

أثر العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على تقليل الاختلالات السلوكية للمدقق دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر.

The Effect of Regulatory Factors on Reducing Dysfunctional Auditor's Behavior: A Case Study on Sample of Auditors in Algeria.

عباس بن العربي¹، عمر قمان²

¹ محبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)
² محبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة، جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2022/09/30

تاريخ القبول: 2022/09/30

تاريخ الاستلام: 2022/05/29

ملخص: هدفت الدراسة إلى تحليل عوامل البيئة التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر و المتمثلة في سن القوانين و تفسيراتها، مستوى تبني المعايير ، التكوين المهني للمدققين، وميثاق السلوك الأخلاقي، كما تم إدراج متغير المتابعة للهيئات المختصة كمتغير وسيط. حيث تتم الدراسة الحالية برصد أثر كل من هذه العوامل على التقليل من الإختلالات السلوكية للجوهرية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية. خلصت الدراسة إلى أن البيئة التنظيمية لا تزال محل تطوير في إطار العوامل المدرجة ضمن الدراسة رغم الإصلاحات المحدثة على مستوى الهيئات المنظمة و المتابعة للمهنة في الجزائر بالإضافة إلى أن هناك تشتت كبير في الإجابات لبعض الأبعاد الواردة. حيث أن كلا من العلاقة بين متغير المتابعة و متغير الإختلالات السلوكية للمدقق من جهة و العوامل التنظيمية من جهة أخرى جاءت نتائجها غير جوهرية، أما بالنسبة للعلاقة الوسيطة فإن متغير المتابعة الدورية يؤثر جوهريا في تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق بمعدل تفسيري قدر ب 13%. توصي الدراسة بأهمية تطوير منهجيات متابعة فعالة على عمل مكاتب التدقيق في الجزائر مع محاولة تطوير كل من كفايات التكوين المهني للمدققين و تبني المعايير الدولية للتدقيق بصورة واضحة و مفسرة و ملائمة لبيئة عمل المدقق في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: العوامل التنظيمية ؛ الإختلالات السلوكية للمدقق ؛ السلوك الأخلاقي ؛ المعايير الدولية للتدقيق، التكوين المهني.

تصنيف JEL: M42؛ M48؛ M49

Abstract: The study aimed to analyze the factors of the regulatory environment for the audit profession in Algeria, which are represented in the enactment of laws; and their interpretations; the level of adoption of standards; the professional training of auditors; and the code of ethical conduct. Where this study is concerned with monitoring the impact of each of these factors on reducing the Dysfunctional Audit Behavior. The study concluded that the regulatory environment is still under development within the framework of the factors that included in the study. In addition, there is a large dispersion in the answers to some of the dimensions mentioned. As both the relationship between the follow-up variable and the auditor's behavioral abnormalities variable on the one hand, and the organizational factors on the other hand, the results were insignificant. As for the mediating relationship, the Monitoring variable significantly affects the reduction Dysfunctional Audit Behavior with an explanatory rate estimated at 13%. The study recommends the importance of developing effective monitoring methodologies on auditor' work, with focusing on developing professional training methods and adopting properly international standards for auditing with auditor's work environment in Algeria.

Keywords: Organisational Factors; Dysfunctional Auditor's Behavior; Ethics; International Audit Standard; Professional Training.

Jel Classification Codes: M42؛ M48؛ M49

يعتبر الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق من الأولويات الأساسية التي لها دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في الجزائر ، إلى جانب أن القوانين و التعليمات المنشئة للهيئات التنظيمية أو تلك التي تهدف إلى خلق إطار قانوني يفيد في تنظيم عمل المدققين آخذا بعين الاعتبار عنصر الإلزامية في إتباع التعليمات المختلفة ، و من أمثلتها الكيفيات الخاصة لتطبيق المعايير أو تفسير تعامل المدقق مع حالات خاصة و معقدة متعلقة بالإطار المحاسبي المعمول به، أو القوانين المتعلقة بمحتوى التكوين المهني للمدقق لإدماجهم بالمهنة أو بكيفيات الإلتحاق بها، و حتى تلك القوانين المتضمنة لكيفيات ضبط المهنة و العقوبات المخصصة للإنتهاكات المهنية.

إن الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق شهد تغييرات هدفت إلى إصلاحات كبيرة إنطلاقا من الأزمات الاقتصادية التي كانت الفضائح المالية للشركات العملاقة مساهما فعلا في إحداثها، ومن أشهرها فضيحة إنرون و آرثر أندرسون التي نتج عنها مجموعة تعديلات جوهرية منها إنشاء هيئات عمومية لرقابة أداء شركات التدقيق على إثر قانون سيربن أوكسلي أو ما يعرف بقانون سوكس عام 2002.

أما بالنسبة لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر فقد تميزت فترة 2007 إلى 2015 بإصلاحات مست الإطار المحاسبي بقانون 07/11 وقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي و كذلك القوانين المنظمة لكيفيات الإنضمام وخصائص التكوين المهني، كما تم إصدار مجموعة من القرارات و المراسيم التابعة للقوانين المذكورة و المفسرة لها. حيث هدفت هذه القوانين إلى تطوير الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق من خلال ضبط السلوك المهني للمدقق عند أداء مهام تدقيق. إن مصطلح الإختلالات السلوكية للمدقق المدرج كمتغير تابع في الدراسة يقصد بها مجموعة الانحرافات في التصرفات المهنية الناجمة عن الضغوط الوظيفية والنفسية، كما يحتتمل أن يؤثر هذا الإختلال على مدى عقلانية تقديرات المدقق بشأن تقييم المخاطر و العوامل المحددة لرأي المدقق. والحاصل أن الغرض من الإطار التنظيمي للمهنة هو تقليل السلوكيات المخلة بجودة مخرجات عملية التدقيق و التي من شأنها الضرر بصحة البيانات المالية، حيث أن تقرير المدقق هو نتاج عملية تخضع إلى محددات متعلقة بسلوك المدقق و ظروف أداء عملية التدقيق المرتبطة أساسا بمدى الإمتثال و الإلتزام المهني للأطر التنظيمية للمهنة. حيث يتخلل الجانب التنظيمي لمهنة التدقيق مجموعة من القيود المتأصلة التي تولد في الغالب من الضغوط التي تؤثر في السلوك المهني و تنتج إختلالات في مدى الإستجابة السوية للمدقق لمختلف المحددات التي تطرأ عند أداء المهام ، وهي التي تؤثر بشكل متفاوت في جودة عملية التدقيق و كذا جودة مخرجات عملية التدقيق. إن مفهوم الإختلالات السلوكية للمدقق تعبر عن الإستجابة غير المهنية للمدقق لمجموعة الضغوط الخارجية والتنظيمية، كما أنها تعبر أيضا عن إخرافات في السلوك المهني للمدقق عن الأنماط المهنية المعروفة. بفعل الضغوط المختلفة قد يميل المدقق إلى إتخاذ قرارات غير مناسبة لها إبعاد مختلفة قد تكون سببا في الإختلال السلوكي للمدقق. و من أمثلتها أن مكاتب التدقيق تقوم بقبول عدد من العملاء الجدد يفوق قدرة مكتب عمل التدقيق، حيث يؤدي هذا إلى ظهور ضغوط تتعلق بالإطار الزمني لتسليم التقارير. كما أن قبول عملاء ينشطون في صناعات غير مألوفة و معقدة و ذات هيكل تنظيمي غير مفهوم لدى المكتب قد يؤدي إلى إحصالية ظهور إختلالات سلوكية و وظيفية في إنجاز مهمة التدقيق. بالإضافة إلى ضغوطات الإطار القانوني و التنظيمي و الذي يمثل من خلال الإلتزامات المهنية و القوانين الملزمة و التي تسلط ضغوطا على المهني من حيث صعوبة الإلتزام و التطبيق و الغموض المحيط بالنص القانوني. بالإضافة إلى الضغوط الناجمة عن عدم وجود نصوص قانونية منظمة لأحد الجوانب الهامة للمهنة أو حتى وجود فراغ قانوني و تنظيمي ينجم عنه إختلاف الإجراءات المختلفة و بالتالي خلق شيء من عدم التوافق. و من خلال هذه الدراسة سيتم التطرق إلى العوامل التنظيمية و التي تعكس الواقع التنظيمي للمهنة، و علاقة هذه العوامل بتخفيف المخاطر المتأتية من الإختلال السلوكية الناجمة عن ضغوط الميزانية الزمنية و ضغوط القوانين و التنظيمات. حيث يمكن التعبير عن الإشكالية العامة للدراسة كما يلي " إلى أي مدى تؤثر العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على التقليل من الإختلالات السلوكية للمدقق ؟

1.1 أهمية الدراسة

على ضوء الإهتمامات الواضحة من قبل جهات عديدة رسمية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر و خصوصا فيما يتعلق بدراسة العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق من جهة و من جهة أخرى محاولات ضبط السلوك المهني للمدقق من خلال تقليل الإختلال السلوكية لغرض الحصول على مستوى عالي من الأداء المهني للمدقق، فإن أهمية الدراسة الحالية يمكن النظر إليها من النواحي التالية:

- تفييد في تسليط الضوء على أهم الإختلالات السلوكية للمدقق و التي تؤثر في مستوى أداء عملية التدقيق.
- نتائج ومقترحات هذه الدراسة تسعى إلى محاولة إظهار للجوانب التنظيمية للمهنة و مدى وضوح معالمها في الواقع المعاش للمهنة و التي تعبر عن نقاط التطوير لمهنة التدقيق.
- محاولة رصد تأثيرات العوامل التنظيمية على تقليل الإختلالات السلوكية ذات الأثر الجوهري على مستوى أداء عمليات التدقيق، كذلك التعرف على بعض الطرق التي تحد من الآثار السلبية للإختلالات السلوكية للمدقق عن طريق تشخيص هذه العوامل و وضع إقتراحات الملائمة للحد منها.

2.1 مشكلة الدراسة

إن دراسة العوامل المكونة للإختلالات السلوكية للمدقق تمكن من تسليط الضوء على الإنحرافات التي من شأنها التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة عمليات التدقيق و مخرجاته عن طريق التقليل من مخاطر هذه الإختلالات إلى حد معقول عن طريق تطوير بشكل مناسب البيئة التنظيمية الحالية لمهنة التدقيق و التي هي الأخرى تلعب دور كبير في دفع المهنة في الجزائر إلى مستويات أحسن بالصورة التي تمكن الهيئات المهنية و العمومية من التحكم في زمام الأمور و ضمان كفاءة و فعالية لتقارير المدققين. إن تطور البيئة التنظيمية لمهنة التدقيق و ملائمتها من حيث الظروف المحيطة و الحقائق الجارية تمثل تحديا للجهات الوصية و الهيئات المهنية لاسيما مواكبة الإحتياجات المهنية للمدققين، بما في ذلك تحديد و تقييم العوامل المسببة للإختلالات السلوكية للمدقق و العمل على تقليلها من أجل إستيفاء المتطلبات المهنية و خفض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول، الأمر الذي ينعكس على مستوى الأداء، وبالتالي يمكن تسليط الضوء على هذه الإشكالية من خلال الإجابة عن التساؤل الرئيسي المتمثل في: " ما مدى تأثير العوامل التنظيمية في الجزائر على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق"، هذه الإشكالية الرئيسة تمكن تجزئتها إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية و المبينة كما يلي:

- هل هناك أثر للعوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر
- هل هناك أثر لمستوى تبني المعايير على العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر ؟
- هل هناك أثر لأنماط التكوين المهنيين المتربصين على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر
- هل هناك أثر للعوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على مستوى المتابعة لأداء مكاتب التدقيق في الجزائر
- هل هناك أثر لمستوى المتابعة لأداء مكاتب التدقيق على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر

3.1 فرضيات الدراسة

يمكن التعبير عن الفرضية الرئيسة للبحث بما يلي : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية العوامل التنظيمية في الجزائر على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق عند مستوى الدلالة (0.05) في ظل المتابعة الدورية للهيئات الوصية في الجزائر. حيث يمكن معالجة الفرضية الرئيسة من خلال الفرضيات الفرعية و التي تتمثل فيما يلي:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى تبني المعايير على العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأنماط التكوين المهنيين المتربصين على العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على مستوى المتابعة لأداء مكاتب التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى المتابعة لأداء مكاتب التدقيق على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

4.1 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى محاولة تفسير العلاقة بين العوامل التنظيمية و الإختلالات السلوكية للمدقق عند أدائه لمهامه الوظيفية، وهو ما تم الوقوف عليه من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- بيان أهمية إدراك المدقق للعوامل المكونة للإختلالات السلوكية
- تسليط الضوء على الواقع التنظيمي للمهنة و أهم الإصلاحات المهنية
- بيان أثر تلك العوامل التنظيمية على الإختلالات السلوكية من حيث تقليل آثارها السلبية.
- تحديد أكثر العوامل التنظيمية جوهرية على تقليل الإختلالات السلوكية .

2. الإطار النظري للدراسة

1.2. البيئة التنظيمية لمهنة التدقيق:

إن البيئة التنظيمية و العوامل المتعلقة محل هذه الدراسة و المتمثل في الإطار القانوني و المكون من القوانين و المراسيم التنفيذية وقرارات الصادرة من الجهات الوصية، و التي تصب في أربعة جوانب هامة ترتكز عليها دراستنا الحالية. هذه الجوانب تتمثل في القوانين التنظيمية والمفسرة لكيفيات تطبيق النصوص الملزمة ، القوانين الملزمة لتطبيق المعايير المتبنية، الرقابة الدورية على مكاتب التدقيق، و القوانين المنظمة لعملية التكوين المهني و كفيات الإلتحاق بالمهنة و التي تعبر عن الجوانب الهامة التي مستها الإصلاحات الأخيرة في الجزائر من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و التي قررت الجهات الوصية بموجب هذا القانون من إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، 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. جاء القانون كمشاهدة من الوزارة الوصية لإسترجاع الكثير من الصلاحيات الواردة في نص القانون 08/91 المنظم للمحاسبة من أجل تنظيم أكثر كفاءة لمهنة التدقيق في الجزائر حيث أصبح منح الإعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، كما أن عمليات المتابعة و مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين صار من صلاحيات وزير المالية. بالإضافة إلى ذلك تم إنشاء هيكل للتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني .

كما توالى عملية الإصدار للنصوص التشريعية المتعلقة بمهنة المحاسبة أهمها المرسوم التنفيذي رقم 25/11 مؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره و تضمن المرسوم 23 مادة. كذلك تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 26/11 مؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره و تضمن 23 مادة متعلقة بهذا الموضوع .

بالإضافة إلى إصدار المرسوم التنفيذي رقم 27/11 مؤرخ في 2011/01/27 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره و تضمن المرسوم 23 مادة متعلقة بالموضوع. حيث أنه و من خلال هذا القانون تمت إعادة الهيكلة للمنظمات المهنية للمحاسبة من خلال تحديث مهامها و الصلاحيات المنوط لها والتي وكلت بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، ولهذا استحدثت إضافات جديدة لهته الهيئات وأهمها المجلس الوطني للمحاسبة، و في هذا السياق تندرج مجموعة من المهام المنوط لهذا المجلس والتي يمكن في انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي، و كذا مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. بالإضافة إلى تحديد معايير و سبل الإلتحاق بالمهن السابقة الذكر، و تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد، و تنظيم مراقبة النوعية المهنية و برمجتها. 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،

و إقتصر دور المنظمة في تقديم الإستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة.

2.2. الإختلالات السلوكية للمدقق:

يعبر مفهوم الإختلالات السلوكية عن الإنحرافات غير الطبيعية أو ما يدفع السلوك ليكون مختلف عن الأنماط العادية و المعروف، كما يعرف أيضا على أنه سلوك وظيفي مميز و غير مألوف يتم تحديده عن طريق إختلافه عن الحالة العامة و المؤلفه (Halgin & Whitbourne, 2003). يعود مفهوم الإختلالات السلوكية إلى الورقة البحثية ل (Argyris, 1953) حيث يصف هذا المصطلح بالإنحرافات السلوكية المخلة لما هو معروف في المحيط التنظيمي و الوظيفي المعتاد و التي لوحظت عند إجراء دراسة حالة على مجموعة من المراقبين عند إستخدام الموازنة الوظيفية. ويشير أيضا (Hartmann, 2000) إلى أن الإختلالات السلوكية هي عبارة عن إنتهاك قواعد والإجراءات التنظيمية و الوظيفية (Jaworski & Young, 1992). وصف (Yuhertiana et al., 2015) العديد من العوامل التقليدية التي تسبب الإختلالات السلوكية حيث عبر عنها بمصطلح للتشوهات كالضيق، الإكتئاب والقلق والتعاسة حيث أن هذه العوامل تظهر سلوكا غير طبيعي ينشئ تشوهات سلوكية تتمثل في إنتهاك الأخلاق ومعايير العمل للمجتمع المهني. أيضا أظهرت بعض الدراسات أن المعتقدات الشخصية ترفع من إحتماالية ظهور الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداءه للمهام المنوطة إليه (S.M Lightner et al., 1982; Sharon M Lightner et al., 1983). يؤكد (Hartmann, 2000) أن الإختلالات السلوكية ليس مجرد نزعة بشرية غير عقلانية، بل هي تمثل ردود فعل يمكنها أن تنشأ من خلال إستجابة المدقق للضوابط المهنية. حيث أن المراد من هذه الضوابط هو رفع الأداء الوظيفي للمدقق و المساهمة في التقييم و المكافآت، إلا أن هذه الضوابط تؤثر سلبا من خلال التسبب في الإجهاد والتوتر عند محاولة الإمتثال لهذه الضوابط مما يؤدي غالبا إلى ظهور إختلالات سلوكية وظيفية محتملة. وفقا ل (Otlely & Pierce, 1995) تظهر الإختلالات السلوكية عند المدقق عند عدم توافق برنامج التدقيق مع طبيعة العملية أو عندما ينحرف المدقق عن المعايير المعمول بها. وصفت المعيار SAS رقم 82 بعض الإجراءات المتخذة من طرف المدققين و التي تؤدي إلى نتائج لعملية التدقيق دون المستوى المعياري بأنها سلوكيات غير فعالة تؤدي في الغالب إلى الحصول على نتائج ذات جودة منخفضة. لذا فإن الإختلالات السلوكية تؤثر سلبا على مستوى جودة عمليات التدقيق و مخرجاته (Coram et al., 2003; Otlely & Pierce, 1996). يشير (Donnelly et al., 2003) إلى 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، و الإقتناع غير المبرر لتفسيرات العملاء غير المنطقية و كذا تقليل من الإجراءات الجوهرية و الأساسية لعمليات التدقيق دون المستوى المقبول. كما أضاف (Sharon M Lightner et al., 1982) أن عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي الذي يقضيه المدقق في عملية التدقيق يعبر عن شكل من أشكال الإختلالات السلوكية و الذي 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. هذا ما أكدته كل من (Dirsmith & Covalesski, 1985; Sharon M Lightner et al., 2003; Shapeero et al., 1982). عن أن المدققين يميلون إلى عدم الإبلاغ عن عدد ساعات عملهم، و أن المدققين هم أكثر عرضة للأثار السلبية عند محاولة الإمتثال للتنظيمات و القوانين و أنواع أخرى من العوامل الإجتماعية. من جانب آخر، رأى (DeZoort & Lord, 1997) أن أهمية العميل يؤدي إلى إنشاء ضغوط عمل على المدققين قد تسبب إختلالات سلوكية، وهذا راجع إلى حاجة شركات التدقيق لتوليد إيرادات كبيرة من العملاء المهمين بسبب كبر بيئة أعمال هؤلاء العملاء و تعقيد عملياتهم، إضافة إلى هذا فقد تعمل شركات التدقيق على إصدار تقارير تدقيق نظيفة و قبول الإختلال السلوكي لغرض للإحتفاظ بعلاقة العمل مع العملاء و تأمين

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

أعمالهم المستقبلية. إن قبول الإختلالات السلوكية للمدققين ساهم بشكل كبير و مباشر لدى شركة آرثر أندرسن في فضيحة إفلاس Enron في عام 2001 و WorldCom في عام 2002. أيضا ظهور إختلالات سلوكية للمدققين في شركة برايس ووترهاوس كوبرز ساهم في انفجار فضيحة كانيبو لعام 2005 وفضيحة ساتيام في الهند التي حدثت في عام، حيث أكد كل من (McKinney et al., 2009; Suddaby et al., 2010) أن وجود إختلالات سلوكية لدى موظفي شركات التدقيق و الذي ظهر في شكل إنحرافات أخلاقية كانت سببا في إختيار الشركات الكبرى و إنجرار العالم إلى أزمات مالية واسعة النطاق. و بالتالي فإن العديد من المدققين ينجرون إلى ممارسات غير أخلاقية كانت نتاج تعرضهم لضغوط شديدة من تضارب مصالح شخصية للمدقق، والمكتب الذي يعمل فيه و العملاء الذين يتم تدقيقهم

3. الدراسات السابقة

دراسة: (عوض،ليبب فتح الله، 1993) بعنوان " دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم للتنظيم المهنة في مصر "

هدفت الدراسة إلى إقتراح نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر عن طريق مقارنة التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية. حيث أكدت الدراسة أن وجود بعض العوامل متعلقة بالظروف الإقتصادية في مصر آنذاك قد أدت بدرجة كبيرة في عدم وجود تنظيم مهني قوي لمهنة المحاسبة والمراجعة. توصل الباحث إلى أن الهيئات المهنية القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في مصر لا يستوفي جميع المتطلبات الأساسية لتنظيم المهنة، كما أن الخصائص التي كانت موجودة تعاني ضعف شديد مما أظهر أن دورها أمرا هو شكلي فقط .وقد أفضت الدراسة من خلال المقارنة الواردة فيها إلى إقتراح بعض الخصائص ذات الأهمية البالغة من أجل تصميم إطار تنظيمي المهني المحاسبي والتدقيق في مصر .

دراسة: (أمين، 1996) بعنوان: " مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة".

هدفت الدراسة إلى تحليل المقارنة بين دولتي الأردن و الكويت من حيث مهنة التدقيق من عدة جوانب أهمها القوانين المنظمة للمهنة ، تعيين المدقق ، تعدد المدققين، تحديد الأتعاب، قواعد السلوك المهني، حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق. وقد خلصت الدراسة إلى أهمية إستحداث هيئات مهنية تكون مستقلة عن الجهات الوصية لغرض تنظيم المهنة من خلال الجوانب الشاملة في الدراسة لاسيما الترخيص لمزاولة المهنة، بالإضافة إلى ضرورة إصدار دستور السلوك الأخلاقي للمهنة والدفع لتبني وإلزام المهنيين بقواعد ومعايير التدقيق متعارف عليها

دراسة: (إبراهيم، 2002) بعنوان: "مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت".

هدفت الدراسة إلى إبراز أهم المعوقات التي تواجه مهنة التدقيق بدولة الكويت. حيث قامت الدراسة بالإستعانة بأداة الإستبيان لغرض إجراء الدراسة الميدانية والتي شملت 32 مكتب تدقيق، وقد تم التوصل إلى عدم وجود ميثاق السلوك الأخلاقي للمهنة وغياب الإلزام القانوني بالضوابط المهنية والمعايير . وقد بينت الدراسة أهم الوسائل الكفيلة بالتغلب على مختلف المشاكل هو إنشاء ميثاق السلوك الأخلاقي للمهنة ومنح صلاحيات أكبر للهيئات المهنية المستقلة.

دراسة: (صديقي, 2005) بعنوان: "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"،

تقوم هذه الدراسة على إقتراح إطار تنظيمي لمهنة التدقيق من خلال تحليل الواقع الجزائري لمهنة المحاسبة و التدقيق و البحث عن مآلات غياب التنظيم المهني في الجزائر و كذا البحث في البدائل غير الرسمية التي يستند عليها المهنيون في ظل هذا الغياب. وقد استعمل الباحث أداة الإستبائية للإستقصاء و جمع البيانات لغرض التحليل من قبل عينة من مجتمع الدراسة المتكون من محافظي الحسابات في الجزائر و كذلك مجموعة من الفئات الأخرى بغية تحديد فجوة التوقعات، و خلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر تقوم على مفاهيم أولية تعتمد على معيار الإستقلالية والكفاءة بشكليهما الظاهر، كما أن هناك فراغا من حيث المعايير المؤطرة و القوانين الملزمة لعملية أداء مهام التدقيق. و من جهة أخرى إقترحت الدراسة صورة فكرية مفادها التركيز على الدمج الجيد و التنسيق بين كل من العناصر المادية والبشرية والأطر النظرية الإجراءات المهنية بشكل يسمح بأداء مهام تدقيق على مستويات مقبولة من خلال تصميم إطارا متكاملًا للتدقيق في الجزائر.

دراسة: (العمرو & المحسن, 2007) بعنوان: "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم المحددات التنظيمية لمهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية و المتمثلة في المعايير المهنية، قواعد السلوك الأخلاقي، إختبارات الإلتحاق المهني، برامج التكوين المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الإلتصال فيما بين ممارسي المهنة . و خلصت الدراسة إلى عدم وجود تصور مشترك بين أعضاء المهنة و الأطراف ذوي العلاقة بالمهنة حول مدى الإحاطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في المملكة العربية السعودية كمحدودية الإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية. كما أن إستمرار وتفشي ظاهرة إنخفاض الأتعايب راجع بشكل كبير إلى وجود هيئات مهنية خليجية وعربية و كذا إنضمام السعودية إلى إتفاقيات منظمة التجارة العالمية. كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود فوارق معنوية وتفاوت بين أعضاء المهنة و الأطراف ذوي العلاقة مرتبط بعوامل أخرى بالرغم من لمس إتفاق الأطراف حول إدراكهم بمحددات تنظيم مهنة التدقيق في السعودية.

دراسة: (Paino et al., 2010) بعنوان (Dysfunctional audit behavior: an exploratory study in) (Malaysia)

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد مدى حدوث إختلالات في السلوكيات المهنية عند أداء عمليات التدقيق و التي من شأنها التقليل من جودة التدقيق . حيث إستندت الدراسة إلى إستخدام أداة الإستبائية لغرض الإستقصاء حول 244 مدققا يعملون في شركات تدقيق صغيرة / متوسطة وكبيرة في ماليزيا. خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من المتغيرات الرئيسية التي تؤدي إلى إختلالات سلوكية للمدقق بحيث يكون أدائه غير فعال و تتمثل في إنهاء المهام قبل الأوان؛ وتخفيض الجودة؛ ضغوطات الميزانية الزمنية. حيث أكدت الدراسة على صعوبة تحقيق عمليات تدقيق ضمن الإطار الزمني المحدد لها مسبقا، كما لوحظ أن إنهاء المهام المبكر يختلف نتيجة تركيز المدققين على المجالات الرئيسية في عملية التدقيق.

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

دراسة: (Paino et al., 2012) بعنوان (Auditor acceptance of dysfunctional behavior An explanatory model using individual factors)

هدفت هذه الدراسة للبحث في العوامل الفردية أو الشخصية التي تسهم في إختلافات المدقق في قبول الإختلالات السلوكية مدقق. يرتبط السلوك المهني للمدقق غير الفعال بإنخفاض جودة المراجعة ، كما يتسم بأنه للإئناء المبكر لأوانه لمهام التدقيق ، وجمع أدلة غير كافية وقبول التفسيرات الضعيفة للعملاء ، وتغيير أو إستبدال إجراءات المراجعة ، وعدم الإبلاغ عن الوقت ، ولها آثار سلبية في مهنة التدقيق. أيضا في هذه الدراسة تم الإستعانة بنظريات السلوك التنظيمي و علم النفس الصناعي كمنطلق لتطوير واختبار نموذج العوامل الفردية للإختلالات السلوكية للمدقق. بشكل عام ، تشير النتائج إلى أن المدققين الذين يتقبلون السلوك المختل يميلون إلى امتلاك مركز خارجي للسيطرة ويظهرون نوايا دوران أعلى. تشير هذه النتائج إلى أن العوامل الفردية تلعب دورا في تحديد أولئك الذين يتقبلون السلوك المختل بشكل أكبر. يمكن أن تكون هذه النتائج مفيدة في آلية الرقابة التشغيلية والإدارية لتطوير الموارد البشرية والإجتماعية المتعلقة بقضايا الإختلالات السلوكية للمدقق .

دراسة: (شريقي، عمر. 2013) بعنوان (التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية)

تناولت هذا البحث دراسة مقارنة للتنظيم المهني للتدقيق في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للتدقيق المتمثلة في - الإطار العام للممارسة المهنية؛ - الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛ - معايير التدقيق؛ - دستور آداب وسلوك المهنة. وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للتدقيق بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

دراسة: (Yuen et al., 2013) بعنوان (Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau)

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المرتبطة بالإختلالات السلوكية للمدقق على معدل دوران المدققين في ماكاو. تشمل هذه العوامل التي تم أخذها في الإعتبار أهمية العميل؛ وتعقيد المهام؛ والميزانية الزمنية القيود؛ وإستقلالية المدقق. تضمنت هذه الدراسة ثلاث مراحل. في المرحلة الأولى، حيث شملت الدراسة عينة بلغت 141 فردا مكونة من مدققين من مكاتب محلية و مدققين ينتمون إلى شركات التدقيق الكبرى في ماكاو حيث تم إسترجاع ما مجموعه 135 استبيانات قابلة للاستخدام في تحليل بيانات الانحدار المتعدد. خلصت هذه الدراسة إلى أنه لتقليل معدل دوران المدققين و كذا الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامهم الوظيفية ، يجب على شركات التدقيق تحديد ميزانيات زمنية معقولة ويمكن تحقيقها للفرد والشركة خاصة للمدققين المبتدئين وأولئك العاملين في شركات التدقيق في ماكاو. بالإضافة إلى ذلك ، يجب على مديري الإدارة العليا والمدققين تقديم معلومات وتعليمات أوضح لضمان أن فرق التدقيق يمكنهم إنجاز مهامهم ضمن الإطار الزمني المخصص بحيث يجب أن يكون للمدققين ذوي الخبرة و شركاء التدقيق رأي و دور جوهري في عملية إعداد الميزانية الزمنية قبل قبول المهمة. كما أكدت الدراسة إلى ضرورة توفير برامج تدريبية مع التركيز على القضايا الأخلاقية للموظفين للحصول

على أداء مقبول . كما أن الدراسة أكدت على أن ضغوط أهمية العميل لها تأثير كبير على مدى نشوء الإختلالات السلوكية للمدققين ، والذي تنجم عنه آثار أخلاقية.

4. منهجية الدراسة:

تستند هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي و الذي تم إختياره حسب طبيعة الدراسة والمعلومات التي يتم الحصول عليها من آراء الافراد ذوي العلاقة بوظيفة التدقيق الخارجي من الناحية المهنية، و من الناحية الأخرى بآراء الأكاديميين الممثلين في الاساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في علوم المحاسبة و المالية. ومن خلال الإستنتاج الذي تسعى الدراسة الحالية إلى الإجابة عليه، فقد تم جمع البيانات وتحليلها في محاولة لإيجاد منهج مناسب لتحليل الظاهرة محل الدراسة و إختبار فرضياتها. و لغرض للحصول على مقياس مناسب للإختلالات السلوكية للمدقق بإعتباره متغير تابع، تم محاولة تصميم البعد المتعلقة بالإختلالات السلوكية للمدقق بشكل ملائم وواضح والمكون من 06 فقرات. و تم تبني معيار الموافقة لتمكين أفراد العينة من إبداء مستوى إتفاقهم مع كل فقرة على مقياس ليكارت الخماسي المكون من الدرجة 01 الممثلة في (لا أوافق بشدة) إلى الدرجة 5 الممثلة في (أوافق بشدة). حسب ما يظهره نموذج الدراسة في الشكل رقم (01)، فإن المتغير المستقل و المتمثل في العوامل التنظيمية يتكون من 14 عناصر، حيث يأتي بترتيب ثانوي (Second Order) لأربعة أبعاد رئيسية متمثلة في : بعد تفسير القوانين؛ و بعد منهجية تبني المعايير الدولية للتدقيق؛ وبعد التكوين المهني للمدققين؛ وأخيرا بعد السلوك الأخلاقي . أما بالنسبة للمتغير الوسيط فهو ممثل ببعد المتابعة الدورية للهيئات المختصة و المكون من أربعة (03) فقرات. حيث يتم إستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS) لتحليل مقاييس المتغيرات الكامنة محل الدراسة و التي تتناسب مع الفرضيات و البيانات المجمعة و ذلك راجع إلى إمكانية التقنية من التمييز بين نماذج القياس والهيكل آخذا بعين الإعتبار خطأ القياس، كما تمكن هذه التقنية من التحقق من صحة الأدوات وإختبار الروابط بين التركيبات.

1.4 مصادر جمع البيانات

تم الإستعانة بمصدرين رئيسيين لجمع المعلومات وهما: المصادر الأولية المتمثلة في المقالات الأجنبية والمراجع ذات الصلة والبحوث السابقة بالإضافة الى المصادر الثانوية التي تم تجميعها من خلال أداة الإستبانة، حيث تم إعداد فقراتها بناء على الإطار النظري للعلاقة والدراسات السابقة و تعديلها لتناسب و متطلبات الدراسة الحالية ، كما تم إستخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي والذي يتكون من خمس درجات (1-5) لتحديد درجة الموافقة لكل عينة على كل فقرة من أداة الدراسة وتحويل المقياس الفئوي إلى كمية البيانات التي يمكن قياسها إحصائيا.

2.4 مجتمع الدراسة و العينة المستهدفة

تم توزيع أداة الدراسة على عينة من مجتمع الدراسة المكون من مهنيين ذوي العلاقة بالتدقيق الخارجي ، حيث تم إسترجاعها كل الإستبانات الموزعة على عينة الدراسة وبالتالي عدد الإستبانات المستردة هو (65) إستبانة. و لغرض إختبار فرضيات البحث الخاصة بالدراسة تم إستخدام إستبانة للإحاطة بالمنظور أكاديمي ومهني للظاهرة المدروسة حيث تم تطبيق تقنية النمذجة الجزئية للمعادلة الهيكلية ذات المربعات الصغرى (PLS-SEM) بإستخدام برمجية Smart-PLS تمثل PLS-SEM طريقة مدعومة جيدا لتقدير نماذج العلاقة المعقدة بين السبب والنتيجة في مثل هذه الدراسات (Gudergan et al., 2008). تم جمع البيانات من جانفي 2022 إلى مارس

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

2022 من خلال توزيع الاستبيان عبر مختلف مكاتب التدقيق في الجزائر . تم إعادة 65 إستبانة دون فقدان البيانات ، ولم يتم الأخذ بعين الاعتبار لـ 5 استبيانات و في الأخير تم إستخلاص 60 إستبانة قابلة للإستخدام في التحليل.

3.4 خصائص العينة

يوضح الجدول رقم (1) أعلاه الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة حيث بلغ حجم العينة 60 شخصا أن إنقسم الى 58 مهني في مجال التدقيق يمثل 96.7% و 02 أكاديميين يمثلان 3.3% من العينة. كما يوضح الجدول أن الأشخاص ذوي الخبرة من 11 الى 15 سنة حصلت على أعلى نسبة حيث بلغت 41.67 % يليهم أفراد العينة الذين خبرتهم في الفئة (من 06-10) سنوات بنسبة بلغت 23.33 % ومن ثم يليهم أفراد العينة الذين خبرتهم في الفئة من 16 إلى 25 سنة بنسبة بلغت 21.67% بينما نجد أفراد العينة الذين خبرتهم في الفئة أقل من 5 سنوات أقل حيث بلغت نسبتهم 13.33%. كما نجد غالبية عناصر العينة كان مستواهم العلمي ليسانس بنسبة بلغت 58.33 % ومن ثم جاء أصحاب مستوى الماستر بنسبة بلغت 33.33 % ثم يليهم مستوى التقني بنسبة بلغت 05 % بينما كان أفراد العينة بمستوى الدكتوراة أقل حيث بلغت نسبتهم 03.33%. حيث توضح هذه النسب إرتباط أفراد العينة بموضوع الدراسة وقدرتهم على فهم أداة الدراسة و الإجابة عن فقراتها.

الجدول(1) الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

المتغير	فئة المتغير	العدد	النسبة المئوية
طبيعة العلاقة بالتدقيق	أكاديمي	02	3.3%
	مهني	58	96.7%
السن	20-30 سنوات	06	10%
	31-40 سنوات	17	28.33%
	41-50 سنة	25	41.67%
	51-60 سنة	12	20%
	تقني سامي	03	5%
المستوى التعليمي	ليسانس	35	58.33%
	ماستر	20	33.33%
	دكتوراه	2	3.33%
الخبرة المهنية	2-5 سنوات	08	13.33%
	6-10 سنوات	14	23.33%
	11-15 سنة	25	41.67%
	16-25 سنة	13	21.67%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات التحليل برمجية Ms Excel

4.4 نموذج الدراسة

تتناول الدراسة مجموعة من المتغيرات بحيث يعطي تحليل البيانات لكل متغير ذلك المفهوم الأولي لمجموعة من الإرتباطات بين متغيرات الدراسة وقد تم تفصيل المتغيرات محل الدراسة كالتالي:

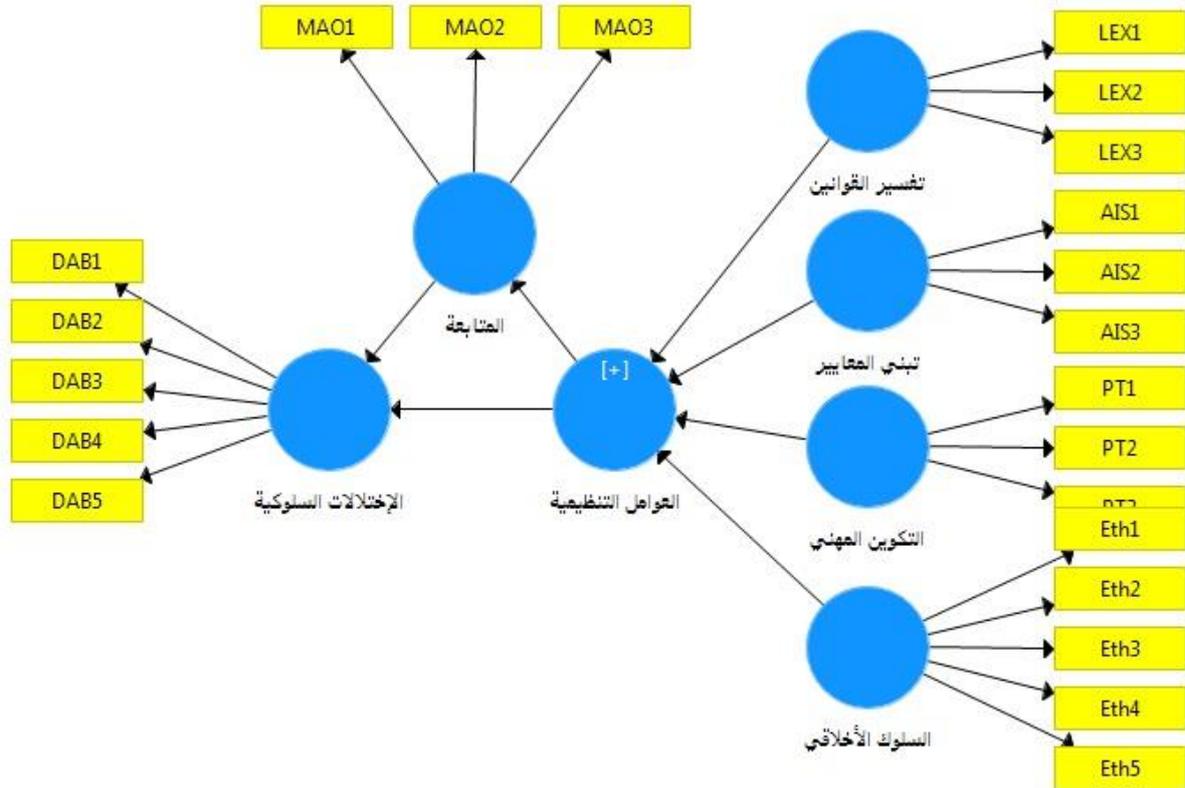
- المتغيرات المستقلة و تتمثل في العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق بترتيب ثانوي ضمن مجموعة من المتغيرات الكامنة و المتمثلة في تفسير القوانين؛ و منهجية تبني المعايير الدولية للتدقيق؛ التكوين المهني للمدققين؛ السلوك الأخلاقي.

أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

- المتغير التابع وهو يمثل الإختلالات السلوكية للمدقق وهو المتغير الهام لما له من أهمية بالغة على أداء المدقق و إصدار تقارير ذات جودة و مناسبة في الظروف.
- متغير وسيط يتمثل في المتابعة للهيئات المختصة و التي تمثل حسب الإطار النظري الفاعل في ترجمة العوامل التنظيمية إلى إنعكاسات تمس أداء المدقق و سلوكه عند إداء مهامه الوظيفية ، و يبين الشكل (1) تخطيط نموذج الدراسة بكل متغيراتها:

الشكل 01: نموذج الدراسة



المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برمجية SmartPLS

5. نتائج التحليل

لإثبات العلاقات المباشرة تم إستخدام نموذج مسار المربعات الصغرى الجزئية لنمذجة المعادلة الهيكلية حيث تم إختبار نموذج القياس أولا لإستكشاف الموثوقية والصلاحية. بعد ذلك ، تم إختبار النموذج الهيكلية لفحص العلاقات المفترضة بين التركيبات.

1.5 تقييم نموذج القياس

كجزء من تقييم نموذج القياس، تم إزالة مجموعة من الأبعاد التابعة للمتغيرات الكامنة الظاهرة في النموذج الأولي حسب الشكل 01 بسبب انخفاض عامل التشبع (>0.600) (Gefen & Straub, 2005) و المتمثلة في السلوك الأخلاقي؛ و تفسير القوانين و وضوحها، كمت أن عملية إزالت هذين البعدين راجع أيضا إلى وجود تداخل خطي بحيث تفوق قيمة $VIF < 5$. أيضا راجع إلى

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

إنخفاض معامل ألفا كرومباخ و الذي يؤثر في مخرجات البعد المصمم. و لغرض إختبار موثوقية التركيبات تم تقييم معامل ألفا كرونباخ و كذا الموثوقية المركبة بالنظر الى مؤشر CR لصدق المركبات حيث كانت جميع القيم أعلى من القيمة الموصى بها البالغة 0.70 كما تجاوز ألفا كرونباخ لكل بناء عتبة 0.60 بحيث كانت الصلاحية المتقاربة مقبولة كما هو مبين جنبا إلى جنب مع معاملات التشبع للعناصر في الجدول 02. من جهة أخرى، فقد تم تقييم الصلاحية التمييزية من خلال مقارنة الارتباطات بين المتغيرات الكامنة مع الجذر التربيعي لـ AVE متوسط التباين المستخلص، كما هو موضح في الجدول 03، فقد تم تقييم الصلاحية التمييزية بإستخدام معيار Fornell and Larcker (1981)، و وفقا لهذا المعيار يتم إنشاء AVE إذا كان الجذر التربيعي لـ AVE للبنى هو أكبر من الارتباطات البينية للبنى الأخرى. حيث أظهرت النتائج أن AVE كان أكبر من الارتباط التربيعي بين كل زوج من التركيبات، مما يوفر دليلا على الصلاحية التمييزية (الجدول 3).

الجدول (1) صدق و ثبات النموذج و معاملات التشبع و الارتباط المتعدد

AVE	CR	معامل كرونباخ ألفا α	معاملات التشبع	الابعاد
0.569	0.867	0.815	-	الإختلالات السلوكية
			0.727	DAB1
			0.830	DAB2
			0.682	DAB3
			0.573	DAB4
			0.721	DAB5
0.623	0.830	0.706	-	المتابعة الدورية
			0.917	MON1
			0.703	MON2
			0.730	MON3
0.647	0.845	0.724	-	التكوين المهني
			0.750	PT1
			0.901	PT2
			0.753	PT3
0.672	0.860	0.755	-	تبي المعايير
			0.788	AIS1
			0.821	AIS2
			0.848	AIS3
0.561	0.811	0.719	1.00	العوامل التنظيمية

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

الجدول 2 ثبات التمايز (Fornell Larcker) Discriminant Validity

التكوين المهني	تبي المعايير	المتابعة	الإختلالات السلوكية	العوامل التنظيمية	
-	-	-	-	0.799	العوامل التنظيمية
-	-	-	0.755	0.647	الإختلالات السلوكية
-	-	0.789	0.364	0.507	المتابعة

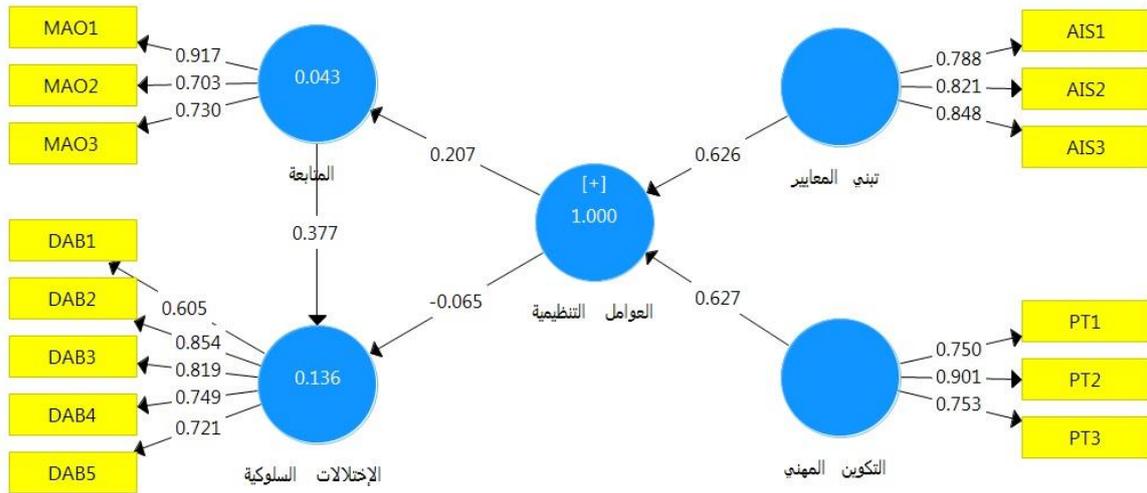
أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

-	0.819	0.067	0.066-	0.768	تبني المعايير
0.804	0.274	0.262	0.085	0.513	التكوين المهني

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

الشكل 02: النموذج بالتشبعات



المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برمجية SmartPLS

يتم من خلال الجدول رقم 03 تقييم الصلاحية التمييزية باستخدام طريقة نسب مغايرة الصورة (HTMT) حيث يوضح الجدول الارتباطات بين التركيبات وصلاحيتها التمييزية. يوضح الجدول 2 أن نسب HTMT بين التركيبات أقل من قيمة القطع لنفس المتغير وفترات الثقة المقابلة أقل من واحد ، وبالتالي توفر صلاحية تمييزية بحيث يشير التحليل أعلاه إلى أنه تم تأسيس موثوقية وصلاحية هيكل الدراسة ، وأن نموذج القياس المصمم مناسب للتحليل الهيكلي.

الجدول 4 ثبات التمايز (HTMT) Discriminant Validity

التكوين المهني	تبني المعايير	المتابعة	الإختلالات السلوكية	العوامل التنظيمية	
-	-	-	-	-	العوامل التنظيمية
-	-	-	-	0.225	الإختلالات السلوكية
-	-	-	0.472	0.493	المتابعة
-	-	0.340	0.135	0.231	تبني المعايير
-	0.359	0.435	0.220	0.394	التكوين المهني

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

يظهر الجدول رقم 04 قيم التداخل الخطي (VIF) و التي تظهر كلها أصغر من القيمة 5 و التي تدل على أن المتغيرات المعدة للتنبؤ هي ذات مستويات مقبولة من التداخل الخطي أو ما يعرف بالارتباط الخطي المتعدد. و للوصول إلى هذه القيم فقد تم حذف كل من بعد السلوك الأخلاقي و بعد تفسير القوانين، و تم الإحتفاظ ببعدين المعايير الدولية للتدقيق، بعد التكوين المهني للمدققين ، بعد المتابعة. كما أن قيم VIF تدل على أن التداخل الخطي لا يمثل مشكل على تحليل نموذج الدراسة.

الجدول 4 قيم التداخل الخطي الاحصائي (VIF) Collinearity Statistics

البعدين	قيم (VIF)	البعدين	قيم (VIF)
تبنى المعايير	-	DAB5	1.766
AIS1	1.413	المتابعة	-
AIS2	1.550	MOA1	1.616
AIS3	1.755	MOA2	1.348
الإختلالات السلوكية	-	MOA3	1.357
DAB1	1.622	التكوين المهني	-
DAB2	2.455	PT1	1.558
DAB3	1.764	PT2	1.944
DAB4	1.627	PT3	2.138

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

2.5 إختبار الفرضيات

يعرض الجدول رقم 05 نتائج إختبار الفرضيات عن طريق تطبيق تقنية (Bootstrapping) لمعاملات التشبع الممتثلة للعلاقات بين المتغيرات الكامنة. و لتقييم ما إذا كانت العلاقة بين العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق و الإختلالات السلوكية للمدقق والذي يتوسطهما دور الجهات المختصة في المتابعة، تم تحليل المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري و القيم t المقابلة عبر إجراء تقنية bootstrapping مع 5000 عينة حسب ما هو موصى به في دراسة (هار، 2017). تضمنت الدراسة ما مجموعه خمسة متغيرات متمثلة في العوامل التنظيمية؛ تفسير القوانين؛ و منهجية تبني المعايير الدولية للتدقيق؛ التكوين المهني للمدققين؛ السلوك الأخلاقي. حيث تعبر الإختلالات السلوكية للمدقق عن المتغير التابع في النموذج. كما تم وضع المتابعة للهيئات الوصية كمتغير وسيطي. تم رصد التأثيرات المباشرة أولاً من خلال إختبار الفرضية القائلة بأن العوامل التنظيمية تحدد الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه، و تتنبأ العوامل التنظيمية بالمتغير الوسيطي المتابعة من قبل الجهات الوصية. ثانياً، تم إختبار التأثيرات غير المباشرة لتحديد ما إذا كانت العوامل التنظيمية

أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

تتنبأ بالإختلالات السلوكية عن طريق المتغير الوسطي و هو المتابعة. أخيراً، تم إختبار الفرضيتين الثانويتين و التي تتعلق بالعلاقة بين منهجيات تبني المعايير الدولية للتدقيق و التكوين المهني للمدقق من جهة و العوامل التنظيمية من جهة أخرى.

إعتماداً على مخرجات تحليل التأثيرات المباشرة، فقد جاءت النتائج لا تدعم الفرضية الأولى ، بمعنى أنه لا يوجد تأثير جوهري للعوامل التنظيمية على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر حيث جاءت قيم إختبار الفرضية الأولى $t = 0.490$. و بالرغم من أن هذه العلاقة جاءت سلبية حسب المسار السالب الظاهر في الشكل 02 و الدال على أن هناك علاقة سلبية بين العوامل التنظيمية و الإختلالات السلوكية إلا أن العلاقة جاءت غير جوهريّة. بالنسبة للفرضية الرابعة، فقد كانت نتيجة إختبارها عدم رفض الفرضية بمعنى أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى تبني المعايير على العوامل التنظيمية لهنة التدقيق في الجزائر عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$ ، فقد جاءت قيمة t تساوي 0.213 . أما بالنسبة للفرضية الخامسة، فقد أسفرت نتائج إختبارها على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمستوى المتابعة من قبل الهيئات الوصية لأداء مكاتب التدقيق على الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه الوظيفية في الجزائر عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$ حيث كانت قيمة t تساوي 6.192. بمعنى أن الإلتزام بالمتابعة يمكن من التنبأ بمسار الإختلالات السلوكية للمدقق.

بالنسبة للفرضية الثانية فقد جاءت جوهريّة بمقدار $t=6.072$ ، بمعنى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق تساهم في العوامل التنظيمية لهنة التدقيق في الجزائر، بإعتبار أن العوامل التنظيمية تم وضعها كمتغير كامن على أساس ترتيب من الدرجة الثانية. تم رفض الفرضية الثالثة و التي تأكد تمثيل العوامل التنظيمية لبعده التكوين المهني للمدققين بقيمة $t=6.192$.

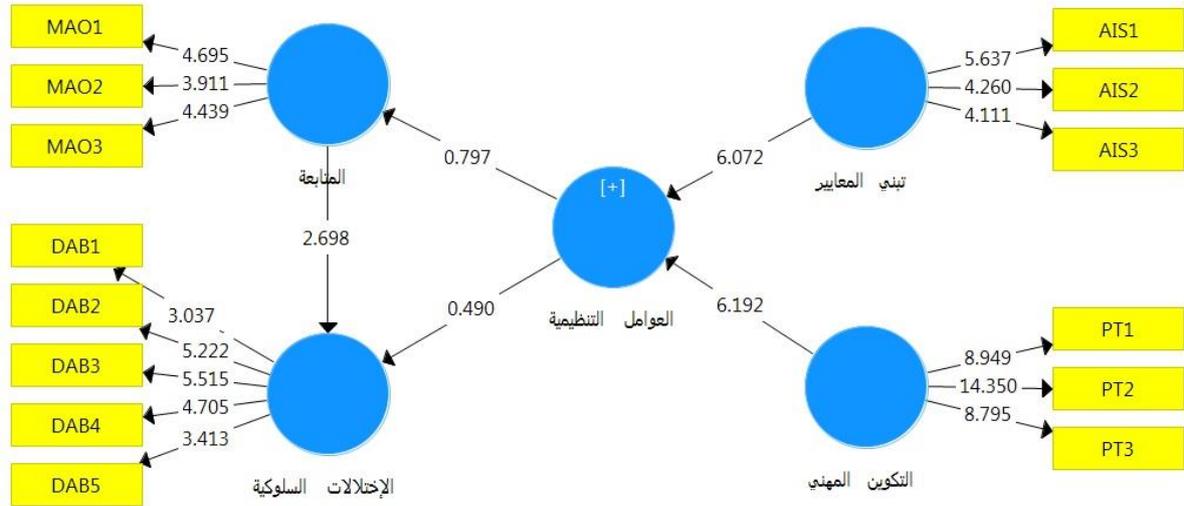
الجدول 5 نتائج اختبار معاملات المسار بتقنية Bootstrapping

العلاقة	العينة الاصلية	المتوسط الحسابي للعينة	الانحراف المعياري	قيمة "t" الاحصائية	القيمة الاحتمالية	اختبار الفرضية
العوامل التنظيمية - < الإختلالات السلوكية	-0.065	-0.032	0.134	0.490	0.321	لا يمكن رفض الفرضية
العوامل التنظيمية - < المتابعة	0.207	0.165	0.260	0.797	0.213	لا يمكن رفض الفرضية
المتابعة - < الإختلالات السلوكية	0.377	0.433	0.140	2.698	0.004***	ترفض الفرضية
تبني المعايير - < العوامل التنظيمية	0.626	0.588	0.103	6.072	0.000***	ترفض الفرضية
التكوين المهني - < العوامل التنظيمية	0.627	0.645	0.101	6.192	0.000***	ترفض الفرضية

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

الشكل 03: نموذج الدراسة لإختبار الفرضيات بتقنية Bootstrapping



المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برمجية SmartPLS

الجدول 6 مؤشرات مناسبة النموذج للقياس goodness of fit

Goodness of Fit indices	Saturated Model	Estimated Model
SRMR	0.178	0.179
X^2	6.654	6.763
RMS Theta	0.262	

المصدر:مخرجات برمجية Smart-PLS

يوضح الجدول رقم 07 قيم معامل التحديد و معامل التحديد المعدل ، حيث أن الغرض من إيجاد قيمة هذا المعامل هو القدرة على معرفة المقدار المفسر للعلاقة في نموذج الدراسة . كما هو موضح في الجدول 07 فإن قيمة معامل التحديد للاختلالات السلوكية يقدر ب0.136 مما يعني أن المتغيرات المستقلة و المتمثلة في العوامل التنظيمية و المتابعة تفسر ما قيمته 13.6 % من الإختلالات السلوكية للمدقق، بينما ظهر معامل التحديد ضعيف بالنسبة للمتغير الوسيط المتمثل في المتابعة حيث قدر ب 4.30 % .

الجدول 07 قيم معامل التحديد

المتغيرات الكامنة	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل Adjusted R^2
العوامل التنظيمية	1.000	1.000
الإختلالات السلوكية للمدقق	0.136	0.106
المتابعة	0.043	0.027

المصدر:مخرجات برمجية Smart-PLS

أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

حسب الجدول رقم 08 و الذي يظهر قيم حجم التأثير بين المتغيرات الكامنة محل للدراسة ، و الذي يفيد في تحليل مدى ملائمة المتغيرات في شرك الهيكل الداخلي للنموذج. حسب دراسة (هار، 2017) فان قيم حجم التأثير تساهم في تحليل مدى مقدار المتغيرات التنبؤية في قيمة معامل التحديد اي مدى مساهمة المتغيرات في تفسير المتغير التابع في اطار النموذج المصمم . أذن فان العوامل التنظيمية لها أثر صغير على المتابعة الدورية و على الإختلالات السلوكية للمدقق بمقدار 0.055 و 0.058 على التوالي، اما بالنسبة للمتابعة الدورية فتأثر بصورة متوسطة على الاختلالات السلوكية للمدقق بقيمة 0.158.

الجدول 08 قيم f^2 لأحجام التأثير

المتابعة	الإختلالات السلوكية للمدقق	العوامل التنظيمية
0.058	0.055	
-	0.158	المتابعة

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

يبين الجدول رقم 09 قيم الملائمة التنبؤية للنموذج ، حيث أنه أسلوب إعادة استخدام العينة بحذف كل نقطة بيانات تقع بعد مجال معين و تقدير النموذج من خلال البيانات المتبقية في مؤشرات الهيكل الداخلي للنموذج. و كما هو موضح فإن قيم Q^2 هي أكبر من الصفر، حيث ان أعلى قيمة هي للاختلالات السلوكية للمدقق يليها العوامل التنظيمية بقيمة 0.056 و المتابعة بقيمة 0.038 و هما قيمتين ضعيفتين تأثر على الملائمة التنبؤية للمتغيرين.

الجدول 09 قيم الملائمة التنبؤية Q^2

Q^2	SSE	SSO	المتغيرات
0.056	283.13	300	العوامل التنظيمية
0.384	221.68	360	الإختلالات السلوكية
0.038	183.023	190	المتابعة

المصدر: مخرجات برمجية Smart-PLS

1.6 الإستنتاجات

تمثل العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق العناصر الفعالة للبيئة المهنية للمدقق بحيث تغطي جانبا مهما لأداء المدقق فيما يخص مهام التأكيد و تضمين القوائم المالية للأطراف ذوي العلاقة. إن الهيئات الوصية بما في ذلك المجلس الوطني للمحاسبة و الهيئات المستقلة الممثلة للمهنيين تطمح إلى تعزيز كفاءة و فعالية مخرجات عمليات التدقيق و الخدمات التأكيدية من خلال تطوير العوامل التنظيمية و خلق بذلك مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها و التي تشكل إطارا صارما ينظم عمل المدقق و سلوكه المهني تجاه مهامه الوظيفية . إن دراسة المحددات التي تؤثر بشكل مباشر و غير مباشر في نشوء الإختلالات السلوكية للمدقق عند أداء مهامه لاسيما التنظيمية منها يعتبر موضوع ذا أهمية بالغة لأجل معرفة مسبباتها و كفاءتها و كيفيات تقبل مخاطرها، حيث أنه و حسب الدراسة لم يرصد أي أثر جوهري مباشر للعوامل التنظيمية في حدود عينة الدراسة رغم وجود مؤشرات عن علاقة سلبية بين العوامل التنظيمية و الإختلالات السلوكية للمدقق . و من خلال ضم عنصر المتابعة الدورية من قبل الجهات الوصية لغرض التحليل كمتغير وسيط بين العوامل التنظيمية و الإختلالات السلوكية، تم رصد تأثير جوهري لعهملية المتابعة على الإختلالات السلوكية للمدقق مما يؤدي بالدراسة الى استنتاج الدور البالغ لعملية المتابعة و تأكيد دور الجهة الوصية لضرورة تبنى منهجية للمتابعة الفعالة و الدورية على مكاتب التدقيق و عمل المدقق وفق منهجيات مناسبة لذلك ، باعتبارها مجموعة من الاجراءات الرقابية . بصفة عامة فإن مؤشرات نموذج الدراسة المتبنى و المصمم لهذا الغرض تظهر جدوى النموذج في التنبؤ بمسارات العلاقات محل الدراسة.

2.6 التوصيات

- العمل على تصميم منهجيات متابعة لمكاتب التدقيق بصورة أكثر فعالية تتلائم و طبيعة الأهداف العامة للمهنة في الجزائر، بالإضافة الى ربطها بصفة تكاملية مع الاجراءات الرقابية المباشرة على المهنة.
- ضمان كفاءة و فعالية كفاءات تبني معايير التدقيق الدولية و كيفيات العمل عليها من خلال تكثير التفسيرات ذات الأهمية عند الممارسين لمهنة التدقيق و ذلك لفعاليتها في تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق.
- ضمان كفاءة و فعالية كفاءات التكوين المهني للمتدربين و كذا المدققين المتمرسين بصفة دورية و بشكل يضمن الأداء الأمثل للمدققين عند أداء مهامهم الوظيفية.
- تزويد نظم المعلومات المحاسبي المحوسب بالاجراءات الرقابية ذات النمط الاتوماتيكي القبلي من خلال انظمة الولوج للنظام و عمليات الادخال و المعالجة لتفادي عمليات الغش و الاحتيال.
- تعزيز الوعي لدى المدققين بأهمية الإلتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال فرض كيفيات و منهجيات صارمة لمتابعة عمليات قبول مهام التدقيق وتقليل الإختلالات السلوكية.
- تعزيز عملية تفسير القوانين ذات الصورة المبهمة المتعلقة بالأطر المحاسبية و كذا كيفيات تطبيق القوانين من خلال النصوص التفسيرية لتفادي تعدد التأويلات التي بدورها تخلق إختلالات سلوكية للمدقق.

3.6 محددات الدراسة

مثل الدراسات الأخرى ، لا تخلو الدراسة الحالية من القيود ، مما يكشف عن سبل للبحث في المستقبل. أولاً ، اقتصرت عينة هذه الدراسة على المدققين الخارجيين والأفراد العاملين في مكاتب التدقيق في الجزائر والتي إقتصر على عدد محدود من الأفراد. لذلك يجب محاولة توسيع العينة بالإضافة الى تبني أداة دراسة أخرى جنباً الى جنب مع اداة الإستبانة. لذا قد تشمل الدراسات المستقبلية عينة متنوعة من المدققين الداخليين و الخارجيين ذوي الاطلاع الواسع على الجانب القانوني المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر وإجراء تحليل متعدد المجموعات لفهم أكثر وضوحاً للعلاقات المقترحة وتعميم أفضل للنتائج. ثانياً ، يجب تدعيم و توسيع العوامل التنظيمية ضمن دراسة استكشافية تظهر أهم العوامل الثانوية التي تعبر المتغير الكامن المستقل لهذه الدراسة. ثالثاً، يمكن للدراسات المستقبلية التركيز أكثر على ما يعرف بالإختلالات السلوكية للمدقق و تحليلها ضمن النظرية السلوكية و دور الضغوط الوظيفية في نشوءها.

7. الإحالات والمراجع :

المراجع باللغة العربية:

- أمين، خ. (1996). مهنة تدقيق الحسابات في الأردن و الكويت: دراسة تحليلية مقارنة. مجلة دراسات، 02(09)، 36.
- إبراهيم، ا. و. (2002). مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، 16(02)، 102-123.
- العمرو، ر. م.، & الحسن، ا. ح. ع. (2007). فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة. مجلة الإقتصاد والإدارة، 1(21)، 201-268.
- شريقي، عمر. (2013). التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية. جامعة سطيف 1.
- صديقي، م. (2005). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. جامعة الجزائر 3.
- عوض، لبيب فتح الله. (1993). دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم للتنظيم المهنة في مصر. جامعة الإسكندرية.
- هار، ج.، توماس، ه.، غينكل، م. ك.، & ماركوزارستد. (2017). نمذجة المعادلات الهيكلية بالمرعات الصغرى الجزئية. مركز الكتاب الاكاديمي.

القوانين و التعليمات:

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 56، 1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 24، 1996.

المرسوم التنفيذي رقم 11-394 المؤرخ في 24/11/2011، يحدد شروط وكفايات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، 2.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, 31(1), 97–110.
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13(29), 38–44.
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28.
- Dirsmith, M. W., & Covalleski, M. A. (1985). Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 149–169.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 87–110.
- Gefen, D., & Straub, D. (2005). A Practical Guide To Factorial Validity Using PLS-Graph: Tutorial And Annotated Example. In *Communications of the Association for Information Systems* (Vol. 16). <https://doi.org/10.17705/1cais.01605>
- Gudergan, S. P., Ringle, C. M., Wende, S., & Will, A. (2008). Confirmatory tetrad analysis in PLS path modeling. In *Journal of Business Research* (Vol. 61, Issue 12, pp. 1238–1249). <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2008.01.012>
- Halgin, R. P., & Whitbourne, S. K. (2003). *Abnormal Psychology, Clinical Perspectives on Psychological Disorders*, 4th.
- Hartmann, F. G. H. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4–5), 451–482.
- Jaworski, T., & Young, S. . (1992). Dysfunctional Behaviour and Management ControlM An Empirical Study of Marketing Managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17(01), 17–35.
- Lightner, S.M, Leisenring, J. ., & Winters, A. . (1983). Underreporting chargeable Time: Its Effect on Client billing, Future Budget Preparation and Staff Evaluation and Scheduling. *Journal of Accountancy*, 155(01), 52.
- Lightner, Sharon M, Adams, S. J., & Lightner, K. M. (1982). The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2(1), 1–12.
- McKinney, J. A., Emerson, T. L., & Neubert, M. J. (2010). The effects of ethical codes on ethical perceptions of actions toward stakeholders. *Journal of Business Ethics*, 97(4), 505–516.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), 405–420.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia.

أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

Asian Review of Accounting.

- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research.*
- Shapeero, M., Koh, H. C., & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal.*
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society, 34*(3-4), 409-427.
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C., & Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management.*
- Yuhertiana, I., Pranoto, S., & Priono, H. (2015). Dysfunctional Behaviour in The Government Budgeting cycleM Budget Planning Stage. *Journal of Accounting and Auditing Indonesia, 19*(01), 25-38.

8. ملاحق :

الإستبيانة :

- 1- طبيعة العلاقة بالتدقيق: أكاديمي مهني
- 2- المستوى العلمي: تفتي سامي ليسانس ماجستير / ماجستير دكتوراه
- 3- المستوى الوظيفي: عون في مكتب التدقيق محافظ حسابات خبير محاسبي شريك تدقيق
- 4- عدد سنوات الخبرة: أقل 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات
- 5- السن:

المحور الأول : الإختلالات السلوكية للمدقق

5	4	3	2	1	العبارة
					1 تكون الميزانية الزمنية لعملية التدقيق محددة بصفة ثابتة و إلزامية ضمن سياسة المكتب.
					2 يميل المدقق إلى العمل لساعات الإضافية ضمن الإطار الزمني لغرض الالتزام بالآجال المحددة دون الإبلاغ عنها
					3 يميل المدقق إلى الاقتناع بتفسيرات و تأكيدات العميل المهم بخصوص نطاق عملية التدقيق
					4 القيام بعمليات تدقيق شكلية و إصدار تقارير إيجابية حسب طلب العميل

أثر العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

5	يقوم المدقق بتجاهل القوانين و التنظيمات الملزمة و غير القابلة للتطبيق في الظروف المناسبة عند أداء مهام التدقيق
6	يميل المدقق إلى تأويل القوانين و المعايير ذات العلاقة بصفة شخصية

المحور الثاني : العوامل التنظيمية لمهنة التدقيق

5	4	3	2	1	العبارة
السلوك الاخلاقي					
1					يتوفر للمدقق ميثاق للسلوك الأخلاقي مكتوب و منشور من قبل الجهات الوصية
2					يدرك المدقق لضرورة الإمتثال للسلوك الأخلاقي
3					يدرك المدقق مدى جدية الجهات الوصية لإجراءات الإمتثال للسلوك الأخلاقي
4					يدرك المدقق المخاطر الناجمة عن عدم الإمتثال للسلوك الأخلاقي
5					يتم تصميم برنامج للإعلام عن الانتهاكات للسلوك الأخلاقي من قبل الجهات الوصية
القوانين و تفسيراتها					
1					تحيين القوانين و دعمها بالتفسيرات الكافية من الجهات الوصية حسب الظروف الاقتصادية.
2					إلزامية التعهد بالسلوك الأخلاقي و السر المهني للجهات الوصية في كل عملية تأكيد يكلف بها المكتب
3					وجود إجراءات ملزمة للإبلاغ عن سلم الأتعاب المسطر من طرف الجهات الوصية
عملية تبني المعايير الدولية					
1					عملية تبني معايير التدقيق تتم وفق آلية ممنهجة وفق مخطط مدروس يتوافق مع طبيعة المهنة
2					تتمتع المعايير المتبناة بالوضوح و التسلسل و سلاسة في التطبيق
3					تتوافق المعايير المتبناة مع البيئة الاقتصادية و القانونية و الاطار المحاسبي الحالي.
منهجية الالتحاق و التكوين المهني					
1					تميز شروط الالتحاق بالمهنة بخصائص تساعد على الانتقاء الأمثل للمتريصين ذوي الخلفية العلمية الجيدة
2					مرحلة التكوين المهني للمتريصين مصممة وفق برنامج يتناسب و متطلبات المهنة
3					يستفيد المدقق من تكوينات مفتوحة و ايام دراسية منظمة من الهيئات المهنية بصفة دورية

المحور الثالث: المتابعة على مكاتب التدقيق

5	4	3	2	1	العبارة
---	---	---	---	---	---------

أثر العوامل التنظيمية لهنة التدقيق على تقليل الإختلالات السلوكية للمدقق:

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر

1	يخضع مكتب التدقيق إلى مراجعة دورية من طرف لجان من الجهات الوصية فيما يخص أوراق العمل.
2	وجود إجراءات مفعلة للهيئات التنظيمية لمتابعة ظروف قبول مهام التدقيق وكيفيات أدائها و جدول أعمال مكتب التدقيق
3	الهيئة المنظمة تتمتع بصلاحيات مناسبة لمتابعة نشاط مكاتب التدقيق من حيث العقوبات .

رابط الاستبيان الالكتروني : <https://forms.gle/vyZmw5ieLvz88CDB7>