المتوقع هو 0.3 وهو المقدار المتوسط حسب دراسة كوهين ودراسة ويستلاند[1].

يضمن حجم العينة المحسوب استقرار وموثوقية التقديرات، وتؤدي أحجام العينات الأكبر عمومًا إلى نتائج أكثر قوة وموثوقية في للمعادلات البنائية بالمربعات الصغرى الجزئية مما يعزز مصداقية نتائج الدراسة.

ب-الطريقة الثانية:

تعتمد الطريقة الثانية على تحديد حجم العينة من خلال استغلال حجم المجتمع المعلوم. وبالرجوع الى خصائص المجتمع في الفرع الأول من المبحث، فقد بلغ حجم مجتم الدراسة المكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الى 2754 مهنيا حسب القرار رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023. باستخدام معادلة (Cochran)[2] يمكن حساب حجم العينة العشوائية لمجتمع معروف الحجم حسب الصيغة التالية:

$$n = \frac{n_0}{1 + {}^{n_0}/_{N}}$$

$$n_0 = \frac{z^2 p(1-p)}{\varepsilon^2}$$

- n هو حجم العينة المطلوب
- z هي الدرجة المرتبطة بمستوى الثقة المطلوب .على سبيل المثال ، بالنسبة لمستوى ثقة 95٪ ، فإن الدرجةz تساوي 1.96 تقريبًا.
- p هي نسبة السكان المفترضة (إذا كانت معروفة) .إذا لم يكن لديك تقدير محدد، يمكنك استخدام $p = 0.5$ وهو ما يعطي الحجم الأقصى للعينة، مما يضمن أن يكون حجم العينة أكثر تحفظا

[1] Cohen (1988) ; Westland (2010) .
[2] W.G. Cochran, ***Sampling Techniques***, 3rd Edition (New York: John Wiley & Sons, 1977).

- ε هو هامش الخطأ المطلوب، والذي يمثل أقصى فرق مسموح به بين تقدير العينة ومعامل المجتمع الحقيقي.

بإستخدام المعادلتين فإن $n_0 = 384$ و $n = 338$، وبالتالي فإن حجم العينة حسب المعاينة العشوائية لمجتمع معروف الحجم هو 338 وهو حجم الحجم الأدنى للعينة. وبالمقارنة مع حجم العينة المقدر للطريقة الأولى التي تعتمد على الحد الأدنى للعينة من أجل إكتشاف حجم الأثر ومستوى الملائمة لنموذج الدراسة $n = 204$ فإن حجم العينة مختلف بفارق جوهري، ولهذا الغرض فقد تم إعتماد الطريقة الأولى لتبني حجم العينة وذلك راجع الى الأسباب التالية:

- الطريقة الأولى لحساب حجم العينة هو مخصص لنماذج المعادلات البنائية والتي تعتمد عليه دراستنا الحالية؛
- حجم العينة المقدر بـ 204 الحد الأدنى الكافي لرصد الأثر في النموذج محل الدراسة؛
- صعوبة جمع عدد من الاجابات يفوق 204 بسبب حساسية الموضوع وعامل الوقت وإنشغال المهني الأفراد؛
- حجم العينة حسب الطريقة الأولى يعتبر ملائم حسب شروط حجم العينة لنماذج المعتمدة على تحليل المربعات الصغرى الجزئية بحيث يفوق حجم العينة عشر أضعاف المتغيرات الكامنة لأكبر بناء انعكاسي في نموذج الدراسة.
- تعتمد معادلة Cochranفي الطريقة الثانية على نهج أكثر عمومية لا يأخذ في الإعتبار الخصائص الفريدة لنماذج المعادلات البنائية.

ثانيا: طريقة المعاينة الاحصائية:

بعد تحديد حجم العينة الملائم، يتم تحديد الإستراتيجيات الفعالة لبلوغ الحجم المحدد والانتقاء السليم للأفراد المناسبين بغرض تفادي مشاكل المعاينات الإحصائية. ومن جهة أخرى حاولنا أن يتم الانتقاء النهائي لعينة الدراسة من خلال المناطق ذات الكثافة التجارية والصناعية والتي يتمتع مكاتب التدقيق الخارجي بها بجدول أعمال مهم في حدود ما توفرها المعلومات الشخصية لمهنيين والتي صممت لتكون إختيارية عند إنشاء الاستبيان الإلكتروني وهذا راجع لحساسية الموضوع من جهة ومن جهة أخرى تأكيد إحترام الخصوصية للمهنيين. كما تم الاستعانة بالنسخة الورقية للاستبيان قصد جلب أكبر عدد من الاجاباب، وبالتالي يمكن التحكم في كلا النوعين من المسح لبلوغ حجم العينة المرغوب من خلال الاستراتيجيات التالية:

أ-المسح الكلي:

من خلال استغلال القوائم المهنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، يتم إرسال الاستبيان لأكبر فئة من المهنيين لمجتمع الدراسة الذين تتوفر عنوانهم الالكترونية. مع العلم أن قائمة ممتهني التدقيق الخارجي المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتخللها بعض النقص من حيث أن هناك أسماء معروضة في القائمة يحتمل أنهم لم يسبق لهم القيام بمهمة تدقيق الخارجي، بالإضافة لعدم تحيين القوائم من حيث عناوين مكاتبهم أو عناوين بريدهم الإلكتروني، وأرقام الهواتف.

ب-عينة كرة الثلج:

هو أسلوب أخذ عينات غير احتمالي يستخدم في البحث لتحديد وتجنيد المشاركين عندما يكون من الصعب الوصول إلى المجتمع المستهدف أو أن المجتمع يتميز ببنية غير معروفة. ويتم تطبيق استراتيجية المعاينة بطريقة كرة الثلج عن طريق اختيار المشاركين الأوليين المعروفين أيضا بإسم "البذور" ، بحيث أن المشاركين الأوائل أنفسهم يساعدون في عملية إنتقاء أفراد العينة من خلال إحالة المشاركين المحتملين الآخرين من شبكاتهم الإجتماعية أو اتصالاتهم [1]. يتمثل المشاركين الأوائل في بعض ممثلي الهيئات المهنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على المستوى المركزي بعد إجراء مقابلات مع المشاركين المبدئيين يتم من خلالها اعطاء نظرة حول الدراسة لغرض كسب الإهتمام والتحفيز على الإجابة ، ويطلب منهم تقديم معلومات الاتصال أو إحالة الأفراد الذين يستوفون معايير الدراسة بحيث يتم تزويدهم بروابط الالكترونية للاستبيان والنسخ الورقية باللغة العربية والفرنسية قصد نشرها عبر القنوات المهنية الخاصة والعلاقات والروابط الخاصة بكل تنظيم مهني. ومع استمرار العملية يزداد عدد المشاركين "مثل كرة الثلج" حيث يقوم كل مشارك بإحالة المزيد من المشاركين من معارفه وزملائه في المهنة ويزداد حجم العينة . وهذه الطريقة مفيدة بشكل خاص لتحفيز أفراد العينة للإستجابة عن طريق معارفهم وزملائهم المهنيين. مع هذا فقد استغرق تحصيل النتائج

[1] D. Biernacki, P., & Waldorf, '**Snowball Sampling: Problems and Techniques of Chain Referral Sampling**', *Sociological Methods & Research*, 10.2 (1981), 141–163.

وقتا طويلا وجهدا وإعادة توزيع الاستبيان لعدة مرات، خاصة عندما يتصف أحد متغيرا الدراسة بالحساسية والخصوصية[1].

المطلب الثالث: مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات

يتناول هذا المطلب مختلف المصادر التي تمكن من الحصول على البيانات والمعلومات التي على أساسها تم بناء دراسة من جانبها الميداني، بالإضافة إلى الأدوات التي تم إستخدامها في ذات الغرض.

الفرع الأول: مصادر الحصول على البيانات والمعلومات

تم جمع المعلومات النظرية من مجموعة من المصادر الثانوية المتمثلة في المراجع التي تم إعتمادها لبناء التصور النظري عن الموضوع في الدراسة، إلى جانب المصادر الأولية للمعلومات والمتمثل في الاستبيان الذي يعد أساس الدراسة التطبيقية، والتي تمكن من جمع معلومات أولية غير معروفة من قبل عن مجتمع الدراسة والتي من خلال تحليلها يتم الوصول إلى إستنتاجات يتم مناقشتها فيما يلي من الدراسة.

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات

يعد الاستبيان من بين أهم أدوات البحث العلمي التي تستخدم في مجال العلوم الاجتماعية، والتي تفسر الظواهر الاقتصادية، وكذا العلاقات الناشئة بين مجموعة من المتغيرات، ويستخدم الاستبيان كأداة لجمع المعلومات التي لا يمكن جمعها باستخدام أدوات البحث العلمي الأخرى.

أولا: الإستبيان:

يعرف الإستبيان على أنه مجموعة مكتوبة مسبقا من الأسئلة التي يسجل المستجيبون إجاباتهم عليها وعادة تكون الإجابات ضمن بدائل محددة بدقة إلى حد ما[2]، فهو يعتبر مفيدا لتقديم حقائق وتقديرات محددة يمكن استخدامها من أجل تقديم تنبؤات دقيقة حول العلاقات بين المتغيرات؛ فهم العلاقات والاختلافات؛ والتحقق من

[1] J. Atkinson, R., & Flint, '**Accessing Hidden and Hard-to-Reach Populations**: Snowball Research Strategies', *Ocial Research Update*, 33.1 (2001), 1–4.
[2] Uma Sekaran and Roger. Bougie, ***Research Methods for Business****: A Skill Building Approach* (John Wiley & Sons, 2016).

العلاقات القائمة[1]. إضافة إلى أن الاستبيان يولد معلومات أكثر دقة وموحدة حول أسئلة البحث، فهو يتميز أيضا بالعديد من المزايا أولاً كأن تستخدم الاستبانات لجمع حجم عينة كبير بتكاليف منخفضة نسبيا وبالتالي يمكن أن تزيد من قابلية تعميم النتائج، ثانيا: يمكن تحليل البيانات المجمعة عن طريق الاستبيان باستخدام الطرق الكمية والتحليل الإحصائي المتقدم[2].

يتمتع الاستبيان بالقدرة على التمييز بين الإختلافات الصغيرة والإستفادة من العوامل والعلاقات التي لا يمكن قياسها بشكل مباشر. علاوة على ذلك من السهل إدارة الاستبيان وتسجيل الأسئلة والأجوبة [3].مع ذلك فإن تطوير إستبيان دقيق ليس مهمة سهلة وتصميم الاستبيان هو المحدد الرئيسي لنجاح الدراسة، إلا أنها تفتقر إلى التفاصيل المتعمقة لهياكل البيانات، و وجود صعوبة في التحكم في الوقت مع إمكانية الحصول على معدلات استجابة منخفضة، اضافة الى نقص في درجة صدق وجدية المستجيبين ينجم عنه مشاكل في تفسير البيانات وتحليلها بصورة المناسبة [4] .

ثانيا: إستراتيجية تصميم الإستبيان:

يناقش هذا القسم بإيجاز الإستراتيجية المستخدمة لتصميم وتطوير الإستبيان في هذه الدراسة. وتم تقسيم الإستبيان إلى أربعة محاور أساسية تتشكل كالتالي: المحور الأول يمثل بيئة التدقيق (الفصل الأول) الذي من شأنه قياس السياق البيئي لمهنة التدقيق في الجزائر؛ المحور الثاني يمثل استراتيجية التدقيق (الفصل الثاني)؛ المحور الثالث يمثل الإختلالات السلوكية للمدقق (الفصل الثالث)؛ المحور الرابع والذي يمثل المتابعة من الجهات الوصية كمتغير إضافي معدل، بحيث تم صياغة محاور الإستبيان لهذه الدراسة إنطلاقا من مجموعة من الإفتراضات الأولية. أولا، قد تساهم العوامل البيئية للمدقق بكل أبعادها في التقليل من الاختلالات سلوك المدقق ذات الأهمية . ثانيا، قد تؤثر العوامل البيئية للمدقق بكل أبعادها على الممارسات المهنية للمدقق وتطوير استراتيجية التدقيق مناسبة. ثالثا، قد يؤثر مستوى المتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية وبناء استراتيجية التدقيق. رابعا: قد يكون

[1] J F Hair, R P Bush, and D J Ortinau, ***Marketing Research: Within a Changing Information Environment*** (New York: McGraw-Hill Higher Education, 2003).
[2] Hair, Bush, and Ortinau..2003
[3] FJ Fowler, ***Survey Research Methods*** (SAGE Publications, 2013).
[4] AN Oppenheim, ***Questionnaire Design, Interviewing and Attitude Measurement*** (Bloomsbury Publishing, 2000).

لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق دور الوساطة في النموذج. وتم استخدام هذه الإفتراضات الأولية لتشكيل المحاور وتقسيماتها الفرعية من أجل الإحاطة بمجريات الظاهرة المدروسة.

أ-تطوير أداة المسح :

تم تطوير أداة الإستبانة (أنظر الملحق أ) بناء على المتغيرات الكامنة للمستويين الأول والثاني كما هو موضح في الشكل 4-1 الذي يعرض نموذج الدراسة بالإعتماد على مجموعة من الدراسات التي تتعلق ببيئة التدقيق[1]. يتم تطوير تركيبات العوامل البيئية في الجزائر من خلال 13 فقرة موزعة على ثلاثة متغيرات كامنة من الدرجة الأولى كما هو موضح في قسم متغيرات الدراسة، وفي الوقت نفسه تم تطوير بنية محور الاختلال السلوكية للمدقق بالإعتماد على مجموعة من المراجع التي كانت في سياق هذه الدراسة[2] .

1-تصميم الاستبيان:

تم تصميم الاستبيان ليتماشى وأهداف الدراسة حيث مر بمجموعة من المراحل ليصبح قابلا للتوزيع، وتتمثل هذه المراحل في النقاط التالية:

المرحلة الأولى: تحديد الدراسات السابقة ذات الدراسات الميدانية بغرض تشكيل مجموعة من المقاييس للظاهرة محل الدراسة والتي تخدم متغيرات الدراسة واستبعاد التي لا تفيد في الدراسة الحالية؛

المرحلة الثانية: تصميم المحاور وأبعاد القياس من خلال ترتيب العبارات بما يخدم الدراسة ويسهل على المستقصي الإجابة على الأسئلة؛

المرحلة الثالثة: الصياغة الأولية للاستبيان مع تنبي مقياس ليكرت الخماسي؛

المرحلة الرابعة: البدأ في عملية تحكيم الاستبيانة من طرف مجموعة من المحكمين تختلف مجالاتهم (المجال الإحصائي؛ المجال المحاسبي منهجية؛ البحث العلمي؛ بالإضافة إلى مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق محافظ حسابات خبير محاسب (أنظر للملحق ج)؛

[1] Haskins, Baglioni, and Cooper; F Todd DeZoort and Lord; Kelley and Margheim, '**The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior**'.
[2] P Coram, Ng, and Woodliff; B Pierce and Sweeney; Kelley and Margheim; Suyanto.

المرحلة الخامسة: تعديل ما أوصى بتعديله المحكمون والبدأ في التوزيع على عينة الدراسة.

2-تركيبة الاستبيان:

يتكون الإستبيان من ثلاثة أجزاء ويتمثل الجزء الأول في التمهيد الذي يوضح فيه نوع الدراسة والموضوع الذي تعالجه، بالإضافة إلى هدفها والجهة التي يوجه لها هذا الاستبيان مع الإشارة إلى طريقة الإجابة على أسئلته. والتأكيد على سرية المعلومات المقدمة وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، مع ذكر معلومات الباحث.

وقد تم عرض الجزء الأول والثاني للاستبيان على النحو التالي: "أنظر للملاحق أ وب "الجزء الأول: يشمل البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة أساسا فيما يلي:

- الفئة العمرية؛
- المستوى الدراسي
- طبيعة المهنة؛
- الخبرة المهنية؛

والجزء الثاني يتضمن أربعة محاور يعبر كل من هذه المحاور على بناء لقياس متغيرات الدراسة ولكل منهما مجموعة من الأبعاد، ويمكن توضيحها بالتفصيل في العناصر التالية:

• **المحور الأول:** يحمل عنوان **"بيئة التدقيق"** ويتضمن 13 عبارة مقسمة إلى خمسة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم حول أهم عوامل البيئية للمدقق المؤثرة على سلوك المدقق المهني والجدول 4-2 التالي يوضح العبارات التي تقيس ذلك، كما يوضح تقسيماتها حسب البعد:

الجدول رقم 4-2 تقسيمات عبارات المحور الأول حسب الأبعاد

الرقم	البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
01	**عوامل البيئة الإجتماعية المؤثرة على سلوك المدقق المهني**	من 01 إلى05	05
02	**عوامل البيئة الإقتصادية المؤثرة على سلوك المدقق المهني**	من06 إلى08	03
03	**عوامل البيئة المؤسساتية المؤثرة على سلوك المدقق المهني**	من09 إلى13	05

المصدر: من إعداد الطالب (أنظر على الملحق أ)

• **المحور الثاني:** يحمل عنوان "***تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق***" ويتضمن 20 عبارة مقسمة إلى أربعة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم لأهم أنواع الاختلالات السلوكية للمدقق الواجب تقليلها.

الجدول رقم 4-3 تقسيمات عبارات المحور الثاني حسب الأبعاد

الرقم	البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
01	**الإختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية**	من 01 إلى06	06
02	**الإختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل**	من 07 إلى12	06
03	**الإختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيدات المهام**	من 13 إلى 16	04
04	**الإختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني**	من 17 إلى 20	04

المصدر: من إعداد الطالب (أنظر على الملحق أ)

• **المحور الثالث:** يحمل عنوان "***بناء إستراتيجية التدقيق***" ويتضمن 28 عبارة مقسمة إلى خمسة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم لمدى تطبيق إستراتيجيات التدقيق وإجراءاتها.

الجدول رقم 4-4 تقسيمات عبارات المحور الثالث حسب الأبعاد

الرقم	البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
01	**إختبارات تقييم المخاطر**	**من 01 إلى06**	**06**
02	**إختبارات الرقابة**	**من 07 إلى14**	**08**
03	**الإختبارات الأساسية والتفصيلية**	**من 15 إلى 22**	**08**
04	**الإجراءات التحليلية**	**من 23 إلى 28**	**06**

المصدر: من إعداد الطالب (أنظر على الملحق أ)

• **المحور الرابع:** يحمل عنوان "***المتابعة من الجهات الوصية***" ويتضمن 06 عبارة موجهة لأفراد عينة الدراسة بهدف قياس استجاباتهم لمستوى وكثافة المتابعة من طرف الجهات الوطية على المهنة في الجزائر.

الجدول رقم 4-5 تقسيمات عبارات المحور الرابع حسب الأبعاد

الرقم	البعد	أرقام العبارات	عدد العبارات
01	**إجراءات المتابعة الخارجية للجهات الوصية على المهنة**	من 01 إلى06	06

المصدر: من إعداد الطالب (أنظر على الملحق أ)

- **مقياس ليكرت وسلم الأوزان:** تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لقياس مدى الموافقة على فقرات الأبعاد المصممة لقياس الظاهرة المدروسة، ويصاحب مقياس ليكارت سلم من الأوزان التي تفيد في تحديد درجة الموافقة إذا ماكانت منخفضة أو مرتفعة وفقا للجدولين أدناه:

الجدول رقم 4-6 ميزان تقديري للأوزان حسب مقياس ليكرت الخماسي

المحاور	سلم الإجابات				
المحور الأول	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثاني	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثالث	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الرابع	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الأوزان	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالب

يحدد مقياس ليكارت الخماسي آراء واتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو موضوع الدراسة ومتغيراتها، ويساعد عملية تحليل النتائج من خلال حساب الوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة على عبارات الإستبيان، كما أن الفقرات تخضع لمقياس ترتيبي فلابد من تحديد طول الفئة عن طريق حساب المدى الذي يعبر عن الفرق بين الاوزان، وتحسب كما يلي: الحد الأعلى – الحد الأدني=4، ويتم حساب طول الفئة عن طريق تقسيم المدى على الحد الألى وتساوي 0.80 كما هو مبين في الجدول 4-7 أدناه:

الجدول رقم 4-7 الوسط الحسابي المرجح للأوزان حسب مقياس ليكرت الخماسي

الأوزان	الاستجابية	الوسط الحسابي المرجح بالأوزان	درجة المو افقة
01	غير مو افق بشدة	$[1.80 - 1]$	منخفضة جدا
02	غير مو افق	$[2.60 - 1.81]$	منخفضة
03	محايد	$[3.40 - 2.61]$	متوسطة
04	مو افق	$[4.20 - 3.41]$	مرتفعة
05	مو افق بشدة	$[5 - 4.21]$	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج حساب طول الفئة للأوزان

من خلال الجدول أدناه رقم 4-8 فإن عدد الاستبيانات الموزعة بلغت 523 وتم الحصول على 213 استبيانة معظمها كان عن طريق النسخة الالكترونية، منها 09 استبيانات لم تكن صالحة للتحليل. وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل والمستوفية للشروط البحثية 204 فردا وهو الحجم الملائم وللعينة المستهدفة والمعبرة للدراسة.

الجدول رقم 4-8 الإحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيانة عل عينة الدراسة

وضعية المسح			العدد	النسبة من المجتمع حسب الصنف
الموزعة	محافظ الحسابات		368	%12.47
	خبير محاسب		155	%45.18
غير المسترجعة			310	%10.45
المسترجعة	الملغاة	محافظ الحسابات	07	%0.023
		خبير محاسب	02	%0.006
	الصالحة للتحليل	محافظ الحسابات	127	%0.43
		خبير محاسب	77	%0.22

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مجرجات EXCEL

المبحث الثاني: تحليل البيانات الإحصائية

تمهيد:

إعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب والتقنيات الإحصائية التي يتم من خلالها الوصف والتحليل الكمي للظاهرة عن طريق البيانات المنتقاة من الإستبيانة. وسنتطرق في هذا المبحث إلى أساليب تحليل البيانات الإحصائية لعنية الدراسة، ومن ثم قياس مدى صدق وثبات الإستبيانة، وأخيرا وصف عينة الدراسة من خلال إجابات أفراد العينة لمحاور الإستبيان، حيث تعرض حسب المطالب التالية:

المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي

الفرع الأول: أداوت الإحصاء الوصفي:

وتتمثل هذه الأدوات الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة كما يلي:

أولا: التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية:

تستخدم هذه الأدوات لوصف كل من مجتمع وعينة الدراسة من خلال الخصائص المراد ابرازها لاسيما الخصائص الديمغرافية للعينة عن طريق نسبها المئوية وتشكيلها عن طريق الرسومات البيانية.

ثانيا: المتوسطات الحسابية والإنحر افات المعيارية:

تستخدم أدوات النزعة المركزية من أجل وصف فقرات الإستبيان من خلال قياس درجة تركز الإجابات عن طريق المتوسط الحسابي ودرجة تشتتها عن طريق الإنحراف المعياري.

الفرع الثاني: النماذج البنائية:

أولا: إستخدام نماذج المعادلات البنائية:

تعد نمذجة المعادلات البنائية جزءا من الأساليب الإحصائية متعددة المتغيرات المستخدمة لفحص العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين واحد أو أكثر من المتغيرات الكامنة المستقلة وواحد أو أكثر من المتغيرات الكامنة التابعة[1]. باستخدام نماذج المعادلات البنائية قد يتم إجراء العديد من التحليلات الإحصائية متعددة المتغيرات بما في ذلك تحليل الإنحدار؛ وتحليل المسار؛ وتحليل العوامل؛ وتحليل الإرتباط الكنسي؛ ونمذجة منحنى النمو[2]. كما تسمح نمذجة المعادلة الهيكلية للباحثين بتقييم التوافق العام للنموذج واختبار النموذج الهيكلي معا [3]. ولا تقتصر النمذجة البنائية بتقييم الروابط الهيكلية المفترضة بين التركيبات فقط وإنما تتعداها للروابط الموجودة بين البناء الهيكلي والقياسات الخاصة به . عند تطبيق SEM بشكل صحيح، فإنه يوفر مزايا تحليلية مقارنة بالجيل الأول من تقنيات التحليل. كما يتيح إستخدامها

---

[1] M Gefen, D., Straub, D., & Boudreau, '**Structural Equation Modeling and Regression: Guidelines for Research Practice'**, *Communications of the Association for Information Systems*, 4.1 (2000), 7.
[2] F Urbach, N., & Ahlemann, 'S**tructural Equation Modeling in Information Systems Research Using Partial Least Squares**', *Journal of Information Technology Theory and Application*, 11.2 (2010), 5–40.
[3] Sarstedt and others.2019

المرونة للباحثين لتقييم التفاعل بين النظرية والبيانات المجمعة، بحيث تمكن الباحثين من: نمذجة العلاقات بين المتغيرات؛ بناء متغيرات كامنة غير قابلة للرصد؛ قياس أخطاء النموذج في قياس المتغيرات الملاحظة ؛ واختبار للافتراضات النظرية إحصائيا مقابل البيانات التجريبية [1].

ثانيا: إستخدام تقنية المربعات الصغرى الجزئية:

نشأت المربعات الصغرى الجزئية (PLS) على يد عالم اقتصادي يُدعى هيرمان وولد في السبعينيات[2]، وتتضمن تقنية المربعات الصغرى الجزئية خوارزميات المربعات الصغرى المتناوبة والتي توسع المكون الرئيسي وتحليل الارتباط[3] ، وعادة ما يتم تطبيق مسار نماذج PLS على مجموعتين من المعادلات الخطية المعروفة بإسم نموذج القياس والنموذج الهيكلي، ويحدد نموذج القياس (أي النموذج الخارجي) العلاقات بين المتغيرات غير المرصودة أو الكامنة بينما يحدد النموذج الهيكلي (أي النموذج الداخلي) العلاقات بين المتغير الكامن ومتغيراته الواضحة العناصر. وعليه فإن خوارزمية PLS هي في الأساس سلسلة من الإنحدارات من حيث متجهات الوزن وتتضمن الخوارزمية الأساسية الخاصة بها المراحل التالية[4]:

- **المرحلة الأولى:** التقدير التكراري لدرجات المتغير الكامن الذي يتكون من أربع خطوات أساسية حتى يتم الحصول على التقارب :أ) التقريب الخارجي لدرجات المتغير الكامن؛ ب) تقدير الأوزان الداخلية .ج) التقريب الداخلي لدرجات المتغير الكامن.
- **المرحلة الثانية:** تقدير الأوزان الخارجية / ومعاملات التشبع والمسار
- **المرحلة الثالثة:** تقدير المعلمات.

[1] W. W Chin, ***Commentary: Issues and Opinion on Structural Equation Modeling***, 1998.
[2] W. W Chin, '**The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling'**, *Modern Methods for Business Research*, 295.2 (1998), 295–336.
[3] R. R Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, '**The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing**', in *New Challenges to International Marketing* (Emerald Group Publishing Limited., 2009), pp. 277–319.
[4] Joseph Hair and Abdullah. Alamer, '**Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in Second Language and Education Research: Guidelines Using an Applied Example**', *Research Methods in Applied Linguistics*, 1.3 (2022), 100027.

المطلب الثاني: موثوقية وصدق نموذج الدراسة

تمهيد:

يتم إختبار جودة بناء النموذج وصلاحيته من خلال عملية تقييم نموذج القياس الذي يعتبر كجزء من نموذج المعادلة البنائية والذي بدوره يحدد العلاقات بين المتغيرات الكامنة وفقرات الاستبيان. وكخطوط تمهيدية لمرحلة إجراء اختبار الفرضيات، فإنه لابد من التأكد من الصدق البنائي للنموذج الذي تم تصميمه للدراسة، وذلك باستخدام مقياسين مهمين هما أدلة صدق التقارب والإتساق الداخلي وكذا أدلة صدق التمايز.

الفرع الأول: موثوقية نموذج القياس

يتم تقييم نموذج الدراسة عن طريق تحليل مؤشرات نموذج القياس والذي نعني به مجموع المباني للرتب الدنيا التي يعبر عنها كل من المتغيرات الكامنة المترابطة فيما بينها بمسارات محددة للعلاقات محل الدراسة. ويتم هذا التقييم عن طريق فحص معاملات التشبع لكل متغير كامن من الرتبة الدنيا ومقارنتها بالقيم المعيارية لدرجة القبول والتي من خلالها تحدد المقاييس الواجب استبعادها من نموذج القياس. بالإضافة إلى فحص مؤشرات موثوقية وصدق البناء لنموذج القياس ومقارنتها كذلك بالقيم المعيارية المحددة للمستوى المقبول لتأكيد مدى نجاعة النموذج في قياس الظاهرة المدروسة. وتتخلل عملية الفحص عدة مراحل تتم بشكل متكرر في كل مرة بعد كل عملية حذف للمقاييس غير المناسبة من أجل الوصول الى توفيقة تعكس في مجملها المؤشرات الإحصائية المناسبة ليكون نموذج القياس صالح للتعبير عن نتائج الدراسة.

أولا: موثوقية المؤشرات:

1-معاملات التشبع:

تشير معاملات التشبع في الجدول رقم 4-9 والجدول رقم هـ-1(أنظر الملحق هـ) إلى مصفوفة الإرتباط التي تعبر عن قيم إرتباط كل عنصر بكل من المتغيرات الكامنة من الرتبة الدنيا. وتظهر معاملات التشبع بقيمة تتراوح ما بين 0.1+ و1.0- وأعلى قيمة في هذا المدى يدل على الارتباط العالي لهذا العنصر مع البناء الأساسي له كما يظهر في الجدول رقم 4-9 أدناه:

الجدول رقم 4-9: معاملات التشبع لمؤشرات القياس بعد حذف المقاييس غير المناسبة

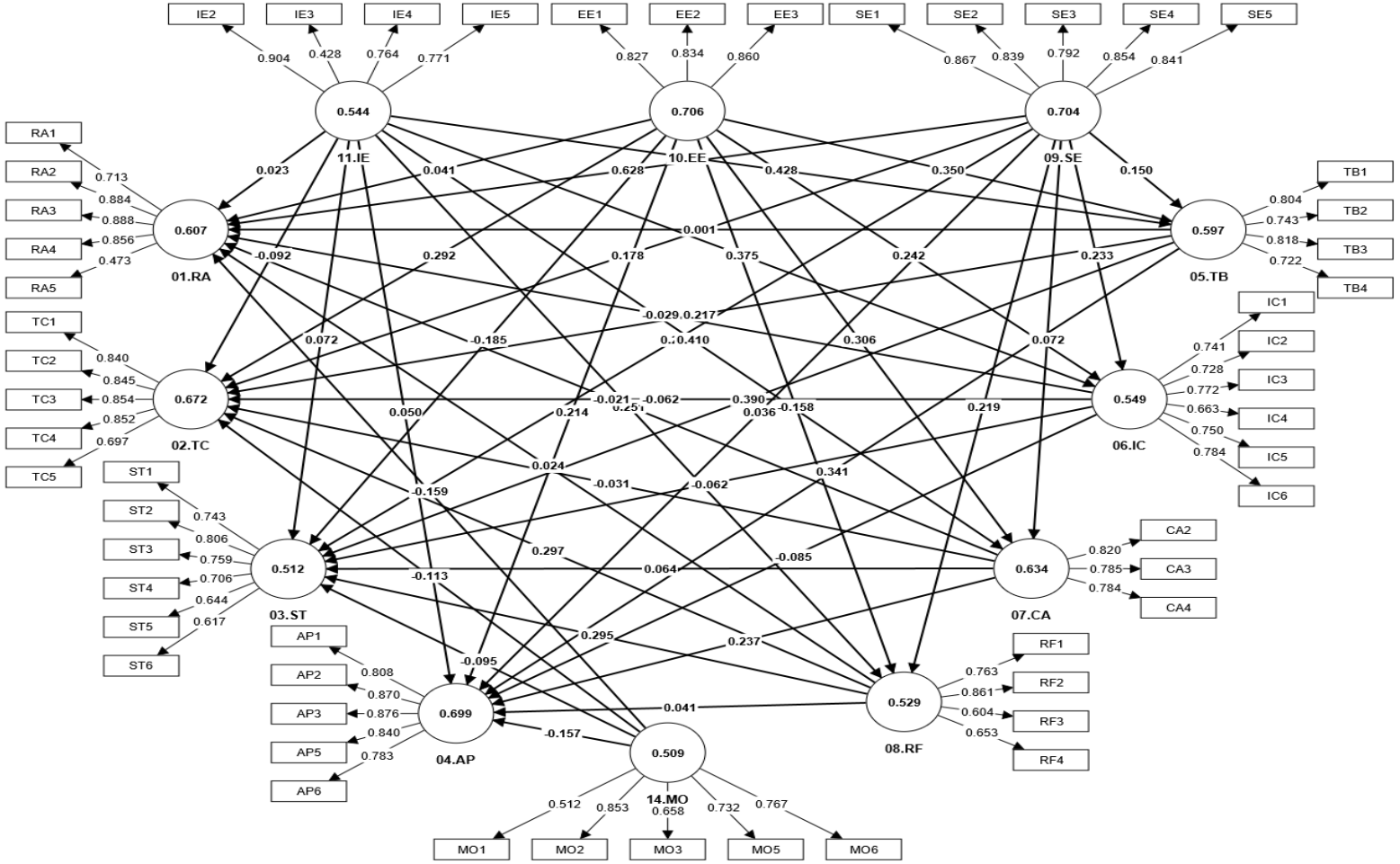
المتغيرات الكامنة للرتبة العليا		استراتيجية التدقيق المعتمدة على				الاختلالات السلوكية المتعلقة بـ				بيئة التدقيق			المتابعة
		تقييم المخاطر	اختبارات الرقابة	الاختبارات الأساسية ت	الإجراءات التحليلية	الميزانية الزمنية	أهمية العميل	التعقيد	القوانين	الاجتماعية	الاقتصادية	المنسساتية	
	الرمز	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
تقييم المخاطر	RA1	0.713											
	RA2	0.884											
	RA3	0.888											
	RA4	0.856											
	RA5	0.473											
اختبارات الرقابة	TC1		0.840										
	TC2		0.845										
	TC3		0.854										
	TC4		0.852										
	TC5		0.697										
الاختبارات الأساسية والتفصيلية الإجراءات التحليلية	ST1			0.743									
	ST2			0.806									
	ST3			0.759									
	ST4			0.706									
	ST5			0.644									
	ST6			0.617									
الإجراءات التحليلية	AP1				0.808								
	AP2				0.870								
	AP3				0.876								
	AP5				0.840								
	AP6				0.783								
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB1					0.804							
	TB2					0.743							
	TB3					0.818							
	TB4					0.722							
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC1						0.741						
	IC2						0.728						
	IC3						0.772						
	IC4						0.663						
	IC5						0.750						
	IC6						0.784						
الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام	CA2							0.820					
	CA3							0.785					
	CA4							0.784					

الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF1											0.763	
	RF2											0.861	
	RF3											0.604	
	RF4											0.653	
البيئة الاجتماعية	SE1										0.867		
	SE2										0.839		
	SE3										0.792		
	SE4										0.854		
البيئة الاقتصادية البيئة المؤسساتية	SE5										0.841		
	EE1									0.827			
	EE2									0.834			
	EE3									0.860			
البيئة المؤسساتية	IE2								0.904				
	IE3								0.428				
	IE4								0.764				
	IE5								0.771				
المتابعة	MO1												0.512
	MO2												0.853
	MO3												0.658
	MO5												0.732
	MO6												0.767

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS4

يتضح من خلال الجدول 4-9، بأن معظم قيم ارتباط العبارات بالبعد الذي تنتمي إليه هي قيم جيدة وقد بلغت عتبة 0.70 عدا العبارات (RA6)، (TC6, TC7, TC8)، (ST7, ST8)، (AP4)، (MO4)، (CA1)، (TB5, TB6)، (IE1) التي تم حذفها من النموذج لتأثيرها على معامل التباين المستخلص (AVE) والموثوقية المركبة (CR). ومن جهة أخرى فقد تم الاحتفاظ ببعض المؤشرات على الرغم من أن قيمتها تقع ضمن المجال 0.40 و0.70 والتي يمكن الاحتفاظ بها لعدم تأثيرها على المؤشرين (CR) و(AVE) وعدم تأثيرها على معامل التمايز لسمة اللاتجانس-سمة الأحادية (HTMT). ويمكن القول بأن عدم تشبع العبارات المحذوفة بدرجة كافية قد يرجع لصعوبة فهمها من قبل أفراد العينة. وتجدر الإشارة إلى أن عملية حذف العبارات المشوشة هي ضرورية لضمان اتساق وصدق نموذج القياس في دراسة الظاهرة الحالية وهذا بعد عملية التصفية الأولية للبيانات الخام والتي تم استبعاد الإجابات المتشابهة والنمطية.

الشكل رقم 4-4: نموذج الدراسة لمتغيرات رتب الدنيا بعد حذف المقاييس غير المناسبة



المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS4

2-مؤشرات الإرتباط الخطي المتعدد:

يتمثل معامل التباين التضخمي VIF في معامل مهم لإختبار وجود ارتباط خطي متعدد بين مؤشرات القياس. وقد أظهرت النتائج المعروضة في كل من الجدول 4- 10 والجدول رقم هـ-7 في الملحق هـ أن العلاقة الخطية المتعددة لا توجد بين التركيبات الكامنة الخارجية نظرا لأن جميع قيم (VIF) جاءت أقل من 5 (5> VIF). وبالتالي فإن العلاقة الخطية المتعددة لا تشكل مشكلة في هذه الدراسة وهذا مؤشر آخر على عدم وجود مشاكل في النموذج.

الجدول رقم 4-10: معاملات الارتباط الخطي الاحصائي حسب معامل تضخم التباين(*VIF*)

المتغيرات الكامنة لمباني للرتب الأدنى	المقاييس	معامل تظخم التباين (VIF)	المتغيرات الكامنة لمباني للرتب الأدنى	المقاييس	معامل تضخم التباين (VIF)
تقييم المخاطر	RA1	1.526	الاختلالات السلوكية المتعلقة بالتعقيد	CA2	1.504
	RA2	2.668		CA3	1.329
	RA3	2.733		CA4	1.395
	RA4	2.305	الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF1	1.391
	RA5	1.236		RF2	1.869
اختبارات الرقابة	TC1	2.428		RF3	1.351
	TC2	2.356		RF4	1.209
	TC3	2.448	البيئة الاجتماعية	SE1	2.635
	TC4	2.279		SE2	2.283
	TC5	1.642		SE3	1.883
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	ST1	1.635		SE4	2.666
	ST2	1.909		SE5	2.427
	ST3	1.693	البيئة الاقتصادية	EE1	1.648
	ST4	1.595		EE2	1.621
	ST5	1.917		EE3	1.775
	ST6	1.858	البيئة المؤسساتية	IE2	2.422
الإجراءات التحليلية	AP1	1.954		IE3	1.253
	AP2	2.7		IE4	1.463
	AP3	2.806		IE5	1.616
	AP5	2.236	المتابعة	MO1	1.346
	AP6	1.93		MO2	1.837
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB1	1.702		MO3	1.535
	TB2	1.398		MO5	1.406
	TB3	1.755		MO6	1.556
	TB4	1.401			

الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC1	1.579			
	IC2	1.589			
	IC3	1.829			
	IC4	1.457			
	IC5	1.733			
	IC6	1.79			

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

ثانيا: موثوقية الإتساق الداخلي:

يتم توضيح قيم معامل (ألفا كرونباخ، الموثوقية المركبة) من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-11: تحليل موثوقية البناء

المتغيرات الكامنة	الرمز	معامل ألفا كرومباخ Cronbach's alpha α	الموثوقية المركبة Composite reliability (rho_a)	الموثوقية المركبة Composite reliability (CR)
تقييم المخاطر	RA	0.832	0.899	0.881
اختبارات الرقابة	TC	0.877	0.888	0.911
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	ST	0.810	0.830	0.862
الإجراءات التحليلية	AP	0.892	0.896	0.921
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB	0.774	0.779	0.855
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC	0.835	0.840	0.879
الاختلالات السلوكية المتهلقة بتعقيد المهام	CA	0.712	0.712	0.839
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF	0.703	0.737	0.815
البيئة الاجتماعية	SE	0.895	0.895	0.922
البيئة الاقتصادية	EE	0.792	0.794	0.878
البيئة المؤسساتية	IE	0.715	0.785	0.818
المتابعة	MO	0.765	0.813	0.835

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

نلاحظ من الجدول رقم 4-11 أعلاه بأن جميع قيم معاملات (Cronbach Alpha) تجاوزت 0.70 مما يعني أن أداة القياس ثابتة بصورة جيدة بحيث تحافظ على نفس النتائج إذا تمت إعادة استخدام الأداة مرة أخرى في نفس الظروف، وعليه فإن أداة القياس فيما يخص عينة الدراسة تتمتع بمصداقية ودرجة تجانس داخلي عال بين العبارات والمحاور التي تم الاحتفاظ بها، بالإضافة إلى قيم معيار الموثوقية المركبة (CR) فيلاحظ أن جميع قيمها أكبر من 0.70، مما يدل على أنها

مؤشر على بنية موثوقة ومتجانسة. وحتى من خلال النتائج التي يعرضها الجدول رقم هـ-2 (أنظر الملحق ه) جاءت كل من قيم معاملات (Cronbach Alpha) و(CR) أكبر من 0.70 مما يدل على موثوقية عالية لإتساق أداة الدراسة.

الفرع الثاني: صدق نموذج الدراسة

أولا: الصدق التقاربي:

من خلال الجدول 4-12 فإن متوسط التباين المستخرج (AVE) لكل العبارات المكونة للمتغير الكامن الحد الأدنى للقيمة يتجاوز قيمة 0.50 مما يشير إلى أن الأبعاد لها صلاحية تقارب كافية، لأنها تشير إلى أن البناء يشرح أكثر من 50% من تباين المؤشر وبالتالي فإن جميع العناصر تتمتع بموثوقية مقبولة. وبالنظر إلى الجدول رقم هـ-2 (الملحق ه) فإن قيم متوسط التباين المستخلص جاءت مقبولة ما عدا محور اختبارات الرقابة (TC) ومحور الاختبارات الأساسية والتفصيلية (ST) والتي تم تحسين قيم متوسط التباين المستخلص من خلال حذف بعض العبارات من كلا المحورين حسب ما يظهره الجدول رقم 4-12 أدناه.

الجدول رقم 4-12: الصدق التقاربي

المتغيرات الكامنة	الرمز	متوسط التباين المستخاص Average variance extracted (AVE)
تقييم المخاطر	RA	0.607
اختبارات الرقابة	TC	0.672
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	ST	0.512
الإجراءات التحليلية	AP	0.699
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB	0.597
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC	0.549
الاختلالات السلوكية المتهلقة بتعقيد المهام	CA	0.634
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF	0.529
البيئة الاجتماعية	SE	0.704
البيئة الاقتصادية	EE	0.706
البيئة المؤسساتية	IE	0.544
المتابعة	MO	0.509

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

ومن خلال النتائج لكل من الاتساق الداخلي في الجدول 4-11 المتعلق بقيم معاملات (Cronbach Alpha) و(CR)، وقيم متوسط التباين المستخلص (AVE) المعروضة في الجدول 4-12 فإنه يمكن الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات مهني المحاسبة والتدقيق في الجزائر تجاه عبارات الاستبيان، وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على عينة الدراسة.

ثانيا: صدق التمايز:

يقصد بأدلة صدق التمايز مدى تباين قيمة العلاقة بين العبارات والمتغيرات الكامنة أو المركبة الأساسية التي تنتمي لها العبارة بحيث يجب أن يكون التباين المشترك للمتغير الكامن على نفسه أكبر من قيمتها عند علاقته مع متغير كامن آخر. ويتم اختبار صدق التمايز من خلال تحليل المؤشرات التالية[1]:

1-تحليل فورنل ولاكر (Fornell-Lacker Criterion):

هو مقارنة بين ارتباطات البناء التربيعي ومتوسط التباين المستخلص (AVE) بحيث يجب أن يكون (AVE) أكبر من الارتباطات المرافقة لها. ويتضح من الجدول رقم 4-13 أن قيم التباين للعلاقة بين البنية والجذر التربيعي لمؤشر (AVE) هي قيم مقبولة ومناسبة من خلال النظر إلى القيم القطرية التي تتمثل في الجذر التربيعي لمتوسط التباين المفسر لجميع المتغيرات الكامنة للدراسة، والتي جاءت أكبر من العلاقة التمايزية بين المباني الأخرى. وهذا يدل على أن النموذج يفي بمتطلبات صلاحية التمايز. ومن خلال هذه النتائج يمكن القول أن القيم الموصى بها لاختبار فورنال لاكر هي قبولة، كما أن جميع المتغيرات الكامنة للدراسة مستقلة عن بعضها البعض وغير متداخلة وهذا ما سوف يؤكده إختبار (HTMT) أيضا.

[1] Joseph. Hair et al, '**When to Use and How to Report the Result of PLS-SEM**', *European Business Review*, 31.1 (2019), p. 8.

الجدول رقم 4-13: الصدق التمايزي (*Fornell and Lacker Criterion*)

المتابعة	البيئة المؤسساتية	البيئة الاقتصادية	البيئة الاجتماعية	القوانين	تعقيد المهام	العميل	الميزانية الزمنية	الإجراءات التحليلية	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	اختبار الرقابة	تقييم المخاطر	أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات
MO	IE	EE	SE	RF	CA	IC	TB	AP	ST	TC	RA	الرمز
											0.779	RA
										0.820	0.420	TC
									0.715	0.518	0.400	ST
								0.836	0.522	0.414	0.264	AP
							0.773	0.696	0.494	0.440	0.279	TB
						0.741	0.627	0.525	0.383	0.347	0.313	IC
					0.797	0.623	0.627	0.657	0.365	0.326	0.233	CA
				0.727	0.157	0.240	0.182	0.188	0.460	0.381	0.225	RF
			0.839	0.253	0.211	0.354	0.299	0.239	0.430	0.330	0.661	SE
		0.840	0.146	0.021	0.558	0.497	0.624	0.620	0.188	0.406	0.190	EE
	0.738	0.589	0.229	0.207	0.607	0.571	0.669	0.594	0.391	0.329	0.247	IE
0.714	-0.501	-0.428	-0.179	-0.290	-0.617	-0.585	-0.473	-0.549	-0.365	-0.355	-0.278	MO

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

2-تحليل التشبعات المتقاطعة (Cross Loadings):

يقصد بالتشبعات المتقاطعة مقارنة التشبعات المتقاطعة للعبارة مع مركبتها الأساسية التي تنتمي إليها بحيث ان قيم التشبعات المتقاطعة الخاصة بها تكون أكبر من قيم التشبعات المتقاطعة للمركبات الأخرى. ونلاحظ من خلال الجدول رقم 4-14 بأن العبارات التي تقيس متغيرا كامنا لا تقيس متغيرا كامنا آخر، وذلك لأن قيمة العلاقة بين العبارة ومتغيره الكامن أكبر من قيمة علاقته مع متغير كامن آخر، حيث يوضح الجدول أدناه أن جميع العبارات الخاصة بالاستبيان هي عبارات مستقلة ومرتبطة فقط بالمتغير الكامن الخاص بها.

الجدول رقم 4-14: التشبعات المتقاطعة بعد حذف المقاييس غير المناسبة

المتابعة	بيئة التدقيق			الاختلالات السلوكية				استراتيجية التدقيق				الحد الأعلى للمبنى	
	البيئة المؤسساتية	البيئة الاقتصادية	البيئة الاجتماعية	القوانين	تعقيد المهام	العميل	الميزانية الزمنية	الإجراءات التحليلية	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	اختبار الرقابة	تقييم المخاطر	متغيرات الحد الادنى للمبنى	
MO	IE	EE	SE	RF	CA	IC	TB	AP	ST	TC	RA	الرمز	
-0.202	0.155	0.117	0.403	0.181	0.139	0.220	0.159	0.131	0.277	0.266	0.711	RA1	٨٠ ٦٠ ٠٤

-0.284	0.253	0.251	0.574	0.209	0.248	0.344	0.363	0.317	0.440	0.408	0.885	RA2	
-0.223	0.266	0.183	0.694	0.122	0.220	0.311	0.302	0.229	0.362	0.379	0.888	RA3	
-0.234	0.150	0.092	0.538	0.204	0.117	0.191	0.140	0.160	0.288	0.359	0.856	RA4	
-0.109	0.080	0.013	0.182	0.242	0.020	0.047	0.075	0.067	0.137	0.167	0.477	RA5	
-0.321	0.331	0.400	0.325	0.269	0.334	0.359	0.455	0.376	0.426	0.847	0.420	TC1	
-0.311	0.248	0.370	0.332	0.269	0.318	0.268	0.395	0.372	0.450	0.850	0.366	TC2	
-0.329	0.329	0.305	0.294	0.297	0.305	0.270	0.351	0.347	0.457	0.852	0.393	TC3	
-0.282	0.200	0.283	0.320	0.423	0.180	0.274	0.330	0.296	0.431	0.845	0.337	TC4	
-0.202	0.226	0.303	0.025	0.301	0.203	0.246	0.330	0.270	0.372	0.691	0.175	TC5	
-0.263	0.375	0.243	0.354	0.341	0.363	0.379	0.434	0.456	0.721	0.451	0.227	ST1	
-0.352	0.357	0.110	0.302	0.403	0.341	0.286	0.458	0.540	0.783	0.336	0.308	ST2	
-0.243	0.202	0.115	0.321	0.430	0.205	0.226	0.304	0.319	0.736	0.399	0.357	ST3	
-0.165	0.176	0.021	0.207	0.338	0.142	0.163	0.251	0.239	0.665	0.325	0.259	ST4	
-0.306	0.263	0.124	0.351	0.240	0.217	0.277	0.260	0.282	0.681	0.345	0.281	ST5	
-0.216	0.292	0.193	0.323	0.157	0.272	0.309	0.301	0.291	0.668	0.384	0.299	ST6	
-0.509	0.522	0.516	0.153	0.136	0.564	0.476	0.579	0.815	0.433	0.323	0.233	AP1	
-0.469	0.480	0.541	0.224	0.164	0.543	0.434	0.608	0.862	0.422	0.298	0.230	AP2	
-0.465	0.512	0.550	0.288	0.152	0.542	0.461	0.591	0.868	0.489	0.400	0.283	AP3	
-0.400	0.450	0.467	0.094	0.102	0.549	0.358	0.492	0.740	0.332	0.245	0.115	AP4	
-0.455	0.516	0.557	0.155	0.145	0.600	0.413	0.609	0.824	0.416	0.383	0.166	AP5	
-0.394	0.426	0.411	0.173	0.198	0.488	0.412	0.481	0.764	0.434	0.335	0.189	AP6	
-0.408	0.544	0.574	0.268	0.096	0.574	0.559	0.789	0.610	0.318	0.281	0.217	TB1	الاختلالات السلوكية للمدقق
-0.320	0.472	0.356	0.279	0.202	0.410	0.363	0.721	0.465	0.524	0.377	0.263	TB2	
-0.425	0.586	0.533	0.246	0.138	0.548	0.557	0.816	0.590	0.395	0.326	0.222	TB3	
-0.301	0.447	0.462	0.118	0.127	0.450	0.450	0.702	0.470	0.307	0.393	0.150	TB4	
-0.287	0.402	0.380	0.270	0.066	0.469	0.493	0.693	0.423	0.266	0.345	0.233	TB5	
-0.418	0.451	0.369	0.330	0.155	0.480	0.741	0.510	0.396	0.354	0.278	0.241	IC1	
-0.420	0.447	0.366	0.283	0.243	0.466	0.725	0.539	0.418	0.257	0.241	0.228	IC2	
-0.429	0.416	0.406	0.253	0.115	0.479	0.772	0.502	0.339	0.221	0.263	0.225	IC3	
-0.404	0.386	0.287	0.175	0.101	0.359	0.667	0.378	0.264	0.237	0.250	0.256	IC4	
-0.428	0.456	0.371	0.283	0.204	0.491	0.751	0.436	0.389	0.307	0.280	0.244	IC5	
-0.498	0.517	0.403	0.235	0.235	0.536	0.784	0.509	0.493	0.347	0.240	0.203	IC6	
-0.528	0.476	0.414	0.232	0.168	0.810	0.512	0.477	0.528	0.277	0.241	0.260	CA2	
-0.457	0.510	0.425	0.160	0.127	0.754	0.469	0.485	0.558	0.315	0.312	0.180	CA3	
-0.490	0.487	0.496	0.109	0.082	0.776	0.508	0.575	0.526	0.282	0.231	0.112	CA4	
-0.199	0.192	0.009	0.271	0.759	0.158	0.219	0.137	0.163	0.367	0.316	0.164	RF1	
-0.280	0.165	-0.006	0.254	0.870	0.173	0.225	0.134	0.131	0.347	0.309	0.243	RF2	
-0.145	0.145	0.114	-0.018	0.615	0.089	0.163	0.122	0.132	0.269	0.204	-0.038	RF3	
-0.197	0.144	-0.008	0.129	0.640	0.048	0.078	0.109	0.113	0.271	0.248	0.203	RF4	
-0.206	0.176	0.129	0.867	0.224	0.124	0.322	0.238	0.194	0.348	0.342	0.572	SE1	ت ر ـ

	SE2	0.574	0.293	0.288	0.191	0.326	0.334	0.206	0.208	0.839	0.189	0.241	-0.105
	SE3	0.468	0.280	0.395	0.242	0.274	0.309	0.213	0.176	0.792	0.197	0.231	-0.186
	SE4	0.581	0.269	0.397	0.129	0.214	0.251	0.133	0.223	0.854	0.063	0.155	-0.147
	SE5	0.567	0.207	0.405	0.189	0.280	0.264	0.142	0.223	0.841	0.031	0.112	-0.110
	EE1	0.167	0.305	0.140	0.533	0.504	0.356	0.437	0.018	0.150	0.825	0.475	-0.307
	EE2	0.194	0.371	0.180	0.475	0.512	0.487	0.483	-0.033	0.081	0.835	0.485	-0.401
	EE3	0.116	0.350	0.174	0.572	0.550	0.408	0.493	0.071	0.138	0.860	0.533	-0.371
	IE1	0.154	0.179	0.248	0.343	0.376	0.472	0.400	0.181	0.096	0.367	0.681	-0.411
	IE2	0.148	0.245	0.312	0.547	0.637	0.550	0.558	0.198	0.147	0.554	0.898	-0.464
	IE3	0.038	0.017	0.065	0.125	0.133	0.164	0.165	0.083	-0.022	0.212	0.408	-0.220
	IE4	0.293	0.279	0.384	0.472	0.485	0.489	0.452	0.142	0.306	0.469	0.745	-0.362
	IE5	0.188	0.328	0.315	0.484	0.548	0.371	0.499	0.166	0.145	0.422	0.735	-0.394
المتابعة	MO1	-0.058	-0.093	-0.094	-0.183	-0.072	-0.098	-0.174	-0.070	-0.010	-0.119	-0.191	0.493
	MO2	-0.282	-0.349	-0.335	-0.524	-0.464	-0.560	-0.584	-0.269	-0.208	-0.400	-0.557	0.857
	MO4	-0.111	-0.206	-0.184	-0.266	-0.139	-0.327	-0.328	-0.209	-0.062	-0.180	-0.237	0.657
	MO5	-0.234	-0.287	-0.326	-0.435	-0.383	-0.421	-0.451	-0.191	-0.137	-0.336	-0.341	0.719
	MO6	-0.200	-0.240	-0.269	-0.423	-0.407	-0.476	-0.486	-0.227	-0.125	-0.361	-0.416	0.782

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

وتجدر الإشارة إلى أن هناك قيم متقاربة من حيث قيم التشبعات المتقاطعة لنفس المتغير الكامن والمتغيرات الكامنة الأخرى وهذا ما يظهره الجدول رقم هـ-5(أنظر الملحق ه) حيث تم التعامل مع العبارات التي لها تقاطعات ذات قيم كبيرة بالمقارنة مع القيم المحسوبة للمتغير الأساسي لها عن طريق حذف هذه العبارات. ويمثل الجدول هـ-6 (الملحق ه) الفوراق للتشبعات المتقاطعة لنفس المتغير الكامن مع باقي المتغيرات لتحديد العبارات الواجب حذفها والتي تقل قيم فوارقها عن 0.1[1]، وهي نفسها العبارات التي تم حذفها والإشارة لها في الجدولين هـ-5و هـ -6 (أنظر الملحق ه).

3-تحليل نسبة سمة اللاتجانس-سمة الأحادية (HTMT):

[1]A.M Farrel, **'Insufficient Discriminant Validity: A Comment on Bove, Pervan, Beatty, and Shiu(2009)'**, *Journal of Business Research*, 63.3 (2010), 324–327 (p. 326).

يقصد بمؤشر سمة اللاتجانس-سمة الأحادية (HTMT) نسبة ارتباطات السمة البينية على ارتباطات السمة الداخلية بحيث تشير القيمة القريبة من 1.00 إلى عدم وجود مصداقية، وقد تعبر القيمة 0.90 عن العتبة العليا المقبولة إذا كان المسار يتضمن مباني متشابهة من الناحية النظرية[1] .

الجدول رقم 4-15: الصدق التمايزي بنسبة سمة اللاتجانس-سمة الأحادية (*HTMT Criterion*)

المتغيرات الكامنة للحد الأدنى للمباني	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	الإجراءات التحليلية	الميزانية الزمنية	العميل	تعقيد المهام	القوانين	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة
الرمز	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
RA												
TC	0.468											
ST	0.469	0.619										
AP	0.285	0.466	0.591									
TB	0.317	0.537	0.600	0.831								
IC	0.351	0.405	0.459	0.601	0.775							
CA	0.276	0.411	0.468	0.824	0.842	0.803						
RF	0.353	0.481	0.584	0.242	0.249	0.309	0.211					
SE	0.716	0.361	0.51	0.266	0.354	0.405	0.263	0.299				
EE	0.217	0.485	0.239	0.733	0.795	0.607	0.744	0.108	0.173			
IE	0.301	0.378	0.467	0.686	0.832	0.690	0.796	0.289	0.278	0.750		
MO	0.310	0.399	0.418	0.614	0.539	0.653	0.770	0.376	0.198	0.498	0.608	

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

ومن خلال عرض الجدول رقم 4-15 فإن جميع نتائج قيم معيار (HTMT) أقل من مستوى العتبة 0.9، وأكبر قيمة تم تسجيلها في الجدول هي 0.842 وذلك بعد حذف العبارات من النموذج مما يدل على أن الأبعاد تتمتع بصدق التمايز في نموذج القياس لهذه الدراسة. وبالرجوع إلى الجدول رقم هـ-3 (انظر الملحق هـ) الذي يعرض نتائج اختبار سمة اللاتجانس-سمة الأحادية الى عدم وجود قيم أعلى من العتبة الموصى بها والمقدرة 0.90، كما أن أعلى قيمة في الجدول رقم هـ-3 قدرت بـ 0.874.

[1] J. Henseler, C. M. Ringle, and M. Sarstedt, '**A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling**', *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43 (2015), 115–35 (p. 121).

ثالثا: صدق وموثوقية الرتب العليا للبناء الإنعكاسي-الإنعكاسي:

1- الاختلالات السلوكية للمدقق:

تمثل الاختلالات السلوكية حسب نموذج هذه الدراسة المتغير الكامن من الرتب العليا والذي يعتمد على البناء من النوع انعكاسي-انعكاسي لأربعة متغيرات كامنة من الرتب الدنيا وهي الاختلالات السلوكية المتعلقة بكل من: الميزانية الزمنية؛ العميل؛ تعقيد المهام؛ والإطار القانوني. ولغرض التأكد من الموثوقية فقد تم فحص معاملات التشبع وفحص كل من مؤشرات الصدق والموثوقية للرتب الدنيا. وبالنظر إلى الجدول رقم 4-16 والشكل رقم 4-5 فإن كل المؤشرات لموثوقية الاتساق والصدق التقاربي جاءت بقيم أكبر من العتبة الموصى بها 0.50[1]، كما أن كل من معاملات التشبع للمتغيرات الكامنة للرتب الدنيا المحولة إلى درجات (Latent Variable Scores) جاءت بقيم مناسبة ماعدا معامل التشبع المتعلق بالاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين بقيمة 0.40 ولم يتم حذفها لعدم تأثيرها على مؤشرات الاتساق والصدق التقاربي.

الجدول رقم 4-16: معاملات التشبع ومؤشرات موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء

المتغيرات الكامنة	الرمز	التشبعات Outer Loadings	معامل ألفا كرومباخ Cronbach's alpha α	الموثوقية المركبة Composite reliability (CR)	متوسط التباين المستخاص (AVE)
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB	0.854	0.733	0.838	0.580
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC	0.849			
الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام	CA	0.842			
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF	0.400			

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

بالنسبة لتقييم الصدق التمايزي للبناء فقد تم اختباره عن طريق اختبار فورنال لاكر واختبار سمة اللاتجانس –سمة الأحادية. وحسب الجدول رقم 4-17 الذي يعرض نتائج اختبار فورنال لاكر فقد جاءت نتائج المتغير الكامن للرتبة

[1] Hair and Alamer, **Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in second language and education research: Guidelines using an applied example** p. 136.

العليا مقبولة بحيث أن أكبر قيمة هي مع متغير الكامن للرتبة العليا " الاختلالات السلوكية للمدقق" مع نفسه والتي تعبر عن الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخلص.

الجدول رقم 4-17: صدق التمايز للرتب العليا للبناء (*Fornell-Lacker Criterion*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفضيلية	الإجراءات التحليلية	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	الاختلالات السلوكية للمدقق
الرمز	RA	TC	ST	AP	SE	EE	IE	MO	BAD
DAB	0.338	0.463	0.543	0.718	0.370	0.611	0.708	-0.649	0.761

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

بالنسبة للمؤشر الثاني لتقييم صدق التمايز فقد اظهر الجدول رقم 4-18 أدناه قيم اختبار سمة اللاتجاني-سمة الأحادية قيم أقل من 0.90. وفي المجمل فإن مؤشرات صدق التماير تعتبر مقبولة للمتغير الكامن المعبر عنه بالاختلالات السلوكية للمدقق الذي ينتمي الى البناء من الرتب العليا من النوع انعكاسي-انعكاسي.

الجدول رقم 4-18: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (*HTMT*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفضيلية	الإجراءات التحليلية	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	الاختلالات السلوكية للمدقق
الرمز	RA	TC	ST	AP	SE	EE	IE	MO	DAB
DAB	0.424	0.599	0.714	0.850	0.472	0.753	0.884	0.787	

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

ويعرض الجدول رقم 4-19 قيم مصفوفة التشبعات المتقاطعة والتي تظهر فيه قيم التشبعات المتقاطعة مع المتغير الأساسي الكامن للرتبة العليا (DAB) أعلى من قيم التقاطعات مع المتغيرات الكامنة من الرتبة الدنيا الأخرى. وهذا مؤشر مقبول عن أن المتغيرات الكامنة للرتبة الدنيا المحسوبة كدرجات للمتغير الكامن من الرتبة العليا هي تعبر بصورة جوهرية عن المركبة الأساسية المنتمية إليها، بينما يعرض الجدول رقم 4-20 ادناه قيم الارتباط الخطي الاحصائي والمعبر عنه بمعامل التباين التضخمي والذي جاءت قيمه أقل من العتبة الموصى بها 5، كما أن أعلى قيم تتمثل في 1.949.

الجدول رقم 4-19: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (*Cross-Loadings*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الإختبارات الأساسية و التفصيلية	الإجراءات التحليلية	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	الاختلالات السلوكية للمدقق
الرمز	RA	TC	ST	AP	SE	EE	IE	MO	DAB
TB	0.287	0.403	0.499	0.686	0.324	0.601	0.658	-0.469	**0.854**
IC	0.313	0.348	0.392	0.525	0.353	0.497	0.572	-0.578	**0.849**
CA	0.232	0.331	0.371	0.657	0.210	0.558	0.607	-0.612	**0.842**
RF	0.190	0.356	0.427	0.180	0.252	0.031	0.201	-0.270	**0.400**

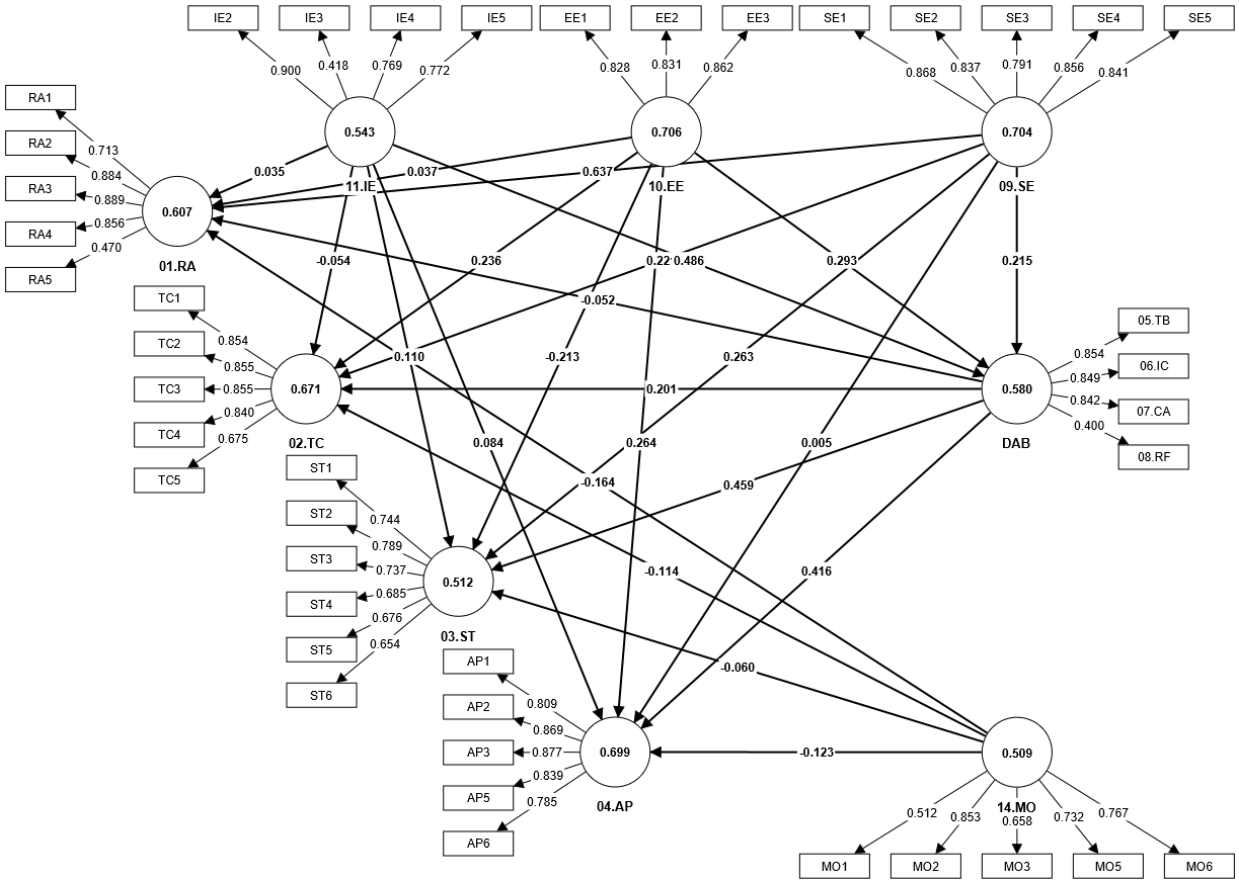
المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

الجدول رقم 4-20: مؤشرة الارتباط الخطي الاحصائي

درجات المتغيرات الكامنة	الرمز	معامل التباين التضخميVIF
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية	TB	1.861
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل	IC	1.949
الاختلالات السلوكية المتهلقة بتعقيد المهام	CA	1.919
الاختلالات السلوكية المتعلقة بالقوانين	RF	1.073

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

الشكل رقم 4-5: البناء من الرتبة العليا انعكاسي-انعكاسي لمتغير الاختلالات السلوكية للمدقق



المصدر: مخرجات برمجية SMART-PLS

2-بيئة التدقيق:

تمثل بيئة التدقيق حسب النموذج في الشكل رقم 4-6 أدناه المتغير الكامن من الرتب العليا من النوع انعكاسي-انعكاسي حيث يعبر عنه من خلال انعكاس لثلاثة متغيرات كامنة من الرتب الدنيا وهي البيئة الاجتماعية للمدقق؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية. ولغرض التأكد من موثوقية نموذج الدراسة فقد تم فحص معاملات التشبع وفحص كل من مؤشرات الصدق والموثوقية. وبالنظر إلى معاملات التشبع في الجدول رقم 4-21 والشكل رقم 4-6 فإن كل المؤشرات جاءت بقيم أكبر من المستوى المقبول لـ 0.50 ولم يتم حذف أي منها.

الجدول رقم 4-21: موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء

المتغيرات الكامنة	الرمز	التشبعات Outer Loadings	معامل ألفا كرومباخ Cronbach's alpha α	الموثوقية المركبة Composite reliability (CR)	متوسط التباين المستخاص (AVE)
البيئة الاجتماعية	SE	0.527	0.587	0.787	0.562
البيئة الاقتصادية	EE	0.814			
البيئة المؤسساتية	IE	0.864			

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

وحسب الجدول رقم 4-21 فإن معامل كرونباخ ألفا جاء بقيمة متدنية إلا أن مؤشر الموثوقية المركبة (CR) جاء بقيمة أكبر من 0.70 والتي تعتبر تمثيلا جيدا لموثوقية اتساق البناء. أما بالنسبة إلى مؤشر الصدق التقاربي فقد جاء متوسط التباين المستخلص بقيمة 0.562 وهي قيمة مقبولة للبناء ذو الرتبة العليا. وفيما يخص صدق التمايز من نتائج اختبار فورنال لاكر فقد جاءت نتائج المتغير الكامن للرتبة العيا مقبولة بحيث أن أكبر قيمة هي مع متغير بيئة التدقيق لنفسها والتي تعبر عن الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخلص.

الجدول رقم 4-22: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (*Fornell-Lacker Criterion*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	الإجراءات التحليلية	الميزانية الزمنية	أهمية العميل	تعقيد المهام	القوانين والتنظيمات	المتابعة	بيئة التدقيق
الرمز	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	MO	AE
AE	0.438	0.469	0.434	0.673	0.634	0.644	0.641	0.203	-0.513	0.750

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

بالنسبة للمؤشر سمة اللاتجانس-سمة الاحادية، فقد أظهر الجدول رقم 4-23 أدناه قيم بيئة التدقيق مع باقي المتغيرات من الرتب الدنيا حيث جاءت أقل من 0.90. وكنتيجة لتحليل الصدق والموثوقية فإن المؤشرات تعتبر مقبولة للمتغير الكامن من الرتبة العليا من النوع انعكاسي-انعكاسي المعبر عن محور بيئة التدقيق.

الجدول رقم 4-23: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (*HTMT*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	الإجراءات التحليلية	الميزانية الزمنية	العميل	تعقيد المهام	القوانين	المتابعة	بيئة التدقيق
الرمز	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	MO	AE
AE	0.659	0.660	0.656	0.847	0.899	0.810	0.897	0.343	0.667	

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

ويظهر الجدول رقم 4-24 قيم التشبعات المتقاطعة بين المتغيرات الكامنة من الرتب الدنيا والمتغير الكامن من الرتبة العليا حيث ظهرت قيم التقاطعات لكل من المتغيرات الكامنة البيئة الاجتماعية؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية بقيم تشبعات أكبر من قيم التقاطعات مع المتغيرات الكامنة من الرتب الدنيا الأخرى، وهذا يدل على أن قيم التشبعات ذات قيمة الأكبر مع بيئة التدقيق هي الأكثر تعبيرا عنه.

الجدول رقم 4-24: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (*Cross-Loadings*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	تقييم المخاطر	اختبار الرقابة	الاختبارات الأساسية و التفصيلية	الإجراءات التحليلية	الميزانية الزمنية	العميل	تعقيد المهام	القوانين	المتابعة	بيئة التدقيق
الرمز	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	MO	AE
AE	0.353	0.327	0.427	0.239	0.299	0.353	0.211	0.245	-0.179	0.527
EE	0.189	0.405	0.188	0.620	0.624	0.497	0.557	0.026	-0.428	0.814
IE	0.246	0.330	0.390	0.594	0.668	0.571	0.607	0.209	-0.501	0.864

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

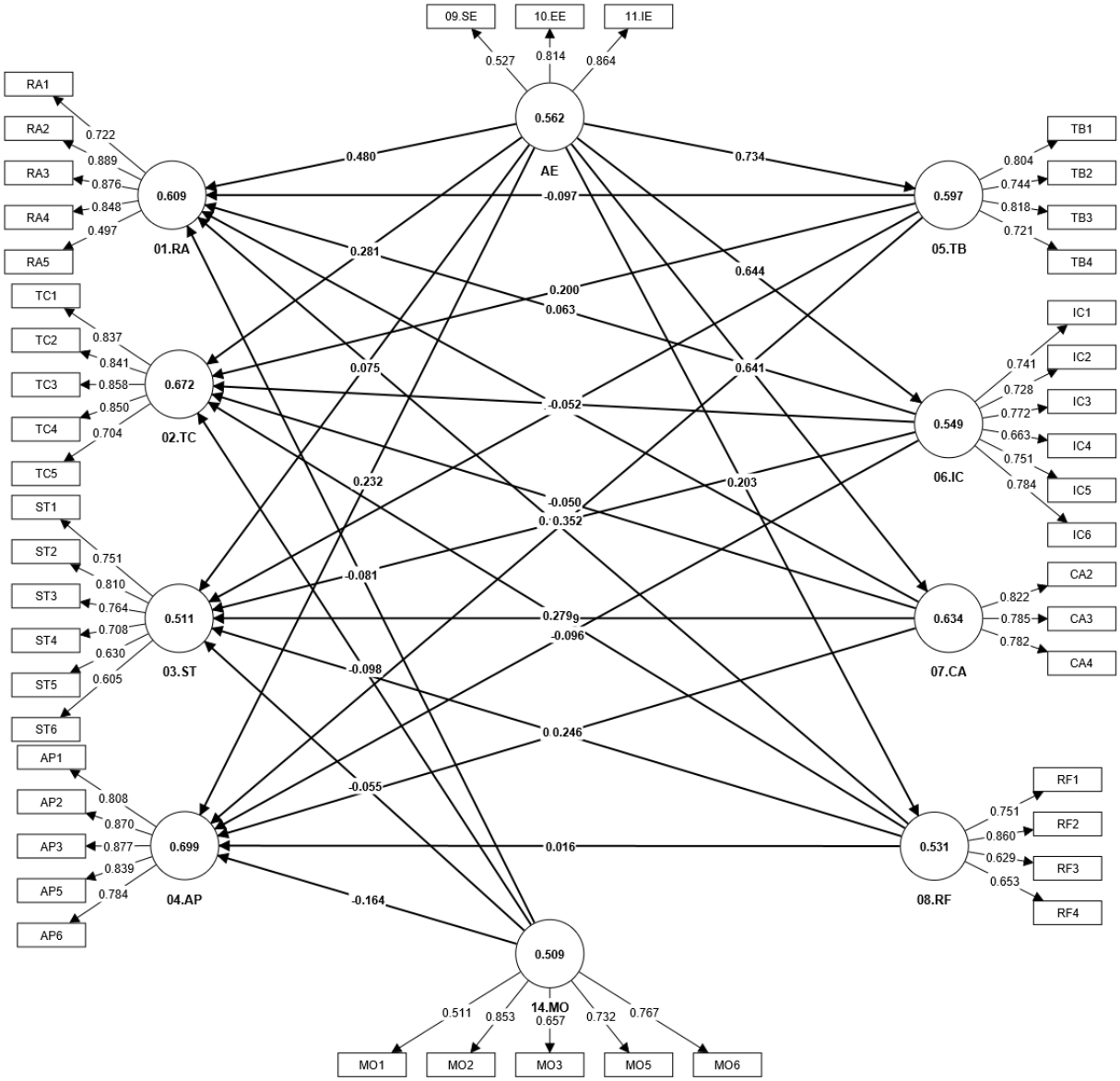
أما بالنسبة للارتباط الخطي، فيعرض الجدول رقم 4-25 قيم معامل التباين التضخمي والذي جاءت قيمه لكل المتغيرات الكامنة المحسوبة كدرجات معبره عن المتغير الكامن بيئة التدقيق ذو الرتبة العليا أقل من العتبة الموصى بها وهي 5، كما أن أكبر قيمة تقدر بـ 1.582 للبيئة المؤسساتية.

الجدول رقم 4-25: مؤشرة الارتباط الخطي الاحصائي

درجات المتغيرات الكامنة	الرمز	معامل التباين التضخميVIF
البيئة الاجتماعية	SE	1.055
البيئة الاقتصادية	EE	1.532
البيئة المؤسساتية	IE	1.582

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

الشكل رقم4-6: نموذج الدراسة المتضمن البناء الانعكاسي-الانعكاسي لمتغير بيئة التدقيق



المصدر: مخرجات برمجية SMART-PLS

3- استراتيجية التدقيق:

تمثل استراتيجية التدقيق حسب نموذج الدراسة المتغير الكامن من الرتبة العليا والذي يعتمد على بناء انعكاسي-انعكاسي لأربعة متغيرات كامنة من الرتب الدنيا وهي اختبارات تقييم المخاطر؛ اختبارات الرقابة؛ الاختبارات الأساسية والتفصيلية؛ والإجراءات التحليلية. ولغرض التأكد من موثوقية نموذج الدراسة فقد تم اتباع خطوات مختلفة من بينها فحص معاملات التشبع وفحص كل من مؤشرات الصدق والموثوقية. وبالنظر إلى المؤشرات في الجدول رقم 4-26 والشكل رقم 4-7 فإن كل المؤشرات تمثل قيم أكبر من العتبة الموصى بها 0.50[1]. كما أن معاملات التشبع للمتغيرات الكامنة للرتب الدنيا المحولة إلى درجات (Latent Variable Scores) تفوق قيمها 0.708 ماعدا متغير تقييم المخاطر الذي جاء بقيمة 0.654 ولم يحذف لعدم تأثيره على معامل الموثوقية المركبة ومتوسط التباين المستخلص.

الجدول رقم 4-26: معاملات التشبع ومؤشرات موثوقية الاتساق الداخلي للرتب العليا للبناء

المتغيرات الكامنة	الرمز	التشبعات Outer Loadings	معامل ألفا كرومباخ Cronbach's alpha α	الموثوقية المركبة Composite reliability (CR)	متوسط التباين المستخاص (AVE)
تقييم المخاطر	RA	0.663	0.746	0.840	0.569
اختبارات الرقابة	TC	0.770			
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	ST	0.816			
الإجراءات التحليلية	AP	0.761			

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

وبالنسبة لموثوقية النباء فإن كلا من معامل كرونباخ ألفا والموثوقية المركبة (CR) سجل قيمة أكبر من 0.70 والتي تعتبر مقبولة. وبالنظر إلى مؤشر الصدق التقاربي فقد جاء بقيمة مقبولة وسجل متوسط التباين المستخلص قيمة 0.569. أما بالنسبة لتقييم صدق التمايز للبناء فقد تم اختباره عن طريق اختبار فورنال لاكر واختبار سمة اللاتجانس

[1] Joseph F. Sarstedt, Marko, Ringle, Christian M., et Hair, '**Partial Least Squares Structural Equation Modeling**', in *Handbook of Market Research* (Springer International Publishing, 2021), pp. 587–632 (p. 590).

–سمة الأحادية. وحسب الجدول رقم 4-27 الذي يعرض نتائج اختبار فورنال لاكر فقد جاءت نتائج المتغير الكامن للرتبة العليا مقبولة بحيث أن أكبر قيمة لمتغير استراتيجية التدقيق هي مع نفسه.

الجدول رقم 4-27: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (*Fornell-Lacker Criterion*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	اختلالات الميزانية الزمنية	اختلالات التعميل	اختلالات التعقيد	اختلالات القوانين	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	استراتيجية التدقيق
الرمز	**TB**	**IC**	**CA**	**RF**	**SE**	**EE**	**IE**	**MO**	**AS**
AS	0.648	0.528	0.542	0.415	0.535	0.479	0.530	-0.523	0.755

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

بالنسبة للمؤشر الثاني لتقييم صدق التمايز، فقد أظهر الجدول رقم 4-28 أدناه قيم اختبار سمة اللاتجاني-سمة الأحادية قيم أقل من العتبة 0.90. وبالتالي فإن مؤشرات صدق التماير تشير إلى ملائمة البناء المتمثل في استراتيجية التدقيق والذي يعتبر انعكاس مناسب للمتغيرات الكامنة من الرتب الدنيا ذات الصلة.

الجدول رقم 4-28: الصدق التمايزي للرتب العليا للبناء (*HTMT*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	اختلالات الميزانية الزمنية	اختلالات التعميل	اختلالات التعقيد	اختلالات القوانين	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	استراتيجية التدقيق
الرمز	**TB**	**IC**	**CA**	**RF**	**SE**	**EE**	**IE**	**MO**	**AS**
AS	0.832	0.655	0.719	0.567	0.674	0.605	0.651	0.622	

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

وبالنظر الى الجدول رقم 4-29 فقد ظهر قيم التقاطعات بقيم أكبر من الاخرى لكل من المتغيرات الكامنة للرتب الدنيا المخاطر؛ اختبارات الرقابة؛ الاختبارات الأساسية والتفصيلية؛ والإجراءات التحليلية مع استراتيجية التدقيق وهذا يدل على ان قيم التشبعات الأكبر قيمة مع بيئة التدقيق هي أكثر تعبيرا عنه.

الجدول رقم 4-29: مصفوفة التشبعات المتقاطعة (*Cross-Loadings*)

المتغيرات الكامنة للرتب العليا للبناء	اختلالات الميزانية الزمنية	اختلالات العميل	اختلالات التعقيد	اختلالات القوانين	البيئة الاجتماعية	البيئة الاقتصادية	البيئة المؤسساتية	المتابعة	استراتيجية التدقيق
الرمز	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO	AS
RA	0.277	0.312	0.232	0.234	0.558	0.189	0.246	-0.278	0.663
TC	0.440	0.348	0.329	0.378	0.334	0.408	0.325	-0.356	0.770
ST	0.492	0.381	0.364	0.461	0.429	0.187	0.391	-0.365	0.816
AP	0.606	0.524	0.637	0.188	0.240	0.619	0.587	-0.549	0.761

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

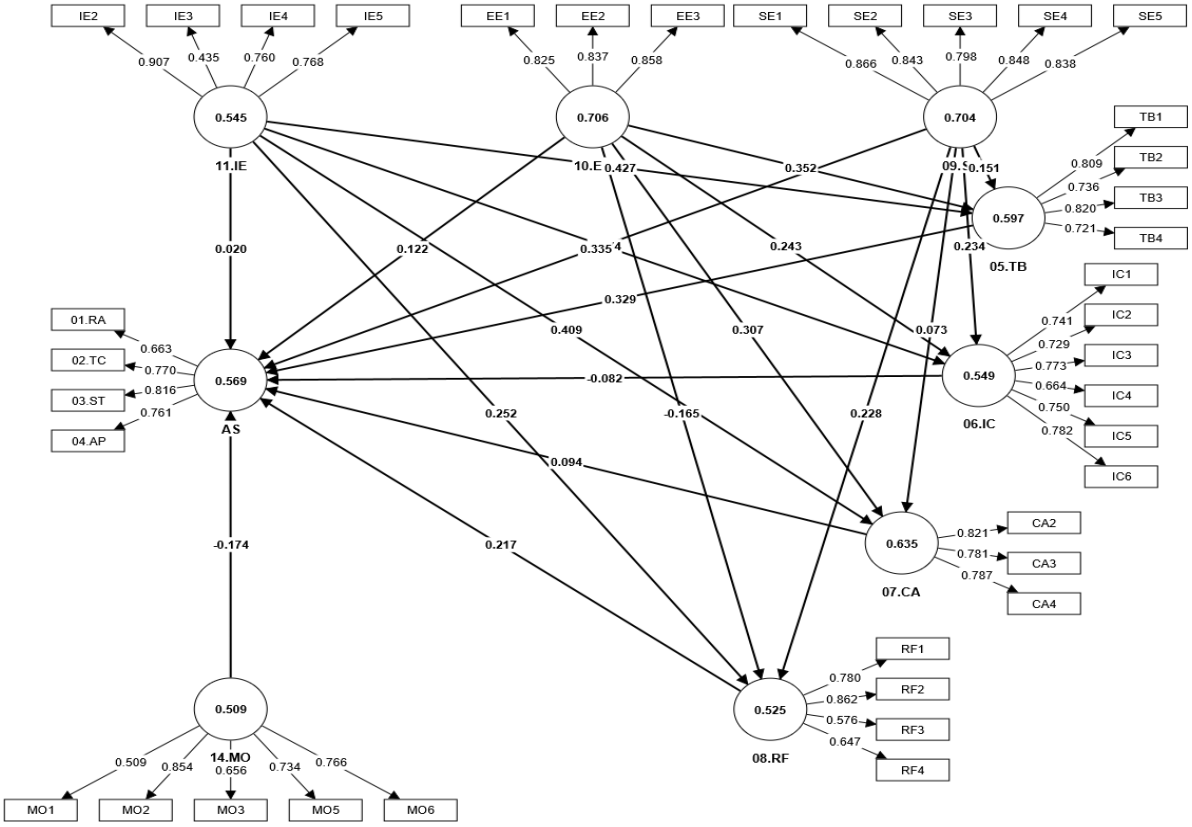
أما بالنسبة للارتباط الخطي، فيعرض الجدول رقم 4-30 قيم معامل التباين التضخمي والذي جاءت قيمه لكل المتغيرات الكامنة المحسوبة كدرجات معبره عن المتغير الكامن استراتيجية التدقيق ذو الرتبة العليا أقل من العتبة الموصى بها 5، كما ان أكبر قيمة تقدر بـ 1.690 للمتغير الكامن ذو الرتبة الدنيا لاختبارات الأساسية والتفصيلية.

الجدول رقم 4-30: مؤشر الارتباط الخطي الاحصائي

درجات المتغيرات الكامنة	الرمز	معامل التباين التضخمي VIF
تقييم المخاطر	RA	1.289
اختبارات الرقابة	TC	1.532
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	ST	1.690
الإجراءات التحليلية	AP	1.433

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

الشكل رقم 4-7: نموذج الدراسة المتضمن البناء الانعكاسي-الانعكاسي لمتغير استراتيجية التدقيق



المصدر: من مخرجات برمجية SMART-PLS

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة

الفرع الأول: وصف الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

بعد عملية التعريف بمتغيرات الدراسة وتفريغ محتويات الاستبيان، نقوم بتحليل وصفي لعناصر القسم الأول من الاستبيان والمتمثل في الخصائص الشخصية لأفراد العينة وذلك من خلال أربعة عناصر وهي: الفئة العمرية، المستوى الدراسي، طبيعة المهنة؛ والخبرة مستعينين ببرنامج (Excel) في عرض وتوصيف ذلك.

أولا: توزيع خصائص الشخصية للعينة المدروسة:

يمكن تمثيل هاته الخصائص من خلال تكرارات النتائج المتوصل إليها والنسب الموافقة لها من خلال الجداول والدوائر البيانية وذلك وفق مايلي:

1-الفئة العمرية:

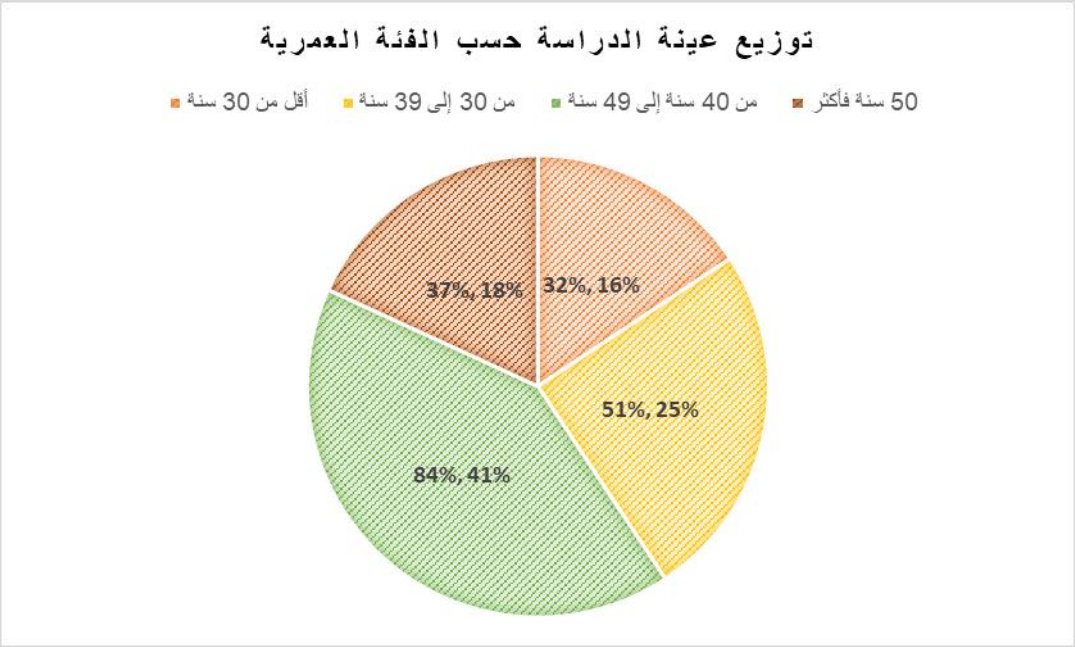
على الرغم من أن ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق تتم وفق أعمار مختلفة، إلا أنه ومن خلال الإحصاء تحديد العمر المتوسط لذلك يتم تصنيف المهنيين حسب العمر الذي يتم عنده ممارسة المهنة وفق أربع فئات عمرية. وكانت النتائج المتحصل عليها على النحو الموضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 4-31: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

العمر	التكرار	النسبة (%)
أقل من 30 سنة	32	%15
من 30 إلى 39 سنة	51	%25
من 40 سنة إلى 49 سنة	84	%41
50 سنة فأكثر	37	%19
المجموع	**204**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

الشكل رقم4-8: توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

من خلال نتائج الجدول رقم 4-31 نلاحظ أن الفئة العمرية ما بين 40-49 سنة تمثل 84 % من مجموع مهني المحاسبة و التدقيق وهي أعلى نسبة، أما بالنسبة للمهنيين الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30-39 سنة بنسبة 51 %، يليها المبحوثين أصحاب الأعمار أكثر من 50 سنة بنسبة 19 %، إذ يمكننا القول بأن نسبة معتبرة من المهنيين هم في المرحلة العمرية المتوسطة مما يدل على الإقبال الملحوظ من طرف الفئة العمرية من 30 سنة إلى 49 سنة على ممارسة المهنة والتي تمثل 66%، خاصة مع نمو المهنيين في سن الثلاثينيات والأربعينيات من العمر، فإنهم يطورون خبرة مهنية جيدة وسمعة أفضل، وفهم جيد للمشكلات المهنية، فمن المرجح زيادة الوعي المهني لمجريات ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، سواء في بيئاتهم أو في حياتهم المهنية، فكلما كان هناك تقدم في العمر زادت نسبة الإدراك المهني بصورة أوسع لاشكاليات المهنة وكيفيات التعامل معها. وقد تشير الاحصائيات في الجدول 4-31 إلى حقيقة أن التعليم والخبرة والفرص يجتمعون جميعا في عمر الثلاثينيات والأربعينيات ويضعون المهني في مجال المحاسبة والتدقيق في أفضل فرصة ليتمكن المهني في المجال. وفي الأخير يليهم المبحوثين من الفئة العمرية 50 سنة فأكثر بـ 19%، فبالنسبة للمهنيين الأكبر سنا كون هذه الفئة قد لا تقبل على المهنة بسبب الضغوط المهنية والنفور من مخاطرها، ويمكن أن هذا راجع كذلك إلى أن مهنة المحاسبة والتدقيق تتطلب الكثير من الطاقة والنشاط اللذين يتناقصان تدريجيا مع التقدم في العمر.

2-المستوى الدراسي:

يمكن أن نعتبر أن المستوى الدراسي مؤشر مهم للمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق لتنمية قدراتهم ومهاراتهم، وبناء كفاءات تعليمية متعددة المستويات من خلال دمج المعرفة والمؤهلات المختلفة. وبالتالي فعندما يكون المهنيون مختلفين حسب جنسهم وأعمارهم، فيمكننا كذلك أن نلاحظ اختلافا في تعليمهم، لذلك حاولنا تحديد المستوى الدراسي وفق ثلاث مستويات دراسية، كما هو موضح في الجدول الموالي:

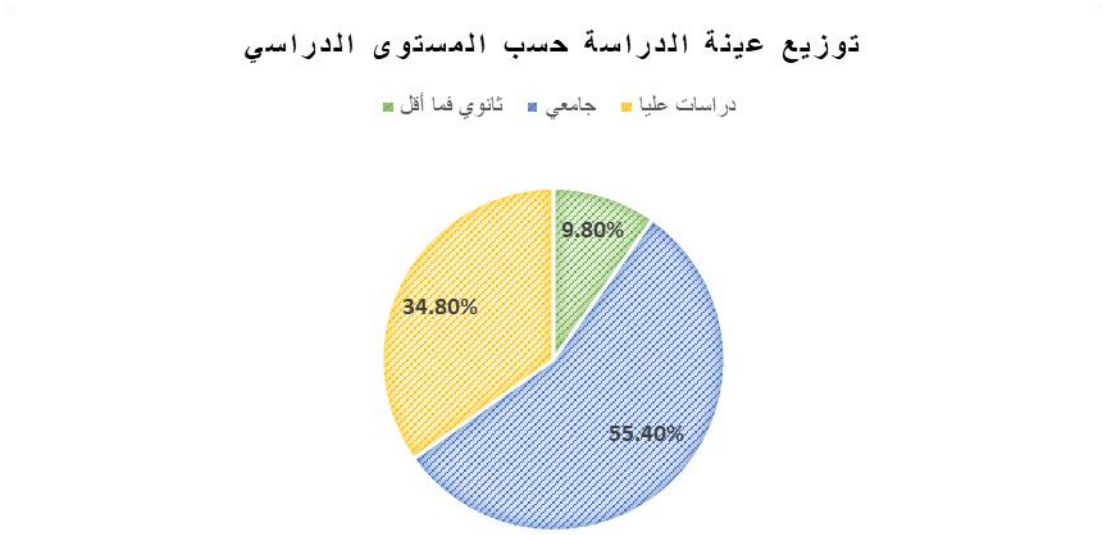
الجدول رقم 4-32: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي

المستوى الدراسي	التكرار	النسبة (%)
ثانوي فما أقل	20	%09.8
جامعي	113	%55.4
دراسات عليا	71	%34.8
المجموع	**204**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-9: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

من خلال الجدول 4-32 أعلاه، نلاحظ أن معظم المهنيين ضمن العينة يتراوح مستواهم الدراسي بين جامعي ودراسات عليا، حيث يتضح لنا أن نسبة 55.4 % من المهنيين حاصلين على مستوى دراسي جامعي وهم يمثلون الأغلبية. بالمقابل نلاحظ نسبة مهمة من الدراسات العليا بنسبة 34.8 %، بينما نلاحظ 10 % لفئة المهنيين من ثانوي فما أقل، وعليه فإن هذا يدل على ارتفاع مستوى الوعي والتعليم العالي لدى المهنيين في عينة الدراسة، مما يساهم في تسهيل إجراءات البحث

وفهم عبارات الاستبيان. وفي الواقع ومع التطور الظاهر للمهنة حول العالم وتوجه الجزائر إلى تبني معايير دولية لكل من الإطار المحاسبي والتدقيق، فمن المنطقي أن يتبنى المهنيون في مجال المحاسبة والتدقيق المعرفة لفهم تقييم ظروف العملاء والاتجاهات الحديثة للمهنة والتكيف معها. وبالتالي فإن المهنيين الحاصلين على مستوى تعليمي أعلى مجهزين بشكل أفضل لتطوير أنفسهم مهنيا وتحسين مستوياتهم بنجاح. وعلى وجه الخصوص فإن التعليم العالي في الاختصاص يعتبر عاملا مهما في الممارسات المهنية للمدققين، إذ يساعد المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق على اكتساب المهارات المعرفية الأساسية التي يحتاجون إليها في بيئة تزداد عولمة. ومن جانب آخر لا يمكن المبالغة في التأكيد على أهمية التعليم العالي، إذ يمكن من خلال الخبرة والتكوين المهني في المجال ممارسة مهام المحاسبة والتدقيق في أي مستوى دراسي، فهناك بعض من المهنيين الذين لم يتمكنوا من الحصول على درجة علمية جامعية، إلا أن هذا لم يمنعهم من أن يصبحوا مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق وخصوص الأكبر سنا.

3-طبيعة المهنة:

الجدول رقم 4-33: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة

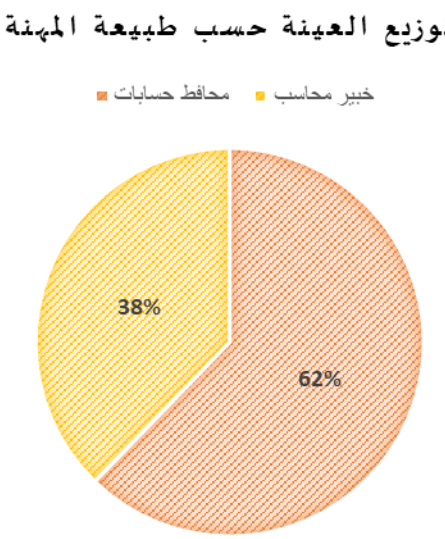
طبيعة المهنة	التكرار	النسبة (%)
محافظ حسابات	127	%62.25
خبير محاسب	77	%37.75
المجموع	**204**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات. Excel

وكما يظهر في الجدول 4-33، فإن العينة تتكون من 127 مهنيا يمثلون محافظي للحسابات والتي تمثل 62.25 بالمئة من مجمل العينة، بينما 77 مهنيا هم من الخبراء المحاسبين والذين يمثلون 38 بالمئة من حجم العينة. وكما هو موضح في الجدول 4-1 فإن إجمال مجتمع المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بلغ 3293 مهنيا والذي يمثل محافظي الحسابات الأغلبية بحيث أن حجم العينة من محافظي الحسابات يمثل أقل من 0.5 بالمئة من المجتمع بينما يمثل الخبراء المحاسبين حولي 23 بالمئة. ومنه فإن العينة هي أكثر تمثيلا للخبراء المحاسبية منه لمجتمع محافظي الحسابات.

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-10: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المهنة



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

4- الخبرة المهنية:

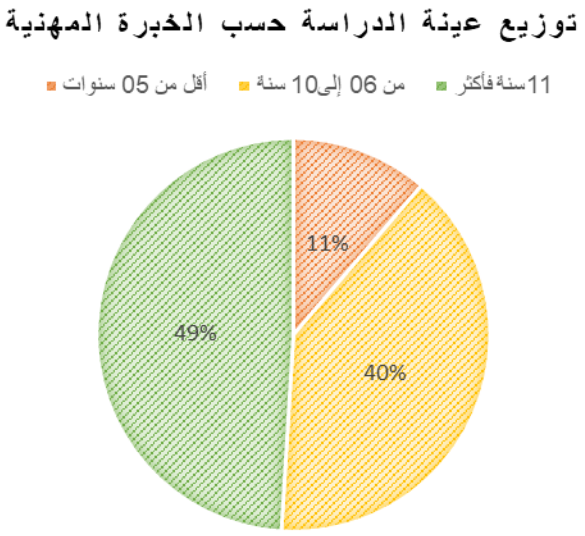
الجدول رقم 4-34: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

العمر	التكرار	النسبة (%)
أقل من 05 سنوات	23	%11.28
من 06 إلى10 سنة	81	%39.7
11سنة فأكثر	100	%49.02
المجموع	**204**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-11: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

من خلال الجدول 4-34 أعلاه فإن المهنيين ذوي خبرة أقل من 5 سنوات يمثلون حوالي 11.28% من إجمالي العينة، ويمكن القول إن هؤلاء هم مدققون عديمو الخبرة نسبيًا ويعملون في هذا المجال منذ أقل من 5 سنوات، فقد يمثلون المهنيين الذين قد إنقطعوا عن ممارسة المهنة وعادوا اليها أو أفراد موظفين في مكاتب التدقيق يمارسون المهنة تحت إشراف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. الفئة الثانية تمثل المهنيين ذوي خبرة تتراوح ما بين 6 إلى 10 سنوات وتضم 81 مدققا يشكلون أغلبية العينة بحوالي 39.7%، وهم يتمتع بمستويات متوسطة من الخبرة. اما فيما يخص المهنين أصحاب الخبرة لأكثر من 11 سنة، فهم يمثلون 100 مدقق بنسبة 49.02% من إجمالي العينة، وهؤلاء المهنيون هم الأكثر خبرة حيث عملوا في هذا المجال لمدة 11 عاما أو أكثر . توضح البيانات في الجدول 4-34 مجموعة متنوعة من مستويات الخبرة بين المدققين في الجزائر إلا أن الأغلبية ذات الخبرة المتوسطة والتي تندرج ضمن فئة الخبرة من 6 إلى 10 سنوات، مما قد يشير إلى وجود عدد كبير من المدققين في المرحلة المتوسطة المهنية، ومن المحتمل أن تمتلك هذه المجموعة توازنا جيدا بين المعرفة الأساسية والخبرة العملية. ومن الجدير بالذكر أن ما يقرب من نصف المدققين في العينة لديهم 11 سنة أو أكثر من الخبرة بحيث يمكن اعتبار هؤلاء الأفراد محترفين متمرسين، ومع المقارنة السطحية مع

معدل النمو حجم المجتمع البطيئ قد تكون هناك حاجة لتخطيط فعال للإستخلاف المهني داخل مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر. ومع تقاعد المدققين الأكثر خبرة في نهاية المطاف فمن الضروري التأكد من وجود مجموعة من المواهب لشغل أدوارهم. ومن جهة أخرى تعكس البيانات توزيع الخبرة التي قد تكون شائعة في العديد من المهن، ومع مزيج من المدققين المبتدئين والمتوسطين وكبار المدققين فإن تحليل هذه البيانات يمكن أن يوفر المزيد من الأفكار حول آثار مستويات الخبرة هذه على جودة التدقيق أو الأداء أو العوامل الأخرى ذات الصلة.

الفرع الثاني: وصف نتائج محاور الإستبيان

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة وفق البيانات الشخصية، سنقوم باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لكل درجة من الموافقة للتعرف على الاتجاه العام لآراء لأفراد العينة.

أولا: اتجاه المدققين فيما يخص بيئة التدقيق:

بالرغم من أن الاستبيان المصمم والموزع هو لدراسة أثر الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق بصفة أساسية من خلال وصف وتحليل استجابة المدققين، الا أن الظاهرة تحصل ضمن تأثيرات محيطة تتمثل في بيئة التدقيق وبالتالي فإنه من الضروري التعرف على تأثيرات بيئة التدقيق من خلال كل من البيئة الاجتماعية للمدقق؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية. ولقد تم التوصل إلى النتائج الموضحة كالتالي:

1- البيئة الإجتماعية:

تتمثل البيئة الاجتماعية للمدقق في أولئك الأشخاص الذين يتفاعلون مع المدقق بحكم مهامه الموكلة له، فيرتبط المدقق مع مجتمعه المحيط بمجموعة من العوامل منها: المساءلة؛ التوقعات من خدماته؛ ومدى شرعية خدمات المدقق للمجتمع؛ بالإضافة إلى المكانة الاجتماعية والسمعة المهنية التي يكتسبها المدقق؛ والأشخاص المقربون كالعائلة. ومع ذلك فإن العبارات ترصد آراء عينة الدراسة حول أثر عوامل البيئة الاجتماعية على سلوك المدقق كما هو موضح في عبارات الاستبيان:

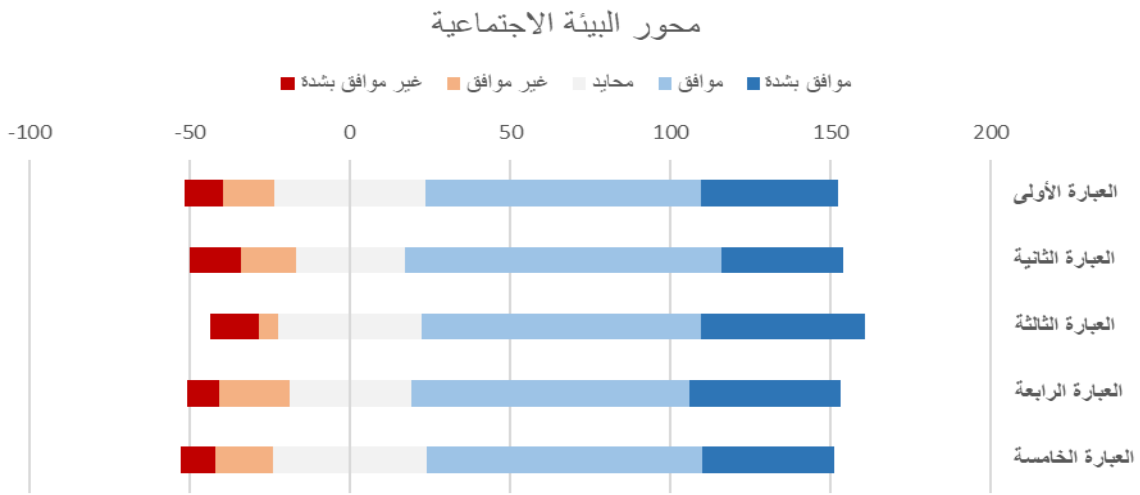
الجدول رقم4-35: اتجاه آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة الاجتماعية المؤثرة على السلوك

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غ. موافق	غ. موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
1	المساءلة الاجتماعية للمدقق	21.08%	42.16%	23.04%	7.84%	5.88%	3.647	1.077	مرتفع
		63.24%			13.73%				
2	توقعات المجتمع من المدقق	18.63%	48.53%	16.67%	8.33%	7.84%	3.618	1.116	مرتفع
		67.16%			16.18%				
3	شرعية مهام المدقق بالنسبة للمجتمع	25.00%	42.65%	22.06%	2.94%	7.35%	3.75	1.093	مرتفع
		67.65%			10.29%				
4	المكانة الاجتماعية للمدقق و السمعة	23.04%	42.65%	18.63%	10.78%	4.90%	3.681	1.090	مرتفع
		65.69%			15.69%				
5	البيئة العائلية	20.10%	42.16%	23.53%	8.82%	5.39%	3.627	1.066	مرتفع
		62.25%			14.22%				
الدرجة الكلية		21.57%	43.63%	20.78%	7.75%	6.27%	3.665	1.088	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-12: اتجاه آراء المدققين فيما يخص البيئة الاجتماعية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-35 أعلاه، أن العبارة رقم 03 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 67.65 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن شرعية المهام الموكلة إلى المدقق بالنسبة للمجتمع لها أثر على سلوكهم المهني، هذا ما يفسر أن شرعية مهام المدقق لدى المجتمع الذي ينشط فيه لها أثر في تشكيل السلوك المهني للمدقق والذي يدفع المدقق إلى انتهاج سلوكيات مهنية سوية تلبية لمتطلبات المجتمع. وفي الواقع وبلا شك فإن إرساء الشرعية لعمل المدقق يمكن المجتمع من وضع المدقق في مكانة تسمح لهذا الأخير من أداء دوره كضامن للشفافية المالية وحماية الممتلكات العامة وحقوق الأطراف ذوي العلاقة والشركاء وتجنب الجرائم المالية التي تمس حقوق الغير من المستثمرين. وقد جاءت العبارة رقم 03 بمتوسط حسابي يعتبر الأعلى من بين عبارات المحور والذي بلغ 3.750 وتشتت قدر بـ 1.09 اللذان يعبران عن الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة. وحسب الشكل رقم 4-12 أعلاه فإن العبارة رقم 03 تعتبر الأعلى موافقة والأقل رفضا من حيث عدد الإجابات حيث بلغت نسبتها 10.29 %. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 02، فبلغت جاءت في المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 67.16 % والتي تركز على أهمية توقعات المجتمع بالنسبة للمهنيين المدققين. فقد يلجأ المدقق إلى انتهاج سلوكيات تقلل من فجوة توقعات المجتمع لنتائج مهمة التدقيق كما تعتبر توقعات المجتمع من أهم الضغوط المجتمعية على المدقق، إذ أن تلبية جميع توقعات أصحاب المصلحة قد يأتي بنفس اتجاه العمل المهني ويضطر المدقق إلى تجاوز بعض القيود كقيد التكلفة الزمنية والمادية من أجل تقليص فجوة التوقعات. ومن جهة أخرى فقد بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 02 بـ 16.18 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا. كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 02 قدر بـ 3.618 والذي جاء في المرتبة الخامسة على مستوى محور البيئة الاجتماعية للمدقق إلا أنه يعبر عن موافقة مرتفعة لمحتوى العبارة رقم 02 من جهة عينة الدراسة الذي يصاحبه تشتت بقيمة 1.116. ومن جهة أخرى فإن التوقعات المرتفعة لمجتمع المدقق قد تؤدي إلى تشويه سمعة المهنيين المدققين لتصور المجتمع بأن المدقق لم يفي بمتطلبات العناية المهنية الكافية إلا أن الحقيقة تكمن في تطلعات المجتمع ذات مستويات مرتفعة لا يستطيع المدقق الإيفاء بها ضمن قيود التأكيد المعقول والتكلفة. وجاءت العبارة رقم 04 في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة والتي قدرت نسبتها بـ 65.69%. وتشير العبارة إلى أن المدققين عند أداء مهامهم يهتمون بمكانتهم الاجتماعية وما يصاحبها من سمعة مهنية جيدة، إذ أن المدققين يسعون إلى انتهاج سلوكيات مهنية تمنحهم مكانة اجتماعية وتجنبهم السلوكيات التي تسيء إلى سمعتهم في المجتمع. إلا أن المحافظة على المكانة الاجتماعية والسمعة الحسنة قد تدفع المدققين إلى التصرف

خلافا للأطر المهنية وتشكل ضغوط على المهنيين عند أداء مهامهم لغرض إرضائهم للمجتمع. وبالنظر إلى نسبة الرفض فقد بلغت 15.69% وهي منخفضة نسبيا إلا أنها تضع العبارة في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الرفض. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للعبارة 3.681 والذي يشير إلى موافقة تحظى بالترتيب الثاني على مستوى المحور.

بالنسبة للعبارة رقم 01 فقد بلغت نسبة الموافقة على محتواها 63.24%، هذه النسبة تشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أهمية المساءلة الاجتماعية في التأثير في السلوك المهني للمدقق وهذا ما يدعمه نسبة الرفض التي بلغت 13.73% من عينة الدراسة. فتمثل المساءلة الاجتماعية أحد العوامل الضاغطة والموجهة للتصرفات المهنية التي يتبناها المدققون من أجل بذل العناية المهنية اللازمة والكافية لدرء عبء المساءلة الاجتماعية، إلا أنها قد تؤدي إلى نتائج عكسية من حيث عزوف المهنيين لتحمل المخاطر المصاحبة لعمليات التدقيق وبالتالي حدوث خلل في توفير الخدمات التأكيدية للمجتمع أو انتقال تقديم الخدمات لأولئك المهنيين قليلي الخبرة الذين لا يملكون تصورات صحيحة حول اعتبارات مخاطر المساءلة الاجتماعية على استمرارية مكاتب التدقيق. ومن خلال قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.647 فقد جاء بموافقة على محتوى العبارة الأولى والتي تضعها في المرتبة الثالثة على مستوى المحور بتشتت قدر بـ 1.077. وفيما يخص العبارة رقم 05 بلغت نسبة الموافقة 62.25 % من عينة المدققين على أهمية البيئة العائلية في التأثير على السلوك المهني للمدقق وبنسبة رفض قدرت بـ 14.22%، يعني أن أغلب أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن الاستقرار العائلي يؤثر على السلوك المهني للمدقق عند أداء عمليات التدقيق بمستوى موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.627 وتشتت قدر بـ 1.066 الذي يدل على بعض التباين في الإجابات حول العبارة. وفي الأخير جاءت نتائج المحور بمعدل موافقة لمتوسط جميع عبارات المحور بنسبة 65.20 % ونسبة رفض قدر بـ 14.02% وموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.665، ما يفسر أن العبارات الواردة في محور البيئة الاجتماعية للمدقق لها أهمية في تحديد السلوك المهني للمدقق.

2- البيئة الاقتصادية:

بالنسبة إلى إدراج عوامل البيئة الاقتصادية في الدراسة، فإن المدقق شأنه شأن أفراد المجتمع الآخرين يمارسون نشاط اقتصادي يتمثل في عرض خدماتهم للعملاء مقابل أتعاب ويلعبون دور اقتصاديا قد يتأثر بالحالة الاقتصادية كبيئة الأعمال على المستوى الكلي وبالتالي فإن التأثيرات على المستوى الفردي أو الجزئي هو حتمي. وحسب الجدول رقم 4-36 أدناه فقد أدرجت ثلاثة عبارات تتمثل في حالة الحالة الاقتصادية؛ وحجم النسيج التجاري للعملاء المحتملين للمدقق؛ ومستوى المنافسة في صناعة المدقق.

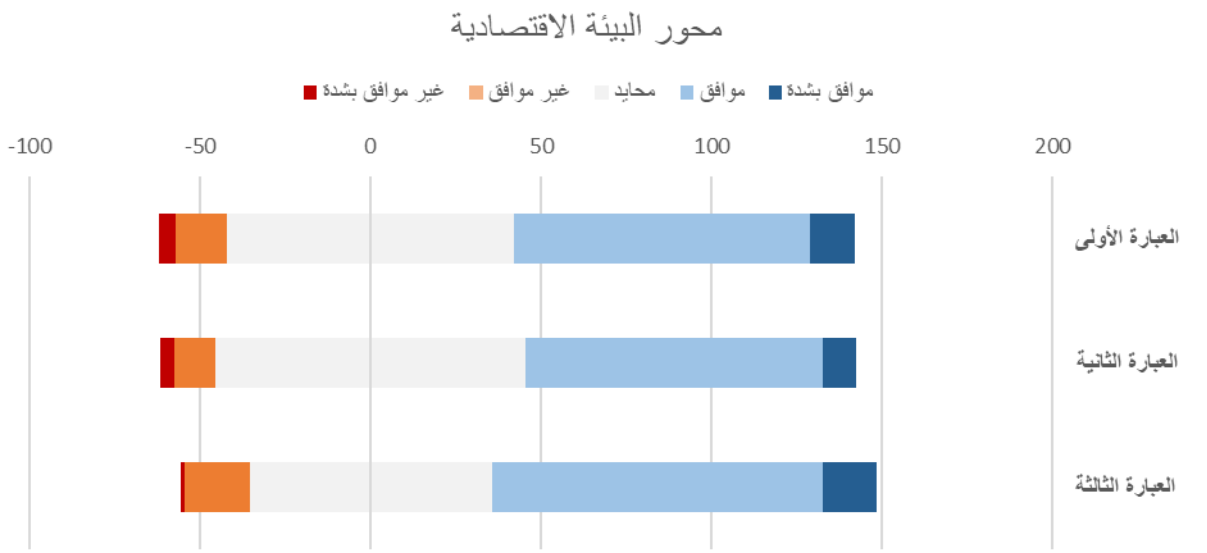
الجدول رقم 4-36: اتجاء آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة الاقتصادية

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غ. موافق	غ. موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
6	الحالة الاقتصادية المحلية	6.37%	42.65%	41.18%	7.35%	2.45%	3.431	0.817	مرتفع
		49.02%			9.80%				
7	حجم النسيج التجاري والصناعي الممثلة بالوحدات الاقتصادية	4.90%	42.65%	44.61%	5.88%	1.96%	3.426	0.76	مرتفع
		47.55%			7.84%				
8	عدد مكاتب التدقيق وزيادة المنافسة	7.84%	47.55%	34.80%	9.31%	0.49%	3.529	0.788	مرتفع
		55.39%			9.80%				
الدرجة الكلية		6.37%	44.28%	40.20%	7.52%	1.63%	3.462	0.788	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-13: اتجاه أراء المدققين فيما يخص البيئة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-36 أعلاه، أن العبارة رقم 03 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 55.39 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن عدد مكاتب وشركات التدقيق وزيادة المنافسة مهمة لتوجيه السلوك المهني للمدقق، هذا ما يفسر أن عدد المكاتب وشركات التدقيق تدفع المدقق إلى انتهاج سلوكيات مهنية ذات جودة وتكلفة بمستوى تنافسي وتحقيق ميزة تنافسية لتحقيق حصص سوقية جيدة وضمان الاستمرارية في السوق. وفي الواقع فإن عملية الحفاظ على الحصص السوقية وتوسيعها قد تدفع المدقق من خلال ضغوط المنافسة إلى بعض التنازلات أو توفير مزيات خاصة لبعض العملاء، كما جاءت نسبة الرفض منخفضة للعبارة رقم 03 بقيمة 9.80 %، بحيث قد يرى هؤلاء أن فكرة التدوير وتحديد أتعاب المدقق تحد من التنافسية، بالإضافة إلى إيمان هؤلاء الأفراد بهيمة الاستقلالية على مستوى التنافسية بين مؤدي خدمات التدقيق. وقد جاءت العبارة رقم 03 بمتوسط حسابي يعتبر الأعلى من بين عبارات المحور والذي بلغ 3.529 وتشتت قدر بـ 0.788 اللذان يعبران عن الموافقة المرتفعة لعينة الدراسة على محتوى العبارة. وحسب الشكل رقم 13-4 أعلاه فان العبارة رقم 03 تعتبر الأعلى موافقة والأقل رفضا من حيث عدد الإجابات. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 01، فجاءت في المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 49.02 % والتي تركز على أهمية الحالة الاقتصادية الكلية

للمهنيين المدققين. فقد يلجأ المدقق إلى انتهاج سلوكيات خاصة إما بزيادة العمل المهني الذي تفرضه الحالة الاقتصادية المتأزمة والتي يزيد من خلالها الطلب على العمليات التأكيدية لزيادة المخاطر التي تتخلل الأزمات الاقتصادية، وبالتالي فقد يضطر المدقق إلى تعميق عمليات التدقيق إثر زيادة المخاطر التدقيق. ومن جهة أخرى زيادة مخاطر المساءلة. وفي الدول ذات الأنظمة المالية غير المتطورة والتي تعاني من أسواق مالية غير نشطة فقد يعاني المدقق من انخفاض في جدول أعماله نتيجة لتأثيرات الأزمات الاقتصادية وحالة الركود على مستوى الطلب على الخدمات التأكيدية وبالتالي فإن التوجهات السلوكية للمدقق في هذه الحالة قد تكون عكسية نتيجة إلى ضغوط الأزمات الاقتصادية. ومن جهة أخرى فقد بلغب نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 01 بـ 09.80 % الذي يعتبر منخفضا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 01 قدر بـ 3.431 الذي وضع العبارة في المرتبة الثانية على مستوى محور البيئة الاقتصادية للمدقق بمستوى موافقة جاء مرتفعا لمحتوى العبارة رقم 01 من جهة أفراد عينة الدراسة يصاحبه تشتت قدره 0.817.

بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد بلغت نسبة الموافقة على محتواها 47.55%، هذه النسبة تشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أهمية النسيج التجاري وحجم المؤسسات الخاضعة لعمليات التدقيق في تحديد السلوك المهني للمدقق وهذا ما يدعمه نسبة الرفض التي بلغت 07.84% من عينة الدراسة. ويعتبر النسيج التجاري للمؤسسات الخاضعة لعمليات التدقيق والتي تمثل عملاء محتملين لأي مكتب تدقيق أحد العوامل الموجهة لسلوك المدقق، ففي حالة النسيج التجاري الكبير مقارنة بعدد مكاتب التدقيق فقد يطرح هذا الوضع حالة من كثافة أعمال التدقيق للمكاتب بحيث أن مكاتب وشركات التدقيق لها قيود تتعلق بالموارد المادية والبشرية التي تمكنها من التعامل مع حد معين من العملاء. وفي حالة كثافة الأعمال قد يكون هناك إمكانية لعدم القدرة على بذل العناية المهنية اللازمة واحترام الميزانية الزمنية لعمليات التدقيق وعدم القدرة على استوفاء جميع إجراءات التدقيق الضرورية لإصدار رأي مناسب، الأمر الذي يخلق ضغوط قد تؤدي إلى سلوكيات غير مهنية. ومن جهة أخرى فإن ضعف النسيج التجاري والصناعي الخاضع لعمليات التدقيق مقارنة بعدد مكاتب التدقيق وحجمها قد يؤدي إلى قلة الطلب على الخدمات التأكيدية وبالتالي زيادة المنافسة، وارتفاع مخاطر أن يتجه المدقق إلى توفير مزايا للعملاء المحتملين أو الخضوع للعملاء وإصدار تقارير غير مناسبة. وبالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.431 فقد جاء بموافقة على محتوى العبارة والتي تضعها في

المرتبة الثالثة على مستوى المحور بتشتت قدر بـ 0.817. وفي الأخير جاءت نتائج المحور بمعدل موافقة لمتوسط جميع عبارات المحور بنسبة 50.65 % ونسبة رفض قدر بـ 09.15% وموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.462، ما يفسر أن العبارات الواردة في محور البيئة الاقتصادية للمدقق لها أهمية في تحديد سلوك المدقق مما قد يحتمل أن تولد ضغوط البيئة الاقتصادية مجموعة من الاختلالات سلوكية عند أداء المدقق لمهامه.

3- البيئة المؤسساتية:

يمثل الجدول رقم 4-37 أدناه محور البيئة المؤسساتية للمدقق، ويتكون من خمسة عبارات لأهم العوامل التي تمس أركان البيئة المؤسساتية لمهنة التدقيق.

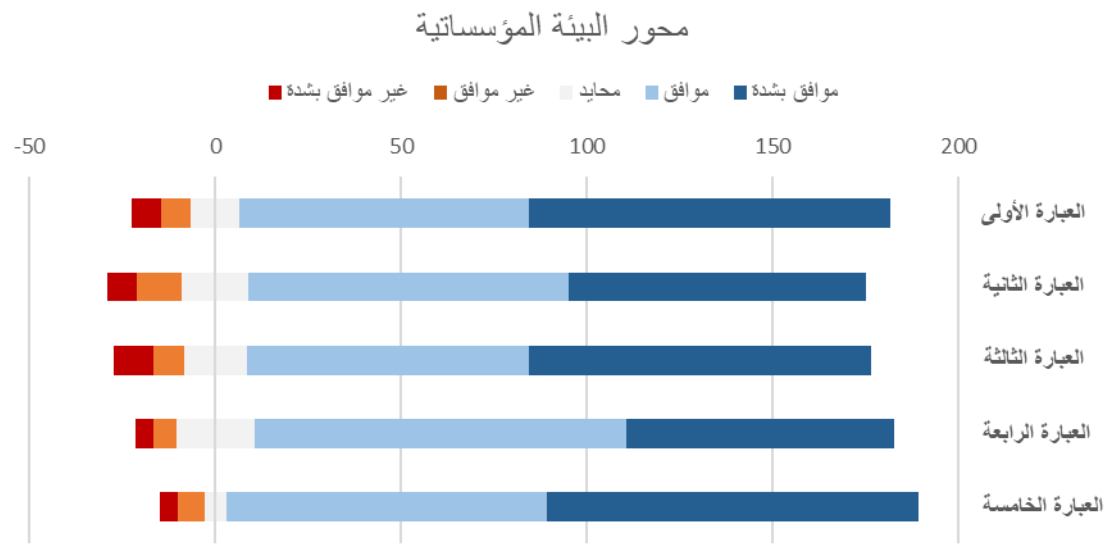
الجدول رقم 4-37: اتجاه آراء عينة الدراسة على عبارات محور البيئة المؤسساتية

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	التطورات الطارئة على الاطار المحاسبية المتبنى	47.55%	38.24%	6.37%	3.92%	3.92%	4.216	1.001	مرتفع
		85.78%			7.84%				
02	وتيرة تبني معايير التدقيق الدولية	39.22%	42.16%	8.82%	5.88%	3.92%	4.069	1.031	مرتفع
		81.37%			9.80%				
03	فرض صبغة الإلزامية للتشريعات والمعايير والتعليمات	45.10%	37.25%	8.33%	3.92%	5.39%	4.127	1.077	مرتفع
		82.35%			9.31%				
04	درجة تطبيق الإجراءات الردعية والعقابية	35.29%	49.02%	10.29%	2.94%	2.45%	4.118	0.883	مرتفع
		84.31%			5.39%				
05	إصدار وتحيين القوانين والتنظيمات من الهيئات الوصية	49.02%	42.16%	2.94%	3.43%	2.45%	4.319	0.881	مرتفع
		91.18%			5.88%				
	الدرجة الكلية	43.24%	41.76%	7.35%	4.02%	3.63%	**4.169**	**0.975**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-14: اتجاه آراء المدققين فيما يخص البيئة المؤسساتية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول رقم 4-37 أعلاه، أن العبارة رقم 05 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 91.18 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن إصدار وتحيين القوانين، التعليمات من الهيئات الوصية لها أثر على سلوكهم المهني، هذا ما يفسر مكانة الأطر القانونية والتنظيمية في مهنة المدقق، إذ أن مهنة التدقيق هي محل تطور مستمر يفرض على الجهات الوصية التطوير والتحيين المستمر للقوانين بما يتوافق مع المستجدات المحلية والدولية. وبالرغم من المنافع المتوقعة من تحيين القوانين والتي تحصل كاستجابة الجهات الوصية للإشكاليات المهنية والوضعيات المستجدة للمؤسسة المحلية إلا أن التحيين المستمر قد يوقع المدقق في حالة من الارتباك الناتج عن التقلبات في كيفيات الممارسة المهنية وعدم فهم المقصود من القوانين والتنظيمات ذات الإصدار المحين. وقد جاءت العبارة رقم 05 بمتوسط حسابي يعتبر الأعلى من بين عبارات المحور والذي بلغ 4.319 وتشتت قدر بـ 0.881 اللذان يعبران عن الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة. وحسب الشكل رقم 4-14 أعلاه فإن العبارة رقم 05 جاءت بنسبة رفض قدرت بـ 05.88 % وهي نسبة منخفضة تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 01، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 85.78 % والتي تركز على أهمية التطورات التي تطرأ على الإطار المحاسبي المتبنى على سلوك

المدقق. ففي الغالب قد يتطلب تبني اطر محاسبية للمؤسسات الاقتصادية مزيدا من الوقت المستغرق للتحول من الممارسات المحاسبية القديمة واستبدالها بالممارسات المطورة، مما يؤثر على عملية الإفصاح للتقارير المالية. ومن جهة المدقق فإن التطور في الأطر المحاسبية الهادف إلى تحسين الإفصاح والعرض العادل يؤدي بالمدقق إلى زيادة التأكيد بالتزام العملاء بتطبيق ما جاء في التطورات المحاسبية، كما أن هذا يدفع المدقق إلى ضرورة كشف تقارير التدقيق عن مدى ملائمة الأطر المطورة لتحسين مستوى العرض والإفصاح بصورة تفصيلية لضمان التطبيق الأمثل للأطر المحاسبية المتبناة. ومن جهة أخرى فقد بلغب نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 01 بـ 07.84 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا. كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 01 قدر بـ 4.216 الذي جاء في المرتبة الثانية على مستوى محور البيئة المؤسساتية للمدقق إلا أنه يعبر عن موافقة مرتفعة لمحتوى العبارة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة الذي يصاحبه تشتت بقيمة 1.001. وجاءت العبارة رقم 04 في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة والتي قدرت نسبتها بـ 84.31%. وتشير العبارة إلى أن المدققين عند أداء مهامهم يعيرون أهمية بالغة للإجراءات الردعية والعقابية، إذ انه من المهم للهيئات المشرفة على المهنة خلق إطار ردعي وعقابي يساهم في دفع المدققين إلى التقيد بالسلوك المهني وبذل العناية المهنية الكافية، حيث جاءت نسبة الرفض لعينة الدراسة ب 05.39 % وهي أقل نسبة رفض من بين جميع عبارات محور البيئة المؤسساتية. ويسعى المدققون إلى تجنب العقوبات بكل مستوياتها سواء تأديبية أو جزائية لما لها من أثر على سمعة المدقق. هذا من جهة، ومن جهة أخرى ما يترتب عنها التوقيف عن العمل والتعويضات المادية. لذا فان ما تولده البيئة المؤسساتية من ضغوط من خلال فرض جانب العقاب والردع يؤثر في السلوك المهني للمدقق إيجابيا من حيث التزام المدققين بما تتطلبه المهنة، وفي المقابل قد يلجئ المدقق إلى تجنب هذه العقوبات عن طريق كل الوسائل وقد ينجم عن ذلك انحرافات عن السلوك المهني السوي. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للعبارة فقد بلغ 4.118 والذي يشير إلى موافقة مرتفعة تضع العبارة في الترتيب الرابع على مستوى محور البيئة المؤسساتية.

بالنسبة للعبارة رقم 03 فقد بلغت نسبة الموافقة على محتواها 82.35%، هذه النسبة تشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أهمية صبغة الإلزامية على القوانين المنظمة للمهنة والتعليمات المتعلقة بالكيفيات والإجراءات في التأثير في السلوك المهني للمدقق وهذا ما تدعمه نسبة الرفض المنخفضة التي بلغت 09.31% من عينة الدراسة. لذا فإن قسر القوانين والتعليمات والمعايير المتبناة على المدققين تمثل أحد السياسات المؤسساتية التي تدفع

المدقق إلى الالتزام بمستوى مقبول من الممارسة المهنية، كما تسهل كلا من عملية المتابعة والكشف عن مواطن القصور في مستوى الأداء المهني للمدققين وهذا ما تدعمه درجة الموافقة العالية التي تشير إليها قيمة المتوسط الحسابي المقدرة بـ 4.127 وبقيمة تشتت بلغت 1.077. إلا أن ضغوطات قسر الجانب القانوني قد ينجم عنها سلوكيات عكسية تندرج ضمن عدم القدرة على استيفاء جميع التعليمات الملزمة خلال عملية التدقيق وبالتالي صفة الإلزامية قد ينجم عنها تأثيرات تؤدي إلى اختلالات سلوكية. وفيما يخص العبارة رقم 02 فقد بلغت نسبة الموافقة 81.37 % من عينة المدققين على أهمية وتيرة تبني معايير التدقيق الدولية في التأثير على السلوك المهني للمدقق وبنسبة رفض قدرت بـ 09.80%، وهذا يشير إلى أن أغلب عينة الدراسة يؤكدون أن وتيرة تبني معايير التدقيق الدولية تؤثر على السلوك المهني للمدقق من خلال أن عملية تبني المعايير الدولية للتدقيق توفر مجموعة من التعليمات والكيفيات وكذا الإرشادات للمدققين تضمن المستوى الأدنى المقبول من الجودة عند أداء عمليات التدقيق، إلا أن وتيرة التبني لهذه المعايير الدولية قد ينجم عنها فرض معايير تدقيق لبعض الجوانب التي لا تتطابق والبيئة المحلية الجزائرية، بالإضافة إلى أن عملية انتقاء بعض المعايير الدولية للتدقيق والاستغناء عن أخرى لغرض موافقتها الأطر المحاسبية الجزائرية وطبيعة القوانين المحلية ينتج عنها معايير غير مفهومة وغير سهلة التطبيق مما يؤدي إلى انتهاج المدقق سلوك مهني قد لا يوافق ما جاءت به المعايير المتبناة. وقد جاءت العبارة بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4.069 وتشتت قدر بـ 1.031. وبالنظر إلى معدل الموافقة للمحور ككل فقد جاءت بمعدل موافقة مرتفعة لمتوسط جميع عبارات المحور بنسبة 85.00 % ونسبة رفض قدر بـ 07.65% وموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.169 وتشتت قدره 0.975، ما يفسر أن العبارات الواردة في محور البيئة المؤسساتية للمدقق لها أهمية في تحديد السلوك المهني للمدقق كما قد يترتب عنها مجموعة من الاختلالات سلوكية عند أداء المدقق لمهامه.

ثانيا: اتجاه المدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية للمدقق:

تمثل الاختلالات السلوكية للمدقق المتغير الوسيط في النموذج الذي نسعى لتفسيره، فلقد توصلنا من خلال الجانب النظري لهذا الموضوع إلى أن الاختلالات السلوكية تنشأ من خلال الضغوطات الخارجية لمحيطه، كما تم تشكيل المتغير

من أربعة محاور أساسية وهي الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية؛ والاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل؛ والاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام: وأخيرا الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني.

1- الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميز انية الزمنية:

يعتبر إصدار التقارير المالية أمرا حساسا ومضبوطا لما له من أهمية لمستخدميها في قراراتهم الاقتصادية. لذا فإن المدقق مطالب بإجراء عملية التدقيق وفقا لميزانية زمنية ثابتة لغرض إبداء رأيه في الآجال المحددة. وتمثل عبارات المحور مجموعة مختارة من السلوكيات التي يمكن أن يعتبرها افراد العينة جوهرية ويجب تقليلها في حالات معينة والمتعلقة بالميزانية الزمنية لعملية التدقيق. كما هو موضح في عبارات الاستبيان:

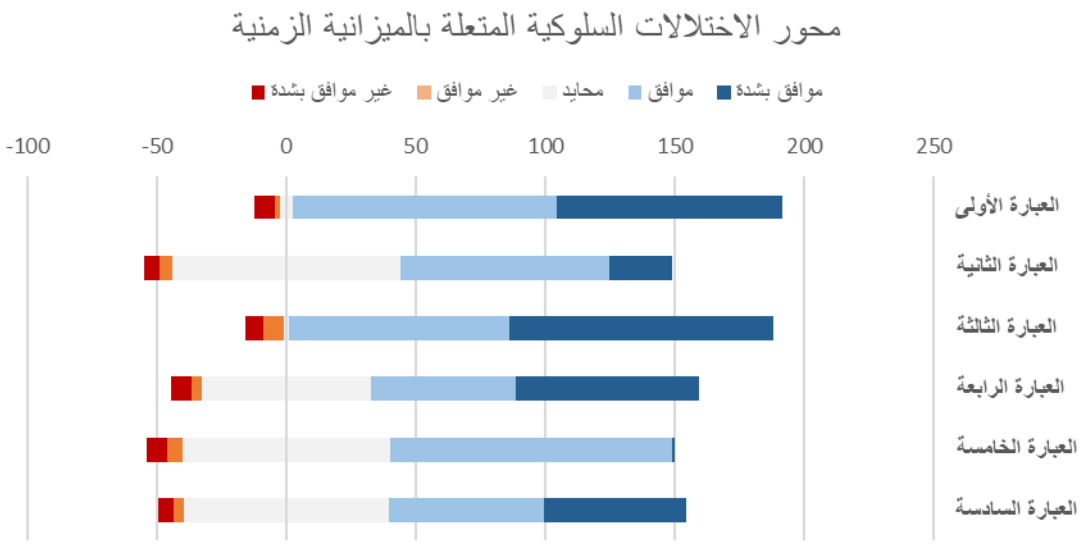
الجدول رقم 4-38: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميز انية الزمنية

رقم العبارة	العبارة	مو افق بشدة	مو افق	محايد	غ. مو افق	غ. مو افق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	تجنب بعض الإجراءات الهامة لتتوافق العملية مع الإطار الزمني	42.65%	50.00%	2.45%	0.98%	3.92%	4.265	0.879	مرتفع
		92.65%			4.90%				
02	العمل لساعات إضافية ضمن الفترة المحددة دون الإبلاغ عنها لغرض الالتزام بالآجال المحددة.	11.76%	39.71%	43.14%	2.45%	2.94%	3.549	0.842	مرتفع
		51.47%			5.39				
03	التركيز على أداء اختبارات تقييم المخاطر واختبار الرقابة دون أداء الاختبارات الشاملة لغرض الالتزام بالمواعيد المحددة	50.00%	41.67%	0.98%	3.92%	3.43%	4.309	0.938	مرتفع
		91.67%			7.35%				
04	تأخير إصدار التقرير عن الآجال المحددة عند ضيق الإطار الزمني لعميلة التدقيق.	34.80%	27.45%	31.86%	1.96%	3.92%	3.873	1.04	مرتفع
		62.25%			5.88%				
05	تجنب الإبلاغ عن عدم كفاية الميزانية الزمنية عند أداء عمليات التدقيق	0.49%	53.43%	39.22%	2.94%	3.92%	3.436	0.742	مرتفع
		53.92%			6.86%				
06	تجنب مناقشة إشكاليات الميزانية الزمنية مع الأطراف المعنية بالعملية.	26.96%	29.41%	38.73%	1.96%	2.94%	3.755	0.969	مرتفع
		56.37%			4.90%				
الدرجة الكلية		27.78%	40.28%	26.06%	2.37%	3.51%	3.865	0.902	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-15: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختلالات المتعلقة بالميزانية الزمنية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-38 رقم أعلاه، أن العبارة رقم 01 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 92.65 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن تجنب بعض إجراءات التدقيق الهامة من أجل التقيد بالميزانية الزمنية لعملية التدقيق من أهم الاختلالات السلوكية للمدقق الواجب تقليلها، وبالنظر إلى أهمية التقيد بالاطار الزمني لعملية التدقيق والذي يأتي بغرض إصدار تقرير التدقيق للأطراف المعنية من اجل اتخاذ قرارات اقتصادية قد تكون جد فعالة في التوقيت المناسب، ولهذا فإن تجنب الإجراءات الهامة في عملية التدقيق يؤثر سلبا على مدى تعبير تقرير المدقق على الحالة المالية للعميل وبالتالي توفير معلومات تساهم في قرارت اقتصادية خاطئة. وقد جاءت العبارة رقم 01 بمتوسط حسابي يعتبر ثاني أعلى مستوى موافقة من بين عبارات المحور والذي بلغ 4.265 وتشتت قدر بـ 0.879 اللذان يعبران عن الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة. وحسب الشكل رقم 4-15 أعلاه فإن العبارة رقم 01 جاءت بنسبة رفض قدرت بـ 04.90 % وهي نسبة منخفضة من بين جميع عبارات المحور والتي تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 03، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 91.67 % والتي تتناول أهمية تركيز المدقق على اختبارات تقييم المخاطر واختبارات الرقابة دون الاختبارات الأساسية والتفصيلية كأحد الاختلالات

السلوكية المرتبطة بالميزانية الزمنية. ففي الغالب عند تصميم استراتيجية التدقيق في أحسن الحالات كتمتع العميل بنظام رقابة داخلية فعال فإن المدقق يلتزم بالحد الأدنى من الاختبارات الشاملة ولا يتجنبها كليا. فوجود نظام رقابة فعال قد لا يدل على خلو القوائم المالية للعميل من الأخطاء الجوهرية، فيمكن ورود عمليات غش واحتيال تواطئي لا تظهر عند تقييم الرقابة الداخلية وبالتالي إصدار رأي فني غير موافق للواقع. ومن جهة أخرى فقد بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 03 بـ 07.35 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 03 قدر بـ 4.309 الذي جاء في المرتبة الأولى على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت بقيمة 0.938. وجاءت العبارة رقم 04 في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة والتي قدرت نسبتها بـ 62.25%. وتشير العبارة إلى أن تأخير تقرير التدقيق عند عدم كفاية الإطار الزمني للتدقيق من اهم الاختلالات السلوكية للمدقق المرتبطة بالميزانية الزمنية، إذ انه من المهم احترام آجال إصدار تقرير التدقيق وأي تأخير قد يسبب مشاكل تزيد تأزما كلما كان هناك نظام مالي نشط ومتطور. وبالتالي فإن عدم ضبط الميزانية الزمنية بصورة تتوافق مع الإجراءات الواجب أداءها أو عدم توفير الموارد البشرية والمادية اللازمين من اجل التوافق الزمني للعملية تسبب بعض الاختلالات السلوكية الجوهرية. وجاءت نسبة الرفض لعينة الدراسة 05.88% وهي نسبة رفض منخفضة، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3.873 والذي يشير إلى موافقة مرتفع تضع العبارة في الترتيب الثالثة على مستوى محور الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية.

بالنسبة للعبارة رقم 06 فقد بلغت نسبة الموافقة على محتواها 56.37%، هذه النسبة تشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أن عدم مناقشة إشكاليات الميزانية الزمنية مع الأطراف المعنية بالعملية يندرج ضمن أهم الاختلالات السلوكية المرتبطة بالميزانية الزمنية وهذا ما تدعمه نسبة الرفض المنخفضة التي بلغت 04.90% من عينة الدراسة. لذا فإن عدم الإشارة لمشاكل الميزانية الزمنية من حيث عدم كفايتها للإجراءات الواجب أداءها أو عدم توفر الموارد الهامة لاستيفاء شروط العملية حسب الإطار الزمني المحدد قد يساهم في إهمال إدارة المكتب على حل هذا المشكل وتعديل كل من الميزانية الزمنية أو تدعيم فريق العمل بما يحتاجه لاستكمال العملية في الآجل المحدد وهذا ما تدعمه درجة الموافقة العالية التي تشير إليها قيمة المتوسط الحسابي المقدرة بـ 3.755 وبقيمة تشتت بلغت 0.969. وفيما يخص العبارة رقم 05 فقد بلغت نسبة الموافقة 53.92 % من عينة المدققين على مساهمة تجنب الإبلاغ عن عدم كفاية الميزانية الزمنية لمتطلبات عملية التدقيق في إنشاء الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية، ويشير هذا النوع من

الاختلالات إلى وجود مشاكل في التواصل بين فرق التدقيق المكلفين بالعملية ومدراء وشركاء التدقيق المكلفين عن الإشراف وتسيير مكاتب وشركات التدقيق. كما أن مشاكل التواصل في حد ذاتها قد تنشأ من طبيعة تعامل المستوى الاستراتيجي لمكاتب التدقيق مع المستوى العملياتي (التشاور أو الهيمنة) ومدى التوجه المهني للمكتب إذا قورن بالنزعة التجارية لمسيري مكاتب التدقيق. كما بلغت نسبة الرفض 06.86%، وهذا يشير إلى أن أغلب عينة الدراسة يؤكدون أن تجنب الإبلاغ عن عدم كفاية الميزانية الزمنية يولد مجموعة من الضغوط المهنية التي تؤثر على المدقق في حد ذاته وجودة مخرجات عملية التدقيق، وقد جاءت العبارة 05 بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.436 وتشتت قدر بـ 0.742. وفيما يخص العبارة رقم02 فقد بلغت نسبة الموافقة 51.47 % من عينة المدققين على أن العمل لساعات إضافية ضمن الإطار اليومي دون الإبلاغ عنها من أجل الانتهاء من عملية التدقيق في الآجال المحددة تلعب دورا هاما في إنشاء اختلالات سلوكية. وهذا النوع من الاختلالات تدفع المدقق لبذل جهد كبير قد يفوق التكلفة المتوقع وبالتالي تصبح عملية التدقيق مكلفة وغير مناسبة اقتصاديا، الأمر الذي يؤثر على استمرارية المكتب أو قد يؤدي إلى انسحاب المدقق من العملية. وهذا ما تؤكده نسبة الرفض المنخفضة والتي قدرت بـ 05.39%، وقد جاءت العبارة 02 بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.549 وتشتت قدر بـ 0.842. وإجمالا فإن معدل الموافقة لمحور الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية ككل جاء بمعدل موافقة مرتفعة لمتوسط جميع عبارات المحور بنسبة 68.06 % ونسبة رفض قدر بـ 05.88%، كما أن المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات بلغ 3.865 وبتشتت قيمته 0.902، ما يفسر أن العبارات الواردة في المحور الأول للاختلالات السلوكية للمدقق لها أهمية جوهرية لدى العينة المكونة من محافظي الحسابات والخبير المحاسب.

2- تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل:

يتمثل هذا النوع من الاختلالات السلوكية للمدقق في تلك الانحرافات التي لها علاقة بالعميل التي يجب تقليلها بحث تتولد من خلال السيطرة التي يمتلكها العميل على المدقق عند أداء مهامه ويتم التعبير عنها من خلال عبارات المحور المبينة في الجدول أدناه:

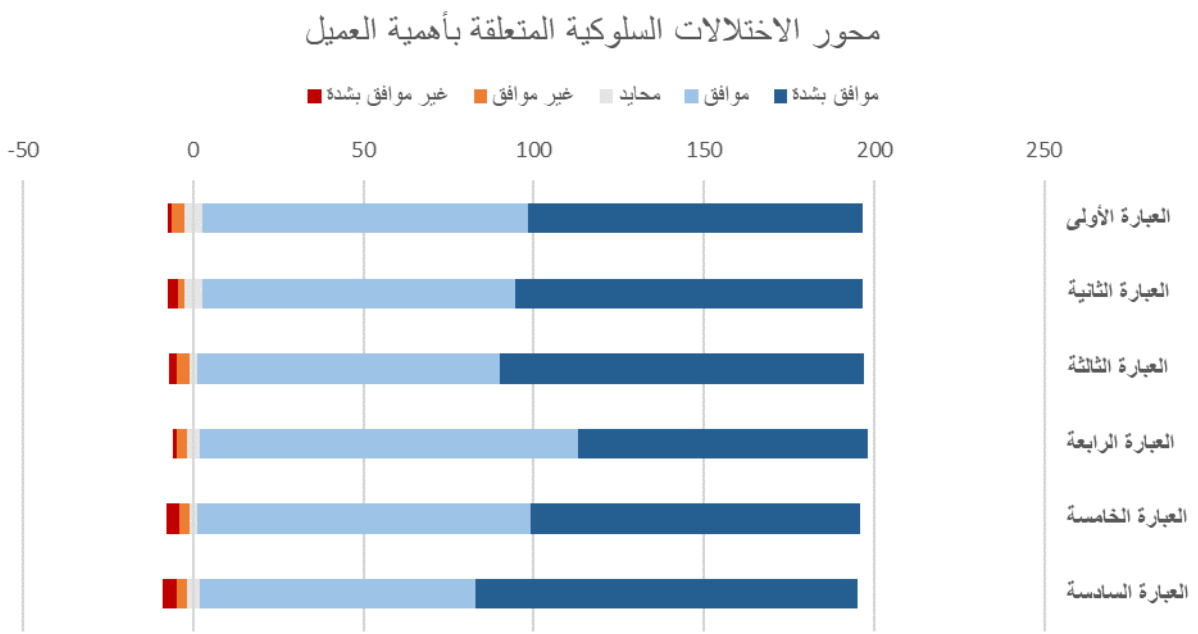
الجدول رقم 4-39: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غ. موافق	غ. موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	قبول تكليف بالمهمة للعملاء دون أداء التقييم الأولي للمخاطر لغرض تحصيل حصص سوقية	48.04%	47.06%	2.45%	1.96%	0.49%	4.402	0.683	مرتفع
		95.10%			2.45%				
02	الاقتناع بتفسيرات و توكيدات العميل	50.00%	45.10%	2.45%	0.98%	1.47%	4.412	0.726	مرتفع
		95.10%			2.45%				
03	الموافقة على تدخلات العميل في عملية التدقيق	52.45%	43.63%	0.98%	1.96%	0.98%	4.446	0.709	مرتفع
		96.08%			2.94%				
04	قبول تحديد نطاق عمليات التدقيق من طرف العميل و الحد من وصوله إلى الوثائق المطلوبة و الأشخاص	41.67%	54.41%	1.96%	1.47%	0.49%	4.353	0.644	مرتفع
		96.08%			1.96%				
05	القيام بعمليات تدقيق شكلية و إصدار تقارير إيجابية حسب طلب العميل	47.55%	48.04%	0.98%	1.47%	1.96%	4.377	0.76	مرتفع
		95.59%			3.43%				
06	تكليف أفراد للقيام بعمليات التدقيق يتمتعون بعلاقات جيدة بالعميل	54.90%	39.71%	1.96%	1.47%	1.96%	4.441	0.781	مرتفع
		94.61%			3.43%				
الدرجة الكلية		49.10%	46.32%	1.80%	1.55%	1.23%	4.405	**0.717**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

نلاحظ من الجدول 4-39 رقم أعلاه، أن العبارة رقم 03 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 96.08 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن موافقة أو مسايرة المدقق لتدخلات العميل في عملية التدقيق هي من أهم الاختلالات السلوكية التي يجب تقليلها، ويشير ذلك إلى أن المدقق بشكل من الإشكال قد يقع تحت سيطرة العميل إما من خلال فقد الاستقلالية الكاملة وبالتالي عدم نجاعة عملية التدقيق ككل، وإما عن طريق التأثير غير المباشر للعميل على المدقق من خلال المزايا والتوجيهات السطحية التي تضعف من الاستقلالية. وقد جاءت العبارة رقم 03 بمتوسط حسابي يعتبر الأعلى مستوى موافقة من بين عبارات المحور والذي بلغ 4.446 وتشتت قدر بـ 0.709 اللذان يعبران عن الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة، كما جاءت العبارة بنسبة الرفض تقدر بـ 04.90 % وهي نسبة منخفضة تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة.

الشكل رقم 4-16: اتجاه أراء المدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 04، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 96.08 % والتي تتناول أهمية قبول تحديد نطاق عمليات التدقيق من طرف العميل والحد من وصوله إلى الوثائق المطلوبة والأشخاص كأحد الاختلالات السلوكية المرتبطة بالعميل التي يجب تقليلها. وعمليا فإن عملية تحديد نطاق عملية التدقيق من طرف العميل تعتبر من الأسباب الجوهرية للانسحاب من العملية بسبب عدم السماح للمدقق للوصول إلى الوثائق والأشخاص لمستوى إداري خاص أو أحد الفروع مما يعني أن المدقق لا يمكنه الإحاطة ببعض الجوانب الهامة والتي قد تحتوي على أخطاء جوهرية بفعل الغش أو الاحتيال. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 04 بـ 1.96 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 04 قدر بـ 4.353 الذي يؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة رقم 04 التي جاءت في المرتبة الأولى على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت بقيمة 0.644. وجاءت العبارة رقم 05 في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة والتي قدرت نسبتها بـ 95.59%. وتشير العبارة إلى أن من أهم الاختلالات السلوكية للمدقق المرتبطة بالعميل التي يجب تقليلها هو القيام بعمليات تدقيق شكلية وإصدار

تقارير إيجابية حسب طلب العميل، ويوصف هذا النوع الاختلالات بأنه من أخطر التصرفات التي تؤدي إلى أزمات مالية كبيرة وانهيار اقتصاديات ضخمة من خلال أن العميل استطاع أن يتحكم كليا في الطرف الضامن والاستفادة من تقرير تدقيق مفصل حسب ما يريده العميل. وعادة ما يكون الغرض من هذه التصرفات هو تغطية الحالة المالية المتدنية للمؤسسة وإيهام المستثمرين بأن المؤسسة في حالة جيدة. وجاءت نسبة الرفض لعينة الدراسة 03.43% وهي نسبة رفض منخفضة، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 4.377 والذي يشير إلى موافقة مرتفع تضع العبارة في الترتيب الخامس على مستوى محور الاختلالات السلوكية المتعلقة بأهمية العميل.

بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد حظيت بالموافقة من قبل عينة الدراسة وهذا ما تعكسه قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.412 وتشتت قدر بـ 0.726، وهذا يشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أن اقتناع المدقق بتفسيرات وتوكيدات العميل يندرج ضمن أهم الاختلالات السلوكية للمدقق التي يجب تقليلها، وهذا ما تدعمه نسبة الرفض المنخفضة التي بلغت 02.45% من عينة الدراسة. لذا فإنه من شروط عملية التدقيق التزام المدقق بالشك المهني وعدم الاقتناع التام بتفسيرات العميل والاكتفاء بها، بل يجب التزام الإطار المهني وبذل العناية المهنية اللازمة من خلال اختبارات الفهم وتقييم المخاطر والقيام بكل الإجراءات الضرورية من أجل تأكيد أو نفي توكيدات إدارة العميل. وفيما يخص العبارة رقم 01 فقد بلغت نسبة الموافقة 95.10 % من عينة المدققين وهذا ما تدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4.402 وتشتت بلغ 0.683 على أن قبول تكليف بالمهمة للعملاء دون أداء التقييم الأولي للمخاطر لغرض تحصيل حصص سوقية هي أحد أهم الاختلالات السلوكية للمدقق التي يجب تقليلها لمحور الاستبيان، ويشير هذا النوع من الاختلالات السلوكية إلى عدم مراعات التقييمات الأولية للعميل وقبول المهمة بدون النظر لحالة العميل من حيث نشاطه الاقتصادي والمخاطر المحيطة، ونظرا لأن الأنشطة التجارية والصناعية هي محل تقلبات بفعل الحالة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة فقد يطرأ على العميل تغيرات تمس قدرته على الاستمرارية، كما قد تتغير الإدارة العليا وبالتالي تغير فلسفة التسيير للعميل لذا وجب على المدقق التركيز على التقييمات الأولية للعميل لتحديد ما اذا كان من الممكن قبول المهمة أو الامتناع عنها، وهو ما يدعم الموافقة العالية التي يظهرها المتوسط الحسابي للعبارة والتي بلغت 4.402، كما بلغت نسبة الرفض المنخفضة التي قدرت بـ 2.45%، وهذا يشير إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن قبول عميل جديد بدون الإجراءات الأولية والأساسية لتقييم المخاطر المختلفة ينشأ من خلال بعض الاعتبارات المهنية

والتي قد يتغاضى عنها المدقق بفعل تأثير المعرفة النمطية عن العميل وعدم مراعات للتغيرات الطارئة على المؤسسة وإدارتها وحالتها المالية. وفيما يخص العبارة رقم 06 فقد بلغت نسبة الموافقة 94.41 % من عينة المدققين على أن تكليف أفراد للقيام بعمليات التدقيق يتمتعون بعلاقات جيدة بالعميل تمثل أحد أهم الاختلالات السلوكية التي يجب تقليلها. ويمكن لمثل هذه التصرفات من الحدوث لعدم وجود نظام لجودة الرقابة لتقييم كل من استقلالية الأفراد المكلفين بعملية التدقيق لا من حيث درجة القرابة ولا درجة الصداقة. وقد جاءت العبارة 06 بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4.405 وتشتت قدر بـ 0.717. وإجمالا فإن معدل الموافقة لمحور الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل ككل جاء بمعدل موافقة مرتفعة بلغت نسبة 95.42 % ونسبة رفض منخفضة جدا قدرت بـ 02.78%، كما أن المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات بلغ 4.405 وتشتت بقيمة 0.717، ما يفسر أن العبارات الواردة في المحور الثاني لتقليل لاختلالات السلوكية للمدقق الهامة هي جوهرية لدى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات والخبير المحاسب في الجزائر.

3-تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيدات المهام:

يتمثل هذا النوع من الاختلالات السلوكية في تلك الانحرافات التي تطرأ على السلوك المهني للمدقق الواجب تقليله عند العمل على عملية تدقيق تتصف بالتعقيد من حيث الهيكل التنظيمي للعميل وتعقيد أعماله، وتم تشكيل المحور من خلال إدراج أربعة عبارات كما هو موضح في عبارات الاستبيان:

الجدول رقم 4-40: درجات المو افقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام

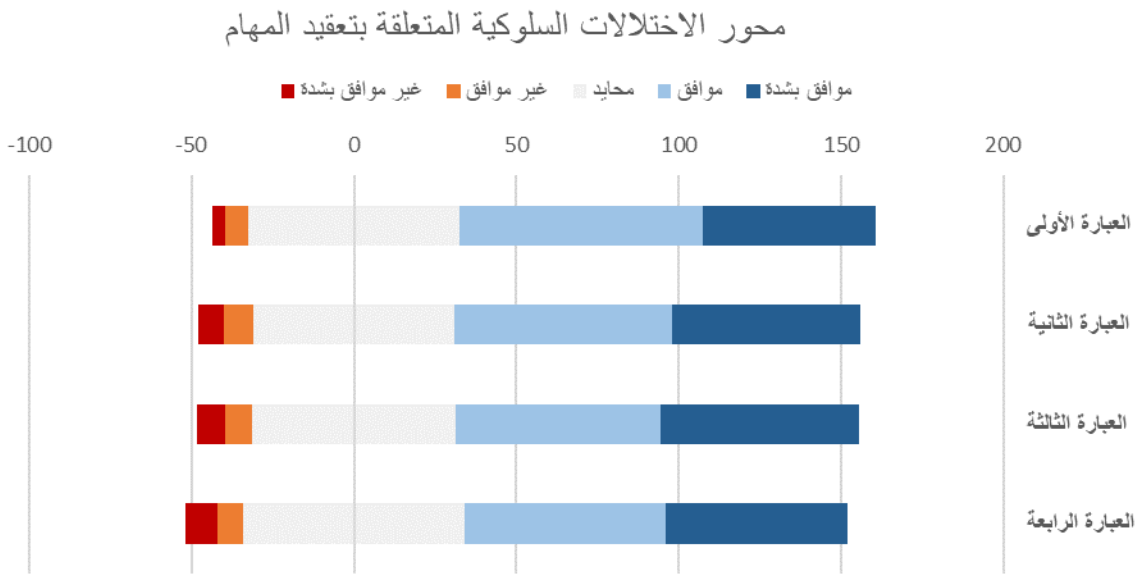
رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غ. موافق	غ. موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	قبول أداء مهام التدقيق لعملاء يتمتعون بهيكل تنظيمي معقد	25.98%	36.76%	31.86%	3.43%	1.96%	2.833	0.875	متوسط
		62.75%			5.39%				
02	تكليف فرق عمل بأداء مهام تدقيق بدون خبرة كافية في صناعة العميل	28.43%	32.84%	30.39%	4.41%	3.92%	3.775	1.033	مرتفع
		61.27%			8.33%				
03	تعيين فرق عمل غير مناسب من حيث العدد مع نطاق و طبيعة مهمة التدقيق	29.90%	30.88%	30.88%	3.92%	4.41%	3.779	1.055	مرتفع
		60.84%			8.33%				
04	التخلي عن الاستعانة بخبراء خارجيين عند أداء عمليات تدقيق في بيئة معقدة.	27.45%	30.39%	33.33%	3.92%	4.90%	3.716	1.061	مرتفع
		57.84%			8.82%				

الدرجة الكلية	27.94%	32.72%	31.62%	3.92%	3.80%	3.523	1.006	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-17: اتجاه آراءالمدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

من خلال الجدول رقم 4-40 أعلاه، فإن العبارة رقم 01 تمثل نسبة 62.75 % من المدققين الذين يوافقون على أن قبول أداء مهام التدقيق لعملاء يتمتعون بهيكل تنظيمي معقد هي من أهم الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بتعقيد المهام التي وجب تقليلها. كما أنها العبارة التي تتمتع بأقل معدل رفض والذي بلغ 5.39%، إلا انه وبالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي فقد جاء بدرجة موافقة متوسطة قدرت بـ 2.883 وتعد الأضعف من بين كل عبارات المحور وتشتت بقيمة 0.875، وهذا يشير إلى أن قبول المدقق لعميل يتصف بهيكل تنظيمي عالي التعقيد لا يشكل اختلالا سلوكيا جوهرية بالنسبة للمدقق إلا إذا صاحب ذلك عدم اتخاذ الاعتبارات المناسبة من اجل التعامل مع هذه الوضعية. بالإضافة إلى أن خبرة المدقق مع صناعة العميل والأصناف المعقدة من الهياكل التنظيمية وأنظمة التسيير والمعلومات

المعقد تساعد في أداء عمليات تدقيق بشكل مناسب في الظروف. تليها العبارة رقم 02 بنسبة 61.27 % من أفراد العينة الذين يؤكدون بأن تكليف فرق عمل بأداء مهام تدقيق بدون خبرة كافية في صناعة العميل تشكل اختلالات سلوكية للمدقق من الواجب تقليلها. والخبرة المهنية لأفراد فريق التدقيق هي ذات أهمية بالغة لما لها من دور في رفع قدرة المدقق على فهم الحالات المعقدة التي تصادف عملية التدقيق والإجراءات المناسب والتي تتوافق مع مستوى تعقيد المهام المختلفة للمدقق، وهذا ما يؤكده مستوى الموافقة المرتفعة للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.775 وتشتت يقدر بـ 1.033. وتمثل العبارة رقم 03 نسبة 60.78 % من المدققين الذين يقرون بأن تعيين فرق عمل غير مناسبة من حيث العدد مع نطاق وطبيعة مهمة التدقيق يعتبر من أهم الاختلالات السلوكية عند المدقق الواجب تقليلها، وهذا ما يفسر أن تعقيد المهام المرتبط بالهيكل التنظيمي للعميل وصناعته يتطلب توفير الموارد البشرية والمادية من اجل استوفاء المتطلبات المهنية. كما أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3.779 والذي يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بشكل مرتفع على محتوى العبارة. بالنسبة للعبارة رقم 04 فقد بلغت نسبة الموافقة 57.84 % وموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.716، بحيث تشير العبارة إلى أن التخلي عن الاستعانة بخبراء خارجيين عند أداء عمليات تدقيق في بيئة معقدة يمثل اختلالا سلوكيا للمدقق مهما ويفترض تخفيضه. فعملية الاستعانة بالخبراء في عمليات التدقيق التي تتميز بمستوى من التعقيد يساهم في تدارك النقص الذي تولده قلة الخبرة، كما يساعد على تحديد الطرق والكيفيات والإجراءات المناسبة للتعامل مع الحالات الخاصة التي تصادف المدقق. وفي الأخير فإن المحور جاء بقيمة موافقة مرتفعة قدرت بـ 3.523 وتشتت قدر بـ 1.006، وتعبر هذه القيم على أن محور تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام يحظى بأهمية مرتفعة لدى عينة الدراسة.

4-تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني:

الجدول رقم 4-41: درجات الموافقة على عبارات الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني

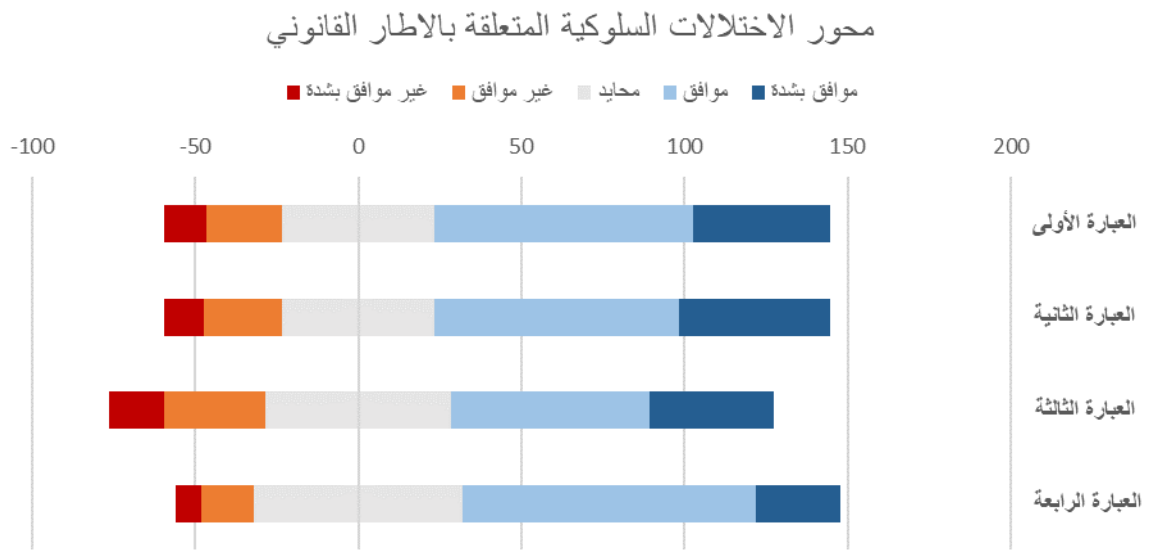
رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	تأويل القوانين والمعايير ذات العلاقة بصفة شخصية.	20.59%	38.73%	23.04%	11.27%	6.37%	3.676	1.148	مرتفع
		59.31%			17.65%				
02	أداء عمليات تدقيق بدون الإحاطة الكافية	22.55%	36.76%	23.04%	11.76%	5.88%	3.559	1.125	مرتفع

	بالأطر القانونية والتنظيمية ذات العلاقة.	59.31%			17.65%			
03	تجاهل تطبيق القوانين والتنظيمات الملزمة.	29.90%	18.63%	27.94%	8.33%	15.20%	3.353	1.185	متوسط
		48.53%			23.53%				
04	الاستمرار في علاقة العمل عند توفر احد العوامل المخلة بميثاق السلوك الأخلاقي .	44.12%	12.75%	31.37%	3.92%	7.84%	3.539	0.946	مرتفع
		56.86%			11.76%				
	الدرجة الكلية	37.38%	18.63%	26.35%	6.13%	11.52%	3.532	**1.101**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات SPSS

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-18: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

من خلال الجدول رقم 4-41 أعلاه، فإن العبارة رقم 01 تمثل نسبة 59.30 % من المدققين الذين يوافقون على أن تأويل القوانين والمعايير ذات العلاقة بصفة شخصية هي من اهم الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالإطار القانوني التي يجب تقليلها، وقد يرجع ذلك إلى التطور الملموس للمهنة والإصلاحات التي مست الممارسة المهنية من خلال إصدار قوانين جديدة وتبني مجموعة من المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق التي جاءت بأطر تصورية جديدة قد تحتاج إلى المزيد من التوضيحات والتفسيرات المهنية. كما أنها العبارة جاءت بنسبة رفض متوسطة بلغت 17.65%، إلا أن قيمة

المتوسط الحسابي جاء بدرجة موافقة مرتفعة قدرت بـ 3.676 وتشتت بقيمة 1.148، وهذا يشير إلى أن تأويل القوانين والمعايير ذات العلاقة بصفة شخصية يشكل اختلالا سلوكيا جوهريا بالنسبة للمدقق لاسيما عندما يتعلق الأمر الإصدارات للقوانين الجديدة. تليها العبارة رقم 02 بنسبة 59.31 % من أفراد العينة يؤكدون بأن عدم الإحاطة الكافية بالأطر القانونية والتنظيمية ذات العلاقة تشكل اختلالا سلوكيا للمدقق من المفترض تقليله. وقد تحد من كفاءته في التعامل مع الحالات المختلفة التي يصادفها عند أداء عمليات التدقيق، وهذا ما يؤكده مستوى الموافقة المرتفعة للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.559 وتشتت يقدر بـ 1.125. وتمثل العبارة رقم 04 بنسبة 56.86 % من المدققين الذين يوافقون بأن الاستمرار في علاقة العمل عند توفر أحد العوامل المخلة بميثاق السلوك الأخلاقي التي يجب تقليلها، وهذا ما يفسر أن التعليمات والإصدارات التوجيهية للهيئات التنظيمية التي تتضمن تفاصيل ميثاق السلوك الأخلاقي للمهنة يجب أن تحترم وتطبق كالحفاظ على النزاهة والالتزام بالاستقلالية الكاملة والالتزام بالموضوعية والمهنية العالية. كما أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3.353 والذي يشير إلى أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط على محتوى العبارة. بالنسبة للعبارة رقم 03 فقد بلغت نسبة الموافقة 48.53 % وموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.539 بحيث تشير العبارة إلى أن تجاهل تطبيق القوانين والتنظيمات الملزمة يمثل اختلالا سلوكيا للمدقق مهما وجب خفضه. فعملية التدقيق تعتمد على الإطار القانوني المنظم للمهنة والملزم لكل المهنيين بتطبيق القوانين ذات العلاقة، إلا أنه وفي بعض الحالات قد يتخلى المدقق عن تطبيق بعض القوانين لعدم وملاءمتها للظروف الحاصلة والتي لو طبقت قد تؤثر على ملائمة تقرير التدقيق وهي حالات تعتبر نادرة إلا أنها غير مستبعدة. وفي الأخير فإن المحور جاء بقيمة موافقة مرتفعة قدرت بـ 3.532 وتشتت قدر بـ 1.101، وتعبر هذه القيم على أن محور الاختلالات السلوكية المتعلقة الإطار القانوني يحظى بأهمية مرتفعة لدى عينة الدراسة إلا أن الانحراف المعياري يتخلله بعض التباين في الإجابات.

ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة باستراتيجية التدقيق:

تمثل استراتيجية التدقيق في الدراسة الحالية المتغير التابع الذي يسعى من خلاله المدققون إلى التخطيط لعملية التدقيق بصورة أكثر كفاءة وفعالية وأكثر جودة، مما يساعدهم على الإيفاء بالمتطلبات المهنية، ويمكن أن تتخذ استراتيجية التدقيق أشكال متنوعة حسب المزيج الاستراتيجي بين الاختبارات والإجراءات المكونة لها كاختبارات تقييم

المخاطر، اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية والتفصيلية، والإجراءات التحليلية مما قد يدفع المدقق إلى الاعتماد على اختبار بصورة مكثفة دون الأخرين. ومن خلال التحليل الوصفي لمحاور استراتيجية التدقيق تم التوصل إلى النتائج الموضحة كالتالي:

1-إختبارات تقييم المخاطر

يعرض الجدول رقم 4-42 والشكل رقم 4-19 النتائج المتعلقة بالإحصاء الوصفي والتكرارات لعبارات محور اختبارات تقييم المخاطر الذي يندرج ضمن متغير استراتيجية التدقيق كما هو موضح في عبارات الاستبيان:

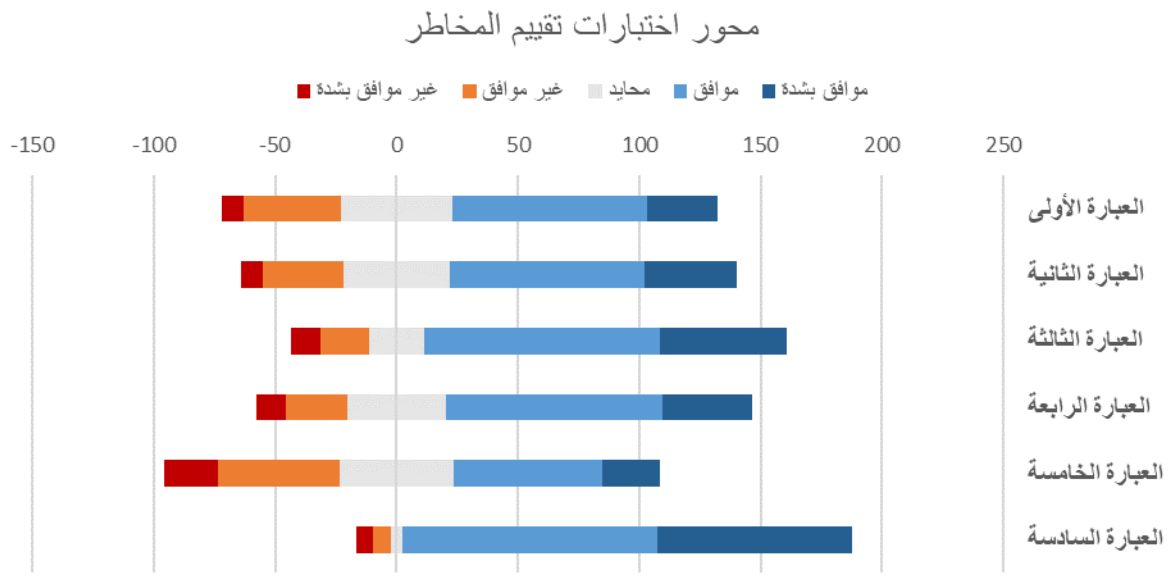
الجدول رقم 4-42: درجات المو افقة على عبارات اختبارات تقييم المخاطر

رقم العبارة	العبارات	بشدة مو افق	مو افق	محايد	مو افق بـ	بشدة مو افق بـ	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	تقييم مخاطر الأعمال من خلال فهم بيئة العميل	14.22%	39.22%	22.55%	19.61%	4.41%	3.392	1.086	متوسط
		53.43%			24.02%				
02	توفر الخبرة المناسبة للمدقق في تقييم مخاطر صناعة العميل	18.63%	39.22%	21.57%	16.18%	4.41%	3.515	1.100	مرتفع
		57.84%			20.59%				
03	تقييم مخاطر تعقيد الهيكل التنظيمي للعميل و اتساع نشاطاته	25.49%	47.55%	11.27%	9.80%	5.88%	3.770	1.112	مرتفع
		73.04%			15.69%				
04	تقييم المخاطر المتأصلة والتقدير الأولي لمخاطر التدقيق عند قبول أداء مهمة تدقيق جديدة	18.14%	43.63%	20.10%	12.25%	5.88%	3.559	1.099	مرتفع
		61.76%			18.14%				
05	القدرة على الوصول إلى تقارير المدقق السابق لتحديد مستوى المخاطر الأولي	11.76%	29.90%	23.04%	24.51%	10.78%	3.074	1.200	متوسط
		41.67%			35.29				
06	التخطيط لعملية التدقيق وفق التقديرات الأولية لمستوى مخاطر الاكتشاف.	39.22%	51.47%	2.45%	3.43%	3.43%	4.196	0.908	مرتفع
		90.69%			6.86%				
الدرجة الكلية		21.24%	41.83%	16.83%	14.30%	5.80%	3.584	1.084	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-19: اتجاه آراء المدققين فيما يخص اختبارات تقييم المخاطر



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-42 أعلاه، أن العبارة رقم 06 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 90.69 % من المهنيين المدققين الذين يرون أن التخطيط لعملية التدقيق وفق التقديرات الأولية لمستوى مخاطر الاكتشاف هي من اهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على اختبارات تقييم المخاطر، ويشير ذلك إلى أن المدقق يخطط لعملية التدقيق من خلال مستوى مخاطر الاكتشاف والتي بدورها تحدد مدى كثافة الاختبارات والإجراءات التي يجب أن تطبق، وتحديد الموارد البشرية والمادية التي يتطلبها تطبيق إجراءات معينة. وقد جاءت العبارة رقم 06 بمتوسط حسابي يعتبر الأعلى مستوى موافقة من بين عبارات المحور والذي بلغ 4.196 وتشتت قدر بـ 0.907 الذي يعد الأقل من بين عبارات المحور وهما يعبران عن الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة، كما جاءت العبارة بنسبة رفض تقدر بـ 06.86 % وهي أقل نسبة منخفضة من بين عبارات المحور وتؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة.

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 03، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 73.04 % والتي تتناول أهمية تقييم مخاطر تعقيد الهيكل التنظيمي للعميل واتساع نشاطاته كأحد أهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على

اختبارات تقييم المخاطر. وعمليا فإنه كلما كان مستوى التعقيد في الهيكل التنظيمي للعميل أكبر وتوسع حجم أعماله فإن المخاطر تزداد، ويرجع هذا إلى أن مثل هؤلاء العملاء ذوي التعقيد والاتساع في الأعمال يتميزون من جانب أعمالهم بالتطوير المستمر وميولاتهم إلى استخدام كل ما هو حديث لإدارة أعمالهم، كما أنهم يتمتعون بثقل اقتصادي قد يمكنهم من كسب القدرة على السيطرة والهيمنة والتأثير خصوصا على استقلالية المدقق وأجهزة الرقابة الأخرى في بعض الدول. بالإضافة إلى أن مخاطر الأخطاء الجوهرية قد تسبب أزمات مالية عالمية، لذا فإن تقييم مخاطر التعقيد والاتساع تعتبر أحد الركائز الأساسية في اختبارات تقييم المخاطر. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 03 بـ 15.69 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة رقم 03 قدر بـ 3.770 الذي يؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة رقم 03 والتي جاءت في المرتبة الثانية على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت بقيمة 1.112. وجاءت العبارة رقم 04 في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة فوق المتوسط والتي قدرت نسبتها بـ 61.76%. وتشير العبارة إلى أن تقييم المخاطر المتأصلة والتقدير الأولي لمخاطر التدقيق عند قبول أداء مهمة تدقيق جديدة من اهم العوامل المرتبطة باستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر، وتصف العبارة أن تقييم المخاطر المتأصلة ومستوى مخاطر التدقيق المقبولة من قبل المدقق تفيد في إيضاح مدى قدرة المدقق في الاستجابة الأولية المتعلقة بقبول المهمة، إذ أن تحديد مستوى مرتفع لكل من المخاطر المتأصلة ومخاطر التدقيق المقبولة يشير إلى أن التقارير المالية للعميل يحتمل بشكل مرتفع أن تحتوي على أخطاء جوهرية. وجاءت نسبة الرفض لعينة الدراسة 18.14% وهي نسبة رفض منخفضة، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3.559 والذي يشير إلى موافقة مرتفع تضع العبارة في الترتيب الثالث على مستوى محور اختبارات تقييم المخاطر.

بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد حظيت بالموافقة من قبل عينة الدراسة وهذا ما تعكسه قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.515 وتشتت قدر بـ 1.100، وهذا يشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أن توفر الخبرة المناسبة للمدقق في تقييم مخاطر صناعة العميل يندرج ضمن أهم العوامل المكونة لاستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر وهذا ما تدعمه نسبة الموافقة المتوسطة المقدرة بـ 57.84% ونسبة الرفض المنخفضة نسبيا التي بلغت 20.59% من عينة الدراسة. لذا فإن توفر المدقق على خبرة مهنية في تقييم مخاطر صناعة العميل يسمح له بالتعامل باحترافية أكثر لتحديد مكامن المخاطر والاستجابة لها بشكل أكثر كفاءة، كما أن الخبرة في تقييم مخاطر

صناعة ما تجعل من استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر محل قيادة للاختبارات الأخرى المكونة لاستراتيجية التدقيق الشاملة بحيث يركز المدقق على تحديد المخاطر التي ترتبط بالأخطاء المادية للبيانات المالية والاستجابة لها والإبلاغ عنها. وفيما يخص العبارة رقم 01 فقد بلغت نسبة الموافقة نسبة متوسطة بلغت 53.43 % من عينة المدققين وهذا ما تدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.392 وتشتت بلغ 1.086 على أن تقييم مخاطر الأعمال تتم من خلال عملية فهم بيئة العميل هي أحد أهم العوامل المكونة لاستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر، ويشير هذا إلى أن عملية فهم بيئة العميل من قبل المدقق تعد مرحلة مهمة لاختبارات تقييم المخاطر، إذ أنها تفيد في توجيه عملية التخطيط الأولي وإعطاء صورة على أهم مخاطر الأعمال التي تواجه العميل ولها علاقة بالبيانات المالية، إلا أن مخاطر الأعمال قد لا تعتبر ذات أهمية بالغة لاختبارات تقييم المخاطر ويرجع هذا الحكم إلى ميل أغلبية المدققين إلى عدم إدماج مخاطر الأعمال في نموذج المخاطر والاكتفاء بالمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر التدقيق المقبولة ومخاطر الاكتشاف في النموذج. وفيما يخص العبارة رقم 05 فقد بلغت نسبة الموافقة 41.67 % وهو مستوى دون المتوسط لمجمل لآراء عينة المدققين على أن قدرة المدقق للوصول إلى تقارير المدقق السابق لتحديد مستوى المخاطر الأولي تلعب دورا هاما في بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات تقييم المخاطر. فقد يمتنع المدقق السابق عن تزويد المدقق الحالي بتقرير التدقيق لعدم موافقة العميل على ذلك وقد يرجع ذلك إلى رغبة العميل في دفع المدقق إلى إعادة التقييمات الأولية لمخاطر التدقيق بناء على معطيات جديدة خاصة عندما يكون تقرير التدقيق السابق سلبي في بعض النقاط الجوهرية. وقد جاءت العبارة 05 بدرجة موافقة متوسطة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.074 وتشتت قدر بـ 1.200. وإجمالا فإن معدل الموافقة لمحور اختبارات تقييم المخاطر ككل جاء بمعدل موافقة مرتفعة بلغت نسبة 63.07 % ونسبة رفض منخفضة جدا قدرت بـ 20.10%، كما أن المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات بلغ 3.584 وتشتت بقيمة 1.084، ما يفسر أن العبارات الواردة في المحور الأول لاستراتيجية التدقيق هي جوهرية لدى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات والخبير المحاسب في الجزائر.

2-إختبارات الرقابة

إن فحص نظام الرقابة الداخلية للعميل يعد من الإجراءات الأساسية لعملية التدقيق، إذ أنها تعد من الاختبارات المسؤولة عن تحديد المزيج الاستراتيجية لإجراءات التدقيق. ويتم قياس أهمية استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة من خلال العبارات الموضحة في الجدول أدناه:

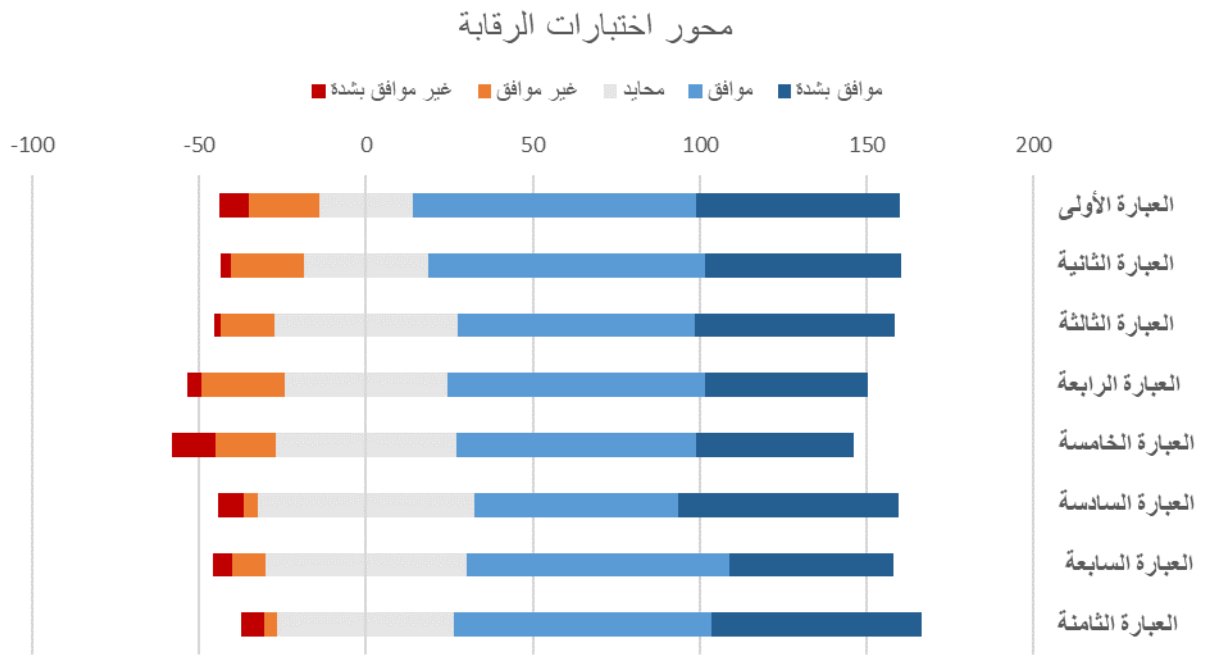
الجدول رقم 4-43: درجات المو افقة على عبارات اختبارات الرقابة

رقم العبارة	العبارة	مو افق بشدة	مو افق	محايد	غ. مو افق	غ. مو افق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	الحصول على فهم كافي لعناصر نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها.	29.90%	41.67%	13.73%	10.29%	4.41%	3.824	1.102	مرتفع
		71.57%			14.71%				
02	تأكيد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية وعناصرها	28.92%	40.69%	18.14%	10.78%	1.47%	3.848	1.006	مرتفع
		69.61%			12.25%				
03	تقدير المستوى الأولي لمخاطر الرقابة	29.41%	34.80%	26.96%	7.84%	0.98%	3.838	0.969	مرتفع
		64.22%			8.82%				
04	اختيار حجم عينة ملائم للتوقيت والإجراءات المتعلقة باختبارات الرقابة	24.02%	37.75%	24.02%	12.25%	1.96%	3.696	1.027	مرتفع
		61.76%			14.22%				
05	تقييم تقارير التدقيق الداخلي ومدى الاستفادة منها لعمليات التدقيق	23.04%	35.29%	26.47%	8.82%	6.37%	3.598	1.122	مرتفع
		58.33%			15.20%				
06	درجة الخبرة مع العميل في السنوات السابقة	32.35%	29.90%	31.86%	1.96%	3.92%	3.848	1.025	مرتفع
		62.25%			5.88%				
07	توفر أداء مقبول لإدارة المخاطر للعميل	24.02%	38.73%	29.41%	4.90%	2.94%	2.838	0.821	متوسط
		62.75			7.84				
08	الاقتصار على أداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية لبعض البنود بصورة انتقائية وغير معمقة.	30.88%	37.75%	25.98%	1.96%	3.43%	3.907	0.973	مرتفع
		68.63%			5.39%				
الدرجة الكلية		27.82%	37.07%	24.57%	7.35%	3.19%	3.675	**1.006**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-20: اتجاه آراء المدققين فيما يخص اختبارات الرقابة



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-43 أعلاه، أن العبارة رقم 01 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 71.57 % من المهنيين المدققين الذين يجمعون أن الحصول على فهم كافي لعناصر نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها هي من اهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على اختبارات الرقابة، ويشير ذلك إلى أن المدقق يجب عليه تنفيذ مجموعة من الإجراءات التي تقود إلى فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل والتي تفيد في الكشف عن مدى الوجود الفعلي لعناصر الرقابة الداخلية وما يتضمنها من ضوابط رقابية، كما تتم العملية وفق مجموعة من الإجراءات كالاستفسارات والملاحظة وخرائط التدفقات والتي تساعد في تشكيل فكرة واضحة عن نظام الرقابة الداخلي ومكوناته. وقد جاءت العبارة رقم 01 بمتوسط حسابي يضع العبارة في الرتبة الخامسة لمستوى الموافقة من بين عبارات المحور والذي بلغ 3.824 وبتشتت قدر بـ 1.102، كما جاءت العبارة بنسبة الرفض تقدر بـ 14.71 % وهي نسبة منخفضة تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة.

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 02، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 69.61 % والتي تتناول أهمية تأكيد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية وعناصرها كأحد أهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على اختبارات الرقابة. ويشير ذلك إلى أنه ورغم عملية فهم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى وجود عناصر الرقابة وضوابطها المختلفة إلا أنه من الأهمية بمكان التأكد من أن هذه الإجراءات الرقابية هي مصممة لتكون فعالة في التقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية. وعلى ذلك فإن مؤشر فعالية إجراءات الرقابة الداخلية تقود إلى اختيار المزيج الاستراتيجي لعملية التدقيق، فكلما كانت هناك فعالية أكثر لكما تمكن المدقق من تخفيض مخاطر الرقابة وبالتالي زيادة الاعتمادية على نظام الرقابة الداخلية في تقليل الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 02 بـ 12.25 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة قدر بـ 3.848 الذي يؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة رقم 03 حيث تموضعت في المرتبة الثانية على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت بقيمة 1.102. بالنسبة للعبارة رقم 08 فقد جاءت في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة التي قدرت نسبتها بـ 68.63%. وتشير العبارة إلى أن الاقتصار على أداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية لبعض البنود بصورة انتقائية وغير معمقة من اهم العوامل المرتبطة باستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة، بحيث أن تبني المدقق لهذه الاستراتيجية تعتمد على مدى فعالية الإجراءات الرقابية للعميل، فكلما زادت الاعتمادية على الرقابة الداخلية كلما خفض المدقق من الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والاختبارات التفصيلية لأرصدة الميزانية وإلا فإن المدقق يسحب اعتماده من الرقابة الداخلية للعميل لضعفها ويكثف من الاختبارات الأساسية والتفصيلية قصد الاستجابة بصورة مناسبة لمخاطر الرقابة المرتفعة. وجاءت نسبة الرفض لعينة الدراسة 05.39% وهي نسبة الرفض الأقل من بين عبارات المحور، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة جاء بأعلى قيمة من بين عبارات المحور بمؤشر 3.907 والذي يشير إلى موافقة مرتفع تضع العبارة في الترتيب الأول على مستوى محور اختبارات الرقابة.

بالنسبة للعبارة رقم 03 فقد حظيت بالموافقة من قبل عينة الدراسة وهذا ما تعكسه قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.838 وتشتت قدر بـ 0.969.، وهذا يشير إلى أن أغلب المدققين في عينة الدراسة يوافقون على أن تقدير المستوى الأولي لمخاطر الرقابة يندرج ضمن أهم العوامل المكونة لاستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة وهذا ما تدعمه نسبة الموافقة المقدرة بـ 64.22% ونسبة الرفض المنخفضة التي بلغت 08.82% من أفراد عينة الدراسة. لذا فإن

التقدير الأولي لمستوى مخاطر الرقابة يتولد من عملية فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل كمرحلة أولية لاختبارات الرقابة، ثم تأتي مرحلة تأكيد فعالية الضوابط الرقابية والتي تساهم في تخفيض مخاطر الرقابة ورفع اعتمادية استراتيجية التدقيق المبنية على اختبارات الرقابة. وفيما يخص العبارة رقم 07 فقد بلغت نسبة الموافقة نسبة فوق متوسطة بلغت 62.75 % من عينة الدراسة وهذا ما تدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 2.838 وتشتت بلغ 0.821 على أن توفر أداء مقبول لإدارة المخاطر للعميل تلاقي أهمية متوسطة حسب نظرة عينة الدراسة. ويشير هذا إلى أن المدقق قد لا يضع مخرجات إدارة المخاطر للعميل ضمن مجالات اهتمامه كوحدة مستقلة عن نظام رقابة العميل وإنما يعتبرها كعنصر يندرج ضمن عناصر الرقابة الداخلية وتتفاعل مع عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، وبالتالي لا تشكل اهتمام جوهري للمدقق بشكل مستقل. وفيما يخص العبارة رقم 06 فقد بلغت نسبة الموافقة 62.25 % وهو مستوى فوق المتوسط من آراء عينة الدراسة على أن درجة الخبرة مع العميل في السنوات السابقة تلعب دورا هاما في بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة بنسبة رفض تقدر بـ 5.88 %. فتعتبر الخبرة المهنية للمدقق بمثابة متطلب أساسي لبناء استراتيجية التدقيق، إلا أن الخبرة السابقة مع نفس العميل قد لا تكون مطلوبة أو أنها قد تكون ضد بعض التنظيمات التي تلزم المدقق بعدم الاستمرار مع نفس العميل لدورتين متتاليتين. وقد جاءت العبارة 06 بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.848 وتشتت قدر بـ 1.025 الذان يضعان العبارة في الرتبة الخامسة. أما العبارة رقم 04 فقد حققت نسبة موافقة بلغت 61.76 % والتي تشير إلى أن اختيار حجم عينة ملائم للتوقيت والإجراءات المتعلقة باختبارات الرقابة يعد من العوامل العامة التي تشكل استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة بنسبة رفض من أفراد العينة تقدر بـ 14.22% والتي تعد منخفضة. إذ أن المعاينة هي تقنية يجب على المدقق تطبيقها بحكم أن التأكيد المقدم في تقرير التدقيق هو تأكيد معقول وليس مؤكد، لذا فإن عدم استخدام المعاينة يؤدي إلى الزيادة في تكلفة العملية واستغراق زمن طويل للتنفيذ والذي يقود الى عدم التحكم في التكاليف. ويعد حجم العينة المناسب من حيث التوقيت والإجراءات بمثابة الخطوة الأولى لتحقيق الكفاءة عند أداء عملية التدقيق. وبالنسبة للعبارة رقم 05 فإن نسبة الموافقة بلغت 58.33 % بحيث تعتبر متوسطة على أن تقييم تقارير التدقيق الداخلي ومدى الاستفادة منها لعمليات التدقيق تعد من أهم إجراءات لاستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة بنسبة رفض من أفراد العينة تقدر بـ 15.20 %، وهي نسبة منخفضة. وتشير العبارة إلى أن عمل المدقق الداخلي حتى ولو لم يكن يتمتع

بالاستقلالية المطلقة فإنه يساهم في توجيه المدقق الخارجي فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث نقاط الضعف التي ترتبط بالبيانات المالية، وهذا ما تؤكده قيمة المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.598 وانحراف معياري يشير إلى تشتت قدره 1.122. وكنتيجة لما سبق فقد ظهر معدل الموافقة لمحور اختبارات الرقابة ككل بموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات الثمانية والتي بلغت 3.675 وتشتت بقيمة 1.006، كما بلغت نسبة الموافقة من حيث عدد أفراد العينة 64.89 % وبنسبة رفض منخفضة قدرت بـ 10.54%، ما يشير إلى أن العبارات الواردة في المحور الثاني لاستراتيجية التدقيق هي جوهرية لدى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات والخبير المحاسب في الجزائر.

3- الاختبارات الأساسية والتفصيلية

تمثل الاختبارات الأساسية والتفصيلية مجموعة من الاعتبارات والإجراءات المعمقة لفحص العمليات المالية وأرصدة الحسابات، ويبين كل من الجدول 4-44 والشكل 4-21 أدناه عبارات المحور المتعلقة باستراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم 4-44: درجات المو افقة على عبارات الاختبارات الأساسية والتفصيلية

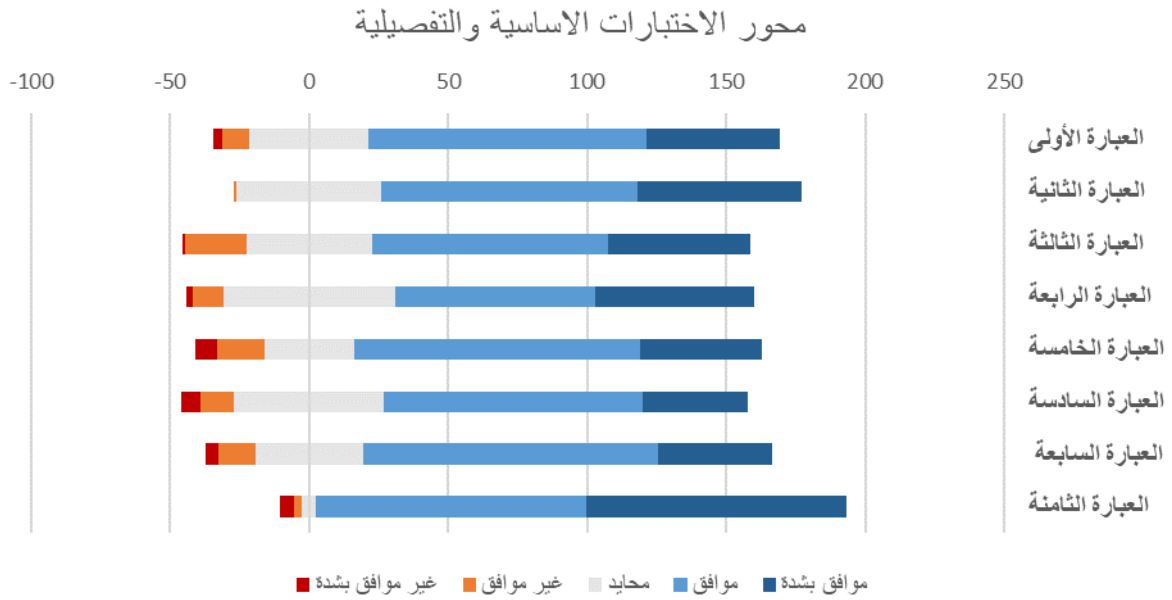
رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	سلوك إدارة العميل تجاه إجراءات الرقابة الداخلية	23.53%	49.02%	21.08%	4.90%	1.47%	3.882	0.872	مرتفع
		72.55%			6.37%				
02	القدرة على تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية.	28.92%	45.10%	25.49%	0.49%	0.00%	4.025	0.75	مرتفع
		74.02%			0.49%				
03	مستوى مخاطر الاكتشاف المنخفضة	25.00%	41.67%	22.06%	10.78%	0.49%	3.799	0.952	مرتفع
		66.67%			11.27%				
04	مستوى الأهمية النسبية للبنود ذات المخاطر العالية.	27.94%	35.29%	30.39%	5.39%	0.98%	3.838	0.928	مرتفع
		63.24%			6.37%				
05	درجة عالية من تعقيد الهياكل التنظيمية للعميل وفروعه.	21.57%	50.49%	15.69%	8.33%	3.92%	3.775	1.004	مرتفع
		72.06%			12.25%				
06	وجود عمليات غير روتينية على مستوى بعض البنود.	18.63%	45.59%	26.47%	5.88%	3.43%	3.701	0.952	مرتفع
		64.22%			9.31%				
07	تحديد حجم العينة الملائم لإجراءات عملية التدقيق.	20.10%	51.96%	19.12%	6.37%	2.45%	3.809	0.912	مرتفع
		72.06%			8.82%				

08	مدى الكفاية من حيث الخبرة و العدد لفرق التدقيق لأداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية.	46.08%	47.55%	2.45%	1.47%	2.45%	4.333	0.808	مرتفع
		93.63%		3.92%					
	الدرجة الكلية	26.47%	45.83%	20.34%	5.45%	1.90%	3.895	**0.897**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-21: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الاختبارات الأساسية والتفصيلية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-44 أعلاه، أن العبارة رقم 08 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 93.63 % من المهنيين المدققين الذين يوافقون على أن مدى الكفاية من حيث الخبرة والعدد لفرق التدقيق لأداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية هي من اهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على الاختبارات الأساسية والتفصيلية، ويشير ذلك إلى أن فرق التدقيق ذوي علاقة العمل الوطيدة ومستوى اتصال عالي والذين يتمتعون بخبرة كافية يمكنهم أداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية بشكل عالي لما تحتاجه هذه الأخيرة من خبرة معمقة ومتخصص في الأطر المحاسبية والمعايير ذات العلاقة.

لذا فان مكاتب وشركات التدقيق قد تضع مخططا مستقبليا لاستيفاء الاحتياجات من الموارد البشرية اللازمة من اجل تلبية متطلبات عمليات التدقيق لاسيما فيما يتعلق بتوظيف الأشخاص ذوي الخبرة والكفاءة بالإضافة إلى تعزيز الموارد البشرية ببرامج التكوين والتدريب لغرض تحسين المستوى فيما يتعلق بإجراءات الفحص المعمق لأرصدة الحسابات والعمليات المالية. وقد جاءت العبارة رقم 08 بمتوسط حسابي يضع العبارة في الرتبة الأولى لمستوى الموافقة من بين عبارات المحور والذي بلغ 4.333 وبتشتت قدر بـ 0.808، كما جاءت العبارة بنسبة الرفض تقدر بـ 03.91 % وهي نسبة منخفضة تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 02، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 74.02 % والتي تتناول أهمية القدرة على تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية كأحد أهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. ويشير إلى أن الاعتماد على الاختبارات الأساسية والتفصيلية بشكل أساسي لبناء استراتيجية التدقيق يتم من خلال قدرة المدقق على إثبات وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، بمعنى أن الكشف عن نقاط ضعف كثيرة وجوهرية في نظام الرقابة الداخلية يدفع المدقق إلى الاعتماد بصورة أكبر على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 02 بـ 0.49 % الذي يعتبر الأقل من بين عبارات المحور، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة قدر بـ 4.025 والذي يؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة رقم 02 حيث تضع العبارة في المرتبة الثانية على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت ضعيف بقيمة 0.750. بالنسبة للعبارة رقم 07 فقد جاءت في المرتبة الثالثة من حيث نسبة الموافقة التي قدرت نسبتها بـ 72.06%. وتشير العبارة إلى أن تحديد حجم العينة الملائم لإجراءات عملية التدقيق هي من اهم العوامل المرتبطة باستراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية، وتكمن أهمية حجم العينة المناسب في منح الإجراءات المطبقة مصداقية أكبر ونتائج موثوقة بالقدر الذي تمثله العينة للمجتمع المكون من الحسابات والأرصدة عند العميل، إذ أن أي خطأ يتعلق بالمعاينة قد يؤدي بالمدقق إلى تعميم نتائج لا تمثل واقع مجتمع الحسابات والأرصدة المعنية بالتدقيق وبالتالي تقود إلى استنتاجات خاطئة عن البيانات المالية ككل. لذا فقد يسعى المدقق إلى وضع إجراءات معيارية لتحديد حجم العينة المناسب، بالإضافة إلى توفير الموارد والأدوات التقنية والمعرفية التي تساهم في رفع جودة مخرجات عملية المعاينة في التدقيق. كما يمكن لمكاتب وشركات التدقيق مراجعة وتحيين المنهجيات المتبعة في المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية للاختبارات الأساسية والتفصيلية. وجاءت نسبة الرفض لعينة

الدراسة 08.82% وهي نسبة رفض منخفضة، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة جاء بمؤشر 3.809 وتشتت منخفض بلغ 0.912 وهما يشيران إلى موافقة مرتفع للعبارة.

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 05، فبلغت المرتبة الخامسة من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 72.06 % والتي تتناول أهمية تعقيد الهيكل التنظيمي للعميل وفروعه كأحد أهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. ويشير إلى أن زيادة التعقيد في الهيكل التنظيمي للعميل يزيد من الحاجة إلى بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على الاختبارات الأساسية والتفصيلية بشكل مكثف، وقد يرجع ذلك إلى أن مستوى التعقيد العالي قد يحجب قدرة الاختبارات الأخرى المتعلقة باستراتيجية التدقيق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية، لذا وبالرغم من التكلفة العالية للاختبارات الأساسية والتفصيلية إلا أنها قد تكون الأكثر كفاءه في الكشف عن مواطن الأخطاء الجوهرية. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 05 بـ 12.25 % الذي يعتبر منخفضا نسبيا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة قدر بـ 3.775 الذي يؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة، يصاحبه تشتت ضعيف بقيمة 1.004الذي يشير إلى بعض التغاير في الإجابات. وفيما يخص العبارة رقم 03 فقد بلغت نسبة الموافقة نسبة فوق المتوسطة بلغت 66.67 % من عينة الدراسة وهذا ما تدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.799 وتشتت بلغ 0.952 وهذه المؤشرات تشير إلى أن مستوى مخاطر الاكتشاف المنخفضة يعتبر عامل مهم لبناء استراتيجية تدقيق معتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. ويظهر هذا من خلال مخرجات نموذج المخاطر، إذ أن انخفاض مخاطر الاكتشاف يعتبر مؤشرا على تكثيف الاختبارات الأساسية والتفصيلية لأنه يقود إلى استنتاج وجود مخاطر كبيره متعلقة بمدى ملائمة تقرير المدقق للظروف المحيطة بعملية التدقيق، لذا فإن اعتماد استراتيجية مبنية على الاختبارات الأساسية والتفصيلية يساعد في التقليل من الأثر السلبي لمخاطر الاكتشاف، وتمكن المدقق من إثبات بذل العناية المهنية اللازمة. وفيما يخص العبارة رقم 04 فقد بلغت نسبة الموافقة 63.23 % وهو مستوى فوق المتوسط من آراء عينة الدراسة على أن مستوى الأهمية النسبية للبنود ذات المخاطر العالية تلعب دورا هاما في بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على الاختبارات الأساسية والتفصيلية بنسبة رفض تقدر بـ 6.37 %. فعمليا تعتمد الاختبارات الأساسية والتفصيلية على القيمة النقدية للحسابات والأرصدة ولذا فان عتبة الأهمية النسبية للحسابات أو المستوى الكلي تقود إلى تحديد

الانحرافات في البنود المحاسبية بالقيم النقدية. وقد جاءت العبارة 04 بدرجة موافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.838 وتشتت قدر بـ 0.928. أما العبارة رقم 06 فقد حققت نسبة موافقة بلغت 64.22 % والتي تشير إلى أن وجود عمليات غير روتينية على مستوى بعض البنود يعد من العوامل الهامة التي تشكل استراتيجية تدقيق تعتمد على الاختبارات الأساسية والتفصيلية بنسبة رفض من أفراد العينة تقدر بـ 09.31% والتي تعد منخفضة. إذ أن العمليات غير الروتينية في حد ذاتها تعتبر نقاط جذب ومؤشرات على وجود أخطاء جوهرية للبيانات المالية من خلال الاعتبارات المهنية للمدقق كالحكم والشك المهنيين. وتتطلب هذه العمليات غير الروتينية ممارسة المدقق لإجراءات فحص معمقة ومتخصصة ضمن الاختبارات الأساسية والتفصيلية من اجل تحديد الانحرافات التي يحتمل أن تقع في الحسابات المعنية بالعمليات غير الروتينية وهذا ما تؤكده قيمة المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.701 وتشتت قدره 0.952 يشير إلى تباين متوسط بين إجابات أفراد العينة. وبالنظر إلى نتائج المحور ككل في الجدول رقم 4-44 أعلاه، فقد ظهر معدل الموافقة لمحور الاختبارات الأساسية والتفصيلية ككل بموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات الثمانية والتي بلغت 3.895 وتشتت بقيمة 0.897، كما بلغت نسبة الموافقة من حيث عدد أفراد العينة 72.30 % وبنسبة رفض منخفضة قدرت بـ 07.35%، ما يشير إلى أن العبارات الواردة في المحور الثالث لاستراتيجية التدقيق هي جوهرية لدى أفراد عينة الدراسة.

4- الإجراءات التحليلية

تمثل الإجراءات التحليلية تلك المؤشرات التي تساعد على تحديد مواطن المخاطر والتحريفات، ويتم قياسها وفق عبارات المحور كما يوضحه الجدول رقم 4-45 أدناه:

الجدول رقم 4-45: درجات المو افقة على عبارات الإجراءات التحليلية

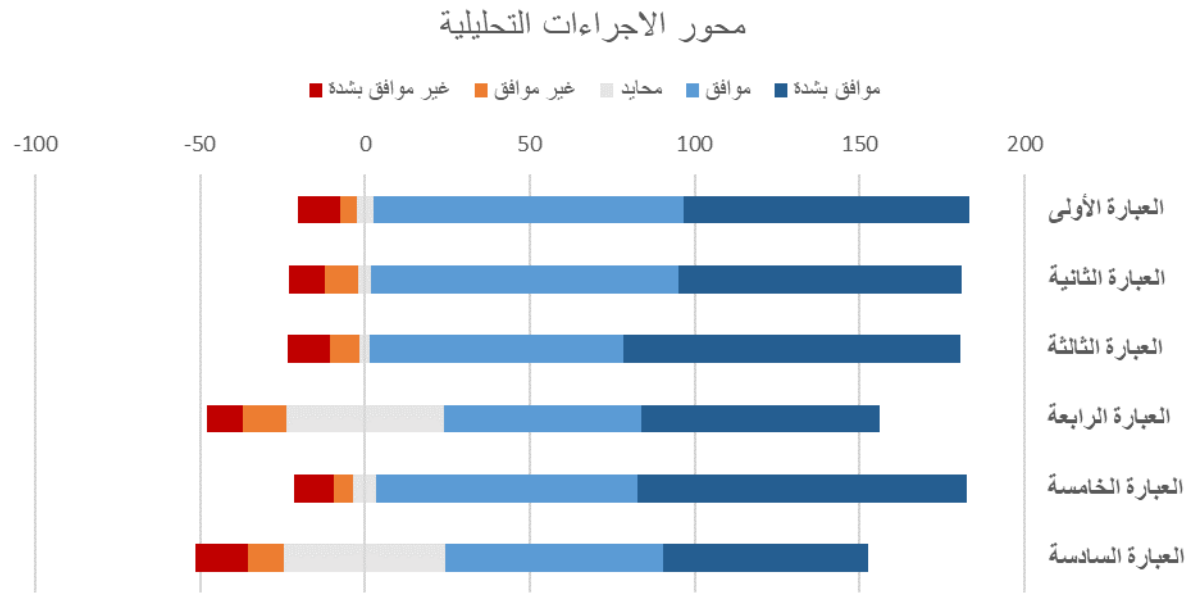
رقم العبارة	العبارة	بشدة موافق	موافق	محايد	موافق	بشدة موافق	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	مدى دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية	42.65%	46.08%	2.45%	2.45%	6.37%	4.162	1.047	مرتفع
		88.73%			8.82%				
02	مدى قابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية	42.16%	45.59%	1.96%	4.90%	5.39%	4.142	1.05	مرتفع
		87.75%			10.29%				

03	توفر المعلومات المالية المفصلة بدرجة اعتمادية مرتفعة	50.00%	37.75%	1.47%	4.41%	6.37%	4.206	1.106	مرتفع
		87.75%			10.78%				
04	مدى الحاجة إلى تقليل التكاليف وتوفير الوقت لعمليات التدقيق	35.29%	29.41%	23.53%	6.37%	5.39%	3.828	1.14	مرتفع
		64.71%			11.76%				
05	مستوى مخاطر التدقيق ومخاطر الاكتشاف	49.02%	38.73%	3.43%	2.94%	5.88%	4.221	1.06	مرتفع
		87.75%			8.82%				
06	مستوى الخبرة المهنية و طبيعة العلاقة السابقة بالعميل	30.39%	32.35%	24.02%	5.39%	7.84%	3.721	1.178	مرتفع
		62.75%			13.24%				
الدرجة الكلية		41.58%	38.32%	9.48%	4.41%	6.21%	4.047	1.096	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-22: اتجاه آراء المدققين فيما يخص الإجراءات التحليلية



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-45 أعلاه، أن العبارة رقم 01 بلغت أعلى نسبة موافقة قدرت بـ 88.73 % من المهنيين المدققين الذين يبدون تصور إيجابي وموافقة عالية على أن مدى دقة التنبؤ هي من اهم العوامل لاستراتيجية التدقيق المبنية على

الإجراءات التحليلية، ويشير ذلك إلى أن المدقق يميل إلى استخدام الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق لما لها من قدرة على التنبؤ بالحالة المالية لمؤسسة العميل وتشكيل صورة حول مواطن الضعف والبنود غير الروتينية عبر عمليات المقارنة الزمنية. وقد جاءت العبارة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 4.162 وبتشتت قدر بـ 1.047، كما جاءت العبارة بنسبة الرفض تقدر بـ 08.82 % وهي نسبة منخفضة تؤكد على إجماع عينة الدراسة بالموافقة على محتوى العبارة. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 05، فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة الموافقة وقدرت بـ 87.75 % والتي تتناول أهمية مستوى مخاطر التدقيق ومخاطر الاكتشاف كأحد أهم عوامل استراتيجية التدقيق المعتمدة على الإجراءات التحليلية. ويشير إلى أن الاعتماد على الإجراءات التحليلية بشكل أساسي لبناء استراتيجية التدقيق يظهر في عدة مراحل من عملية التدقيق لاسيما المراحل الأولية لاختبارات تقييم المخاطر وقبل مرحلة الاختبارات التفصيلية لغرض توجيه المدقق إلى مواطن الضعف التي تتطلب فحص مفصل. كما بلغت نسبة الرفض لآراء عينة الدراسة للعبارة رقم 05 بـ 08.82 % الذي يعتبر منخفضا، كما أن المتوسط الحسابي للعبارة قدر بـ 4.221 ويؤكد على الموافقة العالية لعينة الدراسة على محتوى العبارة حيث تضع العبارة في المرتبة الأولى على مستوى المحور والذي يصاحبه تشتت ضعيف بقيمة 1.060 والذي يشير إلى بعض التباين بين الإجابات. بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد جاءت في المرتبة الثالثة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 4.142 وبنسبة موافقة تقدر بـ 87.75 % وهي نسبة مرتفعة، وتشير العبارة إلى أن مدى قابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية من اهم العوامل المرتبطة باستراتيجية التدقيق المعتمدة على الإجراءات التحليلية من خلال أن هذه المقارنة الزمنية لتقارير الإبلاغ المالي توجه المدقق إلى الكشف عن الانحرافات في البيانات المالية. وتتم عملية المقارنة من خلال المسار الزمني للقوائم المالية للدورات المالية المتماثلة في كل من المدة الزمنية للدورة المالية والمعالجات المحاسبية المستخدمة في إعداد هذه البيانات المالية. لذا فإن عدم وجود تماثل في البيانات المالية من حيث طرق وكيفيات استخلاص النتائج وعرضها قد يؤدي إلى عدم جدوى المقارنة بينها. وقد يتطلب تعديل البيانات المالية لغرض المقارنة جهدا ووقتا إضافيا قد لا يصب لصالح عملية التدقيق من حيث الآجال الزمنية والتكاليف. كما جاءت العبارة بانحراف معياري قدر بـ 1.050 ما يشير إلى وجود بعض التباين بين إجابات أفراد العينة كما هو موضح في الشكل رقم 4-22.

بالنسبة للعبارة رقم 03 فقد جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 4.206 وبنسبة موافقة تقدر بـ 87.75 % وهي نسبة مرتفعة وتدعمها نسبة رفض قدرت ب 10.87 %، وتشير العبارة إلى أن توفر المعلومات المالية المفصلة بدرجة اعتمادية مرتفعة هي من اهم العوامل المشجعة لتبني استراتيجية تدقيق تعتمد على الإجراءات التحليلية. فالاستعانة بمخرجات الإجراءات التحليلية يحتم اختيار عناصر مدخلات من البيانات المالية تتصف بالملائمة والصحة والاعتمادية، فلا يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية بصفة أساسية في عملية التدقيق باستخدام بيانات مالية خاطئة أو مشكوك في صحتها، وقد يؤدي ذلك إلى توجيه خاطئ لمسار عملية التدقيق وبالتالي الوصول إلى استنتاجات غير مناسبة في الظروف. وبالنظر إلى التشتت فقد بلغ 1.106 وهو يدل على بعض التباين في الإجابات التي تخص العبارة رقم 03. وفيما يخص العبارة رقم 04 فقد بلغت نسبة الموافقة نسبة فوق المتوسطة بلغت 64.71 % من عينة الدراسة وهذا ما تدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 3.828 وتشتت بلغ 1.140 وهذه المؤشرات تشير إلى أن مدى الحاجة إلى تقليل التكاليف وتوفير الوقت لعمليات التدقيق يعتبر عامل مهم لبناء استراتيجية تدقيق معتمدة على الإجراءات التحليلية. إذ أن الإجراءات التحليلية تتميز بأنها الأقل تكلفة من بين كل الاختبارات المكونة لاستراتيجية التدقيق، كما أنها الأكثر تقدما من حيث إدماج الطرق والتقنيات الحديثة في تحليل البيانات والذكاء الاصطناعي. وبتوفر البيانات المالية الصادقة وتأكيد قابلية البيانات المالية وغير المالية للمقارنة فإن نتائج الإجراءات التحليلية تكون ذات مصداقية كبيرة وقدرة توجيهية عالية تفيد في اختصار الوقت وتخفيض تكاليف عملية التدقيق بشكل هام. وبالنسبة للعبارة رقم 06 فقد جاءت في المرتبة السادسة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 3.721 بنسبة موافقة تقدر بـ 62.75 % من حجم العينة للدراسة، وهي نسبة فوق المتوسطة إلا أن نسبة الرفض قدرت بـ 13.24 % وهي منخفضة، وتشير العبارة إلى أن مستوى الخبرة المهنية وطبيعة العلاقة السابقة بالعميل هي ضمن العوامل المحفزة على تبني استراتيجية تدقيق تعتمد على الإجراءات التحليلية. فالخبرة المهنية هي مطلوبة عند ممارسة الإجراءات التحليلية لما تتطلبه هذه الأخيرة من معرفة محينه لمجالات التحليل المالي المعمق والنماذج التحليلية والذكاء الاصطناعي التي أصبحت ضرورية في ظل الكم الهائل من المعلومات المالية الناجم عن التعقيدات في المؤسسات ونظم معلوماتها المحاسبي. وبالنظر إلى التشتت فقد بلغ 1.060 وهو يدل على بعض التباين في الإجابات التي تخص العبارة.

وعموما فإن نتائج المحور ككل حسب الجدول رقم 4-45 أعلاه جاءت بموافقة مرتفعة حسب قيمة المتوسط الحسابي لجميع متوسطات العبارات الستة والتي بلغت 4.047 وتشتت بقيمة 1.096، كما بلغت نسبة الموافقة من حيث عدد أفراد العينة 79.90 % وبنسبة رفض منخفضة قدرت بـ 10.62%، ما يشير إلى أن العبارات الواردة في المحور الرابع لاستراتيجية التدقيق هي جوهرية لدى أفراد عينة الدراسة.

رابعا: تحليل البيانات المتعلقة بالمتابعة للجهات الوصية على المهنة:

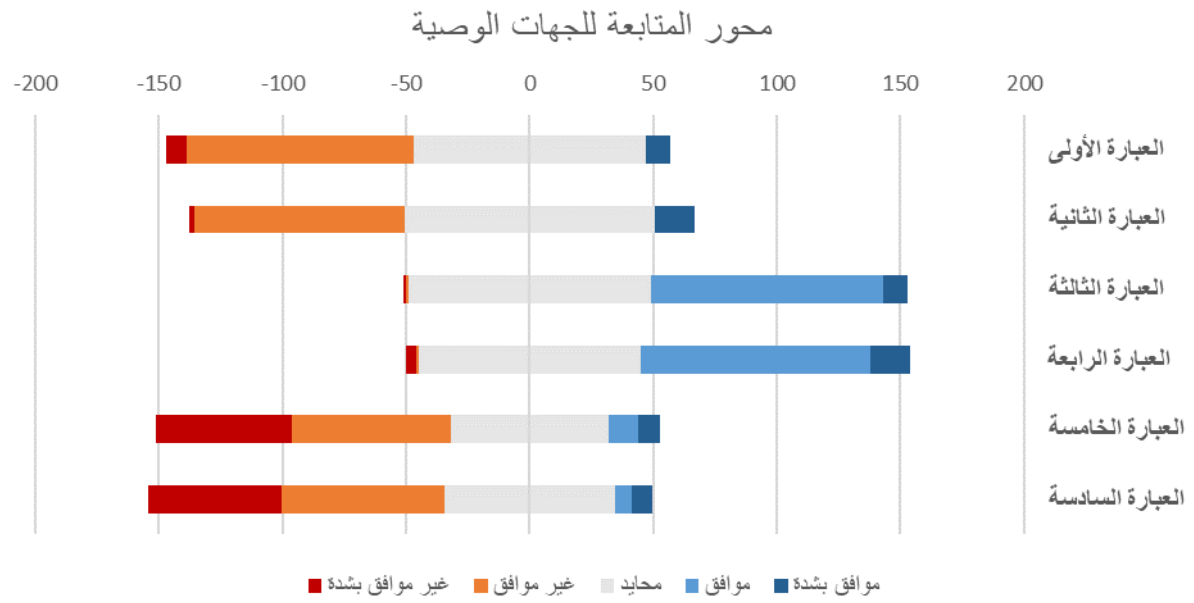
الجدول رقم 4-46: درجات المو افقة على عبارات المتابعة

رقم العبارة	العبارة	مو افق بشدة	مو افق	محايد	مو افق	مو افق بشدة	$\bar{X}$	σ	الاتجاه
01	يخضع مكتب التدقيق إلى مراجعة دورية من طرف لجان من الجهات الوصية فيما يخص أوراق العمل.	4.90%	0.00%	46.08%	45.10%	3.92%	2.569	0.786	متوسط
		4.90%			49.02%				
02	وجود إجراءات مفعلة للهيئات التنظيمية لمتابعة ظروف قبول مهام التدقيق و كيفيات أدائها و جدول أعمال مكتب التدقيق	7.84%	0.00%	49.51%	41.67%	0.98%	2.721	0.832	متوسط
		7.84%			42.65%				
03	الهيئة المنظمة للمهنة تتمتع بصلاحيات مناسبة لمتابعة نشاط مكاتب التدقيق بشكل دوري.	4.90%	46.08%	48.04%	0.49%	0.49%	3.544	0.621	مرتفع
		50.98%			0.98%				
04	تحيين القوانين ودعمها بالتفسيرات الكافية من الجهات الوصية حسب الظروف الاقتصادية.	7.84%	45.59%	44.12%	0.49%	1.96%	3.569	0.728	مرتفع
		53.43%			2.45%				
05	مراقبة الالتزام بالسلوك الأخلاقي و السر المهني للجهات الوصية في كل عملية تأكيد يكلف بها المكتب	4.41%	5.88%	31.37%	31.37%	26.96%	2.294	1.063	منخفض
		10.29%			58.33%				
06	وجود إجراءات ملزمة للإبلاغ عن سلم الأتعاب المسطر من طرف الجهات الوصية	3.92%	3.43%	33.82%	32.35%	26.47%	2.260	1.013	منخفض
		7.35%			58.82%				
الدرجة الكلية		5.64%	16.83%	42.16%	25.25%	10.13%	2.826	**0.841**	متوسط

المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 4-23: اتجاه آراء المدققين فيما يخص المتابعة



المصدر: من إعداد الطالب على ضوء مخرجات Excel

نلاحظ من الجدول 4-46 أعلاه، أن العبارة رقم 04 بلغت أعلى نسبة موافقة من بين عبارات المحور 53.43 % من المهنيين المدققين الذين يبدون تصور إيجابي وموافقة متوسطة على أن تحيين القوانين ودعمها بالتفسيرات الكافية من الجهات الوصية حسب الظروف الاقتصادية هي من اهم عوامل المتابعة من قبل الجهات الوصية على المهنة، ويشير ذلك إلى أن القوانين المنظمة للمهنة قد تحتاج التحيين نظرا للتفاعل الديناميكي بين الحاجة التنظيمية للمهنة والظروف الاقتصادية الراهنة. فيحتاج المدقق إلى الاطلاع على التحديثات القانونية وتوفير تفسيرات كافية من قبل الهيئات التنظيمية لاستيعاب التغيرات الاقتصادية الهامة على الممارسات المهنية، ويمكن للتواصل الفعال من الهيئات المنظمة للمهنة أن يساهم في توضيح التحديثات القانونية والذي بدوره ينعكس في تحقيق تحول أكثر سلاسة وتنفيذ التغييرات التنظيمية بشكل مناسب. وجاء المتوسط الحسابي بقيمة تقدر بـ 3.569 تدل على الموافقة المرتفعة لأفراد العينة على محتوى العبارة وبتشتت متوسط قدره 0.728، وهذا يشير إلى تقارب الإجابات لأهمية تكييف الأطر القانونية والتنظيمية مع التغيرات الاقتصادية وتفسيرها بصفة واضحة لغرض ضمان ممارسة مهنية سليمة. أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 03،

فبلغت المرتبة الثانية من حيث نسبة موافقة متوسطة قدرت بـ 50.98 %، وهذا يبرز أهمية الإشراف التنظيمي القوي، مما يشير إلى الاعتقاد بأن مثل هذه السلطة ضرورية للحفاظ على النزاهة والجودة داخل مهنة التدقيق. وقد نشأت وجهة النظر الإيجابية لعينة الدراسة من توفر إطار قانوني محدد يمنح الهيئات الوصية الصلاحيات الضرورية للمتابعة جنبا إلى جنب مع وجود صلاحيات الإشراف الفعال. كما بلغت نسبة الرفض لمحتوى العبارة رقم 03 بـ 00.98 % الذي يعتبر منخفضا جدا، ومن جهة أخرى فالمتوسط الحسابي للعبارة قدر بـ 3.544 يصاحبه تشتت منخفض قدره بـ 0.621 حيث يؤكد المؤشران على الموافقة العالية لأفراد عينة الدراسة على محتوى العبارة. بالنسبة للعبارة رقم 05 فقد جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 2.294 بنسبة موافقة تقدر بـ 10.29 % وهي نسب منخفضة لكلتا المؤشرين، وتشير نسبتي الحياد والرفض اللتان جاءتا بنسبة متوسطة 31.37 % و58.33 % على التوالي للعبارة إلى عدم توافق أو وضوح بشأن فعالية عملية مراقبة الامتثال للسلوك الأخلاقي والسر المهني من قبل الهيئات التنظيمية في كل مهمة. وتؤكد وجهة نظر أفراد العينة على ضرورة فهم وتوضيح آليات المراقبة الأخلاقية لضمان تناغم الممارسين مع توقعات الهيئات المنظمة وتعزيز السلوك الأخلاقي. كما جاءت العبارة بانحراف معياري قدر بـ 1.063 ما يشير إلى وجود بعض التباين بين إجابات أفراد العينة كما هو موضح في الشكل رقم 4-23.

بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد جاءت في المرتبة الرابعة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 2.721 بنسبة موافقة تقدر بـ 07.84 % وهي نسبة منخفضة وتدعمها نسبة رفض قدرت ب 10.87 %، وتشير نتائج العبارة إلى عدم الموافقة بوجود إجراءات مفعلة للهيئات التنظيمية لمتابعة ظروف قبول مهام التدقيق وكيفيات أدائها وجدول أعمال مكتب التدقيق ضمن إجراءات المتابعة والإشراف على المهنة من قبل الجهات الوصية. ويمكن لأفراد عينة الدراسة إبداء هذه الوجهة من النظر من خلال عدم فعالية هذه الإجراءات، وقد يكون إجراء الإشراف على عمليات القبول وجداول الأعمال لمكاتب التدقيق مقتصرا إجراءات تنظيمية كضمان أن لكل مكتب دورتين متتالية لقبول المهمة مع نفس العميل، أما فيما يخص ظروف القبول من حيث تقييم المخاطر وإمكانية القيام بعملية التدقيق هي من اختصاص المكتب ومن مسؤولياته ولا يكون من المناسب متابعتها من قبل الجهات الوصية إلا اذا كان الأمر يتعلق بمدى استقلالية المدقق أو ازدواجية الخدمات التأكيدية مع خدمات الاستشارة أو مسك الدفاتر. وبالنظر إلى الانحراف

المعياري فقد بلغ 0.832 وهو يدل على قليل من التباين في الإجابات التي تخص العبارة رقم 02. وفيما يخص العبارة رقم 06 فقد بلغت نسبة الموافقة نسبة منخفضة بلغت 07.35 % من عينة الدراسة وهذا ما يدعمه قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 2.260 وتشتت بلغ 1.013 وهذه المؤشرات تشير إلى أن وجود إجراءات ملزمة للإبلاغ عن سلم الأتعاب المسطر من طرف الجهات الوصية إلى موافقة ضعيفة والذي تؤكده نسبة الرفض البالغة 58.82%، بالإضافة إلى أن نسبة الحياد المقدرة بـ 33.82 % تقود للقول بأن نظرة عينة الدراسة تتسم بعدم التوافق أو الوضوح بخصوص المتابعة فيما يتعلق بسلم الأتعاب من قبل الجهات الوصية. ويؤكد هذا على ضرورة وضع كيفيات وآليات لكبح جماح المكاتب للمنافسة من خلال عرض ميزة تنافسية تتعلق بأتعاب المدقق من قبل الجهات الوصية على مهنة التدقيق في الجزائر. بالنسبة للعبارة رقم 01 فقد جاءت في المرتبة السادسة من حيث مستوى الموافقة الذي يشير إليه المتوسط الحسابي بمقدار 2.569 بنسبة موافقة تقدر بـ 04.90 % من حجم العينة للدراسة، وهما مؤشرين ضعيفين للعبارة إلا أن نسبة رفض قدرت ب 49.02 % وهي نسبة متوسطة، وتشير العبارة إلى مدى خضوع مكاتب التدقيق لمتابعة نشاط مكاتب التدقيق بشكل دوري. فنلاحظ درجة من عدم اليقين أو التباين في تصورات المستجيبين، ويمكن أن ينشأ هذه الغموض من تباين الممارسات التنظيمية عبر الجغرافيات المختلفة لأفراد عينة الدراسة، أو قد ينشأ هذا التباين في الآراء إلى أن الجهات الوصية تقوم بعمليات المراجعة على مكاتب التدقيق بصفة انتقائية أو تركز فقط على المكاتب التي قد يشك في أنها تقوم بممارسات غير مهنية. كما قد يسهم توحيد هذه الإجراءات وتعميمها من حيث منهاجياتها وطرق أداءها من قبل الجهات الوصية على المهنة في تعزيز شفافية وفهم أفضل للأنشطة التنظيمية من قبل المدققين. وبالنظر إلى التشتت فقد بلغ 0.786 وهو يدل على مستوى منخفض من التباين في الإجابات التي تخص العبارة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

تمهيد

يتمثل هذا المبحث في الكشف عن نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها للآراء أفراد عينة الدراسة المتمثين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين انطلاقا من المؤشرات الرقمية التي يولدها تحليل نموذج الدراسة والتي يمكن توضيحها من خلال ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: تقييم النموذج الهيكلي للدراسة

المطلب الثاني: عرض نتائج اختبار الفرضيات ذات المسارات المباشرة ومناقشتها

المطلب الثالث: عرض نتائج اختبار فرضيات الوساطة والتعديل ومناقشتها

المطلب الأول: تقييم النموذج الهيكلي للدراسة

الفرع الأول: معامل التحديد:

يعتبر المقياس الأكثر استخداما لتقييم النموذج الهيكلي الذي يفسر القوة التنبؤية للنموذج ويتم حسابه على أنه الارتباط التربيعي بين القيم الفعلية والمتوقعة للبنية الداخلية المحددة. ويمثل المعامل التأثيرات المجمعة للمتغيرات الخارجية الكامنة على المتغير الكامن الداخلي. أي أن المعامل يمثل مقدار التباين في التركيبات الداخلية التي تشرحها جميع التركيبات الخارجية المرتبطة بها. نظرا لأن (R^2) هو الارتباط التربيعي للقيم الفعلية والمتوقعة، فهو يشمل جميع البيانات التي تم استخدامها لتقدير النموذج وللحكم على القدرة التفسيرية له، وبالتالي فإن قيمة معامل (R^2) تتراوح من 0 إلى 1 حتى تكون قيمة مقبولة، ويمكن وصف قيم (R^2) البالغة 0.75 أو 0.50 أو 0.25 للمتغيرات التابعة، كقاعدة عامة على التوالي بأنها مرتفعة أو متوسطة أو ضعيفة.[1]

الجدول رقم4-47: معاملات التحديد (R^2)

المتغيرات	(R^2)	(R^2) المعدل	حجم التفسير
استراتيجية التدقيق	0.590	**0.582**	**مرتفع**
الاختلالات السلوكية للمدقق	0.599	**0.597**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS

من خلال الجدول 4-47 والشكل 4-28، نلاحظ أن جميع معاملات (R^2) معنوية ومقبولة إحصائيا، حيث تتراوح قدرة معاملات التحديد للمتغيرات بين 0 وأقل من 1، حيث كانت قيم معامل التحديد متوسطة ولها قدرة مقبولة في تفسير استراتيجية التدقيق بشكل كلي. بمعنى أن (R^2) لمتغير بناء استراتيجية التدقيق تقع ضمن مجال متوسط بقيمة 0.590، وعليه يمكن القول إن الاختلالات السلوكية وبيئة التدقيق والمتابعة يفسرون ما نسبته 59% من التباين في متغير بناء استراتيجية التدقيق وهي نسبة مرتفعة، كما قدرت (R^2) لمتغير الاختلالات السلوكية ما قيمته 59.9%، أي أن بيئة

[1] Sarstedt and others. **How to specify, estimate, and validate higher-order constructs in PLS-SEM** .2019, p200

التدقيق والتي تتمثل في كل من البيئة الاجتماعية؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية لها مساهمة في تفسير وشرح ما نسبته 59.9% من التباين في متغير الاختلالات السلوكية للمدقق وهي نسبة مقبولة.

الفرع الثاني: حجم الأثر:

يتمثل مؤشر حجم الأثر في مدى تأثير كل بناء كامن خارجي على البناء الكامن الداخلي، وعندما يتم حذف بناء مستقل من نموذج المسار فإنه يغير قيمة معامل التحديد (R^2) ويحدد ما إذا كان للبناء الخارجي الكامن الذي تمت إزالته أثر كبير على قيمة البناء الداخلي الكامن. وتشكل المبادئ التوجيهية لتقييم (f^2) هي أن القيم: $0.02 \leq f^2 < 0.15$ (تأثير قليل)؛ و$0.15 \leq f^2 < 0.35$ (تأثير متوسط)؛ و$f^2 \geq 0.35$) (تأثير عالي) على التوالي تمثل تأثيرات صغيرة ومتوسطة وكبيرة للمتغير الخارجي الكامن، وتشير قيم حجم الأثر الأقل من 0.02 عدم وجود أثر.[1]

الجدول رقم4-48: معامل حجم الأثر (f^2)

المتغير	(f^2)	حجم الأثر
المتابعة- >استراتيجية التدقيق	0.051	ضعيف
بيئة التدقيق->استراتيجية التدقيق	0.113	متوسط
الاختلالات السلوكية->استراتيجية التدقيق	0.159	متوسط
بيئة التدقيق- >الاختلالات السلوكية للمدقق	0.816	عالي
المتغير المعدل المتابعة	0.042	ضعيف

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

يتضح من خلال الجدول 4-48 أعلاه، أن جميع معاملات الأثر لجميع المتغيرات معنوية ومقبولة من الناحية الإحصائية، وتعني أن المتغيرات الخارجية تؤثر بشكل كبير على المتغيرات الداخلية التي تكونها، وهذا يوضح أهمية إدراج هذه المتغيرات الكامنة في النموذج. ونلاحظ أن قيمة (f^2) لبيئة التدقيق نحو الاختلالات السلوكية بـ 0.816، وهي قيمة تدل بوجود أثر كبير لبيئة التدقيق على الاختلالات السلوكية للمدقق، بينما بلغت قيمة (f^2) للاختلالات السلوكية نحو استراتيجية التدقيق بـ 0.159 ويعني يوجد أثر متوسط، أما قيمة (f^2) لبيئة التدقيق نحو استراتيجية التدقيق فقدرت بـ 0.113. وهي قيمة أثر ضعيفة. كما أن قيمة حجم الأثر للمتابعة نحو استراتيجية التدقيق قدر بـ 0.051 وهو أثر ضعيف.

[1] Sarstedt and others, **How to Specify, Estimate, and Validate Higher-Order Constructs in PLS-SEM** p. 201.

الفرع الثالث: جودة التنبؤ للنموذج

يوضح (Q^2) مدى قدرة المتغيرات المستقلة بالتنبؤ بالمتغير التابع. ويشير (Chin) [1] إلى أن النموذج يوضح أهمية تنبؤية جيدة عندما تكون قيمة (Q^2) أكبر من الصفر للمتغيرات المستقلة في النموذج، ويمكن القول أن قيم (Q^2) في نموذج الدراسة كانت أكبر من الصفر الصحيح، وهي تدعم الجودة التنبؤية للنموذج كما توضحه النتائج في الجدول رقم أدناه:

الجدول رقم 4-49: جودة التنبؤ (Q^2)

المتغيرات	(Q^2)	مستوى التنبؤ
استراتيجية التدقيق	**0.487**	مقبولة
اختبارات تقييم المخاطر	0.196	مقبولة
اختبار الرقابة	0.218	مقبولة
الاختبارات الأساسية والتفصيلية	0.164	مقبولة
الإجراءات التحليلية	0.446	مقبولة
الاختلالات السلوكية للتدقيق	**0.590**	مقبولة
الاختلالات المتعلقة بالميزانية الزمنية	0.515	مقبولة
الاختلالات المتعلقة بالعميل	0.384	مقبولة
الاختلالات المتعلقة بتعقيد المهام	0.398	مقبولة
الاختلالات المتعلقة بالاطار القانوني	0.023	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

كما يتضح من الجدول 4-49 أعلاه، فإن جميع معاملات (Q^2) معنوية ومقبولة من الناحية الإحصائية، لأنها أكبر من الصفر، مما يدل على أن جميع المتغيرات الكامنة الموجودة في نموذج الدراسة لديها قدرة كبيرة على التنبؤ[2]. معنى ذلك أن

[1] Wong.K, '**Technical Note: Mediation Analysis, Categorical Moderation Analysis, and Higher-Order Constructs Modeling in Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM): A B2B Example Using SmartPLS**', *The Marketing Bulletin*, 26 (2016), 1–22 (p. 10).

[2] C. Shmueli, G., Sarstedt, M., Hair, J., Cheah, J., Ting, H., Vaithilingam, S., & Ringle, '**Predictive Model Assessment in PLS-SEM: Guidelines for Using PLSpredict**.', *European Journal of Marketing*, 53.11 (2019), 2322–2347 (p. 2331).

قيم (Q^2) للاختلالات السلوكية للمدقق واستراتيجية التدقيق هي مقبولة لتجاوزها عتبة الصفر، وعليه يمكننا الاعتماد على المتغير بيئة التدقيق والمتابعة في التنبؤ بكل من استراتيجية التدقيق والمتغير الوسيط الاختلالات السلوكية.

المطلب الثاني: نتائج اختبار الفرضيات ذات المسارات المباشرة ومناقشتها

تمهيد:

يقصد باختبار الفرضيات للأثر المباشر رصد الأثر بين المتغيرات في حضور المتغير الوسيط عن طريق التركيز على المسارات المباشرة للعلاقات بين المتغيرات عبر إستخدام نماذج المعادلات الهيكلية بتقنية المربعات الصغرى الجزئية، ويتم اختبار النماذج السببية الخطية عن طريق تقنية البسترة (Bootstrapping)، ويتم اختبار مستوى الدلالة باستخدام قيم الإحصاء (t) والقيم الاحتمالية(*P*).

الفرع الأول: عرض نتائج اختبار فرضيات علاقة الاختلالات السلوكية باستراتيجية التدقيق:

يعرض الجدول رقم 4-50 كلا من نتائج اختبارات الفرضية الأساسية والفرضيات الجزئية المتعلقة بمسارات المباشرة للعلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق. كما أن الفرضية الأساسية في الجدول رقم 4-50 اختبرت من خلال النموذج الأساسي الهيكلي الموضح في الشكل رقم 4-28 للمتغيرات ذات الرتب العليا في النموذج بينما اختبرت الفرضيات الجزئية عن طريق نموذج المدرج في الشكل رقم 4-24 والذي يربط المتغيرات ذات الرتب الدنيا بالمتغير التابع للرتب العليا. إذ أن الأثر الإجمالي لاختبار الفرضية الأساسية قد يختلف عن نتائج اختبار الفرضيات الجزئية باختلاف المباني والمسارات.

الجدول رقم4-50: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الأول وفروعها

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معامل ß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
01	الاختلالات السلوكية->استراتيجية التدقيق	DAB -> AS	0.507	0.097	5.240	0.000***	الرفض
01-01	الميزانية الزمنية->استراتيجية التدقيق	TB -> AS	0.329	0.083	3.989	0.000***	الرفض
02-01	العميل-> استراتيجية التدقيق	IC -> AS	-0.082	0.065	1.260	0.208	القبول
03-01	التعقيد- >استراتيجية التدقيق	CA -> AS	0.094	0.069	1.368	0.171	القبول
04-01	الاطار القانوني-> استراتيجية التدقيق	RF -> AS	0.217	0.054	4.019	0.000***	الرفض

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

أولا: اختبار الفرضية الأساسية:

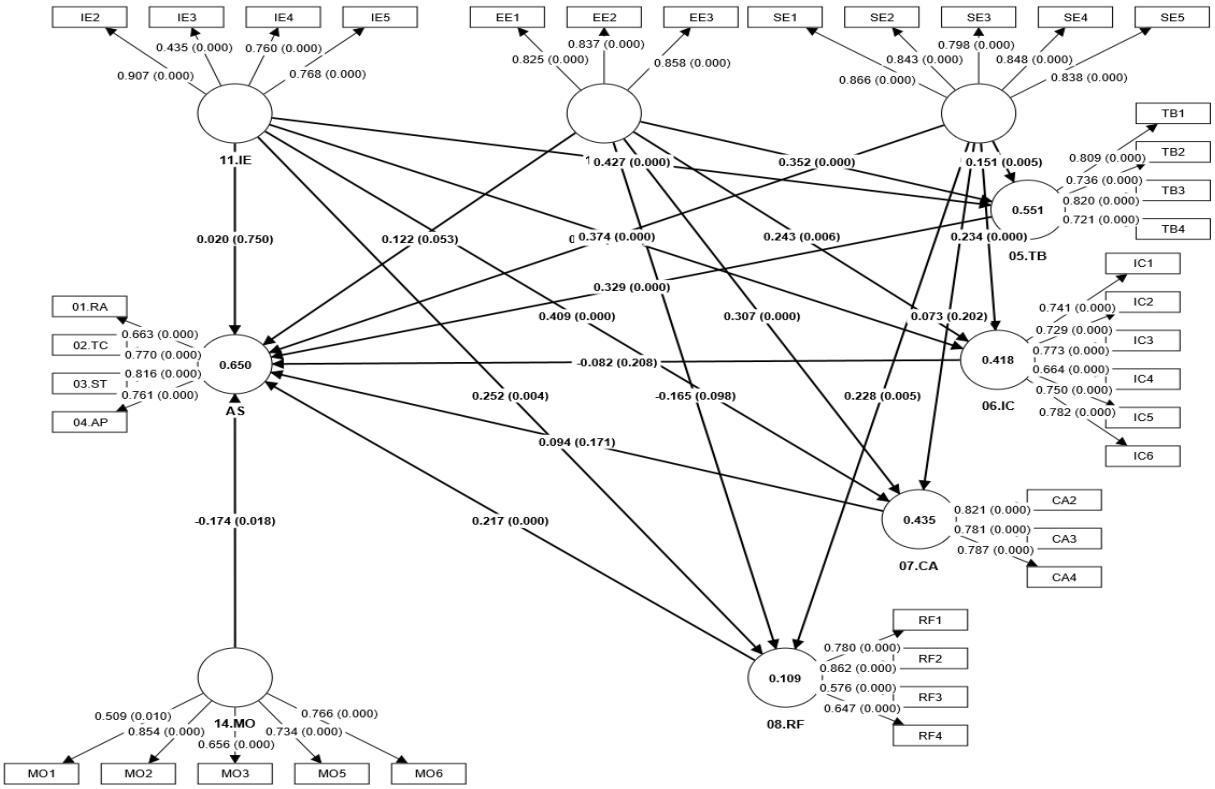
من النتائج الموضحة أعلاه في الجدول رقم 4-50، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمسار المباشر للفرضية الأولي الأساسية بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق واستراتيجية التدقيق حسب الشكل رقم 4-28 للنموذج الكلي للدراسة هي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 1% (*b=0.507; t=5.240; P=0.000*) والذي يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تفرض وجود أثر جوهري ذو دلالة إحصائية للاختلالات السلوكية على استراتيجية التدقيق.

ثانيا: اختبار الفرضيات الجزئية:

فيما يخص الفرضيات الجزئية التي تخص المتغيرات الكامنة ذات الرتبة الدنيا التي تنتمي للمتغير الكامن الاختلالات السلوكية ذا الرتبة العليا، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة بين الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية واستراتيجية التدقيق أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=0.329; t=3.989; P=0.000*) مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البدلية بوجود أثر جوهري لتقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية على بناء استراتيجية التدقيق. في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الفرعية الثانية لمسار العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل جاءت أكبر من قيمة الدلالة المعنوية 10% (*b=-0.082; t=1.260; P=0.208*) مما يدل على قبول الفرضية الصفرية لعدم وجود أثر جوهري لتقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل على استراتيجية التدقيق. بالنسبة للفرضية الثالثة لمسار العلاقة بين الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام واستراتيجية التدقيق فقد جاءت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة 10 %(*b=0.094 t=1.368; P=0.171*)، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية الموسومة بعدم وجود أثر جوهري لتقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيد المهام على بناء استراتيجية التدقيق. في حين أن الفرضية الجزئية الرابعة لمسار العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني وبناء استراتيجية التدقيق جاءت قيمتها الاحتمالية اقل من مستوى الدلالة المعنوية 1% (*b=0.217; t=4.019; P=0.000*) وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لوجود أثر جوهري بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني على بناء استراتيجية التدقيق.

وبالرغم من أن فرضين جزئيتين من أصل أربعة فرضيات حسب الجدول رقم 4-24 جاءت برفض الفرضية الصفريتين إلا أن الفرضية الأساسية تم رفضها وقبول الفرضية البديلة التي مفادها وجود أثر جوهري لتقليل لاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق عند مستوى الدلالة 5%.

الشكل رقم 4-24: نموذج الدراسة الجزئي الأول مع نتائج البسترة (Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

الفرع الثاني: عرض نتائج اختبار فرضيات علاقة بيئة التدقيق بالاختلالات السلوكية للمدقق

يظهر الجدول رقم 4-51 كلا من نتائج اختبارات الفرضية الأساسية والفرضيات الجزئية المتعلقة بمسارات المباشرة للعلاقة بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. كما أن الشكل رقم 4-28 الخاص بالنموذج الكلي للمتغيرات الكامنة من الرتبة العليا تعرض نتائج الفرضية الأساسية للعلاقة بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق بينما اختبرت الفرضيات الجزئية عن طريق نموذج المدرج في الشكل رقم 4-25 والذي يربط المتغيرات ذات الرتب الدنيا لبيئة التدقيق بالرتب العليا لمتغير تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق.

الجدول رقم4-51: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثانية وفروعها

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معامل ß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
02	بيئة التدقيق->الاختلالات السلوكية	AE -> DAB	0.774	0.043	17.903	***0.000	الرفض
01-02	البيئة الاجتماعية->الاختلالات السلوكية	SE -> DAB	0.215	0.051	4.201	***0.000	الرفض
02-02	البيئة الاقتصادية-> الاختلالات السلوكية	EE -> DAB	0.293	0.069	4.227	***0.000	الرفض
03-02	البيئة المؤسساتية-> الاختلالات السلوكية	IE -> DAB	0.486	0.067	7.253	***0.000	الرفض

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

أولا: اختبار الفرضية الأساسية:

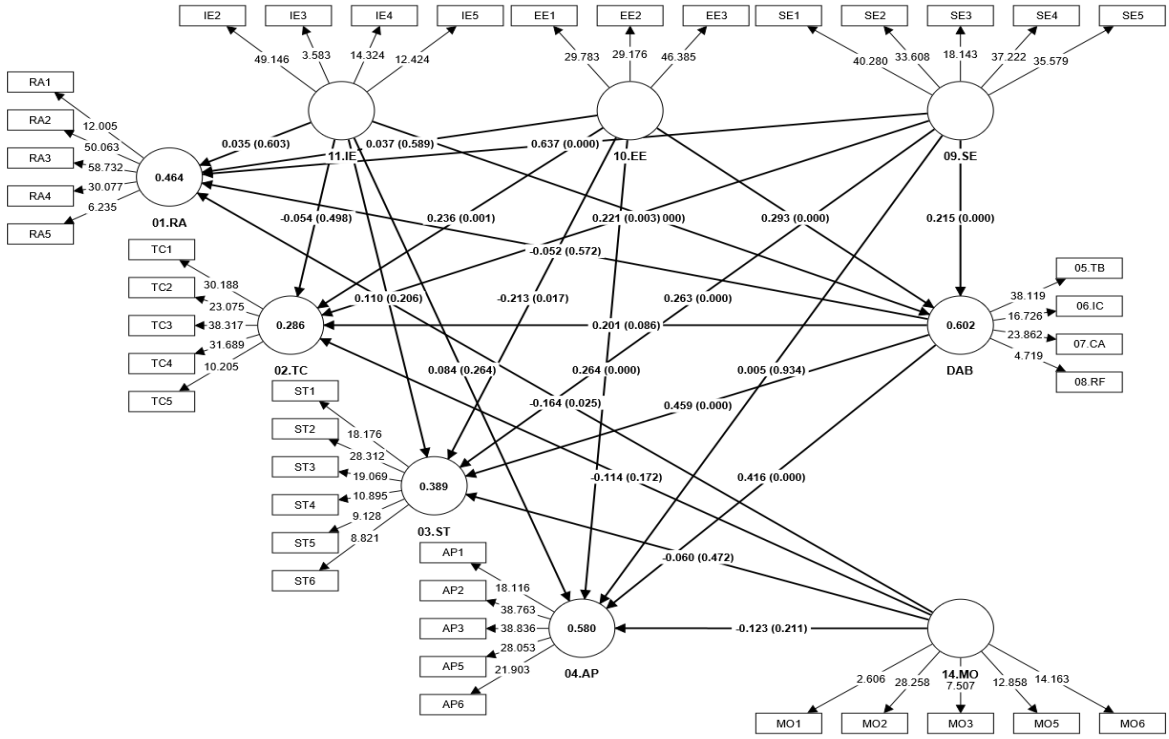
من النتائج الموضحة أعلاه في الجدول رقم4-51، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمسار المباشر للفرضية الأولي الأساسية بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق حسب الشكل رقم للنموذج 4-28 الكلي للدراسة هي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 1% (*b=0.774; t=17.903; P=0.000*) والذي يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تفرض وجود أثر جوهري ذو دلالة إحصائية لبيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق.

ثانيا: اختبار الفرضيات الجزئية:

فيما يخص الفرضيات الجزئية التي تخص المتغيرات الكامنة ذات الرتبة الدنيا التي تنتمي للمتغير الكامن بيئة التدقيق ذو الرتبة العليا الممثلة بالبيئة الاجتماعية؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة بين البيئة الاجتماعية وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=0.215; t=4.201; P=0.000*) مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البدلية بوجود أثر جوهري للبيئة الاجتماعية للتدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الفرعية الثانية لمسار العلاقة بين البيئة الاقتصادية للتدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق جاءت أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=-0.293; t=4221; P=0.000*) مما يدي على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها وجود أثر جوهري للبيئة الاقتصادية على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. بالنسبة للفرضية الثالثة لمسار العلاقة بين البيئة المؤسساتية والاختلالات السلوكية للمدقق، فقد جاءت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة

1 %(*b=0.486 t=7.253; P=0.000*)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية الموسومة بعدم وجود أثر جوهري للبيئة المؤسساتية على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر جوهري دال إحصائيا للبيئة المؤسساتية على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. في حين أن الفرضيات الجزئية الثلاثة قد جاءت كلها دالة إحصائيا وموافقة لنتائج لمسار العلاقة الأساسية بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق.

الشكل رقم 4-25: نموذج الدراسة الجزئي الثاني مع نتائج البسترة (Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

الفرع الثالث: عرض نتائج اختبار فرضيات علاقة بيئة التدقيق باستراتيجية التدقيق

يظهر الجدول رقم4-52 كلا من نتائج اختبارات الفرضية الأساسية والفرضيات الجزئية المتعلقة بمسارات المباشرة للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق. كما أن الشكل رقم4-28 الخاص بالنموذج الكلي للمتغيرات الكامنة من الرتبة العليا تعرض نتائج الفرضية الأساسية للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق بينما اختبرت الفرضيات الجزئية عن طريق نموذج المدرج في الشكل رقم 4-26 والذي يربط المتغيرات ذات الرتب الدنيا لبيئة

التدقيق المتمثلة في البيئة الاجتماعية والبيئة الاقتصادية والبيئة المؤسساتية بالمتغير الكامن التابع للرتب العليا المتمثل في بناء استراتيجية التدقيق.

الجدول رقم4-52: نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثالثة وفروعها

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معامل ß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
03	بيئة التدقيق-> استراتيجية التدقيق	AE -> AS	0.341	0.082	4.140	***0.000	الرفض
01-03	البيئة الاجتماعية-> استراتيجية التدقيق	SE -> AS	0.353	0.051	4.224	***0.000	الرفض
02-03	البيئة الاقتصادية-> استراتيجية التدقيق	EE -> AS	0.117	0.061	1.927	*0.054	الرفض
03-03	البيئة المؤسساتية-> استراتيجية التدقيق	IE -> AS	0.061	0.071	0.858	0.391	القبول

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

أولا: اختبار الفرضية الأساسية:

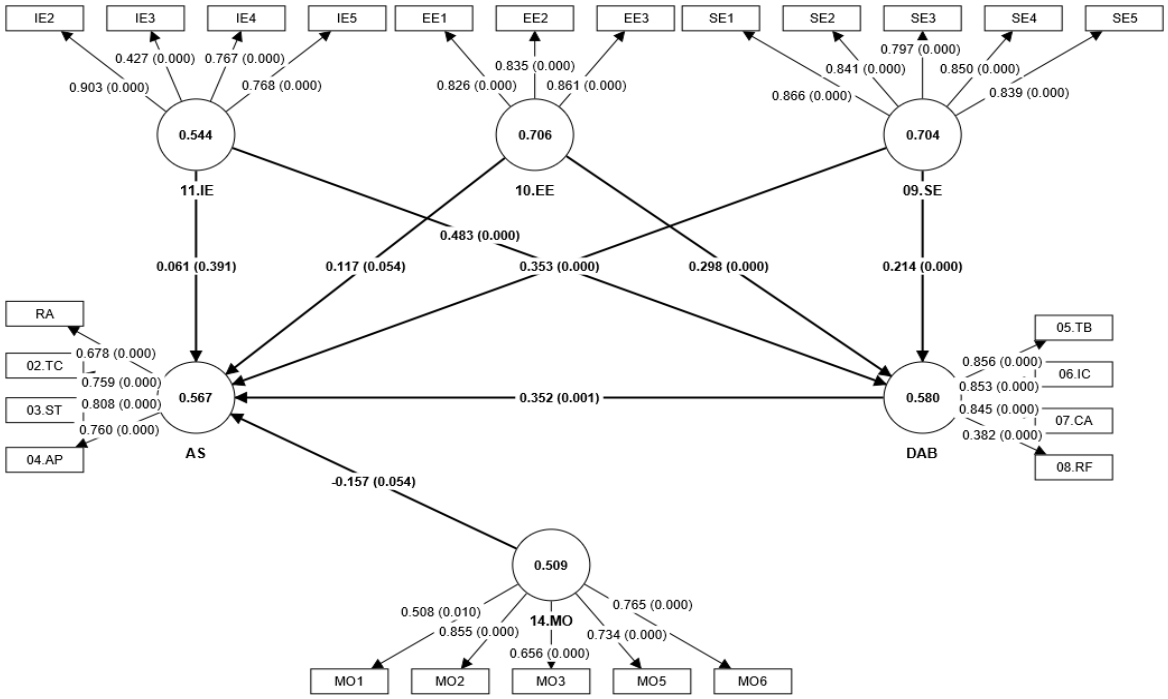
نلاحظ من خلال النتائج المدرجة في الجدول رقم4-52 أعلاه والشكل رقم 4-28 للنموذج الكلي للدراسة أن القيمة الاحتمالية للمسار المباشر للفرضية الأولى الأساسية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 1% (*b=0.341; t=4.140; P=0.000*) والذي يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر جوهري دال إحصائيا لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق.

ثانيا: اختبار الفرضيات الجزئية:

بالنسبة للفرضيات الجزئية التي تخص المتغيرات الكامنة بيئة التدقيق ذات الرتبة الدنيا الممثلة بالبيئة الاجتماعية؛ والبيئة الاقتصادية؛ والبيئة المؤسساتية، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة المباشر بين البيئة الاجتماعية واستراتيجية التدقيق للمدقق أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=0.353; t=4.224; P=0.000*) مما يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البدلية بوجود أثر جوهري للبيئة الاجتماعية للتدقيق على بناء استراتيجية التدقيق. في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الفرعية الثانية لمسار العلاقة المباشر بين البيئة الاقتصادية للتدقيق وبناء استراتيجية التدقيق جاءت أقل من قيمة الدلالة المعنوية 10% (*b=-0.117; t=1.927; P=0.054*) مما يدي على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي مفادها وجود أثر جوهري للبيئة الاقتصادية على بناء استراتيجية التدقيق إلا أنها مرفوضة إحصائية عند الدلالة المعنوية 1 %و5%. أما بالنسبة للفرضية الثالثة لمسار العلاقة المباشر

بين البيئة المؤسساتية وبناء استراتيجية التدقيق، فقد جاءت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة 10 % (*b=0.061 t=0.858; P=0.391*)، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية الموسومة بعدم وجود أثر جوهري للبيئة المؤسساتية على بناء استراتيجية التدقيق. في حين أن الفرضية الأساسية قد جاءت دالة إحصائيا إلا أن فرضيتين جاءت إحداهما دالة عند مستوى المعنوية 10% والأخرى غير دالة إحصائيا.

الشكل رقم 4-26: نموذج الدراسة الجزئي الثالث لنتائج البسترة (Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

ملاحظة: القيم داخل الدائرة تشير إلى معامل التباين المستخلص في حين أن الأبعاد تشير إلى قيم التشعبات إلى جانب القيم الإحصائية

الفرع الرابع: مناقشة نتائج اختبار الفرضية الأساسية الأولى وفروعها:

أولا: الفرضية الأساسية الأولى:

تم رفض الفرضية الأساسية وقبول الفرضية البديلة الأساسية الأولى وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

تفسر هذه الفرضية بأن تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق تساهم في تشكيل استراتيجية التدقيق، وتشير العلاقة الإيجابية القوية بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناءاستراتيجية التدقيق إلى أن الاختلالات في السلوك المهني يلعب دورا حاسما في تشكيل استراتيجية التدقيق . وأنه كلما تمكن المدقق من تقليل الاختلالات السلوكية كلما تمكن من تطوير وبناء استراتيجية تدقيق مناسبة في الظروف المحيطة بعملية التدقيق. وهذا يمكننا من القول على إثبات عكسية الفرضية بأن وجود الاختلالات السلوكية للمدقق تأثر بشكل سلبي على تطوير وبناء استراتيجية تدقيق تقود المدقق إلى استوفاء الالتزامات المعنية ودرء المساءلة عن المدقق. ويمكن أن يعزى ذلك إلى حقيقة أن الاختلالات السلوكية والتي تطرأ على تصرف الأفراد أو الكيانات ضمن السياق التنظيمي لعملية التخطيط والتنفيذ والتي بدورها قد تتولد من مجموعة من الضغوط المختلفة قد تشير إلى مجالات مخاطر محددة والتي يجب أن يعطيها المدققون الأولوية عند أداء عمليات التدقيق.

ثانيا: الفرضية الجزئية الأولى:

تم رفض الفرضية الفرعية الأولى وقبول الفرضية الفرعية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالميزانية الزمنية على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

بالنسبة لمعامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية، فإنهما تشيران إلى وجود علاقة جوهرية طردية بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية وبناء استراتيجية التدقيق، إذ أنه كلما تم تقليل هذه الانحرافات السلوكية النابعة من عدم ملائمة الميزانية الزمنية لعملية التدقيق والإجراءات المشكلة لها، كلما كان هناك تطوير أكبر لاستراتيجية تدقيق تستجيب لمتطلبات عملية التدقيق بشكل فعال. وتدل نتائج اختبار هذه الفرضية الجزئية الى أهمية هذا النوع من الاختلالات السلوكية التي تطرأ على سلوك المدقق عند تعرضه لضغوط نابعة من الميزانية الزمنية المحددة لعملية التدقيق. فقد يؤدي عدم ملائمة الميزانية الزمنية إلى تجنب بعض الإجراءات الهامة نظرا لقيد الإطار الزمني كما يمكن للمدقق الاقتصار على أداء اختبارات لا تتطلب الكثير من الوقت دون أداء الاختبارات المعمقة التي تتطلب وقتا أكثر، بحيث أن التخلي عن اجراءا أو تجنب أداء اختبار أو أداء إجراءات بشكل سطحي لا يمكن من الكشف عن الأخطاء

الجوهرية للبيانات المالية والابلاغ عنها. كما يمكن أن يتشكل هذا النوع من الاختلالات السلوكية في العمل لساعات إضافية دون الإبلاغ عنها، وهذا النوع من الاختلالات قد يدفع المدقق إلى تخطي قيد التكلفة لعملية التدقيق من أجل الإبلاغ في الآجال المحددة، وقد يؤدي إلى زيادة ضغوط العمل على الجانب النفسي والبدني من جهة وزيادة التكاليف وبالتالي عدم توافق الاتعاب مقابل الجهد المبذول. ومن جهة أخرى فقد يعبر عن الاختلال السلوكي المتعلق بالميزانية الزمنية من خلال أن المدقق يلتزم بالإجراءات والاختبارات التي تتطلبها استراتيجية التدقيق إلا أن هذا يؤدي إلى تجاوز الآجال المحدد للإبلاغ وبالتالي التأخر، كما يؤدي هذا إلى نقض متطلبات بناء استراتيجية التدقيق مناسبة ونابعة من سوء تقدير الإطار الزمني المحدد عند عملية التخطيط الأولي وتصميم استراتيجية التدقيق.

ثالثا: الفرضية الجزئية الثانية:

تم قبول الفرضية الفرعية الأولى وهي: **لا يوجد أثر هاما دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بأهمية العميل على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ 0.05):**

تشير القيمة الاحتمالية للفرضية للفرضية الجزئية الثانية عن عدم وجود علاقة جوهرية بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل وبناء استراتيجية التدقيق، وبالرغم من أن العلاقة غير جوهرية احصائيا إلا أن معامل المسار السلبي يشير الى أنه وبالرغم من تقليل هذا النوع من الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل يوجد تأثير سلبي لها على تطوير استراتيجية تدقيق مناسبة. إذ يشير هذا الى احتمالية وجود خطورة غير مرصودة من النموذج للاختلالات السلوكية التي تتولد من هيمنة العميل وتدخله المباشر وغير المباشر في عملية التدقيق.

رابعا: الفرضية الجزئية الثالثة:

تم قبول الفرضية الجزئية الثالثة وهي: **لا يوجد أثر هاما دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بتعقيد المهام على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ 0.05):**

من خلال القيمة الاحتمالية للفرضية الجزئية الثالثة التي مفادها عدم وجود علاقة جوهرية بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة تعقيد المهام وبناء استراتيجية التدقيق، وبالملاحظه فيمكن القول بأن التعقيد أصبح مفروضا وشائع الانتشار بين العملاء ويرجع هذا كإستجابة لبيئة الاعمال المعقدة والتطور التكنولوجي وتوفر رؤس الأموال الموجهة للاستثمارات. كما أن ضغوط تعقيد مهام التدقيق يمكن التعامل معها من خلال استوفاء متطلبات بناء استراتيجية التدقيق المتمثلة في الاستعانة بالخبراء الخارجيين، بالإضافة إلى أن التكوين المهني للمدققين مصمم لجعل المدقق قادر على العمل في مهام تتصف بالتعقيد. وبالرغم من أن تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بتعقيد المهام لا يؤثر بشكل جوهر على بناء استراتيجية التدقيق إلا أن معامل المسار الموجب يشير الى أن تقليل هذا النوع من الاختلالات يدفع الى تطوير استراتيجية تدقيق مناسبة لكن بشكل غير جوهري وغير مرصود في نموذج الدراسة الحالي.

خامسا: الفرضية الجزئية الرابعة:

تم رفض الفرضية الجزئية الرابعة وقبول الفرضية الفرعية البديلية وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالإطار القانوني على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يشير كل من معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية عن وجود علاقة جوهرية طردية بين تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني وبناء استراتيجية التدقيق، إذ أنه كلما تم تقليل هذه الانحرافات السلوكية النابعة من الإطار القانوني لعملية التدقيق والإجراءات المشكلة لها، لكلما كان هناك تطوير أكبر لاستراتيجية تدقيق تستجيب لمتطلبات عملية التدقيق بشكل فعال. وتدل نتائج اختبار هذه الفرضية الجزئية إلى أهمية هذا النوع من الاختلالات السلوكية التي تطرأ على سلوك المدقق عند تعرضه لضغوط الإطار القانوني للتدقيق. فقد تؤدي هذا النوع إلى توليد اختلالات سلوكية عند المدقق تتمثل في التأويلات الذاتية للقوانين المتضمنة لكيفيات وطرق الأداء، أو حتى تلك القوانين المتعلقة بالمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق. وقد يرجع ذلك الى غياب القوانين الناصة على الشروحات وكيفيات تطبيق هذه القوانين التنظيمية أو التعليمات الصادرة عن الهيئات الوصية. كما أن كلا من الإحاطة غير الكافية بالاطر القانونية ذات العلاقة، وتجاهل تطبيق القوانين الخاصة بعملية التدقيق تمثل اختلالات سلوكية تلعب دور في تشكيل

استراتيجية تدقيق غير ملائمة في سياق العملية. إذ يؤدي كل ذلك إلى التخطيط لعملية التدقيق وتصميم استراتيجية تدقيق شاملة قد لا تمتثل للإطار القانوني المنظم انطلاقا من مفهوم خاطئ ناجم عن تفسيرات ذاتية للمدقق. الأمر الذي قد يعرض المدقق إلى المساءلة عن مدى الإمتثال للتشريعات المعمول بها.

الفرع الخامس: مناقشة نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثانية وفروعها:

أولا: الفرضية الأساسية الثانية:

تم رفض الفرضية الأساسية الثانية وقبول الفرضية البديلية وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

تفسر هذه الفرضية بأن بيئة التدقيق تساهم في التحكم بجوهرية في تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، وتشير العلاقة الإيجابية القوية بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق إلى أن البيئة المحيطة بالمدقق والتي يتفاعل معها عند أداء مهامه تؤثر في سلوكه المهني من خلال تقليل أهم الاختلالات السلوكية. ويمكن أن يترجم هذا التأثير من خلال أن البيئة المحيطة بالمهني تنعكس على تصوراته، أفكاره ومقاصده بحيث يتشكل ذلك في نمط السلوك الذي ينتهجه كاستجابة لتلك الانعكاسات. وفي بعض الحالات تصبح البيئة هي مصدر الضغوط الرئيسي والتي تؤدي بالمدقق الى اختلالات سلوكية عند أداء مهامه الا أن نتيجة اختبار الفرضية الأساسية افضت الى أن البيئة تساعد في تقليل هذه الاختلالات السلوكية وربما يرجع ذلك الى أن هناك عوامل أخرى خارج نموذج الدراسة قد تكون شخصية أو دينية أو أخلاقية قد تدفع المدقق لمقاومة التأثر بالضغوط البيئة السلبية.

ثانيا: الفرضية الجزئية الأولى:

تم رفض الفرضية الجزئية الأولى وقبول الفرضية البديلية وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة الاجتماعية للتدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يشير معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية عن وجود علاقة جوهرية طردية بين البيئة الاجتماعية وتقليل الاختلالات السلوكية، إذ أنه كلما زاد تأثير عوامل البيئة الاجتماعية على سلوك المدقق، كلما كان هناك انخفاض في أثر الاختلالات السلوكية الهامة الواجب تقليلها من وجهة نظر عينة الدراسة. وتدل نتائج اختبار هذه الفرضية الفرعية إلى أهمية تأثير عوامل البيئة الاجتماعية، فقد تفرض المساءلة الاجتماعية على المدقق الإلتزام بالسلوك المهني السوي وبذل

العناية المهنية الكافية من أجل تجنب هذه المساءلة والتي يترتب عنها مسؤوليات قانونية عند الاخلال بها. هذا الجانب يؤثر بصورة عكسية على بروز الاختلالات السلوكية وتأثيراتها على أداء المدقق المهني. كما أن توقعات المجتمع من المدقق تدفع به إلى التطلع إلى تقليص الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من خدماته وما يستطيع القيام به عند أداء مهامه، وبالتالي كلما تقلصت هذه الفجوه كلما كان هناك رضا من الفئة المجتمعية المهتمة بمخرجات مهام التدقيق وهذا ينعكس على عدم السماح بظهور اختلالات سلوكية، فقد تشكل فجوة واسعة للتوقعات إلزاما للمدقق تجاه المجتمع. ومن جهة أخرى فإن شرعية مهام المدقق بالنسبة للمجتمع تساهم في التقليل من الاختلالات السلوكية للمدقق وهذا يشير إلى أن اعتراف المجتمع الضمني بأهمية دور المدقق ينعكس على أداء هذا الأخير بالإيجاب وبالتالي يدفع المدقق إلى تقليل الاختلالات السلوكية ومقاومتها والتركيز على أداء مهامه التي يمنحه لها المجتمع الشرعية بكل ثقة، ومتجنبا كل أشكال الضعف الذي تطرأ في حالة عدم الاعتراف بشرعية مهامه. بالإضافة إلى أن كلا من المكانة الاجتماعية التي تمنح للمدقق وتأثيرات البيئة العائلية تؤثران إيجابيا في تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. ونستنتج بأن عدم توفر عوامل البيئة الاجتماعية للمدقق قد تؤدي إلى عدم التحكم في الاختلالات السلوكية للمدقق ومقاومة حدوثها، كما أن غياب الدور الاجتماعي كأحد الأطراف المهمة والمستفيدة من خدمات المدقق قد تزيد من احتمالية التأثير السلبي وبروز الاختلالات السلوكية عند أداء المدقق لمهامه مع غياب العوامل الأخرى كالعوامل الشخصية والأخلاقية والوازع الديني التي قد تكون ذات أثر في تقليل الاختلالات بالرغم من غياب عوامل البيئة الاجتماعية.

ثالثا: الفرضية الجزئية الثانية:

تم رفض الفرضية الجزئية الثانية وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة الاقتصادية للتدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يشير معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية عن وجود علاقة جوهرية طردية بين البيئة الاقتصادية وتقليل الاختلالات السلوكية، إذ أنه كلما زاد تأثير عوامل البيئة الاقتصادية على سلوك المدقق، كلما كان هناك انخفاض في أثر الاختلالات السلوكية الهامة الواجب تقليلها من وجهة نظر عينة الدراسة. وتدل نتائج اختبار هذه الفرضية إلى أهمية تأثير عوامل البيئة الاقتصادية الكلية، فيمكن القول بأن الحالة الاقتصادية للبلد الذي يعمل فيه المدقق تؤدي الى تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من خلال أن الدور الاقتصادي للمدقق الذي يتمثل في حماية الأصول وتضمين

الشفافية للكيانات الاقتصادية الى جانب الخدمات غير التأكيدية والتي تمنح المتعاملين الاقتصاديين مجال للاستشارات المالية من الخبراء. فهذا الدور والمسؤوليات المترتبة عليه يشكل الدافع لالتزام المدقق بسلوك مهني سوي سواء كانت الحالة الاقتصادية في أحسن حالتها أو أسوءها. ومن جهة أخرى فإن حجم النسيج التجاري والصناعي الخاضع لعمليات التدقيق يؤثر ايجابيا في تقليل الاختلالات السلوكية ذات الأهمية للمدقق، ويكون ذلك عن طريق التأثيرات التي تترتب على طبيعة المؤسسات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق والتي تتصف بأنها ذات شخصية معنوية ومكونة من مساهمات الغير والذين يحتاجون طرف ثالث يصدر معلومات هامة حول مدى صدق هته الكيانات في عملية استثمار أموال الغير، فهذه الوضعية تساعد المدقق على تقليل الاختلالات السلوكية لما لها من جوهرية كبير في التأثير على مستوى رؤوس الأموال المستثمرة من قبل الغير. ناهيك عن عامل التنافسية بين مكاتب التدقيق والذي يفرض على المدققين رفع جودة أعمالهم وقدرتهم، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق حسب ما جاءت به الفرضية الجزئية الثانية.

رابعا: الفرضية الجزئية الثالثة:

تم رفض الفرضية الجزئية الثالثة وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة المؤسساتية للتدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يشير معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية عن وجود علاقة جوهرية طردية بين البيئة المؤسساتية وتقليل الاختلالات السلوكية، إذ أنه كلما زاد تأثير عوامل البيئة المؤسساتية على سلوك المدقق، كلما كان هناك انخفاض في أثر الاختلالات السلوكية الهامة الواجب تقليلها من وجهة نظر عينة الدراسة. ومن وجهة نظر أفراد عينة الدراسة فإن كلا من التطورات التي مست كلا من الإطار المحاسبي ومعايير التدقيق المحلية من خلال تبني المعايير الدولية تساعد في تقليل الاختلالات، وقد يحصل ذلك عن طريق أن هذه التطورات تزيد من وعي المدقق والتزامه تجاه كيفيات الأداء المهني، كما تزيد من فعالية المدقق في التعامل مع الحالات التي تولد ضغطا سلوكيا للمدقق لاسيما أن مثل هذه المعايير المتعلقة بالأطر المحاسبية ومعايير التدقيق تتصف بالقسرية والالزام، فهذه الصفة تدفع المدقق للإمتثال الكامل لفحوى هذه المعايير والكيفيات لأن الدافع هو ما يترتب عن حالة عدم امتثال المهنيين من عقوبات صارمة، وكل هذه العوامل من تطورات وتحيين في كل من النص القانوني والمعايير ذات العلاقة بمهنة التدقيق والإجراءات العقابية تؤدي الى تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق على المدى المتوسط و الطويل.

الفرع السادس: مناقشة الفرضية الأساسية الثالثة وفروعها:

أولا: الفرضية الأساسية الثالثة:

تم رفض الفرضية الأساسية الثالثة وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

من خلال نتائج اختبار هذه الفرضية فإن بيئة التدقيق تساهم في بناء استراتيجية التدقيق وتطويرها بشكل مباشر، وتشير العلاقة الإيجابية القوية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق إلى أن بيئة التدقيق تؤثر في تطوير وبناء استراتيجية تدقيق مناسبة في سياق ظروف العملية. ويمكن أن يفسر هذا التأثير بوجود عوامل ظرفية محيطة تؤثر على قرارات المدقق في تشكيل المزيج الاستراتيجي لعملية التدقيق.

ثانيا: الفرضية الجزئية الأولى:

تم رفض الفرضية الجزئية الأولى وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة الاجتماعية للتدقيق على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

من خلال معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية الذان يظهران في الجدول رقم 4-52 يمكن القول إن هناك علاقة جوهرية طردية بين البيئة الاجتماعية وبناء استراتيجية التدقيق، إذ أنه كلما زاد تأثير عوامل البيئة الاجتماعية على سلوك المدقق، كلما كان هناك تطوير أكبر في استراتيجية التدقيق. ومن وجهة نظر أفراد عينة الدراسة فإن العوامل الظرفية للبيئة الاجتماعية تساعد في اتخاذ المدقق لمجموعة من القرارات التي تسهم في تطوير استراتيجية تدقيق تتمتع بمزيج استراتيجي مناسب من اختبارات التدقيق الأربعة.

ثالثا: الفرضية الجزئية الثانية:

تم رفض الفرضية الجزئية قبول الفرضية الجزئية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة الاقتصادية للتدقيق على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.10$):**

يشير معامل المسار الموجب والقيمة الاحتمالية عن وجود علاقة جوهرية طردية بين البيئة الاقتصادية وبناء استراتيجية التدقيق، إذ أنه كلما زاد تأثير عوامل البيئة الاقتصادية على سلوك المدقق، كلما كان هناك دوافع الى بناء استراتيجية تدقيق مناسبة عند مستوى دلالة 10 بالمئة وهو اقل جوهرية من مستوى الدلالة المفروض على باقي

الفرضيات. ومن وجهة نظر أفراد عينة الدراسة فإن كلا من الحالة الاقتصادية سواء كانت ركودا أو انتعاشا تؤدي بالمدقق الى تصميم واعتماد استراتيجية تدقيق تتماشى والواقع الاقتصادي المعاش للعملاء محل التدقيق. بالإضافة إلى أن مستوى النسيج التجاري للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق ومستوى كثافة مكاتب التدقيق الذي يشير الى درجة التنافسية بين المهنيين، اللذان يفيدان في بناء استراتيجية تدقيق مناسبة تستجيب لوضعية جدول الأعمال في مستوى التنافسية من خلال توفير المتطلبات الأساسية لتنفيذ مهام التدقيق والحفاظ على مستوى مقبولة من الجودة. ولعل الأثر الجوهري الإيجابي للبيئة الاقتصادية نابعة من طبيعة النسيج التجاري المتمثل في المؤسسات الاقتصادية الخاضعين للتدقيق والذين يتنمون في أغلبهم إلى القطاع العمومي، أيضا قد يرجع ذلك الى طبيعة الأسواق المالية الجزائرية التي تتميز نشاط متواضع ومنه قد لا يكون هناك ضغوطات جوهرية نابعة من التقلبات البيئة الاقتصادية تدفع بالمهنيين الى اختلالات سلوكية.

رابعا: الفرضية الجزئية الثالثة:

تم قبول الفرضية الجزئية الثالثة وهي: **لا يوجد أثر هاما دال إحصائيا للبيئة المؤسساتية للتدقيق على بناء استراتيجية التدقيق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

من خلال القيمة الاحتمالية غير الجوهرية للفرضية الجزئية الثالثة التي مفادها لا وجود علاقة طردية بين البيئة المؤسساتية وبناء استراتيجية التدقيق، ونظريا فإن البيئة المؤسساتية تشكل تلك العوامل التنظيمية للمهنة والتي تساهم في وضع مجموعة من الأطر لتوجيه الممارسات المهنية من خلال فرض الإمتثال والشروط العامة لممارسة عملية التدقيق، أو من خلال المقترحات التي تصب ضمن الجانب التحسيني والثقافي للمهنيين. وعلى عكس ما أظهرته نتائج اختبار هذه الفرضية فقد تترجم إلى أن البيئة المؤسساتية حسب رأي عينة الدراسة تهتم بوضع الأطر التنظيمية فيما يخص تحديد الإجراءات وما تتضمنه الاختبارات وكيفيات التنفيذ إلا أنها لا تختص بتوجيه المدقق فيما يخص قرارات تطوير استراتيجية التدقيق وظبط المزيج الاستراتيجي المناسب لوضعية العميل ويبقى هذا مرهونا بتقديرات المدقق ومؤهلاته وحكمه المهني.

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الوساطة والتعديل للنموذج الهيكلي ومناقشتها

تمهيد:

يقوم تحليل الوساطة على تقييم دور المتغير الوسيط المتمثل في الاختلالات السلوكية للمدقق في العلاقة بين كل من بيئة التدقيق والمتابعة من الجهات الوصية من جهة، واستراتيجية التدقيق من جهة أخرى. كما يتم الإستعانة بنتائج اختبار الفرضية للأثر الكلي والتي يشير إلى الأثر الكلي المباشر بين متغيرات الدراسة عند حذف أثر الوساطة لغرض المقارنة بين الأثر المرصود للمسارات الخاصة غير المباشرة وأثر المسارات المباشرة الكلية بدون وساطة لتوضيح ما إذا كانت هناك علاقة وساطة كلية؛ أو جزئية؛ أو تنافسية. كما يتم اختبار أثر المتغير المعدل المتمثل في المتابعة للجهات الوصية على العلاقة المباشرة لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق.

الفرع الأول: عرض نتائج اختبار فرضيات الوساطة للاختلالات السلوكية للمدقق

يعرض الجدول رقم 4-53 كلا من نتائج اختبارات الفرضية الأساسية والفرضيات الجزئية المتعلقة بمسارات غير المباشرة للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق عن طريق المتغير الوسيط (Mediator) الممثل بالاختلالات السلوكية للمدقق. كما أن الفرضية الأساسية في الجدول رقم 4-53 اختبرت من خلال النموذج الكلي الموضح في الشكل رقم 4-28 للمتغيرات ذات الرتب العليا، بينما اختبرت الفرضيات الجزئية عن طريق النموذج المدرج في الشكل رقم 4-27 والذي يربط المتغيرين الكامنين للرتب العليا بيئة التدقيق والاختلالات السلوكية بالمتغيرات ذات الرتب الدنيا المنتمية للمتغير الكامن استراتيجية التدقيق.

الجدول رقم 4-53: نتائج اختبار الفرضيات للأثر غير المباشر الخاص (*Specific Indirect Effect*)

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معامل ß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
04	بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية - استراتيجية التدقيق	AE -> DAB -> AS	0.393	0.080	4.883	0.000***	الرفض
01-04	بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية - اختبار ت. المخاطر	AE -> DAB -> RA	-0.069	0.099	0.694	0.488	القبول
02-04	بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية - اختبار الرقابة	AE -> DAB -> TC	0.182	0.095	1.916	0.055**	الرفض
03-04	بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية - الاختبارات الأساسية	AE -> DAB -> ST	0.363	0.093	3.898	0.000***	الرفض
04-04	بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية -الإجراءات التحليلية	AE -> DAB -> AP	0.324	0.096	3.380	0.001***	الرفض

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

أما بالنسبة للجدول رقم 4-54 فيمثل موقع معامل بيتا التابع للمسارات غير المباشرة حسب مجال الثقة، كما أن الجدول يعرض مجال الثقة للاتجاهين (Two-Tails) لغرض التمكن من الكشف عن تموقع الصفر الصحيح ضمن مجال الثقة بحيث أن وجود الصفر داخل مجال الثقة يعني عدم وجود دور الوساطة للمتغير الكامن للرتبة العليا الاختلالات السلوكية للمدقق، فعدم وجود الصفر في مجال الثقة يقود إلى الجزم أن التأثير إحصائيا يختلف عن الصفر.

الجدول رقم 4-54: نتائج اختبار الفرضية الوساطة حسب مجال الثقة (*Specific Indirect Effect*)

المسار	رمز العلاقة	معامل ß	مجال الثقة 95%		مجال الثقة للتحيز المصحح		القرار
			الأدنى(2.5%)	الأعلى(97.5%)	(2.5%)	(97.5%)	
بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية للمدقق- استراتيجية التدقيق	AE -> DAB -> AS	0.393	0.239	0.552	0.245	0.561	وجود وساطة
بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية للمدقق- اختبارات تقييم المخاطر	AE -> DAB -> RA	-0.069	-0.254	0.136	-0.274	0.116	عدم وجود وساطة
بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية للمدقق- اختبار الرقابة	AE -> DAB -> TC	0.182	-0.003	0.372	0.002	0.378	وجود وساطة
بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية للمدقق- الاختبارات الأساسية و ت.	AE -> DAB -> ST	0.363	0.195	0.566	0.199	0.570	وجود وساطة
بيئة التدقيق-الاختلالات السلوكية للمدقق-الإجراءات التحليلية	AE -> DAB -> AP	0.324	0.133	0.507	0.156	0.533	وجود وساطة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

أولا: اختبار فرضية الوساطة الأساسية للأثر غير المباشر:

نلاحظ من خلال النتائج المدرجة في الجدول 4-54 رقم أعلاه والشكل رقم 4-28 للنموذج الكلي للدراسة أن القيمة الاحتمالية للمسار المباشر للفرضية الأولى الأساسية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق جاءت أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 1% (*b=0.390; t=4.883; P=0.000*) والذي يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر مباشر جوهري دال إحصائيا لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، وهذا ما يؤكده عدم وجود الصفر الصحيح في مجال الثقة حسب ما يعرضه الجدول رقم 4-54 (*L=0.239; H=0.552*).

ثانيا: اختبار الفرضية الجزئية للوساطة للأثر غير المباشر:

فيما يخص الفرضيات الجزئية والتي تخص المسارات غير المباشرة لمتغير بيئة التدقيق نحو المتغيرات الكامنة ذات الرتبة الدنيا التي تنتمي للمتغير الكامن بناء استراتيجية التدقيق ذو الرتبة العليا عبر وساطة المتغير الكامن تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة غير المباشرة بين بيئة التدقيق واختبارات تقييم المخاطر عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق هي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية 10% (*b=-0.069; t=0.694; P=0.488*) مما يدل على قبول الفرضية الصفرية الناصة بعدم وجود أثر جوهري لبيئة التدقيق على اختبارات تقييم المخاطر عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، بالإضافة إلى نتائج مجال الثقة لاختبار الفرضية والذي يظهر وجود الصفر في مجال الثقة (*L=-0.254; H=0.136*)، في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الجزئية الثانية لمسار العلاقة بين بيئة التدقيق نحو اختبارات الرقابة عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق جاءت أقل من قيمة الدلالة المعنوية 10% (*b=-0.182; t=1.916; P=0.055*) ، ومن خلال فحص مجال الثقة يظهر وجود الصفر في مجال الثقة (*L=-0.003; H=0.372*) مما يدي على قبول الفرضية الصفرية، إلا أن مجال الثقة للتحيز المصحح يظهر بأن مجال الثقة لا يتضمن الصفر وبالتالي وبصورة تحفظية يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لوجود أثر غير مباشر جوهري لبيئة التدقيق على اختبارات الرقابة عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق عند مستوى دلالة 10%. بالنسبة للفرضية الثالثة للمسار غير المباشر للعلاقة بين بيئة التدقيق والاختبارات الأساسية والتفصيلية عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق فقد جاءت القيمة الاحتمالية أقل من الدلالة المعنوية 1%(*b=0.363 t=3.898; P=0.000*)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة الموسومة بوجود أثر جوهري غير مباشر لبيئة التدقيق على الاختبارات الأساسية والتفصيلية عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، وهذا ما تعززه نتائج فحص مجال الثقة بحيث لا يوجد الصفر ضمن مجاله (*L=0.195; H=0.566*)، في حين أن الفرضية الجزئية الرابعة للمسار غير المباشر لعلاقة بيئة التدقيق والإجراءات التحليلية عبر تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق جاءت قيمتها الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 1% (*b=0.324; t=3.380; P=0.000*) كما أن مجال الثقة للاختبار الفرضية لا يتخلله الصفر (*L=0.133;*

H=0.507) وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لوجود أثر جوهري غير مباشر لبيئة التدقيق على الإجراءات التحليلية عبر المتغير الوسيط تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق.

ثالثا: اختبار الفرضيات للأثر الكلي:

يمثل الجدول رقم 4-55 أدناه نتائج اختبارات الفرضية الأساسية والجزئية للأثر الكلي والذي يشير إلى المسارات المباشر بدون وساطة لكل من المسارات المباشرة لبيئة التدقيق نحو بناء استراتيجية التدقيق وأيضا اختبارات الفرضيات للمسارات المباشرة لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق نحو استراتيجية التدقيق. بالنسبة للفرضية الأساسية لاختبار أثر بيئة التدقيق على استراتيجية التدقيق النموذج الكلي للدراسة المدرج ضمن الشكل رقم 4-28 فإن القيمة الاحتمالية جاءت أقل من مستوى المعنوية 1% (*b=-0.734; t=9.659; P=0.000*). وكذلك الأمر بالنسبة للمسار المباشر للأثر الكلي للنموذج الكلي بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق والذي أظهرت قيمة جوهرية أقل من القيمة الاحتمالية عند مستوى الدلالة 1% (*b=-0.507; t=5.240; P=0.000*).

الجدول رقم 4-55: نتائج اختبار فرضية الأثر الكلي وفروعها (*Total Effect*)

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معامل ß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
04-أ	بيئة التدقيق- >استراتيجية التدقيق	AE -> AS	0.734	0.076	9.659	0.000***	الرفض
04-أ01	بيئة التدقيق- >- اختبار تقييم المخاطر	AE -> RA	0.425	0.077	5.493	0.000***	الرفض
04-أ02	بيئة التدقيق- >- اختبار الرقابة	AE -> TC	0.442	0.079	5.625	0.000***	الرفض
04-أ03	بيئة التدقيق- >- الاختبارات الأساسية و ت.	AE -> ST	0.452	0.091	4.951	0.000***	الرفض
04-أ04	بيئة التدقيق- >-الإجراءات التحليلية	AE -> AP	0.596	0.089	6.668	0.000***	الرفض
04-ب	الاختلالات السلوكية->-استراتيجية التدقيق	DAB -> AS	0.507	0.097	5.240	0.000***	الرفض
04-ب01	الاختلالات السلوكية- >- اختبار تقييم المخاطر	DAB -> RA	-0.089	0.128	0.700	0.484	القبول
04-ب02	الاختلالات السلوكية-> - اختبار الرقابة	DAB -> TC	0.237	0.121	1.964	0.050**	الرفض
04-ب03	الاختلالات السلوكية-> - الاختبارات الأساسية و ت.	DAB -> ST	0.473	0.111	4.254	0.000***	الرفض
04-ب04	الاختلالات السلوكية-> -الإجراءات التحليلية	DAB -> AP	0.422	0.119	3.546	0.000***	الرفض

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

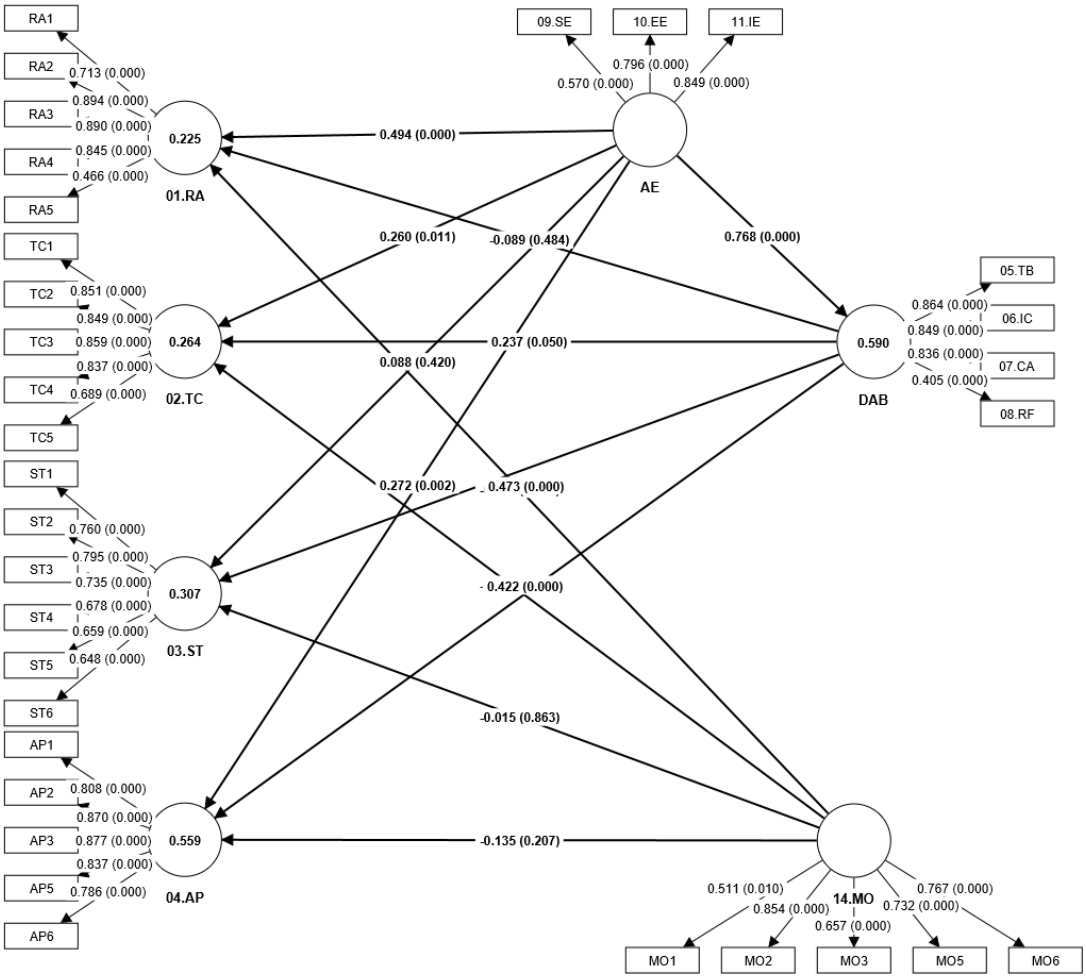
بالنسبة للفرضيات الجزئية التي تخص المسارات الكلية المباشرة للمتغير الكامن بيئة التدقيق ذو الرتبة العليا مع المتغيرات الكامنة للرتب الدنيا المنتمية إلى المتغير التابع بناءاستراتيجية التدقيق المبين في المستوى الأعلى من الجدول

رقم4-55 أعلاه (04-أ)، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة الكلي بين بيئة التدقيق واختبارات تقييم المخاطر أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=0.425; t=5.493; P=0.000*) مما يقود إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البدلية بوجود أثر مباشر وجوهري لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على اختبارات تقييم المخاطر. في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الجزئية الثانية لمسار العلاقة الكلي المباشر بين بيئة التدقيق واختبارات الرقابة جاءت أقل من قيمة الدلالة المعنوية 1% (*b=0.442; t=5.625; P=0.00*) مما يؤدي على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لوجود أثر جوهري مباشر لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على اختبارات الرقابة. أما بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة لمسار العلاقة الكلية المباشرة بين بيئة التدقيق والاختبارات الأساسية والتفصيلية، فقد جاءت القيمة الاحتمالية جوهرية عند مستوى الدلالة 1 %(*b=0.452 t=4.951; P=0.000*)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر جوهري مباشر دال إحصائيا لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. في حين أن الفرضية الجزئية الرابعة الموضحة في المسار الكلي المباشر بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق معتمدة على الإجراءات التحليلية قد جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 1% (*b=0.596; t=6.668; P=0.000*).

بالنسبة للفرضيات الجزئية المبينة في المستوى الأدنى من الجدول رقم 4-55 (04-ب) أعلاه والتي تخص المسارات الكلية المباشرة للمتغير الكامن تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق مع المتغيرات الكامنة للرتب الدنيا المنتمية إلى المتغير التابع بناء استراتيجية التدقيق ، فنلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمسار العلاقة الكلي بين تقليل الاختلالات السلوكية واختبارات تقييم المخاطر أكبر من قيمة مستوى الدلالة 10% (*b=-0.089; t=0.700; P=0.484*) مما يقود إلى قبول الفرضية الصفرية بعدم وجود أثر جوهري تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على اختبارات تقييم المخاطر. في حين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الجزئية الثانية للمسار الكلي المباشر لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق تجاه اختبارات الرقابة جاءت تساوي من قيمة الدلالة المعنوية 05% (*b=0.237; t=1.964;* *P=0.050*) مما يؤدي على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة لوجود أثر جوهري كلي مباشر لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على اختبارات الرقابة. أما بالنسبة للفرضية الجزئية

الثالثة للمسار الكلي المباشر لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق نحو الاختبارات الأساسية والتفصيلية، فقد جاءت القيمة الاحتمالية جوهرية عند مستوى الدلالة 1 %(*b=0.473 t=4.254; P=0.000*)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر جوهري كلي مباشر دال إحصائيا لتقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية تدقيق معتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. وبالنسبة الفرضية الجزئية الرابعة للمسار الكلي المباشر للاختلالات السلوكية للمدقق نحو الإجراءات التحليلية قد جاءت العلاقة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 1% (*b=0.422; t=3.546; P=0.000*)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر جوهري كلي مباشر دال إحصائيا للاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق معتمدة على الاجراءات التحليلية.

الشكل رقم 4-27: نموذج الدراسة الجزئي الرابع لنتائج البسترة (Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

الفرع الثاني: عرض نتائج اختبار فرضية التعديل لمتغير المتابعة

أولا: اختبار الفرضية الأولى:

يعرض الجدول رقم 4-56 أدناه اختبار الفرضية للمسار المباشر للمتغير المستقل للرتبة الدنيا المتابعة نحو المتغير الكامن التابع المتمثل في بناء استراتيجية التدقيق، فقد ظهرت نتائج الاختبار بقيمة احتمالية أقل من 1% (*b=-0.226; t=3.198; P=0.001*)، بحيث تشير هذه النتائج الى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة الموسومة بوجود أثر جوهري دال إحصائيا للمتابعة على استراتيجية التدقيق عند الدلالة المعنوية 1%.

الجدول رقم 4-56: نتائج اختبار الفرضية الأساسية للمتغير المعدل وفروعها

الفرضية	المسار	رمز العلاقة	معاملß	الانحراف المعياري	قيمة (t)	قيمة (P)	القرار
01-05	المتابعة->استراتيجية التدقيق	MO -> AS	-0.226	0.071	3.198	***0.001	الرفض
02-05	المتابعة كمتغير معدل	MO x DAB -> AS	-0.100	0.034	2.924	***0.003	الرفض

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:

حسب نتائج الجدول رقم 4-56 أعلاه والشكل رقم 4-28 أدناه، فإن نتائج اختبار فرضية دور المتغير الكامن المستقل المتابعة كمعدل للعلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق، حيث أسفرت عن قيمة احتمالية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 1% (*b=-0.100; t=2.924; P=0.003*) ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديل بوجود دور التعديل للمتغير المتابعة في العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية وبناء استراتيجية التدقيق عند مستوى الدلالة 1%.

الفرع الثالث: مناقشة نتائج اختبار الفرضية الأساسية الرابعة وفروعها

أولا: الفرضية الأساسية:

تم رفض الفرضية الأساسية الرابعة وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على بناء استراتيجية التدقيق من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

تنص هذه الفرضية على أن بيئة التدقيق تساهم في بناء استراتيجية التدقيق من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وتشير العلاقة الإيجابية القوية غير المباشرة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق إلى دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق. إلا أن دور وساطة الاختلالات السلوكية هي وساطة جزئية وذلك راجع الى أن هناك أثر مباشر بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق كما تم مناقشته في اختبار الفرضية الأساسية الثالثة. وعليه فإن تطوير استراتيجية التدقيق يتأثر من خلال العوامل البيئية التدقيق ومستوى الاختلالات السلوكية للمدقق. كما أن تقليل الاختلالات السلوكية يتأثر ببيئة التدقيق كما تم مناقشته سابقا ضمن فرضيات الأثر المباشر.

ثانيا: الفرضية الجزئية الأولى:

تم قبول الفرضية الفرعية الأولى وهي: **لايوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على اختبارات تقييم المخاطر من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

حسب معامل المسار السالب والقيمة الاحتمالية غير الجوهرية فإنه لا وجود لعلاقة جوهرية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق تعتمد على اختبارات تقييم المخاطر من خلال المتغير الوسيط المتمثل في تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، ويشير ذلك إلى أنه وبالرغم من أن تأثير بيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق جاء جوهريا إلا أن الأثر لم يتعدى إلى إجراءات بناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر. ومن جهة أخرى فقد جاء الأثر الكلي للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر جوهريا، وهذا يدل على عدم وجود دور لتقليل الاختلالات السلوكية كوسيط للعلاقة بين بيئة التدقيق واستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر، وهذا ما تؤكده نتائج الجدول رقم 4-54 من خلال عدم توسط معامل المسار لحدي مجال

الثقة. وقد يرجع ذلك الى ان قرار تبني استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات تقييم المخاطر تتمتع بميزات خاصة عن باقي الاختبارات المكونة لاستراتيجية التدقيق من حيث أن عملية تقييم المخاطر هي منهجية شاملة تطبق في كل مراحل عملية التدقيق لكونها تعتمد على تحديد مواطن الضعف، كما أن اختبارات تقييم المخاطر قد تكون محل متابعة لعملية رقابة الجودة على مستوى مكاتب وشركات التدقيق الأمر الذي لا يؤدي بعملية تقليل الاختلالات السلوكية لأن يكون لها أثر جوهرى عليها.

ثالثا: الفرضية الجزئية الثانية:

تم رفض الفرضية الجزئية الثانية وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على اختبارات الرقابة من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يكشف معامل المسار الموجب بقيمته الاحتمالية الجوهرية بوجود علاقة طردية وجوهرية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة من خلال المتغير الوسيط تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، ويشير ذلك إلى أن تأثير بيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق جاء جوهريا، كما أن هذا الأثر يتعدى إلى بناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة. بالإضافة إلى أن الأثر الكلي للعلاقة بين بيئة التدقيق واستراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر جاء جوهريا حسب ما هو موضح في الجدول 4-55، وهذا يدل على وجود دور لتقليل الاختلالات السلوكية كوسيط للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات الرقابة، وهذا ما تؤكده نتائج الجدول رقم 4-54 من خلال توسط معامل المسار لحدي مجال الثقة. وقد يدل على أن دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية هو دور وساطة جزئي، بمعنى أن قرار بناء استراتيجية تدقيق مبنية على اختبارات الرقابة يرتكز في تشكيله على عاملين يتعلق كل منهما بالعوامل البيئية التدقيق والاختلالات السلوكية عند المدقق.

رابعا: الفرضية الجزئية الثالثة:

تم رفض الفرضية الجزئية الثالثة وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على الاختبارات الأساسية والتفصيلية من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

يكشف إختبار الفرضية عن وجود علاقة طردية وجوهرية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق تعتمد على الاختبارات الأساسية والتفصيلية من خلال المتغير الوسيط تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق حسب ما يشير إليه معامل المسار الموجب بقيمته الاحتمالية الجوهرية، ويعني ذلك أن تأثير بيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق جاء جوهريا كما أن هذا الأثر يتعدى إلى بناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية. بالإضافة إلى أن الأثر الكلي للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية جاء جوهريا حسب ما هو موضح في الجدول 4-55، وهذا يدل على وجود دور لتقليل الاختلالات السلوكية كوسيط للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية، وهذا ما تؤكده نتائج الجدول رقم 4-54 من خلال توسط معامل المسار لحدي مجال الثقة. يدل على أن دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية هو دور جزئي، بمعنى أن قرار تطوير استراتيجية تدقيق مبنية على الاختبارات الأساسية والتفصيلية يرتكز في تشكيله على عاملين يتعلق كل منهما ببيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق. ويعزى ذلك الى أن الاختبارات الأساسية والتفصيلية هي اختبارات بالغة الحساسية، بمعنى ان عدم وجود تأثيرت إيجابية من بيئة التدقيق وتخفيض جوهري لأثر الاختلالات السلوكية السلبية قد يقود لأن تصبح هذه الاختبارات غير فعالة. كما أن هذه الاختبارات تتميز بتكلفتها العالية الأمر الذي يوجب العمل على أداءها بفعالية لتحقيق نتائج مرضية لعملية التدقيق

خامسا: الفرضية الجزئية الرابعة:

تم رفض الفرضية الجزئية الرابعة وقبول الفرضية البديلة وهي: **يوجد أثر هاما دال إحصائيا لبيئة التدقيق على الإجراءات التحليلية من خلال تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$):**

من خلال معامل المسار الموجب والذي تدعم قيمته الاحتمالية الجوهرية وجود علاقة طردية وجوهرية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق تعتمد على الإجراءات التحليلية من خلال الوسيط المتمثل في تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق، إذ أن تأثير بيئة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية جاء جوهريا وهو يتعدى إلى استراتيجية التدقيق المعتمدة على الإجراءات التحليلية. بالإضافة إلى أن كلا من الأثر الكلي والأثر المباشر للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على الإجراءات التحليلية جاءت جوهرية حسب ما هو موضح في الجدول 4-55، وهذا يدل على وجود دور للاختلالات السلوكية كوسيط للعلاقة بين بيئة التدقيق واستراتيجية التدقيق المعتمدة على الإجراءات التحليلية، وهذا ما تؤكده نتائج الجدول رقم 4-54 من خلال توسط معامل المسار لحدي مجال الثقة، والذي يشير دور وساطة جزئي لتقليل الاختلالات السلوكية، بمعنى أن قرار تطوير وبناء استراتيجية تدقيق مبنية على الإجراءات التحليلية يرتكز كل من بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق.

ويكشف فحص دور الوسيط لتقليل الاختلالات السلوكية في العلاقة بين بيئة التدقيق والمكونات الأربعة لاستراتيجية التدقيق عن رؤى دقيقة حول الديناميكيات المعقدة لعملية التدقيق. إذ أن التأثير الإيجابي غير المباشر الهام من بيئة التدقيق إلى بناء استراتيجية التدقيق من خلال تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق يعني أن خصائص بيئة التدقيق تساهم في تقليل الاختلالات السلوكية لدى أفراد عينة التدقيق، مما يؤثر لاحقا على صياغة استراتيجية تدقيق شاملة ومناسبة في الظروف. ويشير هذا إلى أن التحديات والتعقيدات داخل بيئة التدقيق قد تدفع المدققين إلى تبني سلوكيات محددة تنعكس في الأنماط الإستراتيجية لإدارة عملية التدقيق. علاوة على ذلك، تشير النتائج إلى أن التأثيرات غير المباشرة قوية بشكل خاص في سياق كل من الاختبار الأساسية والتفصيلية والإجراءات التحليلية. وتشير التأثيرات الإيجابية غير المباشرة في هذه المجالات إلى أن تقليل من الاختلالات السلوكية الهامة في نظر عينة الدراسة تتوسط تأثير بيئة التدقيق على عمليات صنع القرار المتعلقة بالاختبارات الأساسية والتفصيلية والإجراءات التحليلية. وتؤكد هذه النتيجة على أهمية معالجة وفهم الأنماط السلوكية التي يسلكها المدقق، لأنه يلعب دورا محوريا في تشكيل الاختبارات الأساسة والإجراءات التحليلية المطبقة أثناء عملية التدقيق. ومن ناحية أخرى، فإن التأثير غير المباشر الهامشي الذي لوحظ في اختبار الرقابة جاء جوهري عند مستوى الدلالة 10% وهذا يعني وجود علاقة أكثر تعقيدا. في حين يبدو أن تقليل الاختلالات السلوكية يلعب دورا الوسيط في تأثير بيئة التدقيق على اختبار الرقابة، فإن الأهمية

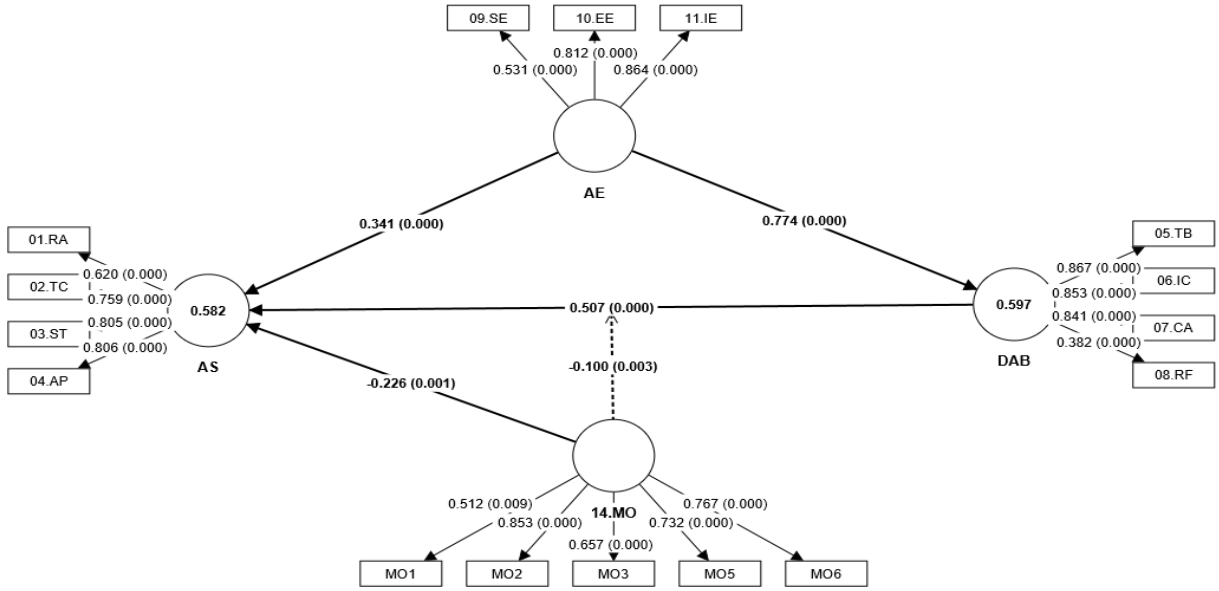
الهامشية تشير إلى أن هناك عوامل أو تعقيدات إضافية تتمثل في متغيرات أخرى قد تؤثر على هذه العلاقة. وإجمالا فإن نتائج اختبار الفرضيات للأثر غير المباشر يحث على مزيد من النظر في العوامل السياقية التي يمكن أن تساهم في الفروق الدقيقة الملحوظة في تأثير الوساطة. كما أن تحليل الوساطة في النموذج يوفر فهما شاملا لكيفية تأثير تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق في العلاقة بين بيئة التدقيق ومكونات استراتيجية التدقيق، كما تؤكد قوة تأثيرات الوساطة على أهمية معالجة الجوانب السلوكية في صياغة استراتيجيات التدقيق المتعلقة بكل من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية، في حين تسلط نتائج الأثر غير المباشر لكل من استراتيجات التدقيق المتعلقة بإختبارات تقييم المخاطر واختبار الرقابة الضوء على الحاجة إلى دراسة أكثر تعمقا المتغيرات الإضافية التي قد تؤثر بشكل خاص على علاقة الوساطة في الجزائر.

الفرع الرابع: مناقشة نتائج اختبار فرضية المتغير المعدل:

تقوم الدراسة على تقييم أثر المتغير المعدل المتمثل في المتابعة من الجهات الوصية على المهنة على العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق. ومن خلال الشكل رقم 4-29 والذي يظهر نموذج الدراسة بدون المتغير المعدل المتابعة حيث أن معامل التحديد لاستراتيجية التدقيق جاء بنسبة 56.1% والذي يظهر نسبة تفسير المتغيرات المستقلة تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبيئة التدقيق للمتغير التابع بناء استراتيجية التدقيق بدون إدراج المتغير المعدل المتابعة. وبإدخال المتغير المعدل في نموذج الدراسة نلاحظ ارتفاع معامل التحديد إلى نسبة 58.2%، وهذا يظهر زيادة في معدل تفسير المتغيرات المستقلة للمتغير التابع بنسبة 2.1%. وبالنظر إلى الجدول رقم 4-56 والشكل رقم 4-28 اللذان يعرضان نتائج البسترة (Bootstrapping process) لنموذج الدراسة، فقد جاء المتغير المعدل المتابعة بتأثير جوهري وسالب للعلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق، وهذه النتائج تدعم الفرضية البديلة أن المتابعة لها تأثير معدل على العلاقة بين الاختلالات السلوكية واستراتيجية التدقيق. والذي يعني بأن الضعف في دور المتابعة من الجهات الوصية الذي قد وضحناه من خلال المناقشة الوصفية للجدول رقم 4-46 والشكل رقم 4-23، يضعف العلاقة بين تأثير الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق. كما أن متغير المتابعة

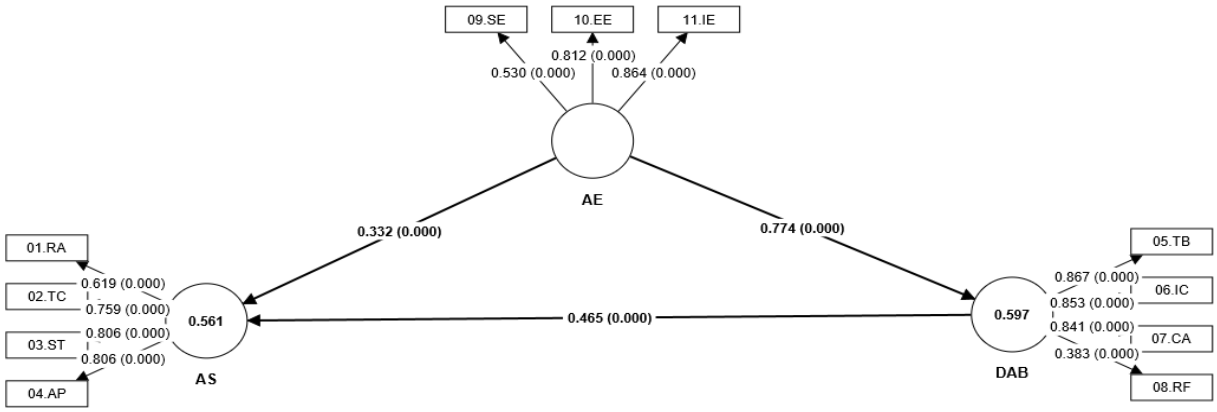
بصفته متغير مستقل يؤثر بصورة جوهرية وسلبية على المتغير التابع استراتيجية التدقيق بالقيم التي يعرضها الجدول رقم 4-56 أعلاه.

الشكل رقم4-28: نموذج الدراسة الكلي مع نتائج البسترة (Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

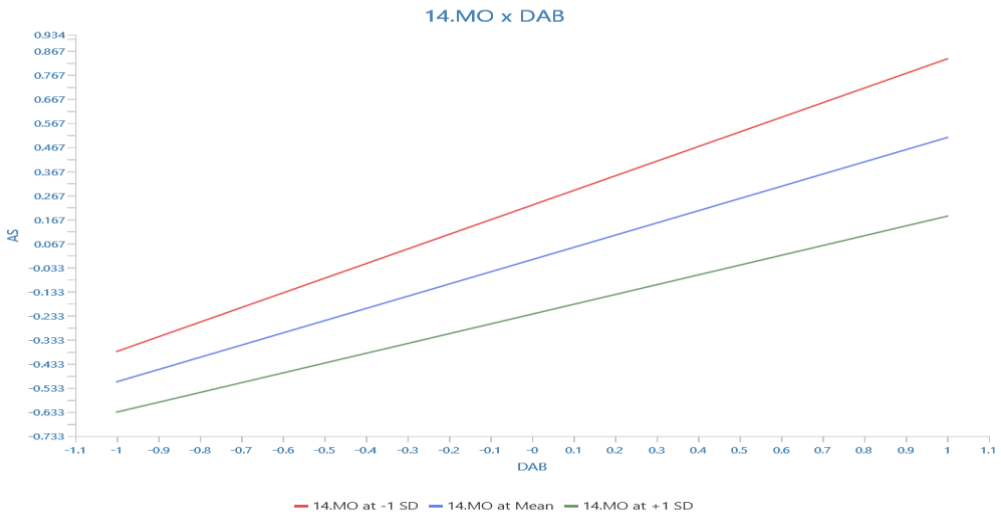
الشكل رقم 4-29: نموذج الدراسة الكلي مع نتائج البسترة بدون متغير معدل(Bootstrapping)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

ومن خلال الجدول رقم فإن قيمة حجم الأثر f^2 هي 0.042 والذي يعد مؤشر ضعيف حسب آراء عينة الدراسة ، إذ أن المتغير المعدل المتابعة من الجهات الوصية تساهم بشكل غير كبير في تفسير المتغير التابع المتمثل في بناء استراتيجية التدقيق والذي يؤكده التغير الملحوظ المقدر 2.1% بين معامل التحديد في النموذج بدون متغير معدل وبإدماج المتغير المعدل، على أن هذا الأثر رغم ضعفه فهو أثر جوهري. ويعرض الشكل رقم 4-30 تحليل الميل للمتغير المعدل المتابعة والذي يظهر بصورة أكثر وضوحا طبيعة الأثر المعدل للمتابعة على كل من تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق. ومن خلال الشكل أدناه فإن الخط الأحمر يمثل الانخفاض في تأثير المتغير المعدل والذي يظهر أكثر حدية، وهذا يفسر على أنه كما انخفض المتغير المعدل المتابعة كما كان تأثير تقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق اقوى وهذا ما يظهر على كل من الجانب الموجب لتقليل الاختلالات السلوكية وبناء استراتيجية التدقيق في القسم الأعلى الأيمن للشكل رقم 4-30. عند التأثير العالي للمتغير المعدل والذي يمثله الخط باللون الأخضر والذي جاء أقل ميلا من مثيله الأحمر. وهذا يفسر على أن التأثير الأعلى للمتغير المعدل لا يؤدي نفس التغير في تأثير تقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق وبالتالي فإن الأثر الضعيف للمتغير المعدل يضعف من تأثير تقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية تدقيق مناسب في الظروف.

الشكل رقم 4-30: تحليل الميل للمتغير المعدل



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برمجية SMART-PLS.4

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية التي تضمنت عينة من مجتمع مهني التدقيق والمحاسبة الناشطين في الجزائر، حيث تم الاستعانة بالمصادر الأولية المستقاة من أداة الاستبانة وتحليلها تحليلا وصفيا من خلال مؤشرات النزعة المركزية والتشتت لغرض الكشف عن الاتجاهات العامة لآراء عينة الدراسة لكل محور من محاور الاستبانة. كما تم تحليل الانحدار المتعدد من خلال الاستعانة بنموذج المعادلات البنائية بتقنية المربعات الصغرى الجزئية التي تعتبر من التحليلات اللامعلمية. ومن خلال عملية التحليل الوصفي وتحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة تبينت مجموعة من مسارات العلاقات المباشرة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق التي جاءت بأثر موجب وجوهري، وكذلك بالنسبة للعلاقة المباشرة بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق التي جاءت أيضا بأثر جوهري مع مجموعة من النتائج التفصيلية المعروضة في الفصل لعلاقة متغيرات الرتب العليا المتضمنة في العلاقة المدروسة. كما خلصت نتائج تحليل العلاقة غير المباشرة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق من خلال دور الوساطة لمتغير تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق حيث جائت العلاقة الأساسية بأثر وساطة جوهرية مع بعض التفصيل للرتب العليا المكونة للمتغيرات الأساسية. كما تم اختبار علاقة المتابعة من الجهات الوصية على العلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق حيث أسفرت النتائج عن وجود علاقة جوهرية سلبية بحجم أثر ضعيف يرجع الى تشتت آراء عينة الدراسة حول مدى وجود وفعالية إجراءات المتابعة والاشراف من الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تطرقنا إلى مجموعة من المساهمات من خلال أربعة نقاط أساسية متعلقة بالجانب النظري والدراسة الميدانية. أولا أظهرت الدراسة تفاصيل بيئة التدقيق من خلال تناول كل من البيئة الاجتماعية للمدقق والبيئة الاقتصادية وكذا البيئة المؤسساتية للمدقق كمحاولة لشرح علاقة المجالات البيئية الثلاثة بالممارسات المهنية للمدقق وما يترتب عليها من أداوت تحكم بالمهنة ومن جهة أخرى رصد الضغوط المتولدة منها. ثانيا تناول مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق من جانبها النظري حسب الدراسات السابقة التي ناقشت المصطلح وتفاصيله، كما تم من خلال هذه الدراسة تصنيف الاختلالات السلوكية إلى أربعة أصناف مرتبطة بمصادر الضغوط المولدة لها والمعبر عنها من خلال الميزانية الزمنية؛ والعميل؛ وتعقيد المهام؛ وأخيرا الإطار القانوني. وتم تبني هذا التصنيف للاختلالات السلوكية من الافتراض القائل إن كل من الميزانية الزمنية وطبيعة العميل وتعقيد المهام والإطار القانوني هي ذات علاقة وثيقة بتطوير وتصميم استراتيجية التدقيق والمزيج الاستراتيجي الخاص بكل عملية. ثالثا تناولت الدراسة كذلك استراتيجية التدقيق من خلال التركيز مصطلح المزيج الاستراتيجي، ومتطلبات استراتيجية التدقيق ومكوناتها التي تتمثل في اختبارات تقييم المخاطر؛ واختبارات الرقابة؛ والاختبارات الأساسية والتفصيلية؛ والإجراءات التحليلية. وتعتبر عملية تصميم وتطوير استراتيجية التدقيق بالشكل المناسب من أهم عوامل نجاح عمليات التدقيق لما لها من دور في توضيح رؤية المهنيين للتعامل مع ما يواجهونه أثناء أداء مهامهم. رابعا تم تبني منهج الدراسة الميدانية من خلال جمع البيانات الأولية من خلال تصميم أداة الاستبانة وتوزيعها على عينة دراسة تبلغ 204 مهنيا يتمثل في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر. كما تم بناء نموذج الدراسة المكون من متغيرات كامنة ذات رتبتين من حد أعلى وحد أدنى لكل من متغيرات الدراسة الثلاثة. كما تم إدماج متغير المتابعة من الجهات الوصية في النموذج كمتغير معدل للعلاقة بين تقليل الاختلالات السلوكية ومتغير بناء استراتيجية التدقيق بحيث أن متغير تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق أختبر كمتغير وسيط في النموذج. بالإضافة إلى أن الدراسة تبنت التحليل الوصفي للنزعة المركزية وتقنية المربعات الصغرى الجزئية لتحليل نموذج المعادلات البنائية لما تتميز به هذه التقنية من دراسة كل من دور الوساطة والتعديل في النموذج وهو ما يناسب درستنا. ومن خلال عملية البحث والتحليل توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أولا: النتائج:

1- تعد عملية تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق التي تعتبر حسب آراء عينة الدراسة بالجزائر ذات أهمية بالغة من اهم العوامل التي تساهم في بناء وتطوير استراتيجية تدقيق مناسبة. وقد يعزى ذلك إلى أن التقليل من التغيرات السلوكية غير المألوفة مهنية والتي تختص بكونها إنحرافات جوهرية عن السياق المعتاد للممارسات المهنية بفعل العوامل الأربعة المكونة التي تنعكس على مفهوم الاختلالات السلوكية للمدقق في نموذج الدراسة، قد تؤثر بشكل إيجابي جوهري في عملية بناء وتطوير استراتيجية تدقيق بمزيج استراتيجي مناسب لعملية التدقيق، **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الأساسية الأولى**؛

2- تعتبر الاختلالات السلوكية للمدقق المتعلقة بالميزانية الزمنية لعملية التدقيق حسب آراء أفراد عينة الدراسة بالجزائر من أهم الاختلالات التي يرى المدققون بوجوب تقليلها وهي تؤثر بصفة جوهرية وإيجابية في بناء وتطوير استراتيجية تدقيق بمزيج استراتيجي مناسب. ويرجع هذا إلى أن التوافق السلوكي في ظل متطلبات الميزانية الزمنية لعملية التدقيق يساعد في تصميم استراتيجية تدقيق شاملة تستجيب لواقع الميزانية الزمنية من خلال تقديم الاختبارات التي تقود إلى الالتزام بالإطار الزمني وضمان مستوى أدنى من الجودة والفعالية عند أداء عمليات التدقيق، **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الجزئية الأولى المرتبطة بالفرضية الأساسية الأولى**؛

3- إن تقليل الاختلالات السلوكية المتعلقة بكل من العميل وتعقيد المهام لا تؤثران في بناء وتطوير استراتيجية التدقيق حسب نتائج تحليل نموذج الدراسة لآراء أفراد العينة بالجزائر وجاءتا منافيتين للفرضيتين الجزئيتين الثانية والثالثة. ويعزى عدم جوهرية العلاقة إلى أن الاختلالات السلوكية النابعة من أهمية العميل تمتد إلى مستوى اعلى من التعقيد بحيث أنه وبالرغم من تقليل هذا النوع من الاختلالات إلا انه لا يوجد أثر على تطوير استراتيجية أو مزيج استراتيجي يراعي هذا النوع من المرتبط بالعميل، إذ يبقى تأثير الاختلالات السلوكية المرتبطة بالعميل يشكل جانبا من هيمنة العميل على عمل المدقق وبالتالي فإن ميل المدقق إراديا إلى الخضوع للعميل من خلال التخلي عن استقلاليته قد يدفع المدقق إلى تجاوز الاعتبارات المهنية. أما بالنسبة للاختلالات السلوكية المتولدة من مستوى تعقيد المهام للمدقق فإن عدم جوهرية العلاقة مع بناء وتطوير استراتيجية التدقيق ترجع إلى أن مستوى الخبرة المهنية للمدقق إلى جانب مستوى التكوين وكذا الاستعانة بالخبراء الخارجيين تقود إلى عدم جوهرية العلاقة.

ويتطلب كل من هذين النوعين من الاختلالات إلى مزيد من الدراسة قصد الكشف عن العوامل الأخرى المساهمة في تكوين هذا النوع من الاختلالات والعوامل المعدلة له والمؤثرة فيه؛

4- من خلال دراسة أهم الاختلالات السلوكية التي وجب على المدقق تقليلها لاسيما التي ترتبط بالإطار القانوني، فقد خلصت الدراسة إلى أن هذه الأخيرة تؤثر بشكل إيجابي وجوهري في بناء وتطوير استراتيجية التدقيق بمزيج استراتيجي مناسب عند أداء عمليات التدقيق. ويرجع ذلك إلى أن الإطار القانوني في الممارسات المهنية للمدقق يعتبر الجوهر الذي ترتكز عليه وظيفة المدقق، إذ أن الضغوطات المتولدة من خلال الإطار القانوني والمسببة لمجموعة من الاختلالات السلوكية الهامة عند المدقق ترتبط بالتأويلات الفردية البعيدة عن الكيفيات الصحيحة التي من أجلها وضع القانون، إلى جانب عدم الإحاطة الكافية بالأطر القانونية وقلة التكوين أو حتى التجاهل الإرادي لها، **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الجزئية الرابعة المرتبطة بالفرضية الأساسية الأولى**؛

5- تتمثل بيئة التدقيق في العوامل المحيطة بمهنة التدقيق والمؤثرة عليها، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة جوهرية وطردية بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق. ويعزى ذلك إلى أن الأنماط السلوكية المنتهجة بما في ذلك المتعلقة بالجانب المهني للمدقق تتأثر بعدة عوامل من بينها العوامل البيئة المحيطة به. كما أن العلاقة بين بيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق تتضمن مستوى من التعقيد الذي يفسر بتأثيرات العوامل الأخرى أو العوامل المنتمية إلى المجالات البيئية الأخرى أو إلى عوامل شخصية ونفسية مرتبطة بشخص المدقق وانتماءاته؛

6- تعد البيئة الاجتماعية حسب الدراسة من أهم المجالات البيئة المؤثرة على سلوك المدقق، إذ أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة جوهرية طردية بين البيئة الاجتماعية للمدقق وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق. ويرجع ذلك إلى أن عوامل البيئة الاجتماعية من المساءلة الاجتماعية ومستوى شرعية مهامه والتوقعات بالنسبة لمجتمعه والمكانة الاجتماعية وتأثيرات العائلة، كلها قد تساهم في تقليل الاختلالات السلوكية من دافع محافظة المدقق على الصورة الاجتماعية الحسنة، بالإضافة إلى تجنب كل ما تؤثر سلبا على جودة مخرجات عملية التدقيق. **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الجزئية الأولى المرتبطة بالفرضية الأساسية الثانية**؛

7- بالنسبة للبيئة الاقتصادية فقد أظهرت الدراسة وجود علاقة هامة وإيجابية بين البيئة الاقتصادية وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق. ويمكن أن يرجع ذلك إلى المعطيات الاقتصادية الحالية التي تشهدها الجزائر لاسيما فيما يتعلق بتعديل قانون الاستثمار وتكوين رؤوس الأموال الاجتماعية عن طريق الشراكة والاهتمام أكثر بالمؤسسة الاقتصادية والمؤسسات الناشئة لغرض تكثيف النسيج الصناعي والتجاري المحلي وخصوصا الخاضع لعمليات التدقيق. ومن جهة أخرى قد يعزى ذلك إلى كثافة مكاتب وشركات التدقيق الذي يرتبط بالمنافسة. **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الجزئية الثانية المرتبطة بالفرضية الأساسية الثانية؛**

8- تعد البيئة المؤسساتية من أكبر العوامل البيئة المؤثر على تقليل الاختلالات السلوكية من بين المجالات البيئة الأخرى المكونة لبيئة التدقيق. ويعزى ذلك إلى أن خصائص البيئة المؤسساتية تفرض مجموعة من القيود التنظيمية والسلوكية التي تساهم بشكل أكبر في التحكم في السلوك المهني للمدقق وتقليل الاختلالات السلوكية المرتبطة بالممارسات المهنية للمدقق من خلال العناصر القسرية والمعيارية والثقافية التي تساهم في تشكيل وتوجيه مهنة التدقيق؛

9- بصفة عامة تؤثر بيئة التدقيق بشكل مباشرة على بناء استراتيجية التدقيق، ويشير هذا إلى أن العوامل البيئية المؤثرة على سلوك المدقق تقود إلى تطوير مزيج الاستراتيجي لاختبارات وإجراءات التدقيق بشكل مباشر من خلال عوامل البيئة الاجتماعية. إلا أن نتائج العلاقة المباشرة للبيئة الاقتصادية ببناء استراتيجية التدقيق ظهرت إيجابية بجوهرية نسبية تشير إلى أن عوامل البيئة الاقتصادية تؤثر بصورة أقل على عملية تطوير استراتيجية التدقيق. **وهذا ما يثبت نفي الفرضية الجزئية الثانية بشكل نسبي والمرتبطة بالفرضية الأساسية الثالثة.** أما بالنسبة بالبيئة المؤسساتية للتدقيق فقد ظهرت النتائج بعدم وجود علاقة مباشرة مع بناء استراتيجية التدقيق. ويعزى ذلك إلى أن مقومات البيئة المؤسساتية المتمثلة في العناصر القسرية والمعيارية وكذلك الثقافية لا تؤثر بشكل مباشر في تصميم وتطوير مزيج استراتيجي مناسب في الظروف لعمليات التدقيق وإنما يتم ذلك عن طريق وساطة العناصر السلوكية عند المدقق؛

10- وجود دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق. ويشير ذلك إلى أن عملية تقليل الاختلالات السلوكية المتولدة عن التصنيفات الأربعة تقود إلى إثبات دورها في ترجمة جزء من تأثير بيئة التدقيق على تطوير مزيج استراتيجي مناسب. وبالتالي فإن وجود علاقة مباشرة جوهرية بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق تعني وجود دور وساطة جزئية لتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق؛

11- لا وجود لدور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق المعتمدة على اختبارات تقييم المخاطر. ويشير ذلك لوجود أثر كلي لبيئة التدقيق على اختبارات تقييم المخاطر وغياب الأثر الكلي بين تقليل الاختلالات السلوكية واختبارات تقييم المخاطر. وتعزى هذه النتيجة إلى أن طبيعة عمليات التدقيق المعاصرة هي مبنية على مقاربة تقييم المخاطر والاستجابة لها، وبالتالي فإن إختبارات تقييم المخاطر متواجدة في جميع مراحل عملية التدقيق ويعد عنصر ثابت في عملية بناء وتطوير استراتيجية التدقيق لا يتأثر بالاختلالات السلوكية وإنما يستجيب لبيئة التدقيق من خلال خفض أو رفع مستوى الاستجابة لهذه المخاطر؛

12- وجود دور نسبي لوساطة تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق بين كل من أثر بيئة التدقيق على بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة. وهذا يعني وجود أثر غير مباشر للعلاقة بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق، كما أن دور الوساطة ظهر بشكل جزئي، إذ يتوزع الأثر المسلط على تطوير وبناء استراتيجية التدقيق على كل من العلاقتين المباشرتين لبيئة التدقيق وتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق. ويعزى هذا إلى أن بيئة التدقيق تعد بمثابة خلفية شامة للعوامل الاجتماعية والاقتصادية والمؤسساتية بحيث أن ما يطرأ على بيئة التدقيق تشكل بصورة كبيرة قرارات وأساليب المدققين عند تبني استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة، فقد تؤثر بيئة التدقيق الإيجابية في عملية أكثر فعالية لاختبارات الرقابة. ومن جهة أخرى فإن التخفيف من العوامل الهامة للاختلالات السلوكية عند المدقق يقود إلى تبني المدقق مزيج استراتيجي أكثر تركيزا وموضوعية لتقييم الرقابة الداخلية الرقابة للعميل والالتزام بالحد المناسب من الاختبارات الأخرى المناسبة في السياق؛

13- يقوم المتغير تقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق بدور الوسيط للأثر الجوهري بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق. كما أن هناك أثر جوهري موجب كلي للعلاقة المباشرة بين بيئة التدقيق واستراتيجية التدقيق المعتمدة على الاختبارات الأساسية والتفصيلية، وفي المقابل فإن العلاقة المباشرة الكلية لبيئة التدقيق وتقليل

الاختلالات السلوكية للمدقق هي جوهرية وموجبة، مما يقود إلى استنتاج أن دور الوساطة لتقليل الاختلالات السلوكية هو ذو أثر جزئي على بناء استراتيجية التدقيق يكمله التأثير المباشر الوارد من بيئة التدقيق؛

14- وجود دور وساطة جوهري لتقليل الاختلالات السلوكية لمسار العلاقة الجوهري بين بيئة التدقيق وبناء استراتيجية التدقيق، كما أن دور الوساطة جاء بصفة جزئية لجوهرية الأثر المباشر بين بيئة التدقيق تجاه بناء استراتيجية التدقيق. ويرجع هذا إلى أن الإجراءات التحليلية تتمتع بإتساع تطبيقاتها إلى جانب تكلفتها المنخفضة مما يشير إلى اعتماديتها الكبير عند تطوير المزيج الاستراتيجي ضمن الاستراتيجية الشاملة للتدقيق، فينعكس كل من بيئة التدقيق المناسبة وعملية تقليل الاختلالات السلوكية الهامة عند المدقق على فعالية الإجراءات التحليلية ومستوى اعتماديتها كأحد عناصر استراتيجية التدقيق؛

15- حسب نتائج الدراسة فقد جاءت المتابعة من الجهات الوصية بشكل يحمل الضعف حسب آراء عينة الدراسة الأمر الذي يجعل من أثر التعديل جوهري على العلاقة الجوهرية لتقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وبناء استراتيجية التدقيق. كما أن مسار أثر التعديل ظهر سالبا حيث يشير إلى أنه كلما كانت المتابعة من الجهات الوصية على المهنة أقل ضعفا كلما ارتفع أثر تقليل الاختلالات السلوكية على بناء استراتيجية التدقيق. ويرجع ذلك إلى دور عملية المتابعة الجهات الوصية كالمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية في التخفيف من الاختلالات السلوكية من أجل تطوير استراتيجية تدقيق بمزيج استراتيجي مناسب للاختبارات، إلا أن ضعف إجراءات المتابعة وعدم يقين عينة الدراسة من ممارساتها يؤثر سلبا على العلاقة الأساسية محل الدراسة.

ثانيا: التوصيات:

1- لابد من تجنب الاختلالات السلوكية عند المدقق لاسيما تلك التي لها تأثير جوهري عن طريق تصميم برنامج تكوين شامل يركز على تحسين وتوعية المدققين في الجزائر على الممارسات المهنية الصحيحة، إلى جانب التنويه لمخاطر الاختلالات السلوكية؛

2- العمل على تجنب برامج التدقيق النمطية لاسيما فيما يتعلق بالميزانية الزمنية للعملية ووضع ميزانية زمنية خاصة لكل عملية تدقيق حسب قدرة مكتب أو شركة البشرية والمادية؛

3- تصميم آليات داخلية لمكاتب وشركات التدقيق خاصة بتقييم مخاطر العملاء ومراقبة مدى استوفاء شروط الاستقلالية من خلال تغليب المنطق المهني على التوجهات التجارية للمدققين أو على الأقل الموازنة بينهما؛

4- لابد من وضع آليات لرفع المستوى المهني في ظل التطور التكنولوجي والصناعي واتساع حجم أعمال الشركات من خلال التدريب والتكوين المستمرين لغرض تقليل الضغوط المتأتية من تعقيد المهام؛

5- التأكيد على الاطلاع المستمر للمدقق على الأطر القانونية المستحدثة بما في ذلك المعايير المتبناة والمتعلقة بكل من الإطار المحاسبي من خلال الندوات الوطنية والجهوية التي تنظم من قبل المنظمات المهنية؛

6- لابد من التأكيد على اكتساب المدققين في الجزائر لمهارات الحكم والشك المهنيين، إلى جانب اكتساب الوعي تجاه السلوك الأخلاقي للمهنة؛

7- لابد من الإحاطة بتفاصيل بيئة التدقيق ورصد الضغوط المحتملة المؤثرة على كل من السلوك المهني للمدقق وأداء المدقق عند تطوير استراتيجية تدقيق مناسبة لسياق عملية التدقيق، إذ يجب أن يكون المدققون والمنظمات المهنية على دراية بالسياق الأوسع الذي يعملون فيه من خلال النظر في التحديات الخاصة بالصناعة، والديناميكيات التنظيمية، والضغوط الخارجية؛

8- التعرف على العوامل السياقية التي قد تساعد في تحديد وتقليل الاختلالات السلوكية عند المدقق وتطوير استراتيجية التدقيق بالطرق الذي تضمن أن الجهود المبذولة لتحسين السلوك المهني تترجم إلى تغييرات تنعكس على تطوير استراتيجية التدقيق ملائمة؛

9- إجراء تقييمات شاملة للمؤثرات الخارجية والداخلية لمواءمة التحسينات السلوكية بشكل أفضل مع التحسينات الإستراتيجية؛

10- إنشاء آليات للمتابعة المستمرة للممارسات المهنية للمدققين وتكييف سياسات المتابعة بناء على التقييمات المستمرة، بالإضافة إلى بتقييم فعالية برامج التدريب والمبادرات التحسيسية حول التغيرات البيئية بانتظام وإجراء التعديلات على هذه البرامج حسب الحاجة.

ثالثا: آفاق الدراسة:

تقترح الراسة مجموعة من الجوانب للبحث وهي:

1- دراسة الضغوطات البيئية المولدة للاختلالات السلوكية عند المدقق؛

2- دراسة تأثيرات المتطلبات الاستراتيجية لمكاتب التدقيق ومدى وملاءمتها للظروف السياقية؛

3- دراسة التأثيرات طويلة المدى للبرامج التدريبية التي تهدف إلى الحد من الاختلالات السلوكية للمدقق لغرض تقييم ما إذا كانت التغييرات السلوكية تستمر مع مرور الوقت وما إذا كانت تترجم إلى تحسينات مستدامة في جودة التدقيق؛

4- دراسة العوامل السياقية التي تعمل على تخفيف الاختلالات السلوكية للمدقق من خلال إدماج صناعات أو هياكل تنظيمية أو بيئات تنظيمية محددة لتحديد الفروق الدقيقة التي تؤثر على فعالية عملية التدقيق؛

5- دراسة دور التكنولوجيا في تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق وتعزيز عمليات التدقيق لاسيما مدى فعالية الأدوات المعتمدة على الذكاء الاصطناعي، وتحليلات البيانات، والأتمتة في تعزيز عملية صنع القرار للمزيج الاستراتيجي لعملية التدقيق بشكل أفضل والحد من حدوث التحيزات السلوكية.

الملاحق:

الملحق أ: الاستبانة باللغة العربية

البيانات الشخصية

1-المستوى الدراسي:

تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر/ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى.....

2-طبيعة المهنة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

3-عدد سنوات الخبرة :

أقل 5 سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول: بيئة التدقيق

رقم العبارة	العبارة	سلم ليكرت الخماسي (لا أو افق بشدة- أو افق بشدة)				
ما درجة مو افقتكم على مستوى أهمية كل من عوامل البيئة الاجتماعية التالية بالنسبة الى سلوك المدقق المهني؟		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
1	المساءلة الاجتماعية للمدقق					
2	توقعات المجتمع من المدقق					
3	شرعية مهام المدقق بالنسبة للمجتمع					
4	المكانة الاجتماعية للمدقق و سمعته					
5	البيئة العائلية					
ما درجة مو افقتكم على مستوى أهمية كل من عوامل البيئة الاقتصادية بالنسبة الى سلوك المدقق المهني؟		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
6	الحالة الاقتصادية					
7	حجم النسيج التجاري والصناعي الممثلة بالوحدات الاقتصادية					
8	عدد مكاتب التدقيق و زيادة المنافسة					
ما درجة مو افقتكم على مستوى أهمية كل من عوامل البيئة المؤسساتية بالنسبة الى سلوك المدقق المهني؟		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
9	التطورات الطارئة عل الأطر المحاسبية المتبناة					
10	وتيرة تبني معايير التدقيق الدولية					
11	درجة الإلزامية للتشريعات و المعايير و التعليمات					
12	درجة تطبيق الإجراءات الردعية و العقابية					
13	إصدار وتحيين القوانين والتنظيمات من الهيئات الوصية					

المحور الثاني: الاختلالات السلوكية للمدقق

البعد الأول: الاختلالات السلوكية المتعلقة بضغوط الميزانية الزمنية

	ما مدى موافقتكم على مدى أهم الاختلالات السلوكية المتعلقة بالميزانية الزمنية التي يجب تخفيضها لكل من العبارات التالية	1	2	3	4	5
14	تجنب بعض إجراءات التدقيق لتتوافق العملية مع الإطار الزمني					
15	العمل لساعات إضافية خارج الفترة المحددة دون الإبلاغ عنها لغرض الالتزام بالآجال المحددة.					
16	التركيز على أداء اختبارات تقييم المخاطر واختبار الرقابة دون أداء الاختبارات الاساسية لغرض الالتزام بالمواعيد المحددة					
17	تأخير إصدار التقرير في الآجال المحددة عند ضيق الإطار الزمني لعملية التدقيق.					
18	تجنب الإبلاغ عن عدم كفاية الميزانية الزمنية عند أداء عمليات التدقيق					
19	تجنب مناقشة إشكاليات الميزانية الزمنية مع الأطراف المعنية بالعملية.					

البعد الثاني: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل

	ما مدى موافقتكم على أهم للاختلالات السلوكية المتعلقة بالعميل التي يجب تخفيضها لكل من العبارات التالية	1	2	3	4	5
20	قبول تكليف بالمهمة للعملاء دون أداء التقييم الأولي للمخاطر لغرض تحصيل حصص سوقية					
21	الاقتناع بتفسيرات و توكيدات العميل					
22	تجاهل تدخلات العميل في عملية التدقيق					
23	قبول تحديد نطاق عمليات التدقيق من طرف العميل و الحد من وصوله إلى الوثائق المطلوبة و الأشخاص					
24	القيام بعمليات تدقيق شكلية و إصدار تقارير إيجابية حسب طلب العميل					
25	تكليف أفراد للقيام بعمليات التدقيق يتمتعون بعلاقات جيدة بالعميل					

البعد الثالث: الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيدات المهام

	ما مدى موافقتكم على أهم الاختلالات السلوكية المتعلقة بتعقيدات المهام التي يجب تخفضها لكل من العبارات التالية:	1	2	3	4	5
26	قبول أداء مهام التدقيق لعملاء يتمتعون بهيكل تنظيمي معقد					
27	تكليف فرق عمل بأداء مهام تدقيق بدون خبرة كافية في صناعة العميل					
28	تعيين فرق عمل غير مناسب من حيث العدد مع نطاق و طبيعة مهمة التدقيق					
29	تجنب الاستعانة بخبراء خارجيين عند أداء عمليات تدقيق في بيئة معقدة.					

البعد الرابع: الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني

	ما مدى موافقتكم على أهم الاختلالات السلوكية المتعلقة بالإطار القانوني التي يجب تخفضها لكل من العبارات التالية:	1	2	3	4	5
30	تأويل القوانين و المعايير ذات العلاقة بصفة شخصية					
31	أداء عمليات تدقيق بدون الإحاطة الكافية بالأطر القانونية و التنظيمية ذات العلاقة					
32	تجاهل تطبيق القوانين والتنظيمات الملزمة					
33	الاستمرار في علاقة العمل عند توفر احد العوامل المخلة بميثاق السلوك الأخلاقي					

المحور الثالث: استراتيجية التدقيق

البعد الأول: عوامل اعتماد اختبارات تقييم المخاطر:

	تقوم ببناء استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات تقييم المخاطر عند:	1	2	3	4	5
34	تقييم مخاطر الأعمال من خلال فهم بيئة العميل					
35	توفر الخبرة المناسبة للمدقق في تقييم مخاطر صناعة العميل					
36	تقييم مخاطر تعقيد الهيكل التنظيمي للعميل و اتساع نشاطاته					
37	تقييم المخاطر المتأصلة والتقدير الأولي لمخاطر التدقيق عند قبول أداء مهمة تدقيق جديدة					
38	القدرة على الوصول إلى تقارير المدقق السابق لتحديد مستوى المخاطر الأولي					
39	التخطيط لعملية التدقيق وفق التقديرات الأولية لمستوى مخاطر الاكتشاف					

البعد الثاني: عوامل اعتماد اختبارات الرقابة

	تقوم بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على اختبارات الرقابة عند:	1	2	3	4	5
40	الحصول على فهم كافي لعناصر نظام الرقابة الداخلية واجراءاتها					
41	تأكيد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية و عناصرها					
42	تقدير المستوى الأولي لمخاطر الرقابة					
43	اختيار حجم عينة ملائم للتوقيت والإجراءات المتعلقة باختبارات الرقابة					
44	تقييم تقارير التدقيق الداخلي ومدى الاستفادة منها لعمليات التدقيق					
45	درجة الخبرة مع العميل في السنوات السابقة					
46	توفر أداء مقبول لإدارة المخاطر للعميل					
47	الاقتصار على أداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية لبعض البنود بصورة انتقائية وغير معمقة.					

البعد الثالث: عوامل اعتماد الاختبارات الأساسية والتفصيلية

	تقوم ببناء استراتيجية تدقيق تعتمد على الاختبارات الأساسية و التفصيلية عند:	1	2	3	4	5
48	سلوك إدارة العميل تجاه إجراءات الرقابة الداخلية.					
49	القدرة على تحديد نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية.					
50	مستوى مخاطر الاكتشاف المنخفضة					
51	مستوى الأهمية النسبية للبنود ذات المخاطر العالية.					
52	درجة عالية من تعقيد الهياكل التنظيمية للعميل وفروعه.					
53	وجود عمليات غير روتينية على مستوى بعض البنود.					
54	تحديد حجم العينة الملائم لإجراءات عملية التدقيق.					
55	مدى الكفاية من حيث الخبرة والعدد لفرق التدقيق لأداء الاختبارات الأساسية والتفصيلية					

البعد الرابع: عوامل اعتماد الإجراءات التحليلية

	يتم بناء استراتيجية تدقيق تعتمد على الإجراءات التحليلية عند:	1	2	3	4	5
56	مدى دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية					

57	مدى قابلية المقارنة للبيانات المالية وغير المالية					
58	توفر المعلومات المالية المفصلة بدرجة اعتمادية مرتفعة					
59	مدى الحاجة إلى تقليل التكاليف من خلال توفير الوقت لعمليات التدقيق					
60	مستوى مخاطر التدقيق و مخاطر الاكتشاف					
61	مستوى الخبرة المهنية و طبيعة العلاقة السابقة بالعميل					

البعد الخامس: بناء استراتيجية التدقيق

	1	2	3	4	5
يتم بناء استراتيجية التدقيق وفق مزيج يتكون من كل الإجراءات التالية بغض النظر عن حجم كل إجراء: اختبارات تقييم المخاطر، اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية والتفصيلية، والإجراءات التحليلية.					

المحور الرابع: المتابعة الخارجية على مكاتب التدقيق

ما مدى موافقتكم على وجود إجراءات المتابعة الخارجية للجهات الوصية للمهنة من حيث التطبيق الفعلي لها حسب ما يلي:	1	2	3	4	5
62 يخضع مكتب التدقيق إلى مراجعة دورية من طرف لجان من الجهات الوصية فيما يخص أوراق العمل.					
63 وجود إجراءات مفعلة للهيئات التنظيمية لمتابعة ظروف قبول مهام التدقيق و كيفيات أدائها و جدول أعمال مكتب التدقيق					
64 الهيئة المنظمة للمهنة تتمتع بصلاحيات مناسبة لمتابعة نشاط مكاتب التدقيق بشكل دوري.					
65 تحيين القوانين ودعمها بالتفسيرات الكافية من الجهات الوصية حسب الظروف الاقتصادية.					
66 مراقبة الالتزام بالسلوك الأخلاقي للجهات الوصية في كل عملية يكلف بها المكتب					
67 وجود إجراءات ملزمة للإبلاغ عن سلم الأتعاب المسطر من طرف الجهات الوصية					

الملحق ب: الاستبانة باللغة الفرنسية

Axe 01 : l'environnement de l'audit

Quels sont les différents facteurs de l'environnement social qui affectent le comportement professionnel de l'auditeur ?		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
1	La responsabilité sociale de l'auditeur					
2	Les attentes de la société de l'auditeur					
3	La légitimité des tâches de l'auditeur par rapport à la société.					
4	Le statut social et la réputation de l'auditeur					
5	Le milieu familial					
Quels sont les facteurs économiques affectant le comportement professionnel de l'auditeur ?						
6	La situation économique					
7	L'envergure du tissu commercial et industriel représenté par les unités économiques.					
8	Le nombre des bureaux d'audit et l'intensification de la concurrence.					
Quels sont les facteurs environnementaux institutionnels affectant le comportement professionnel de l'auditeur ?						
9	Les changements survenant aux cadres comptables adoptées.					
10	Cadence de l'adoption des normes internationales d'audit.					
11	Le degré d'obligation aux législations, aux normes et aux directives.					
12	Le degré d'application des mesures répressives et disciplinaires					
13	Émettre et mettre à jour les lois des autorités tutélaires					

Axe 02 : les troubles comportementaux de l'auditeur
Première dimension : les troubles du comportement liés aux pressions du budget-temps

A quel point êtes-vous d'accord avec le dergé d'importance des troubles comportementaux liées au budget-temps devraient être réduits pour chacune des affirmations suivantes :						
14	L'auditeur a tendance à ignorer quelques procédures pour que l'opération concorde avec le cadre temporel.					
15	L'auditeur se penche à travailler pendant des heures supplémentaires durant la période déterminée sans les déclarer et ce, en vue d'honorer ses engagements.					
16	L'auditeur se concentre sur les tests d'évaluation des risques et de contrôle sans passer par les tests fondamentaux et détaillés pour assurer le respect des délais fixés.					
17	L'auditeur tend à prendre du retard pour rendre compte du rapport dans les délais impartis lorsque le temps presse.					
18	L'auditeur a tendance à s'abstenir d'informer sur toutes les contraintes du budget- temps lors de l'exécution des opérations de l'audit.					
19	L'auditeur tend à éviter le débat sur les problématiques du budget-temps avec les parties concernées par l'opération.					

Deuxième dimension : les troubles comportementaux liés au client.

A quel point êtes-vous d'accord avec le dergé d'importance des troubles comportementaux liées au Client devraient être réduits pour chacune des affirmations suivantes :						
20	L'audit tend à accepter l'ordre de mission pour les clients importants sans qu'il fasse une première estimation des risques en vue de l'obtention des parts du marché.					
21	L'auditeur se laisse convaincre par les justifications et les affirmations du client important.					
22	L'auditeur tend à ignorer les interventions du client important dans les missions de l'opération d'audit.					
23	L'auditeur se penche à accepter de déterminer le champ des opérations d'audit par le client important et l'empêcher à avoir accès aux documents requis et aux individus.					
24	L'auditeur effectue des opérations d'audit formelles et émet des rapports positifs sur la demande du client.					
25	Charger des professionnels jouissant de bonnes relations avec le client afin d'effectuer des opérations d'audit.					

Troisième dimension : les troubles comportementaux liés aux complexités des taches

A quel point êtes-vous d'accord avec le dergé d'importance des troubles comportementaux liées aux complexités des taches devraient être réduits pour chacune des affirmations suivantes :						
26	L'auditeur accepte d'effectuer les opérations d'audit au profit des clients jouissant d'organigramme complexe .					
27	Charger des équipes de travail afin d'accomplir les tâches d'audit sans expérience suffisante dans l'industrie du client.					
28	Désignation des équipes de travail non-conformes de par le nombre à l'envergure et à la nature de l'audit.					
29	L'auditeur tend à éviter le recours aux experts externes durant l'accomplissement des opérations d'audit dans un environnement complexe.					

La quatrième dimension : les troubles comportementaux liés aux lois

A quel point êtes-vous d'accord avec le dergé d'importance des troubles comportementaux liées aux lois devraient être réduits pour chacune des affirmations suivantes :						
30	L'auditeur tend à interpréter les lois y afférents d'une manière subjective.					
31	L'accomplissement des opérations d'audit sans véritable connaissance du cadre légal et réglementaire y afférents.					
32	L'auditeur ignore les lois et les règlements obligatoires.					
33	L'auditeur tend à poursuivre à travailler lorsqu'il constate l'un des facteurs discréditant le code d'éthique.					

Axe 03: stratégie de l'audit.

Première dimension : les facteurs de l'adoption des tests d'évaluation des risques.

Une stratégie d'audit basée sur les tests d'évaluation des risques est adoptée lorsque :		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
34	Évaluer les risques des affaires a travers de compréhension de l'environnement de travail.					
35	Il y a l'expérience requise de l'auditeur dans l'industrie du client.					
36	Évaluer les risques les complexités de l'organigramme du client ou à l'élargissement de ses activités.					
37	Évaluer des risques inhérents et évaluation initiale du risque d'audit lors de l'acceptation d' une nouvelle mission d'audit					
38	La capacité à atteindre les rapports de l'auditeur précédent.					
39	planifier l'opération d'audit selon l' estimation initiale des risques de détection.					

Deuxième dimension : les facteurs d'adoption des tests de contrôle.

Une stratégie d'audit basée sur les tests de contrôle est élaborée lorsque :		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
40	Avoir une compréhension suffisante des mesures de contrôle et ses éléments internes.					
41	Confirmer l'efficacité des mesures de contrôle interne de ses éléments.					
42	Estimation préliminaire acceptable des risques de contrôle.					
43	Choisir la taille de l'échantillon et ses unités pour les tests de contrôle approprié au cadre temporel.					
44	Déterminer la nature des rapports de l'auditeur interne et à quel point ils sont bénéfiques dans les opérations d'audit.					
45	Le degré d'expérience avec le client durant les années précédentes.					
46	Disposer d'une performance acceptable dans la gestion des risques du client.					
47	Se contenter de l'effectuer des tests fondamentaux et détaillés de quelques comptes d'une manière sélective et non approfondie.					

Troisième dimension : les facteurs de l'adoption des tests fondamentaux et détaillées

Elaborer une stratégie d'audit basée sur les tests importants et détaillés lorsque :		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
48	Le Comportement de la direction du client à l'égard des procédures de contrôle interne					
49	L'habilité à déterminer les points faibles du système de contrôle interne.					
50	Déterminer un niveaux diminués de risques de détection.					
51	Déterminer les niveaux d'importance relative des comptes à hauts-risques.					
52	Déterminer un degré élevé de complexité des structures organisationnelles.					
53	L'existence d'opérations irrégulières au niveau de quelques comptes					
54	Déterminer la taille de l'échantillon approprié au cadre temporel.					
55	Le degré d'adéquation en termes d'expérience et de nombre d'équipes d'audit pour effectuer des tests fondamentaux et détaillés.					

Quatrième dimension : les facteurs d'adoption des mesures analytiques

Une stratégie d'audit basée sur les mesures analytique est élaborée lorsque :		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
56	Déterminer le degré de prévision des résultats des mesures analytiques.					
57	Déterminer la possibilité d'établir des comparaisons entre les données financières et non-financières					
58	La disponibilité des informations détaillées avec un degré élevé de leur fiabilité.					
59	Le degré de besoin à réduire les dépenses et économiser du temps des opérations d'audit.					
60	Le niveau des risques d'audit et les dangers de découverte.					
61	Le niveau de l'expérience professionnelle et la nature des relations précédentes avec le client.					

Axe 04 : le suivi externe des bureaux d'audit.

A quel point êtes-vous d'accord avec les procédures de suivi externe de la tutelle de la profession quant à leur exécution concrète comme suit :		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
62	Le bureau d'audit est soumis à une révision périodique par des commissions de la tutelle concernant les documents de travail.					
63	Il existe des procédures actives par les organismes professionnelles pour le suivi des					

	conditions d'approbation de mission d'audit, des modalités de leur exécution et du programme du bureau d'audit.					
64	L'organisme professionnelle dispose de pouvoirs appropriés pour le suivi d'activité des bureaux d'audit d'une façon périodique.					
65	Mettre à jour les lois et les soutenir avec des explications adéquates de la tutelle selon les circonstances économiques.					
66	Contrôler le respect du comportement éthique .					
67	La disponibilité des procédures obligatoires pour déclarer les honoraires stipulés par la tutelle.					

الملحق ج: قائمة المحكمين للاستبيانة

الرقم	إسم ولقب المحكم	المهمة	التخصص	الرتبة العلمية/ المهنة	مؤسسة الانتماء
1	الأستاذ قمان عمار	تحكيم الاستبيان	المحاسبة والمالية	أستاذ التعليم العالي	جامعة زيان عاشور الجلفة
2	الأستاذ رقيق بن عيسى	تحكيم الاستبيان	المحاسبة والمالية	أستاذ محاضر	جامعة زيان عاشور الجلفة
3	الأستاذ النعامة مصطفى	تحكيم الاستبيان	المحاسبة والمالية	أستاذ محاضر	جامعة زيان عاشور الجلفة
4	الأستاذ الخيراني العيد	تحكيم الاستبيان	المحاسبة والمالية	أستاذ التعليم العالي	جامعة عمار ثليجي بالاغواط
5	الأستاذ جقيدل يحي	تحكيم الاستبيان	المحاسبة والمالية	أستاذ التعليم العالي	جامعة عمار ثليجي بالاغواط
6	الأستاذ بخوش صالح	التدقيق اللغوي للاستبيان باللغة الفرنسية	الترجمة	أستاذ محاضر	جامعة عمار ثليجي بالاغواط
7	الأستاذ برطال عبد القادر	تحكيم الاستبيان	علوم التسيير	أستاذ التعليم العالي	جامعة عمار ثليجي بالاغواط

الملحق د: جداول القيم الاحتمالية المجدولة لتحديد حجم العينة

الجدول د-1 تحديد حجم العينة لمعاينة السماة أو الخصائص لإختبارات الرقابة:

Determining Sample Size for Attributes Sampling*

5 PERCENT RISK OF OVERRELIANCE

Estimated Population Exception Rate (in Percent)	Tolerable Exception Rate (in Percent)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0.00	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50	313	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75	386	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00		257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25		303	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50		392	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75			227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00			294	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25			390	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50				234	150	109	77	68	61	30	22
2.75				286	173	109	95	68	61	30	22
3.00				361	195	129	95	84	61	30	22
3.25				458	238	148	112	84	61	30	22
3.50					280	167	112	84	76	40	22
3.75					341	185	129	100	76	40	22
4.00					421	221	146	100	89	40	22
5.00						478	240	158	116	40	30
6.00								266	179	50	30
7.00									298	68	37

10 PERCENT RISK OF OVERRELIANCE

Estimated Population Exception Rate (in Percent)	Tolerable Exception Rate (in Percent)										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0.00	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0.25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0.75	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.00	398	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1.25		221	132	77	64	55	48	42	38	25	18
1.50		265	132	105	64	55	48	42	38	25	18
1.75		390	166	105	88	55	48	42	38	25	18
2.00			198	132	88	75	48	42	38	25	18
2.25			262	132	88	75	65	42	38	25	18
2.50			353	158	110	75	65	58	38	25	18
2.75			471	209	132	94	65	58	52	25	18
3.00				258	132	94	65	58	52	25	18
3.25				306	153	113	82	58	52	25	18
3.50				400	194	113	82	73	52	25	18
3.75					235	131	98	73	52	25	18
4.00					274	149	98	73	65	25	18
5.00						318	160	115	78	34	18
6.00							349	182	116	43	25

المصدر: ألفين اارينز AICPA 2008؛2014

الجدول د-2: تقييم نتائج عينة السماة لاختبارات الرقابة:

Evaluating Sample Results Using Attributes Sampling*

5 PERCENT RISK OF OVERRELIANCE

	Actual Number of Exceptions Found										
Sample Size	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42.0	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23.0	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

10 PERCENT RISK OF OVERRELIANCE

	Actual Number of Exceptions Found										
Sample Size	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10.9	18.1	24.5	30.5	36.1	41.5	46.8	51.9	56.8	61.6	66.2
25	8.8	14.7	20.0	24.9	29.5	34.0	38.4	42.6	46.8	50.8	54.8
30	7.4	12.4	16.8	21.0	24.9	28.8	32.5	36.2	39.7	43.2	46.7
35	6.4	10.7	14.5	18.2	21.6	24.9	28.2	31.4	34.5	37.6	40.6
40	5.6	9.4	12.8	16.0	19.0	22.0	24.9	27.7	30.5	33.2	35.9
45	5.0	8.4	11.4	14.3	17.0	19.7	22.3	24.8	27.3	29.8	32.2
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	20.2	22.5	24.7	27.0	29.2
55	4.2	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	20.5	22.6	24.6	26.7
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15.0	16.9	18.9	20.8	22.7	24.6
65	3.5	5.9	8.0	10.0	12.0	13.9	15.7	17.5	19.3	21.0	22.8
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.6	16.3	18.0	19.6	21.2
75	3.1	5.1	7.0	8.7	10.4	12.1	13.7	15.2	16.8	18.3	19.8
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2	18.7
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	16.7
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15.0
125	1.9	3.1	4.3	5.3	6.3	7.3	8.3	9.3	10.2	11.2	12.1
150	1.6	2.6	3.6	4.4	5.3	6.1	7.0	7.8	8.6	9.4	10.1
200	1.2	2.0	2.7	3.4	4.0	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	7.6

المصدر: ألفين اربنز2014؛AICPA 2008

الجدول د-3: القيم المجدولة لمعامل الثقة لمعاينة الوحدة النقدية لاختبارات التفصيلية

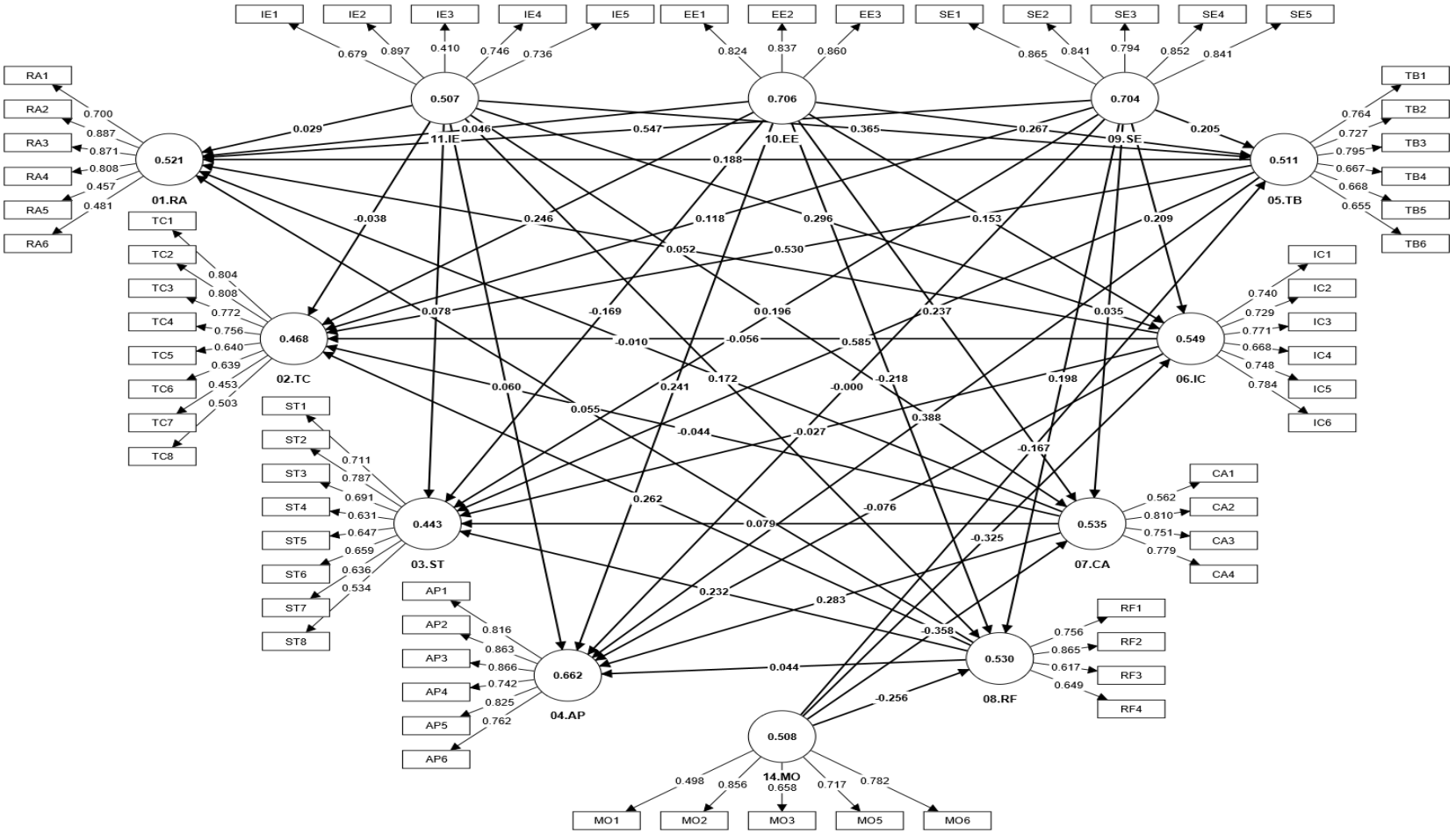
TABLE 17-5 Confidence Factors for Monetary Unit Sample Size Design*

	Risk of Incorrect Acceptance							
Ratio of Expected to Tolerable Misstatement	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	50%
0.00	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.05	0.70
0.05	3.31	2.52	2.06	1.74	1.49	1.29	1.12	0.73
0.10	3.68	2.77	2.25	1.89	1.61	1.39	1.20	0.77
0.15	4.11	3.07	2.47	2.06	1.74	1.49	1.28	0.82
0.20	4.63	3.41	2.73	2.26	1.90	1.62	1.38	0.87
0.25	5.24	3.83	3.04	2.49	2.09	1.76	1.50	0.92
0.30	6.00	4.33	3.41	2.77	2.30	1.93	1.63	0.99
0.35	6.92	4.95	3.86	3.12	2.57	2.14	1.79	1.06
0.40	8.09	5.72	4.42	3.54	2.89	2.39	1.99	1.14
0.45	9.59	6.71	5.13	4.07	3.29	2.70	2.22	1.25
0.50	11.54	7.99	6.04	4.75	3.80	3.08	2.51	1.37
0.55	14.18	9.70	7.26	5.64	4.47	3.58	2.89	1.52
0.60	17.85	12.07	8.93	6.86	5.37	4.25	3.38	1.70

المصدر: ألفين اربنز2014؛AICPA 2008

الملحق هـ: مخرجات تحليل المربعات الصغرى الجزئية

الشكل رقم هـ-1: نموذج القياس الأولي المكون من مركبات الرتب الدنيا (Low Order Component)



المصدر: مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول رقم هـ-1: معاملات التشبعات الخارجية للمركبات قبل الحذف (Outer Loadings)

	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
RA1	0.700											
RA2	0.887											
RA3	0.871											
RA4	0.808											
RA5	0.457											
RA6	0.481											
TC1		0.804										
TC2		0.808										
TC3		0.772										
TC4		0.756										
TC5		0.640										
TC6		0.639										
TC7		0.453										
TC8		0.503										
ST1			0.711									
ST2			0.787									
ST3			0.691									
ST4			0.631									
ST5			0.647									
ST6			0.659									
ST7			0.636									
ST8			0.534									
AP1				0.816								
AP2				0.863								
AP3				0.866								
AP4				0.742								
AP5				0.825								
AP6				0.762								
TB1					0.764							
TB2					0.727							
TB3					0.795							
TB4					0.667							
TB5					0.668							
TB6					0.655							
IC1						0.740						
IC2						0.729						
IC3						0.771						
IC4						0.668						
IC5						0.748						
IC6						0.784						
CA1							0.562					

CA2	0.810			
CA3	0.751			
CA4	0.779			
RF1		0.756		
RF2		0.865		
RF3		0.617		
RF4		0.649		
SE1			0.865	
SE2			0.841	
SE3			0.794	
SE4			0.852	
SE5			0.841	
EE1				0.824
EE2				0.837
EE3				0.860
IE1				0.679
IE2				0.897
IE3				0.410
IE4				0.746
IE5				0.736
MO1				0.498
MO2				0.856
MO3				0.658
MO5				0.717
MO6				0.782

المصدر: من مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول رقم هـ-2: مؤشرات موثوقية وصدق البناء قبل الحذف(Construct Reliability and Validity)

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
RA	0.803	0.855	0.860	0.521
TC	0.828	0.838	0.872	0.468
ST	0.821	0.828	0.863	0.443
AP	0.897	0.901	0.921	0.662
TB	0.807	0.811	0.862	0.511
IC	0.835	0.839	0.879	0.549
CA	0.709	0.736	0.819	0.535
RF	0.703	0.737	0.816	0.530
SE	0.895	0.895	0.922	0.704
EE	0.792	0.795	0.878	0.706
IE	0.748	0.801	0.830	0.507
MO	0.765	0.816	0.834	0.508

المصدر: من مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول رقم هـ-3 : مصفوفة قيم ارتباطات سمة اللاتجانس-الأحادية (HTMT) قبل الحذف

	RA	TC	ST	.AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
RA												
TC	0.608											
ST	0.581	0.775										
AP	0.398	0.595	0.646									
TB	0.559	0.828	0.797	0.838								
IC	0.49	0.553	0.562	0.597	0.79							
CA	0.391	0.573	0.579	0.828	0.874	0.817						
RF	0.4	0.524	0.566	0.235	0.298	0.309	0.233					
SE	0.728	0.42	0.534	0.249	0.411	0.405	0.235	0.299				
EE	0.335	0.609	0.334	0.741	0.735	0.607	0.736	0.108	0.173			
IE	0.414	0.567	0.557	0.681	0.789	0.73	0.793	0.302	0.259	0.745		
MO	0.386	0.519	0.474	0.614	0.575	0.653	0.748	0.376	0.198	0.498	0.644	

المصدر: من مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول رقم هـ-4: مصفوفة قيم معيار فورنل-لاكر (Fornell-Lacker Creterrion) قبل الحذف

	RA	TC	ST	.AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
RA	0.722											
TC	0.51	0.684										
ST	0.489	0.647	0.666									
AP	0.351	0.521	0.588	0.814								
TB	0.467	0.686	0.696	0.719	0.715							
IC	0.415	0.464	0.491	0.524	0.649	0.741						
CA	0.308	0.455	0.482	0.674	0.666	0.637	0.732					
RF	0.253	0.392	0.437	0.183	0.233	0.241	0.169	0.728				
SE	0.656	0.371	0.459	0.225	0.354	0.354	0.195	0.25	0.839			
EE	0.275	0.504	0.284	0.627	0.585	0.498	0.562	0.023	0.147	0.840		
IE	0.337	0.479	0.489	0.597	0.657	0.604	0.617	0.222	0.219	0.593	0.712	
MO	-0.336	-0.46	-0.427	-0.553	-0.511	-0.584	-0.614	-0.289	-0.179	-0.429	-0.529	0.713

المصدر: من مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول رقم هـ-5: مصفوفة قيم التشبعات المتقاطعة (Cross-Loadings) قبل الحذف

	RA	TC	ST	AP	TB	IC	CA	RF	SE	EE	IE	MO
RA1	0.701	0.264	0.283	0.131	0.176	0.22	0.139	0.182	0.403	0.118	0.155	-0.201
RA2	0.887	0.459	0.465	0.317	0.417	0.344	0.248	0.207	0.574	0.251	0.254	-0.283
RA3	0.871	0.4	0.386	0.229	0.344	0.311	0.219	0.119	0.694	0.183	0.266	-0.222
RA4	0.813	0.35	0.293	0.16	0.203	0.191	0.117	0.202	0.538	0.092	0.15	-0.234
RA5	0.463	0.195	0.146	0.067	0.109	0.048	0.02	0.241	0.181	0.013	0.08	-0.108
RA6	0.471	0.463	0.434	0.544	0.677	0.58	0.514	0.234	0.238	0.456	0.495	-0.37
TC1	0.465	0.815	0.454	0.376	0.513	0.359	0.334	0.267	0.326	0.4	0.331	-0.321

TC2	0.4	0.818	0.466	0.372	0.463	0.268	0.318	0.269	0.332	0.37	0.248	-0.31
TC3	0.423	0.783	0.466	0.347	0.407	0.27	0.305	0.296	0.294	0.305	0.329	-0.329
TC4	0.364	0.765	0.431	0.296	0.373	0.274	0.18	0.422	0.319	0.283	0.2	-0.282
TC5	0.218	0.643	0.389	0.27	0.354	0.246	0.203	0.304	0.025	0.303	0.227	-0.201
TC6	0.329	0.622	0.477	0.453	0.638	0.389	0.439	0.186	0.277	0.459	0.512	-0.381
TC7	0.143	0.442	0.407	0.239	0.375	0.225	0.171	0.252	0.149	0.176	0.221	-0.168
TC8	0.343	0.482	0.392	0.422	0.532	0.445	0.448	0.156	0.212	0.368	0.464	-0.449
ST1	0.279	0.501	0.712	0.456	0.506	0.379	0.363	0.34	0.354	0.243	0.375	-0.262
ST2	0.342	0.456	0.789	0.54	0.596	0.287	0.34	0.403	0.303	0.11	0.357	-0.351
ST3	0.374	0.445	0.699	0.319	0.374	0.226	0.205	0.429	0.321	0.115	0.202	-0.242
ST4	0.269	0.381	0.637	0.239	0.317	0.162	0.142	0.338	0.206	0.021	0.176	-0.165
ST5	0.294	0.372	0.651	0.282	0.319	0.276	0.217	0.241	0.351	0.124	0.264	-0.306
ST6	0.333	0.402	0.66	0.291	0.346	0.309	0.272	0.157	0.324	0.193	0.292	-0.215
ST7	0.305	0.368	0.637	0.324	0.405	0.281	0.226	0.126	0.288	0.163	0.282	-0.233
ST8	0.365	0.438	0.515	0.507	0.662	0.583	0.631	0.213	0.288	0.451	0.529	-0.406
AP1	0.309	0.4	0.479	0.816	0.605	0.475	0.564	0.136	0.154	0.516	0.522	-0.508
AP2	0.31	0.415	0.479	0.862	0.623	0.434	0.543	0.165	0.225	0.541	0.48	-0.468
AP3	0.357	0.498	0.536	0.868	0.62	0.461	0.541	0.152	0.289	0.55	0.512	-0.465
AP4	0.177	0.31	0.399	0.74	0.5	0.358	0.549	0.103	0.095	0.467	0.45	-0.399
AP5	0.261	0.476	0.474	0.824	0.625	0.413	0.6	0.144	0.156	0.557	0.516	-0.454
AP6	0.261	0.397	0.47	0.764	0.522	0.412	0.488	0.198	0.174	0.411	0.426	-0.393
TB1	0.328	0.412	0.42	0.61	0.762	0.56	0.574	0.097	0.269	0.574	0.544	-0.407
TB2	0.323	0.557	0.564	0.465	0.729	0.363	0.411	0.202	0.28	0.356	0.472	-0.32
TB3	0.323	0.449	0.477	0.59	0.793	0.557	0.548	0.138	0.247	0.533	0.585	-0.424
TB4	0.244	0.48	0.383	0.47	0.666	0.45	0.45	0.127	0.118	0.462	0.446	-0.3
TB5	0.323	0.434	0.342	0.423	0.665	0.493	0.469	0.066	0.27	0.38	0.402	-0.286
TB6	0.417	0.556	0.71	0.5	0.66	0.367	0.404	0.335	0.314	0.215	0.357	-0.427
IC1	0.315	0.355	0.418	0.396	0.527	0.74	0.48	0.156	0.33	0.369	0.45	-0.417
IC2	0.312	0.356	0.341	0.418	0.547	0.729	0.467	0.243	0.283	0.366	0.447	-0.418
IC3	0.287	0.341	0.288	0.339	0.493	0.771	0.479	0.115	0.253	0.406	0.415	-0.428
IC4	0.305	0.316	0.293	0.264	0.368	0.668	0.359	0.101	0.175	0.287	0.385	-0.402
IC5	0.322	0.315	0.366	0.389	0.417	0.748	0.49	0.204	0.284	0.371	0.456	-0.427
IC6	0.282	0.342	0.417	0.493	0.511	0.783	0.536	0.235	0.235	0.403	0.517	-0.497
CA1	0.087	0.227	0.232	0.316	0.355	0.36	0.561	0.129	0.029	0.28	0.296	-0.283
CA2	0.32	0.325	0.364	0.528	0.497	0.512	0.81	0.168	0.233	0.414	0.476	-0.527
CA3	0.25	0.384	0.386	0.558	0.492	0.469	0.751	0.126	0.161	0.425	0.509	-0.456
CA4	0.187	0.351	0.372	0.526	0.581	0.508	0.778	0.082	0.109	0.496	0.487	-0.489
RF1	0.196	0.31	0.364	0.163	0.194	0.219	0.158	0.754	0.271	0.008	0.191	-0.199
RF2	0.265	0.322	0.352	0.131	0.187	0.225	0.172	0.87	0.254	-0.006	0.165	-0.28
RF3	0.004	0.229	0.284	0.132	0.136	0.163	0.09	0.623	-0.018	0.114	0.145	-0.143
RF4	0.204	0.269	0.272	0.113	0.16	0.078	0.048	0.64	0.128	-0.008	0.144	-0.197
SE1	0.555	0.364	0.351	0.194	0.265	0.322	0.124	0.222	0.865	0.128	0.176	-0.205
SE2	0.589	0.324	0.331	0.191	0.337	0.334	0.206	0.205	0.841	0.189	0.241	-0.104
SE3	0.474	0.329	0.427	0.242	0.309	0.31	0.212	0.175	0.794	0.196	0.231	-0.186

SE4	0.564	0.287	0.399	0.129	0.251	0.251	0.133	0.221	0.852	0.063	0.155	-0.147
SE5	0.566	0.247	0.414	0.189	0.32	0.264	0.142	0.221	0.841	0.031	0.113	-0.11
EE1	0.232	0.365	0.208	0.533	0.463	0.356	0.437	0.018	0.15	0.824	0.475	-0.306
EE2	0.266	0.444	0.25	0.475	0.489	0.487	0.483	-0.032	0.082	0.837	0.485	-0.4
EE3	0.185	0.443	0.237	0.572	0.517	0.408	0.493	0.072	0.139	0.86	0.532	-0.37
IE1	0.199	0.266	0.299	0.343	0.375	0.472	0.4	0.18	0.097	0.367	0.679	-0.411
IE2	0.236	0.388	0.387	0.547	0.613	0.55	0.558	0.198	0.147	0.554	0.897	-0.463
IE3	0.058	0.107	0.085	0.125	0.122	0.165	0.166	0.083	-0.022	0.212	0.41	-0.22
IE4	0.347	0.383	0.441	0.472	0.485	0.488	0.452	0.143	0.307	0.469	0.746	-0.361
IE5	0.258	0.414	0.374	0.484	0.56	0.372	0.499	0.166	0.146	0.422	0.736	-0.394
MO1	-0.043	-0.101	-0.066	-0.183	-0.117	-0.098	-0.173	-0.068	-0.01	-0.119	-0.191	0.498
MO2	-0.342	-0.447	-0.398	-0.524	-0.498	-0.56	-0.584	-0.268	-0.208	-0.4	-0.557	0.856
MO3	-0.131	-0.22	-0.203	-0.266	-0.169	-0.326	-0.328	-0.208	-0.062	-0.18	-0.236	0.658
MO5	-0.278	-0.373	-0.367	-0.435	-0.407	-0.421	-0.451	-0.192	-0.137	-0.336	-0.341	0.717
MO6	-0.247	-0.324	-0.315	-0.423	-0.437	-0.475	-0.487	-0.227	-0.125	-0.361	-0.416	0.782

المصدر: من مخرجات برمجية SmartPLS

المراجع والمصادر

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

أحمد، هاني، إقتصاد الجزائر المستقلة، الطبعة الث (بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية, 1993)

أدلة التدقيق، 'معيار التدقيق رقم 500'، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين) , 2018, 414–431

الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على لمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، الطبعة الثانية (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2013)

الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، (نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2010)

بهلول، محمد بلقاسم حسن، سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر، الطبعة الا (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية, 1999)

القوانين:

أمر رقم 10-02 ممضي في 26 غشت 2010, 'يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.'، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010، الصفحة 4

أمر رقم 75-35 ممضي في 29 أبريل 1975, 'يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة'، الجريدة الرسمية عدد 37 مؤرخة في 09 مايو 1975، الصفحة 502

أمر رقم 95-20 ممضي في 17 يوليو 1995, 'يتعلق بمجلس المحاسبة'، لجريدة الرسمية عدد 39 المؤرخة في 23 يوليو 1995، الصفحة 3

أمر رقم 96-10 ممضي في 10 يناير 1996, 'يعدل ويتمم المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو سنة 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة.' الجريدة الرسمية عدد 3 المؤرخة في 14 يناير 1996، الصفحة 34

الامر 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971, يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب (الجريدة الرسمبة للجمهورية الجزائرية رقم 107, 1971)، صفحة 1852

القانون رقم 80-05 ممضي في 01 مارس 1980, 'يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة'، الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 04 مارس 1980، الصفحة 338, 1980

المرسوم التنفيذي رقم 92-33 ممضي في 20 يناير 1992, 'حدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية ويضبط اختصاصاتها'، الجريدة الرسمية عدد 6 المؤرخة في 26 يناير 1992، الصفحة 182

المرسوم رقم 83-502 ممضي في 20 غشت 1983, 'يتضمن التنظيم الداخلي للمفتشية العامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 35 المؤرخة في 23 غشت 1983، الصفحة 2110

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 20, 'المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 210؛ م.ج.ت 505؛ م.ج.ت 560؛ م.ج.ت 58'، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية

المقرر رقم 150 في المؤرخ 02 نوفمبر 2016, 'المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 300؛ م.ج.ت 500؛ م.ج.ت 510؛ م.ج.ت 700'، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017, 'المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 520؛ م.ج.ت 570؛ م.ج.ت 610؛ م.ج.ت 620'، المجلس الوطني للمجاسبة، وزارة المالية

المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018, 'المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 230؛ م.ج.ت 501؛ م.ج.ت 530؛ م.ج.ت 540'، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية

قانون رقم 03-04 ممضي في 17 فبراير 2003, 'يعدل ويتمم المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1413 الموافق 23 مايو سنة 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة، المعدل والمتمم.'، الجريدة الرسمية عدد 11 المؤرخة في 19 فبراير 2003، الصفحة 20.

قانون رقم 07-11 ممضي في 25 نوفمبر 2007, 'يتضمن النظام المحاسبي المالي'، الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، الصفحة 3.

قانون رقم 10-01 ممضي في 29 يونيو 2010, 'يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد'، الجريدة الرسمية عدد 20 المؤرخة في 01 مايو 1991، الصفحة 651.

قانون رقم 62-155 ممضي في 31 ديسمبر 1962, 'يتضمن قانون المالية لسنة 1963'، الجريدة الرسمية عدد 11 مؤرخة في 31 ديسمبر 1962، الصفحة 126.

قانون رقم 90-32 ممضي في 04 ديسمبر 1990, يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره (الجريدة الرسمية عدد 53 المؤرخة في 05 ديسمبر 1990، الصفحة 1690)

قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991, يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (الجريدة الرسمية عدد 20 المؤرخة في 01 مايو 1991، الصفحة 651, 1991)

قرار وزاري مشترك ممضي في 07 مارس 2017, 'حدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب'، الجريدة الرسمية عدد 45 المؤرخة في 30 يوليو 2017، الصفحة 12.

قرار وزاري مشترك ممضي في 07 مارس 2017، يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات', الجريدة الرسمية عدد 45 المؤرخة في 30 يوليو 2017، الصفحة 17.

قرار وزاري مشترك ممضي في 31 ديسمبر 2009, 'حدد تنظيم هياكل الدراسات والتقييس والإدارة والتسيير بالمفتشية العامة للمالية العامة في مكلفين بالدراسات ورؤساء مكاتب'، الجريدة الرسمية عدد 15 المؤرخة في 07 مارس 2010، الصفحة 13.

مرسوم تشريعي رقم 93-10 ممضي في 23 مايو 1993, 'يتعلق ببورصة القيم المنقولة'، الجريدة الرسمية عدد 34 مؤرخة في 23 مايو 1993، الصفحة 4.

مرسوم تنفيذي رقم 08-156 ممضي في 26 مايو 2008, 'تضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي'، الجريدة الرسمية عدد 27 المؤرخة في 28 مايو 2008، الصفحة 11.

مرسوم تنفيذي رقم 08-272 ممضي في 06 سبتمبر 2008, 'يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 07 سبتمبر 2008، الصفحة 8.

مرسوم تنفيذي رقم 08-273 ممضي في 06 سبتمبر 2008, 'يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 07 سبتمبر 2008، الصفحة 13.

مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 يناير 2011, 'يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره'، لجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 4.

مرسوم تنفيذي رقم 11-25 ممضي في 27 يناير 2011 وزارة المالية، 'يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره'، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 7.

مرسوم تنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011 and ,وزارة المالية، 'يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.'، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 10.

مرسوم تنفيذي رقم 11-27 ممضي في 27 يناير 2011 وزارة المالية، 'يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره'، لجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 02 فبراير 2011، الصفحة 13.

مرسوم تنفيذي رقم 12-288 ممضي في 21 يوليو 2012, 'يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره'، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 25 يوليو 2012، الصفحة 9.

مرسوم تنفيذي رقم 92-32 ممضي في 20 يناير 1992, 'يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 6 المؤرخة في 26 يناير 1992، الصفحة 180.

مرسوم تنفيذي رقم 92-78 ممضي في 22 فبراير 1992, 'يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 15 المؤرخة في 22 فبراير 1992، الصفحة 411.

مرسوم رقم 80-53 ممضي في 01 مارس 1980, 'يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية'، الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 04 مارس 1980، الصفحة 349.

المقالات:

إبراهيم، ايهاب، نظمي، صابر، 'تطوير إستراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء عل مخاطر الأعمال' (جامعة عمان العربية للدراسات العليا, 2005)

الشرع، مجيد، 'معطيات التدقيق الخارجي عن المسؤولية الاجتماعية للمنظمات الهادفة للربح'، مجلة علوم الاقتصاد والادارة، 15.53 (2009) , 282–289.

الصمد، عبد، نجوى، وبن أزواو، ليلى، 'متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية'، مجلة دفاتر اقتصادية، 13.01 (2022) , 334–350.

العاني، صفاء، أحمد محمد، ورائد، فاضل حمد القيسي، 'استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق: بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد'، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 22.87 (2016) , 451–480.

الفضل، مؤيد محمد علي، 'تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركاتدراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمراجعين القانونيين في كل من العراق والأردن'، مجلة القادسية للادارة وعلوم الاقتصاد، 9.2(2007)

النوايسة، محمد ابراهيم، 'العوامل المؤثرة في بناء إستراتيجية تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن'، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 03.03 (2007) , 343–371.

بوداود، سوهيلة، 'الأثر التنظيمي الناتج عن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية- قراءة في ظل النظرية المؤسساتية الجديدة'، مجلة دراسات، 01.29 (2017) , 197–209.

جراد، نورالدين، 'البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعات ظروف البيئة المحاسبية والاستجابةلتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية'، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات الإقتصادية، 31.02 (2017) , 348–360.

جوادي، محمد، 'إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية'، أبحاث إقتصادية وإدارية, 06, 2009, 68–86.

داودي، الطيب، 'تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية'، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 03.01(2007)

شناقرة، وردة، وامال، مهاوة، 'النظرية المؤسسية في ظل المفهوم الحقيقي لمشرعية قراءة نقدية في النظرية المؤسساتية'، مجلة العلوم الانسانية، 21.02 (2021) , 776–786.

عطية، سليمان، محمد، 'العوامل المؤثرة على عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية'، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 03.03 (2007) , 343–371.

قمان، عمر، 'الافصاح في الجزائر بين واقع الاصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية- دراسة ميدانية لآراء عينة من المختصين في مجال المحاسبي'، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات الإقتصادية، 31.01 (2015) , 13–30.

منادي، المعتز بالله، وياسين، بشير، 'النظام المحاسبي المالي في ظل اختالف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية'، مجلة دفاتر بوادكس، 06.10 (2018) , 5–28.

منصف، شرفي، وبوضياف إلياس، 'الجريمة الاقتصادية: أسبابها وطرق مكافحتها في الجزائر'، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، 02.03 (2021) , 87–103.

ناجي، زهرة، 'تقرير ملتقى وطني بعنوان: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16 - 09 المتعلق بترقية الاستثمار'، السياسة العالمية، 2.2 (2018)، 179-185.

نخلة، حراث وبن حمو عصمت، محمد، 'المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات'، مجلة دفاتر بوادكس، 11.02 (2022) , 494-518.

المذكرات:

الجليل، هجيره، عبد، 'العوامل المؤثرة على تنافسية الإقتصاد الجزائري' أطروحة دكتوراه، (جامعة أبي بكر بلقايد, 2017)

الهادي، منصوري، 'مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري' أطروحة دكتوراه (جامعة محمد خيضر بسكرة, 2015)

بن حوة، خديجة، 'دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة على المال العام في الجزائر' أطروحة دكتوراه (جامعة محمد خيضر بسكرة, 2021)

القيق، أمير، 'مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في طاع غزة' أطروحة دكتوراه (الجامعة الاسلامية- غزة, 2012)

المواقع:

الديوان الوطني للاحصاء، الجزائر بالأرقام (الجزائر, 2021)<https://www.ons.dz/spip.php?rubrique327>

لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة، 'دليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق وممتهني المحاسبة'، Http://Www.Cnc.Dz/Fichier_regle/7370.Pdf, 2021

لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة، دليل مراقبة النوعية'،Http://Www.Cnc.Dz/Fichier_regle/7369.Pdf

كوسوب، مهام لجنة تنظيم عمليات البورصة ' [accessed 1 March 2023] <Https://www.cosob.org/ar/missions/> ومراقبتها', 2021

معايير التدقيق الدولية:

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، 'معايير التدقيق الدولية'، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين., 2018

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، معيار التدقيق الدولي 200 مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية'، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين., 2018, 181

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، معيار التدقيق الدولي 530 أخذ عينات التدقيق'، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة -الجزء الأول, 2018

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، معيار التدقيق الدولي رقم 315تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها'، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين., 2018, 342–285.

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، معيار التدقيق رقم 620 استخدام عمل مدقق خبير'، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة -الجزء الأول, 01 (2018) , 703–723.

معيار التدقيق الدولي رقم 300, 'التخطيط لتدقيق البيانات المالية'، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين) , 2018, 272–284.

معيار التدقيق الدولي رقم 505, 'المصادقات الخارجية'، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين) , 2018, 454–544.

معيار التدقيق الدولي رقم 530, 'أخذ عينات التدقيق'، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين. (ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين) , 2018.

المراجع باللغة الأجنبية:

Books :

Arens, Alvin A. Randal J. Elder. Mark S. Beasley, Auditing And Assurance Services An Integrated Approach, 5th Edn (Chicago: Pearson Education)

Bailey, T L, Organizational Culture (Macro and Micro Empowerment Dimensions, and Job Satisfaction: An Application of Concurrent Mixed and Multi-Level Methods in the Federal Sector: Universal-Publishers, 2009)

Boynton William C, Raymond N. Johnson, Walter Gerry Kell, Modern Auditing, 7 th Editi (Amerika, 2001)

Cochran, W.G., Sampling Techniques, 3rd Editio (New York: John Wiley & Sons, 1977)

Cohen, J., Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences (Hillsdale, NJ: Lawrence Earlbaum Associates, 1988)

Collis, J., & Hussey, R, Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students (Palgrave Macmillan, 2009)

Cottrell, Philip Leonard, Industrial Finance, 1830-1914: The Finance and Organization of English Manufacturing Industry (Routledge, 2013)

Cox, T, Stress: Macmillan, 1978
Cox, T, Stress Research and Stress Management: Putting Theory to Work, HSE Books Sudbury, 1993, LXI
Deegan, C, Financial Accounting Theory (Australia: McGraw-Hill, 2009)
Deegan, C, 'Legitimacy Theory', in Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods, Spiramus, London, U, ed. By Z. Hoque ed pages = 161-181 (K, 2006)
Deephouse, David L., and Mark Suchman, 'Legitimacy in Organizational Institutionalism', in The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism, ed. By K S C Oliver Greenwood and R Suddaby (The Sage Handbook of Organizational Institutionalism : Thousand Oaks CA: Sage, 2012), pp. 49–77 https://doi.org/10.4135/9781849200387.n2
Dimaggio, P J, and W W Powell, The New Institutionalism in Organizational Analysis (Chicago: University of Chicago, 1991)
DiPiazza Jr, S., and R. G. Eccles, Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting (John Wiley & Sons., 2002)
Duff, Angus, Auditqual: Dimensions of Audit Quality (Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004)
Elliott, R K, and J J Willingham, Management Fraud: Detection and Deterrence (New York: Petrocelli Books, 1980)
Fishbein, M, and I Ajzan, Blief, Attitude and Behavior: An Introduction to Theory and Research (Massachusetts: Addison-Wesley, 1975)
Flint, D, Philosophy and Principles of Auditing (Hamsphire: Macmillan Education Ltd, 1988)
Fowler, FJ, Survey Research Methods (SAGE Publications, 2013)
Gray, I., and S. Manson, The Audit Process: Principles, Practice and Cases (Tomson Learning, 2005)
Gray, R, D Owen, and C Adams, Accounting and Accountability (Edinburgh: Prentice Hall, 1996)
Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M, A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) (Sage Publications, 2014)
Hair, J F, W Black, B Y A Babin, R Anderson, and R Tatham, Multivariate Data Analysis (A Global Perspective: Pearson Prentice Hall, 2010)
Hair, J F, R P Bush, and D J Ortinau, Marketing Research: Within a Changing Information Environment (New York: McGraw-Hill Higher Education, 2003)
Hair, J F, M F Wolfinbarger, D J Ortinau, and R P Bush, Essentials of Marketing Research (2nd Ed.) (New York, NY: McGraw-Hill/Irwin, 2010)
Halgin, P R, and Susan Krauss Whitbourne, Abnor Mal Psychology: Clinical Perspectives on Psychological Disorders (4th), 2003
Hinings, C R B, R Greenwood, T Reay, and R Suddaby, 'Dynamics of Change in Organizational Fields', in Handbook of Organizational Change and Innovation, ed. By M S Poole and A H V d. Ven (Madison Avenue, New York: Oxford University Press, Inc, 2004), pp. 3004–3323
Hinings, C R, and P S Tolbert, 'Organizational Institutionalism and Sociology: A Reflection', in Handbook of Organizational Institutionalism, ed. By H Gunz and M Peiperl (London: SAGE, 2008), pp. 473–490
Hirsch, P M, and Y S Bermiss, 'Institutional "Dirty" Work: Preserving Institutions Through Strategic Decoupling', in Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations: Cambridge, ed. By T B Lawrence, R Suddaby, and B Leca (University Press, 2009)
Hodson, N M, 'Why Auditors Don't Find Fraud In J', in O'Brien (Ed, ed. By) Private Equity, Corporate Governance, and the Dynamics of Capital Market Regulation. London Imperial College Pr (Corporate Governance and the Dynamics of Capital Market Regulation. London Imperial College Press: Private Equity, 2007), pp. 179–212
Hofstede, Geert, National Cultural Dimensions, 2010
IAASB, A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality, 2014
Ikabal, M, International Accounting: A Global Perspective, 2nd ed (cincinnati: South-Western: Thomson Learning, 2002)
Jarzabkowski, P, M Smets, R Bednarek, G Burke, and P Spee, 'Institutional Ambidexterity: Leveraging Institutional Complexity in Practice', in Institutional Logics in Action, Part B:

Research in the Sociology of Organizations (Vol, ed. By M Lounsbury and E Boxenbaum (39, Emerald Group Publishing, 2013), pp. 37–61
Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A., et Rittenberg, Larry E, Auditing (Cengage Learning South-Western, 2023)
Knechel, W. Robert et Thomas, Eddie, 'The Audit in a Modern Economy', in Handbook of Financial Decision Making, ed. By Gilles Hilary & David McLean (Edward Elgar Publishing., 2023), pp. 235–254
Lawrence, Thomas B., Roy Suddaby, and Bernard Leca, Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations, Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations (Cambridge University Press, 2009) https://doi.org/10.1017/CBO9780511596605
Lee, T, Corporate Audit Theory (New York: Chapman Et Hall, 1996)
Mahoney, J, and K Thelen, Explaining Institutional Change: Ambiguity (Agency, and Power: Cambridge University Press, 2010)
Moizer, P, 'Independence', in Current Issues In, ed. By M Sherer and S Turley (Auditing: SAGE Publications, 1997)
Mugwira, T., 'Implications to the Audit Process of Auditing That Uses Data Analytics Tools and New Business Models' (University of Agder, 2023) <https://hdl.handle.net/11250/3063578>
Pierre, M S, G Hofinger, C Buerschaper, and R Simon, Crisis Management in Acute Care Settings: Human Factors (Team Psychology, and Patient Safety in a High Stakes Environment: Springer, 2011)
Pong, C, and S Turley, 'Audit Firms and the Audit Market', in Current Issues in Auditing, ed. By M Sherer and S Turley (London: Great Britain: SAGE Publications, 1997)
Porter, B, 'Auditors' Responsibilities with Respect to Corporate Fraud: A Controversial Issue', in Current Issues in Auditing, ed. By M Sherer and S Turley (London: Great Britain: SAGE Publications, 1997)
Roberts, C, P Weetman, and P Gordon, 'International Financial Reporting (Third Ed.)', in Ssex (England: Pearson Education Limited, 2005)
Sarstedt, Marko, Ringle, Christian M., et Hair, Joseph F., 'Partial Least Squares Structural Equation Modeling', in Handbook of Market Research (Springer International Publishing, 2021), pp. 587–632
Scott, W R, 'Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program', in Great Minds in Management: The Process of Theory Development, ed. By K G Smith and M A Hitt (New York: Oxford University Press Inc, 2005)
Scott, W R, Institutions and Organizations: Foundations for Organizational Science (Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc, 1995)
Scott, W R, Organizations: Rational, Natural, and Open Systems (5 Ed.) (Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc, 2003)
Scott, W R, and J W Meyer, Institutional Environments and Organizations: Structural Complexity and Individualism (Sage Publications, 1994)
Scott, W R, M Ruef, P J Mendel, and C A Caronna, Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care (Chicago: University of Chicago Press, 2000)
Sekaran, Uma, and Roger. Bougie, Research Methods for Business: A Skill Building Approach (John Wiley & Sons, 2016)
Stuart, Iris, Auditing and Assurance Services: An Applied Approach (McGraw-Hill, 2012)
Talcott, Parsons, The Social System, ed. By Routledge sociology classics, 2ed edn (London: Routledge and kegan Paul Ltd, 1951)
Thornton, P H, and W Ocasio, 'Institutional Logics', in R, ed. By C Oliver Greenwood, R Suddaby, and K Sahlin-Andersson (The Sage Handbook of Organizational Institutionalism (pp. 840). London: SAGE Publication Ltd, 2008)
Thornton, P H, W Ocasio, and M Lounsbury, The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture (Structure, and Process: OUP Oxford, 2012)

Wheaton, B, and S Montazer, 'Stressors, Stress, and Distress', in A Handbook for the Study of Mental Health: Social Contexts, Theories, and Systems : Cambridge, ed. By A V Horwitz and T L Scheid (University Press, 2010), pp. 171–199
Whittington, O Ray, and Kurt Pany, 'Principles of Auditing & Other Assurance Services Principles of Auditing & Other Assurance Services Twentieth Edition', 2016, 1–878
William, Glezen, and Taylor Donald, Auditing: An Assertions Approach, Wiley; 7 Edition (John Wiley & Sons, 1996) http://www.amazon.com/Auditing-Assertions-Approach-Donald-Taylor/dp/047113421X

Repports :

ACFE, 'Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations', Associations For Certified Fraud Examiners, 2022
AfDB/OECD, African Economic Outlook, 2011
Carl, Brown, and Zaimeche Salah, 'Economy of Algeria', Britannica, 2022 https://www.britannica.com/place/Algeria/Independent-Algeria
Financial Reporting Council, 'Competition in The Audit Market', Competition Policy Paper, 2022
Flood, Joanne, The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern, Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2019 (University of North Texas, 2019) https://doi.org/10.1002/9781119511632.ch24
FRC, The Audit Quality Framework: Financial Reporting Council., 2008
ICAEW, International Consistency - Global Challenges Initiative: Providing Direction (London, UK, 2010)
Kuiper., Kathleen, 'Strategus', Britannica, 2023 https://www.britannica.com/topic/strategus
Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, Portant Institution de l'ordre Des Experts Comptables et Des Comptables Agréés et Réglementant Les Titres et Professions d'expert Comptable et Comptable Agréé (Journal Officiel de la Republique Française N° 222, 1945), pp. 5938–5946
Oxford Business Group, Economic Recovery and Export Diversification (oxford, 2022) https://oxfordbusinessgroup.com/news/focus-report-how-can-export-diversification-support-algeria-economic-recovery
Oxford Business Group, The Report Algeria 2018 (Oxford, 2018) https://oxfordbusinessgroup.com/algeria-2018
WorldBank, 'Algeria's Economic Update', World Bank, 2021, p. 10 https://www.worldbank.org/en/country/iraq/publication/economic-update-october-2021

Scientific Articles:

Ahmad, R. A. R., N. Abdullah, N. E. S. M. Jamel, and N. Omar, 'Board Characteristics and Risk Management and Internal Control Disclosure Level: Evidence from Malaysia.', Procedia Economics and Finance, 31 (2015), 601–610
Ahmed, Barzan Hasan, and Ghazi Othman Mahmod Noghariny, 'The Role of Applying the International Auditing Standard (620) To Benefit from The Work of An Expert in Improving Audit Quality: An Analytical Study of The Opinions of a Sample of Academics and Auditors in The Kurdistan Region–Iraq', Qalaai Zanist Journal, 8.3 (2023), 512–541
AICPA, 'Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit AU SECTION 312', Codification of Statements on Auditing Standards, 2011, 89
AICPA, 'Audit Sampling', American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY, 2008
AICPA, 'Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-111', American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY, 2008
AICPA, 'Statement of Position: Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies', American Institute of Certified Public Accountants, New York, (2009)
AICPA, 'Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatment AU Section 314', Codification of Statements on Auditing Standards, 2011, 109
Ajzan, I, and M Fishbein, Understanding Attitude and Predicting Social Behavior (englwood Cliffs: Prentice Hall, 1980)
Albu, C N, N Albu, and D Alexander, When Global Accounting Standards Meet the Local Context---Insights from an Emerging Economy (Critical Perspectives on Accounting, 2013)

Alderman, C W, and J W Deitrick, 'Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 1.2 (1982), 54
Alexander, D., & Nobes, C, Financial Accounting (Second Ed.) (Essex, England: Pearson Educational Limited, 2004)
Almeida, B.J.M, 'Audit Role in Today's Society: The Portuguese Perspective', Review of Applied Management Studies, 15.01 (2017), 42–57
An, Y.eta/, 'Towards a Comprehensive Theoretical Framework for Voluntary IC Disclosure', Journal of Intellectual Capital, 12.4 (2011), 571–585
Antle, Rick, 'The Auditor As an Economic Agent', Journal of Accounting Research, 20.2 (1982), 503–527
Appelgren, Leif., 'The Effect of Audit Strategy Information on Tax Compliance: An Empirical Study', EJTR, 6 (2008), 67
Appelgren, Leif, 'A Survey of Models for Determining Optimal Audit Strategies', Advances in Accounting, 48 (2020), 100455 https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100455
Argyris, C, 'The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting', Accounting, Organizations and Society, 15.6 (1990), 503–511
Argyris, Chris, 'Human Problems with Budgets', Harvard Business Review, 31.1 (1953), 97–110
Arruñada, B, The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit Services (Springer Science & Business Media, 2013)
Atkinson, R., & Flint, J., 'Accessing Hidden and Hard-to-Reach Populations: Snowball Research Strategies', Ocial Research Update, 33.1 (2001), 1–4
Awadallah, Abdelmoneim A., and Haitham M. Elsaid, 'Investigating the Impact of Macro-Economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: A Field Study', Journal of Applied Accounting Research, 21.3 (2020), 345–361 https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0149
Ayers, Susan, and Steven E. Kaplan, 'Review Partners' Reactions to Contact Partner Risk Judgments of Prospective Clients', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22.1 (2003), 29–45 https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.1.29
Baker, D B, 'The Study of Stress at Work', Annual Review of Public Health, 6.1 (1985), 367–381
BASHIRIMANESH, Nazanin et SAMIMI, Amin, 'Readability of Financial Statements and Auditor Strategies to Deal with Audit Risk', Empirical Research in Accounting, 11.1 (2021), 137–169
Battilana, J, and T D'Aunno, 'Institutional Work and the Paradox of Embedded Agency Institutional Work', in Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations, ed. by T B Lawrence, R Suddaby, and B Leca (New York: Cambridge University Press, 2009)
Bazerman, M H, K P Morgan, and G F Loewenstein, 'The Impossibility of AuditorIndependence', Sloan Management Review, 38 (1997), 4
Beattie, V, 'Accounting Narratives and the Narrative Turn in Accounting Research: Issues, Theory, Methodology, Methods and a Research Framework', The British Accounting Review, 46.2 (2014), 111–134
Beattie, V, and S Fearnley, 'Audit Market Competition: Auditor Changes and the Impact of Tendering', The British Accounting Review, 30.3 (1998), 261–289
Behn, B K, J V Carcello, D R Hermanson, and R H Hermanson, 'The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms', Accounting Horizons, 11.1 (1997), 7–24
Belal, A R, and D Owen, 'The Views of Corporate Managers on the Current State Ot and Future Prospects for, Social Reporting in Bangladesh: An Engagement Based Study', Accounting, Auditing and Accountability Journal, 20.3 (2007), 472–494
Benford, Tanya L, 'Determinants of Audit Performance: An Investigation of Task/Technology Fit and Mental Workload' (University of South Florida, 2000)
Bentley, Kathleen A, Thomas C Omer, and Nathan Y Sharp, 'Business Strategy, Financial Reporting Irregularities, and Audit Effort.', Contemporary Accounting Research, 30.2 (2013), 780–817
Biernacki, P., & Waldorf, D., 'Snowball Sampling: Problems and Techniques of Chain Referral Sampling', Sociological Methods & Research, 10.2 (1981), 141–163
Black, B., and A Rachinsky, 'Corporate Governance Indicates and Firms Market Values: Time Series Evidence from Russia', Journal of Emerging Markets Review, 7 (2006), 361–379

Bonchi, Francesco, Giannotti, Fosca, Mainetto, Gianni, 'A Classification-Based Methodology for Planning Audit Strategies in Fraud Detection', in Proceedings of the Fifth ACM SIGKDD International Conference on Knowledge Discovery and Data Mining, 1999, pp. 175–184
BOWLIN, Kendall, 'Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud', The Accounting Review, 86.4 (2011), 1231–1253
Bowrin, A R, and King I I J., 'Time Pressure, Task Complexity, and Audit Effectiveness', Managerial Auditing Journal, 25.2 (2010), 160–181
Braun, R L, 'The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting', Accounting, Organizations and Society, 25.3 (2000), 243–259
Broberg, P, T Umans, and C Gerlofstig, 'Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study', Journal of International Accounting, 30.3 (2013), 421–435
Brown, N. C., C. Pott, and A. Wömpener, 'The Effect of Internal Control and Risk Management Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany', Journal of Accounting and Public Policy, 33.1 (2014), 1–31
Burrell, G., & Morgan, G, Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of The Sociology of Corporate Life (Heinemann, 1979)
Canning, M, and B O'Dwyer, 'The Dynamics of a Regulatory Space Realignment: Strategic Responses in a Local Context', Accounting, Organizations and Society, 38.3 (2013), 169–194
CAO, Limei, LI, Wanfu, et ZHANG, Limin, 'Audit Mode Change, Corporate Governance and Audit Effort', China Journal of Accounting Research, 8.4 (2015), 315–335
Carson, Elizabeth, Neil L Fargher, Marshall A Geiger, Clive S Lennox, Kannan Raghunandan, and Marleen Willekens, 'Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 32. Supplement 1 (2013), 353–384
Carter, C, and C Spence, 'Being a Successful Professional: An Exploration of Who Makes Partner in the Big 4', Contemporary Accounting Research, 31.4 (2014), 949–981
Causholli, M, and W Robert Knechel, 'An Examination of the Credence Attributes of an Audit', Accounting Horizons, 26.4 (2012), 631–656
Chan, L, 'Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions', Contemporary Accounting Research, 26.1 (2009), 183–199
Chatiwong, Takan, Ussahawanitichakit, Phaprukbaramee, et Janjarasjit, Supara., 'Proactive Internal Audit Strategy and Firm Performance: Empirical Evidence from Thai-Listed Firms', AU-GSB e-JOURNAL, 9.1 (2016), 3–3
Chen, Ya-Hui, Kung-Jeng Wang, and Shih-Hsun Liu, 'How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model.', Sustainability, 15.2 (2023), 1547
Chen, M.-J., 'Competitor Analysis and Interfirm Rivalry: Toward a Theoretical Integration', Academy of Management Review, 21.1 (1996), 100–134
Chin, W. W, Commentary: Issues and Opinion on Structural Equation Modeling, 1998
Chin, W. W, 'The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling', Modern Methods for Business Research, 295.2 (1998), 295–336
Choi, J H, Rajib K Doogar, and Ananda R Ganguly, 'The Riskiness of Large Audit Firm Client Portfolios and Changes in Audit Liability Regimes: Evidence from the U', S. Audit Market, Contemporary Accounting Research, 21.4 (2004), 747–785
Chong, G, 'Materiality in Auditing Definitions and Benchmarks', International Journal of Business, Accounting and Finance, 2.1 (2008), 83–96
Choo, F, 'Auditors' Judgment Performance under Stress: A Test of the Predicted Relationship by Three Theoretical Models', Journal of Accounting, Auditing & Finance, 10.3 (1995), 611–641
Chun, Cai, 'On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions', Managerial Auditing Journal, 12.4–5 (1997), 247–250
Collins, K M, and L N Killough, 'An Empirical Examination of Stress in Public Accounting', Accounting, Organizations and Society, 17.6 (1992), 535–547
Coram, P, A Glavovic, J Ng, and D R Woodliff, 'The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 27.1 (2008), 127–149

Coram, P, J Ng, and D Woodliff, 'A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors', Australian Accounting Review, 13 (2003), 38–44
Coram, P, J Ng, and D R Woodliff, 'The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 23.2 (2004), 159–167
Craswell, A T, J R Francis, and S L Taylor, 'Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations', Journal of Accounting and Economics, 20.3 (1995), 297–322
Dacin, M T, J Goodstein, and W R Scott, 'Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum', Academy of Management Journal, 45.1 (2002), 45–56
Dănescu, Tatiana, and Anca-Oana Chiş, 'Opportunity and Necessity in Audit Sampling Non-Statistical Sampling Method', Procedia Economics and Finance, 3.12 (2012), 1128–1133 https://doi.org/10.1016/s2212-5671(12)00285-7
DeAngelo, Linda Elizabeth, 'Auditor Size and Audit Quality', Journal of Accounting and Economics, 3.3 (1981), 183–199
Deegan, C.eta/, 'An Examination of the Corporate Social and Environmental Disclosures of BHP from 1983-1997: A Test of Legitimacy Theory', Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15.3 (2002), 312–343
Deegan, C.eta, 'Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence'', Accounting Forum, 24.1 (2000), 101–130
Deephouse, D L, 'Does Isomorphism Legitimate?', Academy of Management Journal, 39.4 (1996), 1024–1039
Deephouse, D L, 'To Be Different, or to Be the Same?', It's a Question (and Theory) of Strategic Balance, 20.2 (1999), 147–166
Deis, Donald R, Gary A Giroux, Donald R Deis, and Gary A Giroux, 'Determinants of Audit Quality in the Public Sector Determinants of Audit Quality in the Public Sector', Accountring Review, 67.3 (2019), 462–479
Detzen, Dominic, Gold Anna, and Arnold Wright, 'The Impact of Account-Level Inspection Risk on Audit Program Planning Decisions', ACCOUNTING HORIZONS, XX (2023), 1–8
DeZoort, F. Todd, 'Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice', The Auditor's Report, 22.1 (1998), item 18
DeZoort, F.T, and A.T Lord, 'A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting', Journal of Accounting Literature, 16 (1997), 28–85
DeZoort, F.T Todd, Alan T A.T Lord, Tanya L Benford, David T Otley, Bernard J Pierce, Shaun M McNamara, and others, 'An Investigation of Obedience Pressure Effects on Auditors' Judgments', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 16.5 (2006), 1–77
DeZoort, F Todd, and Alan T Lord, 'A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting', Journal of Accounting Literature, 16 (1997), 28
Dharmasiri, Prabashi, and Soon-Yeow Phang, 'Fit Between Regulatory Focus and Goal Pursuit Strategies on Auditors' Professional Skepticism', European Accounting Review, 2023, 1–24
DiMaggio, P J, and W W Powell, 'The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields', American Sociological Review, 48.2 (1983), 147–160
Dirsmith, Mark W, and Mark A Covaleski, 'Informal Communications, Nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms', Accounting, Organizations and Society, 10.2 (1985), 149–169
Djouimaa, Lamri, 'Historique de La Profession d'Expert Comptable En Algerié', Les Cachiers de l'expert-Comptable (Alger, 2021), pp. 18–23
Dodd, Lori E., Korn, Edward L., Freidlin, Boris, 'An Audit Strategy for Progression-free Survival', Biometrics, 67.3 (2011), 1092–1099
Donnelly, David P, Jeffrey J Quirin, and David O'Bryan, 'Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics', Behavioral Research in Accounting, 15.1 (2003), 87–110
Duff, A, 'Measuring Audit Quality in an Era of Change: An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005', Managerial Auditing Journal, 24.5 (2009), 400–422

Dusenbury, Richard B., Reimers, Jane L., et Wheeler, Stephen W., 'The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks', A Journal of Practice & Theory, 19.2 (2000), 105–117
Enofe, Augustine, Chijioke Mgbame, Adeyemi Aderin, and Obehioye Ehi-oshio, 'Determinants of Audit Quality in the Nigerian Business Environment', Research Journal of Finance and Accounting, 4.4 (2013), 36–44
Farhana, Intan, Rahmawaty, and Hasan Basri, 'The Determinants of Going Concern Audit Opinion (An Empirical Study on Non-Bank Financial Institutions Listed in Indonesian Stock Exchange 2008-2014)', Journal of Accounting, Finance, and Auditing Studies, 2017, 32–51
Farmer, Timothy A.; Rittenberg, Larry E.; Trompeter, Gregory M, 'An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 7.1 (1987), 1–14
Farrel, A.M, 'Insufficient Discriminant Validity: A Comment on Bove, Pervan, Beatty, and Shiu (2009)', Journal of Business Research, 63.3 (2010), 324–327
Felix, J W L, A A Gramling, and M j. Maletta, 'The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution', Journal of Accounting Research, 39.3 (2001), 513–534
Felix, W L, A A Gramling, and M J Maletta, 'The Influence of Nonaudit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit', Contemporary Accounting Research, 22.1 (2005), 31–53
Fernando, Susith, and Stewart Lawrence, 'A Theoretical Framework For Csr Practices: Integrating Legitimacy Theory, Stakeholder Theory And Institutional Theory', The Journal of Acconting, 10.1 (2014), 149–178
Fowler, C, 'Performance Management, Budgeting, and Legitimacy-Based Change in Educational Organisations', Journal of Accounting & Organizational Change, 5.2 (2009), 168–196
Francis, J R, 'A Framework for Understanding and Researching Audit Quality', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 30.2 (2011), 125–152
Francis, J R, 'Auditing without Borders', Accounting, Organizations and Society, 36.4 (2011), 318–323
Francis, J R, P N Michas, and S E Seavey, 'Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings?', Evidence from Audit Markets In, 30.1 (2013), 325–355
Fraser, I, and C Pong, 'The Future of the External Audit Function', Managerial Auditing Journal, 24.2 (2009), 104–113
Freiman, Jamie W., Yongbum Kim, and Miklos A. Vasarhelyi, 'Full Population Testing: Applying Multidimensional Audit Data Sampling (MADS) to General Ledger Data Auditing', International Journal of Accounting Information Systems, 46. August (2022), 100573 https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100573
Fukukawa, Hironori, Theodore J Mock, and Arnold Wright, 'Client Risk Factors and Audit Resource Allocation Decisions, Abacus', ABACUS, 47.1 (2011), 85–108
Gallizo, José Luis, and Ramon Saladrigues, 'An Analysis of Determinants of Going Concern Audit Opinion: Evidence from Spain Stock Exchange', Intangible Capital, 12.1 (2016), 1–16
Gefen, D., Straub, D., & Boudreau, M, 'Structural Equation Modeling and Regression: Guidelines for Research Practice', Communications of the Association for Information Systems, 4.1 (2000), 7
Geiger, Marshall A, and Dasaratha V Rama, 'Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 22.2 (2003), 53–69
Göb, Rainer, 'Variance Bounds for the Design of Audit Sampling', Journal of Statistical Planning and Inference, 142.9 (2012), 2629–2645 <https://doi.org/10.1016/j.jspi.2012.02.006>
Gold-Noteberg, A H, J E Hunton, and M I Gomaa, The Impact on Client and Audit Gender on Auditor Judgment (Erasmus Research Institute of Management, Rotterdam: ERIM Report Series Research in Management, 2006)
Gray, R.eta/, 'Some Theories for Social Accounting? A Review Essay and a Tentative Pedagogic Categorisation of Theorisations around Social Accounting', in Sustainability, Environmental Performance and Diclosure: Advances in Environmental Accounting and Management, Emerald Group Publishing, ed. By M Freedman and B Jaggi (UK: Bingley, 2010), pp. 1–54

Greenwood, R, M Raynard, F Kodeih, E R Micelotta, and M Lounsbury, 'Institutional Complexity and Organizational Responses', Academy of Management Annals, 5.1 (2011), 317–371
Gundry, Leanne, 'Dysfunctional Behaviour in the Modern Audit Environment: The Effect of Time Budget Pressure and Auditors' Personality Type on Reduced Audit Quality Practices.', 2006
Hackenbrack, Karl, and W Robert Knechel, 'Resource Allocation Decisions in Audit Engagements.', Contemporary Accounting Research, 14.3 (1997), 481–499
Hair, Joseph, and Abdullah. Alamer, 'Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) in Second Language and Education Research: Guidelines Using an Applied Example', Research Methods in Applied Linguistics, 1.3 (2022), 100027
Hair, Joseph et al., 'When to Use and How to Report the Result of PLS-SEM', European Business Review, 31.1 (2019)
Hartmann, Frank G H, 'The Appropriateness of RAPM: Toward the Further Development of Theory', Accounting, Organizations and Society, 25.4–5 (2000), 451–482
Haskins, M E, J A J Baglioni, and C L Cooper, 'An Investigation of the Sources, Moderators, and Psychological Symptoms of Stress among Audit Seniors', Contemporary Accounting Research, 6.2 (1990), 361–385
Hassink, H F D, L H Bollen, R H G Meuwissen, and M J de Vries, 'Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study among Business Managers', Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 18.2 (2009), 85–100
Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R, 'The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing', in New Challenges to International Marketing (Emerald Group Publishing Limited., 2009), pp. 277–319
Henseler, J., C. M. Ringle, and M. Sarstedt, 'A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling', Journal of the Academy of Marketing Science, 43 (2015), 115–135
Herrbach, O, 'Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract', Uropean Accounting Review, 10.4 (2001), 787–802
Higgins, Huong N., and Balgobin Nandram, 'Monetary Unit Sampling: Improving Estimation of the Total Audit Error', Advances in Accounting, 25.2 (2009), 174–182 <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.06.001>
Hirsch, P M, 'Sociology without Social Structure: Neoinstitutional Theory Meets Brave New World', American Journal of Sociology, 102.6 (1997), 1702–1723
Hogan, Chris E., and Michael S. Wilkins, 'Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?', Contemporary Accounting Research, 25.1 (2008), 219–242
Hogan, Chris E, and Roger D Martin, 'Risk Shifts in the Market for Audits: An Examination of Changes in Risk for "Second Tier" Audit Firms, Auditing.', A Journal of Practice & Theory, 28.2 (2009), 93–118 <https://ssrn.com/abstract=376421425>
Hoitash, Rani, Ariel Markelevich, and Charles A Barragato, 'Auditor Fees and Audit Quality', Managerial Auditing Journal, 2007
Holm, C, L B Langsted, and J Seehausen, 'Establishing Proactive Auditor Responsibilities in Relation to Fraud: The Role of the Courts and Professional Bodies in Denmark', International Journal of Auditing, 16.1 (2012), 79–97
Houston, Richard W, Michael F Peters, and Jamie H Pratt, 'The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions.', Accounting Review, 74.3 (1999), 281–298
Hui, Loi Teck, and Quek Kia Fatt, 'Strategic Organizational Conditions for Risks Reduction and Earnings Management: A Combined Strategy and Auditing Paradigm', Accounting Forum, 31.2 (2007), 179–201 https://doi.org/10.1016/j.accfor.2006.12.003
Humphrey, C, 'Debating Audit Expectations', in Current Issues in Auditing (Vol, ed. By M Sherer and S Turley (3, 1997), pp. 3–29
Humphrey, C, P Moizer, and S Turley, 'The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation', Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK), 23.91 (1993), 395–411
Hyatt, T A, and M H Taylor, 'The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-Off', International Journal of Auditing, 17.1 (2013), 38–53

Itang, Akamanwam, 'Computerized Accounting Systems: Measuring Structural Characteristics', Research Journal of Finance and Accounting, February, 2020 https://doi.org/10.7176/rjfa/11-16-05
Ivancevich, J M, M T Matteson, and C Preston, 'Occupational Stress, Type A Behavior, and Physical Well Being', Academy of Management Journal, 25.2 (1982), 373–391
J. H. Blokdijk, 'Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient?', International Journal of Auditing, 8 (2004), 185–194
Jansen, E, and M A Von Glinow, 'Ethical Ambivalence and Organizational Reward Systems', Academy of Management Review, 10.4 (1985), 814–822
Jaworski, T, and S.M Young, 'Dysfunctional Behaviour and Management ControlM An Empirical Study of Marketing Managers', Accounting, Organizations and Society, 17.01 (1992), 17–35
Jay, J, 'Navigating Paradox as a Mechanism of Change and Innovation in Hybrid Organizations', Academy of Management Journal, 56.1 (2013), 137–159
Jennings, P D, R Greenwood, M D Lounsbury, and R Suddaby, 'Institutions, Entrepreneurs, and Communities: A Special Issue on Entrepreneurship', Journal of Business Venturing, 28.1 (2013), 1–9
Jepperson, R, and J W Meyer, 'Multiple Levels of Analysis and the Limitations of Methodological Individualisms', Sociological Theory, 29.1 (2011), 54–73
Johnstone, Karla M, 'Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation, Auditing.', A Journal of Practice & Theory, 19.1 (2000), 1–25
Jr, Imhoff, and E A., 'Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance', Accounting Horizons, 17 (2003), 117–128
Julianti, Pujihastuti Dwi, and Muhyarsyah Muhyarsyah, 'The Effect of Auditor Ethics and Auditor Professional Skepticism on Audit Quality with Remote Audit as a Moderation Variable', Journal of Social Research, 2.10 (2023), 3727–3741
Kang, S.-C., and Y Yanadori, 'Adoption and Coverage of Performance-Related Pay during Institutional Change: An Integration of Institutional and Agency Theories', Journal of Management Studies, 48.8 (2011), 1837–1865
Kaplan, S E, 'An Examination of Auditors' Reporting Intentions upon Discovery of Procedures Prematurely Signed-Off', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 14.2 (1995), 90–104
Kelley, T, and L Margheim, 'The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 9.2 (1990), 21–42
Khalmurzayevna, Yuldasheva Saodat, Fayziyev Shakhobiddin Nuritdinovich., and Shayakubov Shakabil Karimovich, 'Risk Assessment Of The Internal Control System And The Application Of Auditing Procedures In Audit Of Environmental Costs', International Journal Of Management And Economics Fundamental, 3.5 (2023), 15–27
Knechel, W R, 'Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education', Issues in Accounting Education, 15.4 (2000), 695–712
Knechel, W R, G V Krishnan, M Pevzner, L B Shefchik, and U K Velury, 'Audit Quality: Insights from the Academic Literature', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 32 (2013), 385–421
Kneer, Dan c, 'The Teaching of an Effective and Efficient Audit Strategy', Issues in Accounting Education, 02, 1984
Kosmala, K, and O Herrbach, 'The Ambivalence of Professional Identity: On Cynicism and Jouissance in Audit Firms', Human Relations, 59.10 (2006), 1393–1428
Kostova, T, K Roth, and M T Dacin, 'Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: A Critique and New Directions', Academy of Management Review, 33.4 (2008), 994–1006
Kothari, S P, Andrew J Leone, and Charles E Wasley, 'Performance Matched Discretionary Accrual Measures', Journal of Accounting & Economics, 39.1 (2005), 163–197
Kwon, S Y, K C Jung, and Y Yun, 'The Effects of Audit Planning and Interim Audit on Audit Hours and Audit Fees.', Study on Accounting Taxation & Auditing, 68.3 (2016), 138–172
Lander, M W, B A S Koene, and S N Linssen, 'Committed to Professionalism: Organizational Responses of Mid-Tier Accounting Firms to Conflicting Institutional Logics', Accounting, Organizations and Society, 38.2 (2013), 130–148

Lanteigne, Pierre-Marc, Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation, 2012
Lee, B, 'Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time- Pressured Irregular Auditing---A Contextual Interpretation', The British Accounting Review, 34.4 (2002), 315–333
Lee, Kyungha, and Carolyn Levine, 'Audit Partner Identification and Audit Quality', Review of Accounting Studies, 2019, 1–32
Lepoutre, J M, and M Valente, 'Fools Breaking Out: The Role of Symbolic and Material Immunity in Explaining Institutional Nonconformity', Academy of Management Journal, 55.2 (2012), 285–313
Levitt, Arthur, and Paula Dwyer, Take On the Street: What Wall Street and Corporate America Don't Want You to Know, ed. By Ned Regan (Pantbeon Books, 2002)
Li, Chan, 'Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-concern Opinions', Contemporary Accounting Research, 26.1 (2009), 201–230
Liao, Yi-Hsing, Hua Chen Lee, and Chao-Jung, 'Informational Role of Audit Partner Industry Specialization', Review of Quantitative Finance and Accounting, 60.1 (2023), 69–109
Lightner, S.M, J.J Leisenring, and A.J Winters, 'Underreporting Chargeable Time: Its Effect on Client Billing, Future Budget Preparation and Staff Evaluation and Scheduling', Journal of Accountancy, 155.01 (1983), 52
Lightner, S M, S J Adams, and K M Lightner, 'The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behaviour', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2 (1982), 1–12
Lightner, Sharon M, Steven J Adams, and Kevin M Lightner, 'The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior', Auditing: A Journal of Practice and Theory, 2.1 (1982), 1–12
Lin, K Z, and I A M Fraser, 'Auditors' Ability to Resist Client Pressure and Culture: Perceptions in China and the United Kingdom', Journal of International Financial Management & Accounting, 19.2 (2008), 161–183
Lindblom, Cristi K, 'The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure', in Critical Perspectives on Accounting Conference (New York, NY, 1994)
Lounsbury, M, 'Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice', Accounting, Organizations and Society, 33.4 (2008), 349–361
Mahdavi, Gholamhossein, and Abbas Ali Daryaei, 'Attitude toward Business Environment of Auditing, Corporate Governance and Balance between Auditing and Marketing', Contaduria y Administracion, 62.3 (2017), 1019–1040 <https://doi.org/10.1016/j.cya.2017.04.005>
Malone, C, and R Roberts, 'Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 15 (1996), 2
Margheim, L, and K Pany, 'Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings', AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 5.2 (1986), 50
Marquis, C, M A Glynn, and G F Davis, 'Community Isomorphism and Corporate Social Action', Academy of Management Review, 32.3 (2007), 925–945
Martinez, R J, and M T Dacin, 'Efficiency Motives and Normative Forces: Combining Transactions Costs and Institutional Logic', Journal of Management, 25.1 (1999), 75–96
Masyitah, Emi., 'Literature Review on Auditor Independence', International Journal of Social Service and Research, 3.3 (2023), 704–710
Mathews, M R, Socially Responsible Accounting (London, UK: Chapman and Hall, 1993)
Matteson, M T, and J M Ivancevich, 'Organizational Stressors and Heart Disease: A Research Model', Academy of Management Review, 4.3 (1979), 347
Mautz, R K, and H A Sharaf, The Philosophy of Auditing (American Accounting Association, 1961)
McDaniel, L S, 'The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance', Journal of Accounting Research, 28.2 (1990), 267–285
McKinney, J. A, T. L Emerson, and M. J. Neubert, 'The Effects of Ethical Codes on Ethical Perceptions of Actions toward Stakeholders', Journal of Business Ethics, 97.4 (2010), 505–516
McNair, C J, 'Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior', Accounting, Organizations and Society, 16.7 (1991), 635–653

McNamara, Shaun M, and Gregory A Liyanarachchi, 'Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour within an Occupational Stress Model', Accountancy Business and the Public Interest, 7.1 (2008), 1–43
Merle, Erickson., W Brian, and Felix William, 'Why Do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loans', Journal of Accounting Research, 38.01 (2000), 165–194
Meyer, J W, and B Rowan, 'Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony', American Journal of Sociology, 83.2 (1977), 340–363
Michalis, Bekiaris., and Andreas G. Koutoupis Thanasis. Efthymiou, 'Economic Crisis Impact On Corporate Governance & Internal Audit: The Case Of Greece', Corporate Ownership & Control, 11.1 (2013), 55–64
Michas, P. N, 'The Importance of Audit Profession Development in Emerging Market Countries', Accounting Review, 86.05 (2011), 1731–1764
Mills, S, and M. Bettner, 'Ritual and Conflict in Audit Profession', Critical Perspective in Accounting, 3.2 (1992), 185–200
Mitchell, A., A. Puxty, P. Sikka, and H. Willmott, 'Accounting for Change: Proposals for Reform of Audit and Accounting', in London: The Fabian Society, 1991
Mitra, A, and J.G Lynch, 'Toward a Reconciliation of Market Power and Informationtheories of Advertising Effects on Price Clasticity', Journal of Consumer Research, 21 (1995), 644–659
Mohammad J, Abdolmohammadi., and Tucker. Robert R, 'The Influence of Accounting and Auditing on a Country's Economic Development', Review of Accounting and Finance, 1.3 (2002), 42–53
Mohammad Rezaei, Fakhroddin, 'Substantive or Symbolic Compliance with Regulation, Audit Fees and Audit Quality', International Journal of Disclosure and Governance, 2023, 1–20
Mohd Kharuddin, Khairul Ayuni, Ilias G. Basioudis, and David Hay, 'Partner Industry Specialization and Audit Pricing in the United Kingdom', Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 35 (2019), 57–70
Moore, D A, P E Tetlock, L Tanlu, and M H Bazerman, 'Conflicts of Interest and Thecase of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling', Academy of Management Review, 31 (2006), 10–29
Mutchler, Jane F., William Hopwood, and James M. McKeown, 'The Influence of Contrary Information and Mitigating Factors on Audit Opinion Decisions on Bankrupt Companies', Journal of Accounting Research, 1997, 295 https://doi.org/10.2307/2491367
Muzio, D, D M Brock, and R Suddaby, 'Professions and Institutional Change: Towards an Institutionalist Sociology of the Professions', Journal of Management Studies, 50.5 (2013), 699–721
Nashwan, Iskandar Mahmoud Hussein, 'Electronic Brainstorming for the Joint Audit Team and Its Impact on Enhancing the Efficiency of the Auditing', International Journal of Economics, Business and Management Research, 7.9 (2023), 68–86
Ndubuisi, Amahalu Nestor, and Beatrice O. Ezechukwu, 'Determinants of Audit Quality: Evidence from Deposit Money Banks Listed on Nigeria Stock Exchange', International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 7.2 (2017), 117–130
Oliver, C, 'Strategic Responses to Institutional Processes', Academy of Management Review, 16.1 (1991), 145–179
Oliver, C, 'The Antecedents of Deinstitutionalization', Organization Studies, 13.4 (1992), 563–588
Oppenheim, AN, Questionnaire Design, Interviewing and Attitude Measurement (Bloomsbury Publishing, 2000)
Ordre National des experts Comptable, La Revue de l'expert Comptable (Alger, 2022) http://www.cn-onec.dz/images/revue-3-onec.pdf
Orman, Levent V., 'Database Audit and Control Strategies', Information Technology and Management, 2 (2001), 27–51
Orr, R J, and W R Scott, 'Institutional Exceptions on Global Projects: A Process Model', Journal of International Business Studies, 39.4 (2008), 562–588
Otley, D, and B. Pierce, 'The Operation of Control Systems in Large Audit Firms', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 15 (1996), 65–83
Otley, David T, and Bernard J Pierce, 'Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents', Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1996

Otley, David T, and Bernard J Pierce, 'The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style', Accounting, Organizations and Society, 20.5 (1995), 405–420
Pacheco, D F, J G York, T J Dean, and S D Sarasvathy, 'The Coevolution of Institutional Entrepreneurship: A Tale of Two Theories', Journal of Management, 36.4 (2010), 974–1010
Paino, Halil, Zubaidah Ismail, and Malcolm Smith, 'Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia', Asian Review of Accounting, 18.2 (2010), 162–173
Paino, Halil, Malcolm Smith, and Zubaidah Ismail, 'Auditor Acceptance of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Individual Factors', Journal of Applied Accounting Research, 2012
Patel, C, G L Harrison, and J L McKinnon, 'Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor--Client Conflict Resolution', Journal of International Financial Management & Accounting, 13.1 (2002), 1–31
Patterson, Evelyn., and James Noel, 'Audit Strategies and Multiple Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation', Contemporary Accounting Research, 20.3 (2003), 519–549
Pearson, T, and G Trompeter, 'Competition in the Market for Audit Services: The Effect of Supplier Concentration on Audit Fees', Contemporary Accounting Research, 11.1 (1994), 115–135
Peytcheva, M, and P R Gillett, 'Auditor Perceptions of Prior Involvement and Reputation Threats as Antecedents of Quality Threatening Audit Behavior', Managerial Auditing Journal, 27.9 (2012), 796–820
Pierce, B, and B Sweeney, 'Cost--Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation', European Accounting Review, 13.3 (2004), 415–441
Pierce, Bernard, and Breda Sweeney, 'Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms', International Journal of Auditing, 10 (2006), 19–39
Ponemon, L A, 'Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study', Contemporary Accounting Research, 9.1 (1992), 171–189
Popescu, C.R, and G.N Popescu, 'The Entrepreneur's Role in the Performance Growth of the Financial Audit Activity in Romania', Amfiteatru Economic, 17.38 (2015), 228–246
La Porta, R, F Lopez-de-Silanes, A Shleifer, and Robert W Vishny, 'Law and Finance', Journal of Political Economy, 52.03 (1997), 1131–1155
Portwood, D., and A Fielding, 'Privilege and the Professions', Sociological Review, 29.4 (1981), 749–773
Power, M K, 'Auditing and the Production of Legitimacy', Accounting, Organizations and Society, 28.4 (2003), 379–394
Pratt, M0J, and K.A Peursem, 'Toward Conceptual Framework for Auditing', Accounting Education, 2.1 (1993), 11–32
Purdy, J M, and B Gray, 'Conflicting Logics, Mechanisms of Diffusion, and Multilevel Dynamics in Emerging Institutional Fields', Academy of Management Journal, 52.2 (2009), 355–380
Raghunathan, B, 'Premature Signing-off of Audit Procedures: An Analysis', Accounting Horizons, 5.2 (1991), 71–79
Rezaee, Zabihollah, Elam, Rick, et Sharbatoghlie, Ahmad, 'Continuous Auditing: The Audit of the Future', Managerial Auditing Journal, 16.03 (2001), 150–158
Roberts, P W, and R Greenwood, 'Integrating Transaction Cost and Institutional Theories: Toward a Constrained-Efficiency Framework for Understanding Organizational Design Adoption', Academy of Management Review, 22.2 (1997), 346–373
Roussey, R. S, 'A Case for Global Corporate Governance Rules: An Auditor's Perspective', International Journal of Auditing, 4 (2000), 203–211
Sanoran, Kanyarat (Lek), and Jomsurang Ruangprapu, 'Initial Implementation of Data Analytics and Audit Process Management', Sustainability, 15.03 (2023), 1766
Sarstedt, M., J. F. Hair, J. H. Cheah, and C.M Becker, J. M. and Ringle, 'How to Specify, Estimate, and Validate Higher-Order Constructs in PLS-SEM', Australlasian Marketing Journal, 27.3 (2019), 197–211
Sawalga, F, and A Qtish, 'Jordanian Sharholders Perception of External Auditor Independence', Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, 4.3 (2012), 626–683
Schwartz, R, 'Legal Regimes, Audit Quality and Investment', Accounting Review, 72.3 (1997), 385–406

Scott, W R, ‘Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory’, Theory and Society, 37.5 (2008), 427–442
Scott, W R, ‘Lords of the Dance: Professionals as Institutional Agents’, Organization Studies, 29.2 (2008), 219–238
Scott, W R, ‘Reflections: The Past and Future of Research on Institutions and Institutional Change’, Journal of Change Management, 10.1 (2010), 5–21
Scott, W R, ‘The Adolescence of Institutional Theory’, Administrative Science Quarterly, 32.4 (1987), 493–511
Shapeero, M, H.C Koh, and L.N Killough, ‘“Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting’, Managerial Auditing Journal, 18.6/7 (2003), 478–489
Shapeero, Mike, Hian Chye Koh, and Larry N Killough, ‘Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting’, Managerial Auditing Journal, 2003
Sharer, M, and D Kent, Auditing and Accountability (London: Pitman, 1983)
Shmueli, G., Sarstedt, M., Hair, J., Cheah, J., Ting, H., Vaithilingam, S., & Ringle, C., ‘Predictive Model Assessment in PLS-SEM: Guidelines for Using PLSpredict.’, European Journal of Marketing, 53.11 (2019), 2322–2347
Sikka, P, ‘Financial Crisis and the Silence of the Auditors’, Accounting, Organizations and Society, 34.6 (2009), 868–873
Simnett, Roger, ‘A Critique of the International Auditing and Assurance Standards Board’, Australian Accounting Review, 17.42 (2007), 28–36
Simunic, D A, ‘The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence’, Journal of Accounting Research, 1980, 161–190
Smets, M, T Morris, and R Greenwood, ‘From Practice to Field: A Multilevel Model of Practice-Driven Institutional Change’, Academy of Management Journal, 55.4 (2012), 877–904
Smieliauskas, W, ‘Sensitivity Analysis of the Realized Risks of Auditing with Uncertainty Concerning Internal Control Evaluations’, Journal of Accounting Research, 23.2 (1985), 718–739
Soper, D.S, ‘A-Priori Sample Size Calculator for Student t-Tests [Software]’, 2023
Stein, Michael t., Dan A Simunic, and Terrence B O’Keefe, ‘Industry Differences in the Production of Audit Services, Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 13’, Supplement, 1994, 128–142
Suchman, M C, ‘Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches’, Cademy of Management Review, 20.3 (1995), 571–610
Suddaby, R, Y Gendron, and H Lam, ‘The Organizational Context of Professionalism in Accounting’, Accounting, Organizations and Society, 34.3–4 (2009), 409–427
Sulistiyo, Heru, Darsono Darsono, and Subchan Subchan, ‘An Empirical Study on the Role of Auditor Independence in Reducing Dysfunctional Audit Behavior of Public Accountants in Indonesia’, Calitatea, 19.167 (2018), 93–97
Suyanto, Suyanto, ‘Pressure-on Auditors and Dysfunctional Behaviour as Institutional Work’ (University of Dundee, 2014)
Svanberg, Jan, and Peter Öhman, ‘Auditors’ Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality?’, Managerial Auditing Journal, 2013
Sweeney, B, D Arnold, and B Pierce, ‘The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors’ Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions’, Journal of Business Ethics, 93.4 (2010), 531–551
Sweeney, B, and B Pierce, ‘Audit Team Defence Mechanisms: Auditee Influence’, Accounting and Business Research, 41.4 (2011), 333–356
Sweeney, B, and B Pierce, ‘Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination’, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17.5 (2004), 779–812
Thornton, P H, C Jones, and K Kury, ‘Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing’, Research in the Sociology of Organizations, 23 (2005), 125–170
Țîrcovnicu, Georgiana-Ioana, and Camelia-Daniela Hategan, ‘The Audit Risk Assessment of European Small- and Mid-Size Enterprises’, Journal of Risk and Financial Management, 16.3 (2023), 158
Tremblay, M.S, and G.B Malsch, ‘Gender on Board: Deconstructing the Legitimate Female Director’, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 29.1 (2016), 165–190

Trueblood, Robert M., and Arnold W. Johnson, Principles of Auditing., Journal of the American Statistical Association (Illinois, US: Richard D. Irwin, 1956), LI https://doi.org/10.2307/2281444
Urbach, N., & Ahlemann, F, 'Structural Equation Modeling in Information Systems Research Using Partial Least Squares', Journal of Information Technology Theory and Application, 11.2 (2010), 5–40
Utami, Lanny and Wiwik, 'Determinant of Auditors' Judgment on the Detection of Fraudulent Financial Statements', Management And Accounting Review, 22.01 (2023)
Venkataraman, R., J. P. Weber, and M. Willenborg, 'Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings', Accounting Review, 83.5 (2008), 1315–1345
Wang, Li Nan, 'Impact of Information Technology on Accounting', Advanced Materials Research, 219–220 (2011), 1224–1227 <https://doi.org/10.4028/www.scientific.net/AMR.219-220.1224>
Weick, K E, 'Stress in Accounting Systems', Accounting Review, 1983, 350–369
Westland, J.C, 'Lower Bounds on Sample Size in Structural Equation Modeling', Electronic Commerce Research and Applications, 9.2 (2010), 476–487
Willett, C, and M Page, 'A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants', The British Accounting Review, 28.2 (1996), 101–120
Williams, Devin, and Warren Robert Knechel, 'The Effect of Client Industry Agglomerations on Auditor Industry Specialization', SSRN Electronic Journal, 4522135, 2023
Wong.K, 'Technical Note: Mediation Analysis, Categorical Moderation Analysis, and Higher-Order Constructs Modeling in Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM): A B2B Example Using SmartPLS', The Marketing Bulletin, 26 (2016), 1–22
XIAOFEI, Xie, 'Internal Audit Strategies for Dealing with Digital Risk in the Digital Economy', in 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020, 2020, pp. 184–187
Xu, Gina, Cherrie Yang, and Peni Tupou Fukofuka, 'Professional Skepticism in Practice: An Analysis of Auditors' Stories', A Journal of Practice & Theory, 2023, 1–22
Yuen, Desmond C.Y., Philip K.F. Law, Chan Lu, and Jie Qi Guan, 'Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau', International Journal of Accounting and Information Management, 21.3 (2013), 209–226 https://doi.org/10.1108/IJAIM-12-2012-0075
Yuen, Desmond C Y, Philip K F Law, Chan Lu, and Jie Qi Guan, 'Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau', International Journal of Accounting & Information Management, 2013
Yuhertiana, Indrawati, Soeparlan Pranoto, and Hero Priono, 'Dysfunctional Behaviour in The Government Budgeting CycleM Budget Planning Stage', Journal of Accounting and Auditing Indonesia, 19.01 (2015), 25–38
Zucker, L G, 'Institutional Theories of Organization', Annual Review of Sociology, 13.1 (1987), 443–464